

RELAZIONE DI STUDIO (SEZIONE ECONOMICO/FISCALE) funzionale alla redazione dello studio di prefattibilità sulla riorganizzazione dei servizi di trasporto pubblico nelle aree produttive (a cura del Prof. Marco Maria Mattei)

Sommario

Premesse	2
1. SERVIZIO DI TRASPORTO COLLETTIVO.....	2
1.1. Il profilo soggettivo: la generalità o le categorie di dipendenti	2
1.2. Il profilo oggettivo: la tratta casa-lavoro e l'estraneità del dipendente al rapporto con il soggetto terzo che esercita professionalmente il trasporto	2
2. ABBONAMENTI AL TRASPORTO PUBBLICO LOCALE	4
2.1. Il profilo soggettivo: estensione ai familiari a carico del dipendente	4
2.2. Il profilo oggettivo: la nozione di abbonamento	4
2.3. Le modalità	5
3. I BUONI MOBILITÀ	5
4. IL CAR SHARING	7
5. IL CAR POOLING	7
6. LE IMPLICAZIONI IN CAPO ALLE IMPRESE/DATORE DI LAVORO.....	8
6.1. Il trattamento fiscale dei costi sostenuti dal datore di lavoro per la mobilità sostenibile....	8
6.2. La detraibilità dell'IVA afferente i servizi di mobilità sostenibile	9
7. IL RUOLO DEL <i>MOBILITY MANAGER</i>	13
7.1. La figura del <i>mobility manager</i> : origini e finalità.....	13
7.2. Il Decreto attuativo.....	15

Premesse

Nella presente Relazione ci si pone l'obiettivo di valutare ed approfondire sotto il profilo economico-fiscale le possibili soluzioni e modalità operative volte a promuovere la mobilità sostenibile.

Al riguardo, sono state esaminate da un punto di vista economico-fiscale le tipologie di accordo tra aziende, **gestori del servizio di trasporto pubblico** e amministrazioni ritenute più efficaci e/o implementabili dalla Città Metropolitana di Bologna (CM) **per la promozione della mobilità sostenibile, valutandone altresì le principali implicazioni sui lavoratori dipendenti nonché sulle aziende coinvolte sotto il profilo fiscale**. Le diverse formule o iniziative attivabili che sono state di seguito analizzate sono state identificate dopo un confronto con il Gruppo di Lavoro della Città Metropolitana.

1. SERVIZIO DI TRASPORTO COLLETTIVO

Nell'ambito delle diverse modalità mediante le quali può essere attuata la mobilità sostenibile si evidenzia il **servizio di trasporto collettivo** da sempre contemplato nell'ordinamento tributario nell'art. 51, comma 2, lett. d) del TUIR.

Il trasporto collettivo in parola deve essere rivolto alla **generalità o a categorie di dipendenti** al fine di garantire a questi ultimi lo spostamento dal luogo di abitazione – o da un apposito centro di raccolta – alla sede di lavoro o viceversa. A nulla rileva che il trasporto sia effettuato con mezzi di proprietà dell'azienda o da questa noleggiati o forniti da terzi sulla base di un'apposita convenzione o accordo stipulato dallo stesso datore di lavoro, da qui la rilevanza di tale fattispecie ai fini che qui interessano.

Al ricorrere delle sopra citate disposizioni, le prestazioni di servizio di trasporto **non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente**.

1.1. Il profilo soggettivo: la generalità o le categorie di dipendenti

Con riferimento all'ambito di applicazione soggettivo, l'agevolazione si rivolge alla generalità o a categorie di dipendenti restandone quindi esclusi i servizi di trasporto *ad personam* ed il semplice rimborso spese accordato al singolo dipendente per i trasferimenti casa-lavoro al quale la Corte Costituzionale ha riconosciuto carattere retributivo¹.

Per quanto attiene alla nozione di categoria, è bene precisare come la norma non ne fornisca alcuna definizione, rendendo così necessario il ricorso ad alcune interpretazioni ministeriali dalle quali è possibile desumere che con il concetto di utilizzo da parte della generalità o di categorie di dipendenti si deve intendere la generica disponibilità verso un gruppo omogeneo di dipendenti². D'altra parte è la stessa Amministrazione finanziaria a precisare che la nozione di categoria "*non va intesa soltanto con riferimento alle categorie previste nel codice civile (dirigenti, quadri, operai, ecc.)*", bensì "*a tutti i dipendenti di un certo tipo (ad esempio, tutti i dirigenti o tutti quelli di un certo livello o di una certa qualifica)*", giungendo così alla conclusione che "*tutti gli operai del turno di notte*" possono legittimamente costituire "*una categoria di dipendenti nel senso voluto dal legislatore poiché sufficiente ad impedire in senso teorico che siano concesse erogazioni ad personam in esenzione totale o parziale da imposta*"³.

1.2. Il profilo oggettivo: la tratta casa-lavoro e l'estraneità del dipendente al rapporto con il soggetto terzo che esercita professionalmente il trasporto

¹ Cfr. Corte Costituzionale, ordinanza n. 948 dell'8 luglio 1988.

² Cfr. Circ. Min. Finanze 23 dicembre 1997, n. 326.

³ Cfr. Circ. Min. Finanze 16 luglio 1998 n. 188.

Come anticipato, ai fini dell'irrelevanza reddituale del servizio di trasporto è del tutto indifferente la circostanza che il servizio sia prestato direttamente dal datore di lavoro ovvero affidato dallo stesso, sulla base di accordi o convenzioni, a soggetti che esercitano professionalmente il trasporto; **il datore di lavoro, pertanto, può stipulare un'apposita convenzione ad esempio con esercenti servizi pubblici.** Ciò che risulta imprescindibile, però, è che il lavoratore resti del tutto estraneo al rapporto con il soggetto terzo fornitore del servizio.

È altresì da escludere dalla fattispecie in commento, la concessione di facilitazioni sui prezzi dei biglietti di viaggio o di trasporto offerte ai dipendenti, per se stessi e per i familiari, da parte di imprese esercenti pubblici servizi di trasporto o di viaggio.

Al tal riguardo, l'Agenzia delle entrate nella Risoluzione n. 126/E del 5 giugno 2007 ha avuto modo di specificare il trattamento riservato ai cd. "ticket trasporto", i quali si sostanziano nell'attribuzione, da parte del datore di lavoro, ai dipendenti di un "buono" per l'acquisto di un abbonamento ordinario alla rete del trasporto pubblico locale. In tale fattispecie, a parere dell'Amministrazione finanziaria, mancherebbe il requisito dell'affidamento a terzi del servizio di trasporto collettivo, condizione necessaria al fine di garantire che il dipendente rimanga del tutto estraneo al rapporto negoziale intercorrente con il vettore, in quanto il dipendente stesso utilizza il ticket per ottenere una riduzione del costo dell'abbonamento ordinario alla rete del trasporto pubblico locale. Peraltro la citata Risoluzione ha rilevato che con l'acquisto dell'abbonamento "scontato", il lavoratore potrebbe usufruire del trasporto pubblico locale anche per percorsi estranei al tragitto casa-lavoro e in giorni non lavorativi. Pertanto, atteso che il dipendente, nel caso di specie, non fruisce di un servizio di trasporto per la tratta casa-lavoro, ma beneficia piuttosto di un valore economico corrisposto dal datore di lavoro, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che il caso prospettato non rientri nell'ambito applicativo dell'art. 51, comma 2, lett. d)⁴, del TUIR in commento.

Tutto ciò premesso, sulla base del dato normativo in commento, a fronte di un interesse del datore di lavoro al trasporto collettivo del proprio personale, la circostanza che il dipendente veda indirettamente coperti i propri costi di trasferimento - che potremmo definire pendolare - indipendentemente dal loro ammontare, non sembrerebbe assumere particolare rilevanza ai fini dell'esclusione dalla formazione della base imponibile. Parimenti, irrilevante risulterebbe il tipo di mezzo utilizzato e, conseguentemente, di accordo/convenzione stipulata con il soggetto terzo erogatore del servizio purché quest'ultimo sia rivolto, come detto, alla collettività dei lavoratori della singola azienda e sia svolto nelle modalità e con le caratteristiche di un servizio collettivo.

Riassumendo, le condizioni prescritte dalla norma in commento, così come chiarite attraverso alcuni interventi dell'Amministrazione finanziaria, prevedono che:

- il servizio di trasporto non venga erogato *ad personam*;
- il servizio sia gestito direttamente dal datore di lavoro o affidato dallo stesso, sulla base di accordi o convenzioni, a soggetti terzi, che esercitano professionalmente il trasporto;
- i lavoratori che ne usufruiscono restino estranei al rapporto tra il datore di lavoro e il soggetto che eroga il servizio, non partecipando al costo del biglietto e non beneficiando di alcun rimborso, dovendo quindi il datore di lavoro gestire le transazioni economico/finanziaria direttamente;
- il lavoratore non possa fruire della copertura delle spese di trasporto né per tratte differenti da quelle connesse allo svolgimento dell'attività lavorativa, né nelle giornate nelle quali la prestazione lavorativa non è dovuta, dal momento che gli spostamenti devono avvenire nel rispetto dei tempi e modi individuati dal datore di lavoro.

⁴ La Risoluzione, poi, ritiene che il valore del ticket, di importo pari a Euro 258,23, potrebbe non concorrere a formare il reddito di lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 51, comma 3, ultimo periodo del TUIR, a condizione, però, che nel periodo d'imposta non siano erogati benefit di valore complessivamente superiore alla soglia applicata.

2. ABBONAMENTI AL TRASPORTO PUBBLICO LOCALE

Un'altra formula di mobilità sostenibile attiene alla possibilità di riconoscere ai dipendenti, in tutto o in parte, il costo per l'abbonamento al trasporto pubblico. Sotto il profilo fiscale tale fattispecie è stata normata per la prima volta con l'art. 1, c. 28 lett. b) della L. 205/2017 che ha introdotto una nuova ipotesi di esclusione dal reddito di lavoro dipendente con riferimento agli abbonamenti per il trasporto pubblico⁵.

L'esclusione in parola opera laddove la spesa venga sostenuta dal datore di lavoro volontariamente o in conformità di disposizioni di contratto, accordo o regolamento aziendale e favore della generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti⁶.

L'abbonamento può essere acquistato direttamente dal dipendente e poi rimborsato dal datore di lavoro ovvero acquistato da quest'ultimo e messo a disposizione dei dipendenti.

A differenza della disciplina prevista al paragrafo precedente in merito al trasporto collettivo, la norma in parola non richiede che l'abbonamento sia riferito alla tratta casa-lavoro e ammette quindi al beneficio anche altri percorsi, a condizioni che siano fruibili per il tramite di un abbonamento (cfr. *infra*).

Peraltro si evidenzia che ai sensi dell'art. 15, comma 1, lett. i-*decies* del TUIR sono detraibili nella misura del 19% le spese sostenute per l'acquisto degli abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale per un importo non superiore a 250 Euro. Nel caso in cui la spesa dell'abbonamento sia stata sostenuta dal datore di lavoro, naturalmente, non è possibile fruire della detrazione in commento posto che non si tratterebbe più di onere sostenuto per il contribuente.

2.1. Il profilo soggettivo: estensione ai familiari a carico del dipendente

Dal punto di vista soggettivo si rileva che la spesa deve essere prevista a favore della generalità o di categorie di dipendenti nella medesima accezione illustrata nel paragrafo precedente a cui si rinvia. Ciò posto, la norma estende l'agevolazione anche agli abbonamenti intestati ai familiari cd. fiscalmente "a carico" indicati nell'art. 12 del TUIR vale a dire quelli che possiedono un reddito complessivo annuo non superiore a 2.840,51 euro, al lordo degli oneri deducibili.

2.2. Il profilo oggettivo: la nozione di abbonamento

Quanto all'ambito oggettivo, oggetto dell'agevolazione è "l'acquisto degli abbonamenti per il trasporto pubblico locale, regionale e interregionale". Ne consegue che sono da escludersi agevolazioni in caso di singoli titoli di viaggio.

Circa la definizione di abbonamento, interessanti chiarimenti sono stati forniti dall'Amministrazione finanziaria⁷ la quale ha precisato che per **abbonamento** ai mezzi di trasporto pubblico si intende "un titolo di trasporto che consenta al titolare autorizzato di poter effettuare un numero illimitato di viaggi, per più giorni, su un determinato percorso o sull'intera rete, in un periodo di tempo specificato, quindi, sono ricompresi nell'ambito di operatività della norma in esame solo le spese/costi per gli abbonamenti che implicano un utilizzo non episodico del mezzo di trasporto pubblico". Ne deriva che non possono beneficiare dell'agevolazione i titoli di viaggio che abbiano una durata oraria (es. quelli che durano 72 ore) ovvero quelli

⁵ Cfr. art. 51, comma 2, lett. d-bis del TUIR che prevede "le somme erogate o rimborsate alla generalità o a categorie di dipendenti dal datore di lavoro o le spese da quest'ultimo direttamente sostenute, volontariamente o in conformità a disposizione di contratto, di accordo o di regolamento aziendale, per l'acquisto di abbonamenti per il trasporto pubblico locale, regionale o interregionale del dipendente e dei familiari indicati nell'art. 12 che si trovano nelle condizioni previste nel comma 2 del medesimo art. 12".

⁶ Sul punto cfr., tra l'altro, G. Ferranti, G. Sepio, "Così il welfare aziendale apre ai trasporti", in *Il Sole 24 ore* del 26 febbraio 2018.

⁷ Cfr. Circ. n. 19/E del 7 marzo 2008 e Circ. 5/E del 29 marzo 2018.

che comprendono servizi ulteriori rispetto a quelli di trasporto (es. carte turistiche che consentono l'accesso a musei ecc.).

L'Agenzia delle Entrate definisce inoltre **servizi di trasporto pubblico locale, regionale o interregionale** quelli *“aventi ad oggetto trasporto di persone, ad accesso generalizzato⁸, resi da enti pubblici ovvero da soggetti privati affidatari del servizio pubblico sulla base di specifiche concessioni o autorizzazioni da parte di soggetti pubblici”*.

L'Amministrazione finanziaria prosegue specificando che *“rientra in tale categoria qualsiasi servizio di trasporto pubblico, a prescindere dal mezzo di trasporto utilizzato, che operi in modo continuativo o periodico con itinerari, orari, frequenze e tariffe prestabilite”* e che atteso l'ampio riferimento all'ambito **“locale, regionale e interregionale”** contenuto nella norma, vengono compresi tutti gli abbonamenti relativi a trasporti pubblici che si svolgono sia a livello urbano che sub-urbano, sia nell'area regionale che con tratte che attraverso più regioni.

2.3. Le modalità

Le modalità di concessione del beneficio sono estremamente ampie in quanto è possibile sia rimborsare l'abbonamento acquistato dal lavoratore, sia metterlo direttamente a disposizione di quest'ultimo e il datore di lavoro lo può fare sia su base volontaria che in conformità a disposizioni di contratto, di accordo o di regolamento aziendale. Inoltre, a differenza di quanto espresso in merito al trasporto collettivo⁹, posta l'ampia formulazione della norma, che ammette l'esclusione da imposizione anche nell'ipotesi dell'erogazione di somme o di rimborsi l'Amministrazione finanziaria ammette la possibilità che il datore di lavoro concorra anche soltanto parzialmente al sostenimento del costo dell'abbonamento, ponendo quale unico limite la natura generalizzata del benefit che deve essere offerto alla generalità ovvero a categorie di dipendenti.

In relazione alla documentazione delle spese utile per usufruire del beneficio, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il datore di lavoro ha l'onere di acquisire e conservare i documenti comprovanti l'utilizzo delle somme erogate al dipendente coerentemente con la finalità per la quale sono state corrisposte¹⁰.

In concreto, nell'ipotesi più frequente in cui il dipendente si sia fatto carico del costo dell'abbonamento, la richiesta di rimborso può essere accompagnata da una dichiarazione/ricevuta dal vettore che attesta l'effettività della spesa e, eventualmente, dall'impegno del dipendente a consegnare il titolo di viaggio una volta che questo sia scaduto.

3. I BUONI MOBILITÀ

I buoni mobilità rappresentano un'altra soluzione operativa attraverso la quale può essere favorita la mobilità sostenibile. Secondo la definizione contenuta nel D.M. n. 208/2016, i buoni mobilità si sostanziano in **voucher prepagati** validi per l'acquisto di beni e servizi connessi allo sviluppo di forme di mobilità sostenibile quali:

- *“biciclette;*
- *abbonamenti di car sharing o bike sharing;*
- *titoli di viaggio sul trasporto pubblico locale;*
- *contribuzioni all'abbattimento del costo annuale dell'abbonamento al trasporto pubblico locale”;*

⁸ Sottolineatura nostra.

⁹ Cfr. paragrafo precedente.

¹⁰ Cfr. Circ. Agenzia delle Entrate n. 5/2018.

- *riconoscimento di incentivazioni accessorie allo stipendio proporzionate ai km percorsi con modalità di trasporto sostenibile”.*

Pertanto, con il buono mobilità il datore di lavoro riconosce un valore economico¹¹ al dipendente che potrà, a sua discrezione, utilizzarlo nell’ambito delle diverse forme sopra citate. In altre parole, il dipendente non fruisce di un servizio di trasporto per il tragitto casa-lavoro-casa, né di somme per l’acquisto di un abbonamento per il trasporto pubblico locale, regionale e interregionale, come rappresentato nelle fattispecie sopra descritte¹².

Da un punto di vista fiscale, in una recente risposta ad istanza di interpello¹³ l’Amministrazione finanziaria ha ricondotto il **buono mobilità nell’alveo dei fringe benefit** di cui all’art. 51 comma 3, ultimo periodo del TUIR con conseguente tassazione in capo al dipendente laddove la somma dei beni e servizi di cui il lavoratore fruisce a titolo di benefit – compreso il citato buono mobilità – superi la soglia di Euro 258,23¹⁴.

Nella fattispecie oggetto di istanza, la Città Metropolitana ALFA, in qualità di capofila con sedici Comuni del proprio territorio, partecipava ad un programma sperimentale nazionale di mobilità sostenibile volto all’adozione di misure tese a ridurre l’utilizzo dell’auto privata a favore di altre modalità di trasporto sostenibili. Tra le azioni pianificate vi era la possibilità di erogare ai dipendenti dei comuni partecipanti, nonché ai dipendenti delle imprese private aderenti al progetto, dei buoni mobilità riferiti al tragitto casa-lavoro-casa per un corrispettivo di Euro 0,25/km con un massimo pari a Euro 50 mensili. Il Comune interpellante chiedeva chiarimenti circa il trattamento fiscale da applicare a tali buoni mobilità.

Come anticipato, l’Amministrazione Finanziaria, dopo aver specificato che nella fattispecie rappresentata il dipendente non fruisce né di un servizio strettamente legato al tragitto casa-lavoro-casa¹⁵, né tantomeno di rimborsi per le spese sostenute per l’acquisto di abbonamenti per il trasporto pubblico locale o regionale¹⁶, il buono mobilità va ricondotto nell’ambito di applicazione dell’art. 51, comma 3, del TUIR ai sensi del quale *“non concorre a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non superiore nel periodo d’imposta a euro 258,23; se il predetto valore è superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito”.*

Al riguardo, l’Agenzia precisa che non è sufficiente che il valore annuo del buono mobilità che l’istante intenda erogare ai propri dipendenti non superi di per sé l’importo di Euro 258,23 dal momento che la norma richiede che tale soglia non venga superata con riferimento all’insieme di tutti i beni e i servizi di cui il lavoratore ha fruito a titolo di fringe benefit nello stesso periodo di imposta, tenuto conto di tutti i redditi percepiti. Qualora il valore dei fringe benefits, complessivamente erogati nel periodo di imposta, superi il citato limite, lo stesso concorre a formare il reddito (In merito cfr., tra l’altro, P. Alberti, *“Voucher per la mobilità sostenibile ai dipendenti nella soglia dei fringe benefit”* in Eutekne info del 1° settembre 2020, S. Sirocchi, *“Casa-lavoro, fisco light oltre i buoni mobilità”* in Norme e Tributi Plus, Il sole 24 ore del 20 settembre 2020).

¹¹ Ad esempio una certa somma per km con un tetto massimo settimanale, mensile ecc.

¹² In merito si veda, tra l’altro, D. Fiori *“Buoni mobilità o abbonamenti per il trasporto pubblico: regimi fiscali a confronto”*, in Ipsa quotidiano del 18 settembre 2020.

¹³ Cfr. risposta ad interpello n. 293 del 31 agosto 2020.

¹⁴ Al riguardo si evidenzia che anche per il periodo d’imposta 2021, il limite di esenzione dei benefit erogati dal datore di lavoro è di 516,46 Euro, in luogo degli ordinari 258,23 Euro. Il raddoppio della soglia era stato già operato per il 2020, in base all’art. 112 del DL 104/2020 e ora viene prorogato per il 2021 in sede di conversione del Decreto Legge n. 41/2021 (cd. Decreto Sostegni).

¹⁵ Di cui all’art. 51, comma 2, lett. d) del TUIR commentato nel paragrafo 1.

¹⁶ Di cui all’art. 51, comma 2, lett. d bis) del TUIR commentato nel paragrafo 2.

4. IL CAR SHARING

Il car sharing è un servizio di mobilità urbana che consente di utilizzare un autoveicolo dietro un corrispettivo determinato in base all'effettivo utilizzo della vettura. Tale servizio può assumere la forma della convenzione, dell'abbonamento o del semplice utilizzo a tantum. Solitamente è possibile conoscere le generalità del soggetto che mette a disposizione il servizio, l'utilizzatore, il luogo di partenza, il luogo di arrivo, l'ora di prenotazione del veicolo, l'ora di partenza e di arrivo, nonché i km percorsi. Ai fini che qui interessano ci si domanda se il servizio in parola possa beneficiare di una qualche forma di agevolazione al fine di valutare, da un punto di vista prettamente economico-fiscale, se promuoverlo nell'ambito delle soluzioni tese incentivare la mobilità sostenibile.

Sul punto, appare utile richiamare la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 83 del 28 settembre 2019 la quale ha precisato che il servizio di car sharing, soprattutto nelle aree urbane, rappresenta *“una evoluzione dei tradizionali sistemi di mobilità considerati dall'art. 51, del TUIR e, conseguentemente i rimborsi delle relative spese in favore dei dipendenti in trasferta nel territorio comunale, documentate nei modi indicati, possano essere ricondotti nella previsione esentativa di cui al comma 5 del medesimo articolo 51¹⁷”*. Ciò in quanto dalla fattura emessa dalla società di car sharing nei confronti del dipendente è possibile individuare: il destinatario della prestazione, il percorso effettuato - con indicazione del luogo di partenza e luogo di arrivo - la distanza percorsa nonché la durata e, infine, l'importo dovuto.

Detti elementi risultano idonei per l'Amministrazione finanziaria per attestare l'effettivo spostamento dalla sede di lavoro e l'utilizzo del servizio da parte del dipendente¹⁸. Ad analoghe conclusioni si giunge anche nel caso in cui la società/datore di lavoro sia intestataria della fattura emessa dalla società di car sharing ed al lavoratore è rimborsata la spesa sostenuta per l'utilizzo del veicolo¹⁹.

Inoltre, secondo una parte della dottrina²⁰, il car sharing potrebbe rientrare nella nozione di *“trasporto collettivo”* quando il servizio sia previsto nella forma della convenzione (quindi il dipendente rimane terzo nei rapporti con il vettore), nella forma collettiva ed esclusivamente per i tragitti casa-lavoro. Parimenti, laddove il contratto assumesse la forma di abbonamento che preveda un numero illimitato di tratte, il servizio di car sharing potrebbe rientrare, a certe condizioni, nella nozione di *«trasporto pubblico locale»²¹* e quindi le spese sostenute potrebbero essere escluse dal reddito di lavoro sulla base di quanto descritto nel secondo paragrafo della presente relazione a cui si rinvia.

5. IL CAR POOLING

Il car pooling è una modalità di trasporto non professionale, che può rientrare nei piani di welfare, che consiste nella condivisione di autoveicoli privati tra due o più persone che devono percorrere lo stesso itinerario, messe in contatto tra di loro tramite un portale dedicato, fornito direttamente dal datore di lavoro o da un suo intermediario incaricato, senza che per questi ultimi possa essere previsto alcun corrispettivo per la prestazione di trasporto.

¹⁷ L'art. 51, comma 5, del TUIR disciplina il trattamento fiscale delle indennità percepite dal lavoratore dipendente per le trasferte.

¹⁸ Cfr. tra l'altro, P. Alberti *“Rimborso spese per il car sharing fuori dal reddito di lavoro dipendente”*, in Eutekne Info del 29 settembre 2016.

¹⁹ In merito, M. Magnani, *“Il car sharing equivale al taxi”*, in Sole 24 ore del 29 settembre 2016.

²⁰ In merito G. Sepio, G. Sbaraglia *“Il trasporto e il welfare aziendale: questioni aperte e prospettive”* in Il Fisco n. 19 del 2018.

²¹ Sul punto cfr., tra l'altro, G. Ferranti, G. Sepio, *“Così il welfare aziendale apre ai trasporti”*, in Il Sole 24 ore del 26 febbraio 2018. e G. Sepio, G. Sbaraglia *“Il trasporto e il welfare aziendale: questioni aperte e prospettive”* in Il Fisco n. 19 del 2018.

Come è possibile immaginare, il car pooling offre anche alcuni vantaggi non indifferenti: ad esempio, il risparmio di carburante, pedaggi, manutenzione di autovetture, ma anche la riduzione dell'inquinamento. In linea di principio il car pooling può essere posto "attivato" da:

- privati intestatari di veicoli adibiti ad uso proprio secondo quanto indicato nella carta di circolazione;
- le aziende che potranno contare su una maggiore puntualità dei lavoratori, favorendone la socializzazione anche a vantaggio della produttività.

Prescindendo dagli aspetti giuridici e in materia di codice della strada che esulano dallo scopo della presente relazione, dal punto di vista fiscale l'Agenzia delle Entrate si è recentemente espressa nella risposta all'istanza di Interpello n. 461 del 2019.

Nella fattispecie prospettata l'istante era una società che aveva realizzato una piattaforma informatica che permetteva alle aziende/datori di lavoro di erogare il servizio aziendale di car pooling ai propri dipendenti.

Secondo l'Amministrazione finanziaria l'utilità in natura recata ai dipendenti è irrilevante ai fini fiscali in applicazione dell'art. 51, comma 2, lett f)²² del TUIR secondo il quale *"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 e ai familiari indicati nell'art. 12 per le finalità di cui al comma 1 dell'art. 100 del TUIR"*. Quest'ultimo articolo richiama tra le finalità l'educazione, l'istruzione, la ricreazione, l'assistenza sociale e il culto.

Nel caso di specie, l'Amministrazione ha ritenuto che il benefit in questione avesse le menzionate finalità, in quanto il servizio erogato ai dipendenti aveva come l'obiettivo, tra l'altro, di ridurre i costi sociali e individuali di trasporto, aumentando, allo stesso tempo, la puntualità dei dipendenti rispetto all'orario di lavoro e favorendone la socializzazione anche a vantaggio della produttività del lavoro aziendale.

Inoltre, l'Agenzia delle entrate ha riconosciuto al datore di lavoro la deducibilità dei costi affrontati per il servizio di car pooling, nel limite del 5 per mille delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'azienda committente, ex art. 100, comma 1, TUIR in quanto tali benefit sono stati introdotti dal datore volontariamente e non in esecuzione di un accordo sindacale di primo o di secondo livello o di un regolamento aziendale. Solo nelle ultime due ipotesi, sarebbe, invece, ammessa l'integrale deducibilità dei relativi costi, in quanto derivanti dall'esecuzione di un obbligo contrattuale²³.

6. LE IMPLICAZIONI IN CAPO ALLE IMPRESE/DATORE DI LAVORO

6.1. Il trattamento fiscale dei costi sostenuti dal datore di lavoro per la mobilità sostenibile

²² L'Agenzia non ha ritenuto applicabile la lett. d), comma 2, del citato articolo 51 del Tuir, commentata nel primo paragrafo della presente relazione, in quanto il servizio non veniva, di fatto, erogato dal datore di lavoro il quale si limitava tramite la società istanze a mettere a disposizione una piattaforma informatica rimanendo quindi estraneo al rapporto con il vettore presupposto imprescindibile affinché si configuri il servizio di trasporto collettivo. Al riguardo si evidenziano in dottrina pareri contrari come ad esempio G. Sepio e G. Sbaraglia in Il fisco n. 19 del 2018 *"Il trasporto e il welfare aziendale: questioni aperte e prospettive"*.

²³ In tal senso cfr. Assonime n. 15/2018 *"In conclusione, un regolamento aziendale che non sia "revocabile" o modificabile dal datore di lavoro ad nutum o in relazione all'evoluzione normativa non può, a nostro avviso, essere assimilato a un atto volontario del datore di lavoro; coerentemente, dal piano di welfare previsto nel suddetto regolamento dovrebbero emergere, in capo al datore di lavoro, costi integralmente deducibili dal reddito d'impresa ai sensi dell'art. 95 del TUIR. Viceversa, per i piani di welfare liberamente modificabili dal datore di lavoro, dovrebbe trovare applicazione la deducibilità limitata prevista dal primo comma dell'art. 100 del TUIR. Sul punto si auspica un chiarimento definitivo da parte dell'Agenzia delle entrate."*

Nella prassi aziendale si assiste con sempre maggior frequenza all'offerta da parte dei datori di lavoro nei confronti dei propri dipendenti di beni e servizi tra cui possiamo certamente annoverare le varie forme di mobilità sostenibile sopra descritte che possono rientrare, generalmente, in più ampi piani di welfare aziendale²⁴.

Le ragioni che portano all'adozione di tali programmi possono essere ricercate tanto nella volontà del datore di lavoro di far fronte ad istanze di carattere socio-assistenziale, quanto nell'interesse dello stesso di perseguire una vera e propria politica retributiva basata sulla diversificazione del pacchetto retributivo offerto al dipendente e sul coinvolgimento di quest'ultimo nella scelta della sua composizione. Rientrano nella prima fattispecie i piani di welfare aziendale la cui finalità è, sostanzialmente, quella di rispondere ad esigenze di carattere non strettamente economico quali ad esempio il miglioramento dell'ambiente lavorativo, del clima aziendale, della salute; mentre rientrano idealmente nella seconda tipologia quelli maggiormente orientati a soddisfare esigenze aziendali di carattere organizzativo-gestionale con l'obiettivo di incentivare e motivare la forza lavoro. Naturalmente anche nell'ambito di questi ultimi piani il dipendente può ricevere servizi a valenza socio-assistenziale, ma ciò che distingue i due programmi è proprio la finalità che ne ha ispirato l'adozione.

Ciò premesso, ai fini che qui interessano, senza entrare nel merito delle varie forme di piani di welfare attuabili dalle imprese e delle relative considerazioni economico-fiscali che esulano dallo scopo del presente lavoro²⁵, giova evidenziare che l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 28/E del 15 giugno 2016 ha precisato che *"le erogazioni di 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'art. 95 del TUIR²⁶ e non solo nel limite del cinque per mille, secondo quanto previsto dall'articolo 100 del medesimo Testo Unico. 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"*.

Recentemente²⁷, l'Agenzia delle Entrate richiamando la citata Circolare ha sottolineato che *"affinché un regolamento configuri l'adempimento di un obbligo negoziale, lo stesso deve essere, quindi, non revocabile né modificabile autonomamente da parte del datore di lavoro. Solo in tale ultima ipotesi, infatti, l'atto nella sostanza sarebbe qualificabile come volontario con la limitazione della percentuale di deducibilità stabilita ai sensi dell'articolo 100 del TUIR"*. Sulla base di tali considerazioni l'Amministrazione finanziaria, **nel presupposto che la società non possa esimersi dall'erogazione dei benefit previsti nel piano di welfare, ritiene integralmente deducibile il costo sostenuto da parte dell'impresa.**

Ciò significa, in concreto, che laddove, ad esempio, il datore di lavoro preveda nell'ambito di un piano di welfare l'erogazione di abbonamenti al trasporto pubblico – con le caratteristiche specificate nei paragrafi precedenti – si avrebbe che il costo sostenuto dall'impresa sarebbe **interamente deducibile ai sensi dell'art. 95 del TUIR e, al contempo, il relativo ammontare non occorrerebbe a formare il reddito imponibile per il dipendente²⁸.**

6.2. La detraibilità dell'IVA afferente i servizi di mobilità sostenibile

²⁴ Cfr. G. Marianetti, *"Dagli incentivi al trasporto pubblico una spinta per il Welfare aziendale"*, in *Il Fisco* n. 5 del 2018 pag. 430 e E. D'Alessandro, *"Modalità di utilizzo del credito welfare"* in Guida alle paghe n. 4 del 2019.

²⁵ Per una disamina sul punto cfr., tra l'altro, G. Marianetti, *"Le erogazioni liberali e il welfare aziendale"*, *Quaderni Eutekne* 2018, pag. 109 e ss.

²⁶ L'art. 95 del TUIR ammette la deducibilità integrale delle spese per prestazioni di lavoro, includendo anche quelle sostenute in denaro e in natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori.

²⁷ Cfr. Risoluzione 25 settembre 2020, n. 55.

²⁸ In senso conforme cfr. Sepio G., Sbaraglia G. *"Il trasporto e il welfare aziendale: questioni aperte e prospettive"*, *Il Fisco*, 19, 2018, p.1-1823.

Con riferimento all'IVA occorre effettuare un'analisi circa la possibilità da parte del datore di lavoro di portare in detrazione l'IVA afferente tali misure di mobilità sostenibile.

Sul punto è necessario preliminarmente richiamare quanto previsto dall'art. 19-bis1, lett. e) del DPR n. 633/1972 il quale dispone che *“salvo che formino oggetto dell'attività propria dell'impresa, non è ammessa in detrazione l'imposta relativa a prestazioni di trasporto di persone”*. La norma rende indetraibile l'IVA sulla base del presupposto che tali servizi siano rivolti a beneficio dell'individuo e non dell'impresa²⁹.

In termini generali, dunque, **semberebbe preclusa la detrazione dell'IVA sull'acquisto di servizi di trasporto di persone**. Ciò posto, a fronte di tale disposizione normativa, si rendono opportune le considerazioni che seguono sulla base della prassi e di alcuni recenti orientamenti della Corte di Giustizia Europea e della Corte di Cassazione.

Nello specifico, la Risoluzione Ministeriale n. 361729 del 10 novembre 1979 ha riconosciuto la detrazione dell'IVA relativa ad un contratto di appalto stipulato tra un'impresa e il vettore per il trasporto di propri operai per raggiungere lo stabilimento di produzione - in mancanza di mezzi pubblici - che lo colleghino all'abitato. In questo caso, l'Amministrazione ha ritenuto sussistenti le condizioni previste per la detrazione dell'IVA da parte della società *“in quanto si tratta di prestazioni di servizi di natura diversa da quelli per i quali il comma 2, lett. e) dello stesso articolo 19 prevede l'esclusione della detrazione. Infatti le prestazioni di trasporto di persone espressamente menzionate nella citata lett. e) si riferiscono esclusivamente ai rapporti (contratti di trasporto) che si instaurano tra il vettore e l'utente del servizio non possono, quindi, riguardare i rapporti contrattuali che si instaurano tra l'impresa (committente) e il vettore, rapporti che possono configurarsi, invece, a seconda delle modalità di esecuzione del servizio, come contratti di appalto o di noleggio di autoveicoli con conducente”*.

Giova evidenziare che nel caso trattato dalla Risoluzione in commento, il servizio di trasporto non ha natura di trasporto pubblico ma è effettuato da ditte esercenti il trasporto di persone in base ad un contratto di appalto stipulato con la società acquirente il servizio.

Sulla base del principio espresso nella citata Risoluzione, **la detraibilità dell'IVA potrebbe non essere quindi consentita nell'ambito del trasporto pubblico, soprattutto nel caso dell'acquisto di abbonamenti**³⁰, in quanto (i) sussiste di fatto la possibilità da parte del dipendente di utilizzare il mezzo di trasporto anche per tratte diverse da raggiungimento della sede aziendale (quindi anche per uso privato); (ii) i contratti con le società datrici di lavoro e le società di trasporti non si configurano generalmente come contratti di appalto³¹.

Tutto ciò premesso, al riguardo non può non essere richiamata ai fini che qui interessano la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE. Sull'argomento si sono infatti pronunciati i giudici europei con la sentenza *Fillibeck*, C-258/95, la quale ha affermato che *“il trasporto gratuito di dipendenti, effettuato dal datore di lavoro, tra la loro abitazione e il luogo di lavoro, mediante un autoveicolo dell'impresa, soddisfa, in linea di principio i bisogni privati dei dipendenti e risponde pertanto a finalità estranee all'impresa”* - non consentendone quindi il diritto alla detrazione dell'IVA. *“Tuttavia tale disposizione non si applica qualora le esigenze dell'impresa, tenuto conto di determinate particolari circostanze, come la difficoltà di fare ricorso ad altri idonei mezzi di trasporto e i cambiamenti di luogo di lavoro, impongano che al trasporto dei dipendenti*

²⁹ Tale previsione infatti ha *“lo scopo di garantire l'Erario contro pericoli di indebite detrazioni, potendo i servizi di cui trattasi essere utilizzati sia per uso personale dell'imprenditore o per finalità estranee all'impresa”*, cfr. tra l'altro, Risoluzione del Ministero delle finanze n. 362931 del 12 giugno 1979, in Circ. Assonime n. 99 del 1979.

³⁰ Sul punto cfr. Sepio G., Sbaraglia G. *“Il trasporto e il welfare aziendale: questioni aperte e prospettive”*, *Il Fisco*, 19, 2018, p.1-1823. Gli autori negano la detraibilità dell'IVA per l'acquisto di abbonamenti al trasporto pubblico.

³¹ Nega la detraibilità dell'IVA E. Greco, *“acquisti per il welfare aziendale con dubbi sulla detrazione IVA”* in, *Eutekne* del 23 giugno 2018.

provveda il datore di lavoro, dato che, in condizioni siffatte, tale prestazione non è effettuata per fini estranei all'impresa" – consentendo quindi la detrazione dell'IVA. Questa pronuncia è stata poi successivamente richiamata e confermata dalle più recenti sentenze C-118/11 e C-124/12³².

Peraltro, merita segnalare che nella sentenza *Fillibeck* in commento, il servizio di trasporto veniva fornito **conformemente a un contratto collettivo e ciò costituisce, secondo i giudici, un "indizio che il trasporto viene effettuato per finalità che non sono estranee all'impresa"**.

Alla luce di questa sentenza e di quelle più recenti sopra citate che hanno confermato tale orientamento, sembrerebbe potersi ritenere **detraibile l'IVA afferente i servizi di trasporto collettivo** laddove il servizio – in particolare se fornito in esecuzione di un contratto collettivo – consiste nel compiere un tragitto prefissato dai punti di raccolta all'azienda attraverso un utilizzo esclusivo dei dipendenti per recarsi al lavoro. In tal caso, il contratto di trasporto, infatti, sarebbe stipulato tra l'impresa e non dai singoli utenti, requisito essenziale nell'ambito di tale forma di mobilità sostenibile, come descritto nel primo paragrafo della presente relazione.

Infine, considerato che talune forme di mobilità sostenibile potrebbero rientrare tra le misure previste nell'ambito di piani di welfare aziendale, si rende opportuno richiamare, brevemente, la posizione della prassi, nonché della giurisprudenza domestica, circa la detraibilità dell'IVA assolta per l'acquisto di beni e servizi rientranti nei piani di welfare, ancorché si tratti di fattispecie diverse dai servizi connessi alla mobilità sostenibile. In via generale, è possibile affermare che la posizione dell'Agenzia delle Entrate sia piuttosto restrittiva e ferma nel negarne il diritto alla detrazione. Infatti, finanziaria - Direzione regionale della Lombardia - si è espressa in senso negativo rispondendo a un'istanza di interpello³³ relativamente all'imposta assolta per l'acquisto di un abbonamento alla pay-tv nell'ambito di pacchetti di welfare aziendale messi a disposizione di categorie omogenee di dipendenti, non ravvisando gli elementi necessari per consentire il diritto alla detrazione e, in particolare, la mancanza di un nesso diretto e immediato tra gli acquisti effettuati e l'attività dell'impresa³⁴. A ciò si aggiunga che, con diversi documenti di prassi, l'Amministrazione finanziaria ha più volte precisato che, ai fini della detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti, deve farsi riferimento alla tipologia delle operazioni attive poste in essere dal destinatario del tributo, in qualità di cedente o prestatore, e che le detraibilità dell'IVA è connessa al trattamento delle operazioni effettuate a valle, cui gli acquisti si riferiscono³⁵.

³² Nel caso oggetto della sentenza C-124/12 si trattava di servizi utilizzati per il trasporto, di andata e ritorno, dei lavoratori da specifici punti di incontro in varie zone abitate fino al luogo di lavoro in assenza di alcun trasporto pubblico che consentisse ai lavoratori di raggiungere il luogo di lavoro.

³³ Cfr. Interpello n. 904-603/2017. In sintesi, il contribuente, richiamando a sostegno un precedente provvedimento di prassi (Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 15 giugno 2016, n. 28) aveva sostenuto che, essendo legittima la deduzione integrale dal proprio reddito d'impresa in base all'art. 95 del TUIR dei costi relativi all'abbonamento alla pay-tv, in quanto servizi previsti da specifico regolamento aziendale in adempimento di un obbligo negoziale, per coerenza risultava parimenti corretto fruire della detrazione dell'IVA.

³⁴ Secondo la Direzione Regionale della Lombardia "il diritto alla detrazione spetta a condizione che: 1) l'acquisto di beni e servizi sia inerente all'attività economica svolta dal soggetto passivo; 2) i beni ed i servizi siano afferenti ad operazioni imponibili o ad esse assimilate dalla legge ai fini dell'esercizio della detrazione; 3) sussista un nesso diretto e immediato tra le spese collegate alla prestazione a monte e il complesso delle attività economiche del soggetto d'imposta essendo la detraibilità connessa al trattamento delle operazioni effettuate a valle, cui gli acquisti si riferiscono".

³⁵ Cfr., tra l'altro, Risoluzione 25 luglio 2005, n. 100 e Risoluzione 11 marzo 2009, n. 61.

In senso contrario³⁶ si pone invece l'Ordinanza della **Corte di Cassazione n. 22332/2018** che **riconosce il diritto alla detrazione** delle spese per il soggiorno estivo dei figli dei dipendenti, per la formazione di personale, **nonché per il trasporto del personale**. Il convincimento dei giudici di legittimità si forma sulla considerazione dell'esistenza e configurabilità di un **nesso economico** tra i costi sostenuti per i servizi offerti dal datore di lavoro a beneficio dei propri dipendenti, e il complesso delle attività economiche condotte dal datore nell'esercizio dell'impresa. Per sostenere in punto di diritto la decisione assunta, i giudici della Corte di Cassazione si sono rifatti, per analogia, ai precedenti della giurisprudenza comunitaria in materia di costi per prestazioni facenti parte delle spese generali del soggetto d'imposta, che evidenziano la correlazione tra l'operazione in acquisto e l'insieme delle attività di impresa. E' interessante notare – a testimonianza e comprova della soggettività insita nell'attività di interpretazione delle norme tributarie – che, per suffragare la propria tesi (come detto favorevole alla detrazione dell'imposta), i giudici hanno attribuito a una sentenza della Corte di Giustizia UE³⁷ un significato diametralmente opposto rispetto a quanto fatto dalla DRE Lombardia nella risposta all'interpello di cui sopra (che cita la medesima sentenza giungendo però a negare il diritto alla detrazione dell'IVA). In particolare, a parere degli ermellini il diritto alla detrazione dell'IVA è ammesso non solo quando sussiste un nesso diretto ed immediato tra una specifica operazione a monte ed una o più operazioni a valle (come sostenuto dalla DRE Lombardia), ma anche quando i **costi per i servizi in questione facciano parte delle spese generali del soggetto passivo**.

Da ultimo si segnala che recentemente **l'Agenzia delle Entrate nella risposta a Interpello n. 338/2020³⁸ ha confermato la propria posizione circa l'indetraibilità dell'IVA in relazione a servizi di welfare aziendale erogati mediante voucher³⁹**, richiamando peraltro sia l'Ordinanza della Cassazione che le sentenze della Corte di Giustizia UE sopra citate, asserendo, di fatto, che la portata delle affermazioni ivi contenute vanno ridimensionate e ricondotte alle sole ipotesi di *“collegamento tra le spese sostenute e l'attività economica del soggetto passivo, tali per cui i costi possano considerarsi sostenuti per spese “accessorie” alle esigenze dell'impresa”⁴⁰*;

Sulla base delle considerazioni che precedono risulta evidente come **la detraibilità dell'IVA afferente i servizi di mobilità sostenibile sia questione dibattuta e di non pacifica soluzione, anche laddove questi ultimi siano inseriti in piani di welfare aziendale**. In via prudenziale, autorevole dottrina nega, in generale, il diritto alla detrazione dei costi relativi ai servizi offerti dal datore di lavoro ai propri dipendenti⁴¹. Tuttavia, a parere di chi scrive, con particolare riguardo ai **servizi di trasporto collettivo (e con maggiore cautela agli abbonamenti al trasporto locale) è possibile sostenere la sussistenza dei presupposti per la detrazione dell'IVA** laddove tali servizi siano forniti in esecuzione di un **obbligo contrattuale** – ad esempio derivante da un accorto territoriale, eventualmente recepito in un accordo collettivo aziendale – in ragione dell'inerenza e della connessione che detti costi hanno con l'attività esercitata dall'impresa nel nuovo insediamento

³⁶ Per un commento si rinvia, tra l'altro a R. Parisotto e G. Renella, *“Sulla detraibilità IVA per il welfare aziendale disaccordo Entrate-Cassazione”* in Il Sole 24 Ore del 12 ottobre 2018 e a N. Gentina e G. Confente, *“Detraibile l'IVA sui costi relativi al welfare aziendale”* in Il Fisco n. 40 del 2018.

³⁷ Causa C-29/08 del 29 ottobre 2009.

³⁸ Nel caso oggetto dell'interpello, la società istante forniva servizi di welfare ai propri dipendenti tramite una piattaforma informatica mediante la quale i dipendenti potevano selezionare differenti servizi di welfare e una volta operata la scelta veniva emesso un voucher che il beneficiario avrebbe dovuto esibire per ottenere la prestazione.

³⁹ Per un commento si rinvia a C. Cosentino e S. La Grutta, *“Indetraibile l'IVA sui voucher per il welfare aziendale”*, in Eutekne dell'11 settembre 2020.

⁴⁰ L'Amministrazione finanziaria richiama al riguardo: *“il trasporto gratuito dei dipendenti, garantito dal datore di lavoro, tra la loro abitazione e il luogo di lavoro (nella fattispecie i dipendenti della società risiedevano in zone abitate che non erano coperte dal servizio di trasporto pubblico), nonché l'acquisto degli abiti speciali, degli abiti da lavoro, delle divise (...)”*.

⁴¹ In senso contrario alla detrazione dell'IVA si segnala, tra l'altro, G. Sepio e G. Sbaraglia *“Dichiarazione IVA 2019: opzione per il gruppo IVA e detrazione dei costi per carburante e welfare”*, in Il Fisco n. 9 del 2019.

produttivo. A fronte di tale obbligo e del collegamento con l'attività svolta nel nuovo insediamento produttivo, vi sarebbero infatti più elementi per sostenere la detraibilità dell'imposta relativa alle suddette spese di trasporto, essendo argomentabile l'uso delle stesse per fini aziendali. E' opportuno precisare tuttavia che, anche laddove ricorrano gli elementi citati nel precedente punto, la detraibilità dell'IVA non è pacifica e quindi potrebbe essere oggetto di contestazione da parte dall'Amministrazione Finanziaria.

Da ultimo e per dovere di completezza, si segnala che laddove l'IVA non sia ammessa in detrazione, essa costituisce, da un punto di vista economico, un onere accessorio di diretta imputazione al costo del servizio cui afferisce oppure un costo di esercizio imputato tra gli oneri diversi di gestione. Ai fini fiscali, **laddove l'IVA non venga detratta ad esito di una limitazione oggettiva, come nel caso di specie, la stessa diviene un costo deducibile per l'impresa**⁴². In altre parole, nei casi di indetraibilità oggettiva, l'IVA si somma al costo del servizio seguendo il medesimo trattamento fiscale applicabile al costo a cui afferisce⁴³.

7. IL RUOLO DEL MOBILITY MANAGER

7.1. La figura del *mobility manager*: origini e finalità

La figura del *mobility manager* (di seguito anche "MM")⁴⁴ è stata introdotta in Italia con il DM 27 marzo 1998⁴⁵, recante norme in materia di "*mobilità sostenibile nelle aree urbane*" con il compito di redigere il "*Piano degli Spostamenti Casa-Lavoro (PSCL)*" con riferimento ai lavoratori occupati in azienda, allo scopo di conseguire una "*riduzione dell'uso del mezzo di trasporto privato individuale e ad una migliore organizzazione degli orari per limitare la congestione del traffico*".

In base al suddetto Decreto, devono adottare il PSCL e identificare il responsabile della mobilità:

- le imprese e gli Enti pubblici con unità locali con **più di 300 dipendenti**;
- le **imprese con complessivamente più di 800 addetti** ubicate in alcuni Comuni identificati nel DM 25 novembre 1994 e in altri Comuni identificati dalle Regioni come a "*rischio di inquinamento atmosferico*".

Resta inteso che ogni organizzazione può dotarsi volontariamente del responsabile della mobilità anche se non ricade nelle anzidette casistiche.

Successivamente il DM 20 dicembre 2000⁴⁶ ha definito la funzione del *mobility manager* di area, quale responsabile della struttura di supporto e di coordinamento dei *mobility manager* aziendali presso ciascun Comune, introducendo l'adempimento, per le aziende e gli enti pubblici sottoposti all'obbligo di nomina del MM, di una comunicazione relativa alla nomina del MM all'ufficio del MM di area del Comune in cui la società o l'ente ha sede. D'altra parte il DM 20 dicembre 2000 stabilisce non solo interventi riguardanti gli spostamenti casa-lavoro, ma anche la necessità di "*piani per la gestione della domanda di mobilità riferiti*

⁴² In tal senso cfr., tra l'altro, Circolare n. 25/2020.

⁴³ Al riguardo si segnala, in modo particolare, la norma di comportamento dell'AIDC n. 152/2003.

⁴⁴ Per un inquadramento della figura del MM attraverso tre interessanti interviste ai MM di ISPRA – Istituto Superiore per la Protezione e la Ricerca Ambientale, di RUS – Rete Universitaria per lo Sviluppo Sostenibile e Enel si rinvia a E. Perotto "*Mobility manager, chi è, cosa fa e perché è una figura sempre più richiesta*" in Ambiente e Sviluppo, n. 8-9 del 2019. Si rinvia anche a E. Perotto, "*Il manager della sostenibilità: figura poliedrica del cambiamento*", in Ambiente & sviluppo, n. 11 del 2020.

⁴⁵ Si tratta di una tra le prime iniziative dell'Italia a fronte dell'impegno assunto in campo internazionale con la firma del Protocollo di Kyoto sui cambiamenti climatici dell'11 dicembre 1997.

⁴⁶ Relativo all' "*Incentivazione dei programmi proposti dai mobility manager aziendali*".

*ad aree industriali, artigianali, commerciali, di servizi, poli scolastici e sanitari o aree che ospitano, in modo temporaneo o permanente, manifestazioni ad alta affluenza di pubblico*⁴⁷.

Recentemente, stante l'importanza che sta acquisendo questa figura, è stata pubblicata la prassi di riferimento UNI/PdR 35:2018 del 15 febbraio 2018⁴⁸, che identifica ufficialmente quelle che sono le conoscenze, le abilità e le competenze proprie del MM. La funzione principale assegnata al MM, dal quadro regolatorio fin qui sinteticamente esaminato, è quella di redigere il PSCL per la mobilità dei lavoratori occupati in azienda, al fine di ottenere una riduzione dell'uso del mezzo di trasporto privato individuale e ad una migliore organizzazione degli orari per limitare la congestione del traffico.

Su tale scenario normativo è intervenuto, in maniera significativa, l'art. 229, comma 4, del Decreto-Legge n. 34/2020 (cd. Decreto Rilancio)⁴⁹, allo scopo di agevolare *"il decongestionamento del traffico nelle aree urbane"*, attraverso il minor uso dei mezzi di trasporto individuali privati.

La norma, infatti, stabilisce che imprese e pubbliche amministrazioni devono *"adottare, entro il 31 dicembre di ogni anno, un piano degli spostamenti casa-lavoro del proprio personale dipendente finalizzato alla riduzione dell'uso del mezzo di trasporto privato individuale"*, se hanno singole unità locali **con più di 100 dipendenti** situate *"in un capoluogo di Regione, in una Città metropolitana, in un capoluogo di Provincia ovvero in un Comune con popolazione superiore a 50.000 abitanti"*.

Sempre nel comma 4 dell'art. 229 del Decreto in parola, s'impone alle imprese e alle pubbliche amministrazioni, così come identificate per dimensioni e localizzazione nei termini anzidetti, di nominare un MM, il quale deve svolgere specifiche *"funzioni di supporto professionale continuativo alle attività di decisione, pianificazione, programmazione, gestione e promozione di soluzioni ottimali di mobilità sostenibile"*.

Parimenti, la norma prevede anche che il MM deve collaborare all'adozione del piano di mobilità sostenibile, a realizzare interventi di tipo organizzativo e gestionale rispetto alla domanda effettiva di mobilità delle persone, allo scopo di favorire una riduzione a carattere strutturale e di natura permanente, circa l'impatto ambientale *"derivante dal traffico veicolare nelle aree urbane e metropolitane"*, attraverso interventi specifici di mobilità sostenibile.

La disposizione, dunque, estende notevolmente l'ambito di applicazione dell'obbligo di designazione del MM, intervenendo significativamente sulle dimensioni aziendali, che **muovendo da soggetti con più 300 dipendenti per unità locale, amplia la portata normativa coinvolgendo enti e imprese con una forza lavoro maggiore di 100 dipendenti**.

Va evidenziato che la novella legislativa, nonostante il così significativo abbassamento del requisito dimensionale, non è scontato che a livello nazionale aumenti il numero di imprese coinvolte dall'obbligo di nominare il MM e, quindi, di implementazione del sistema di programmazione e gestione della mobilità sostenibile, per effetto del requisito territoriale il quale di fatto esclude diversi Comuni nei cui territori

⁴⁷ Per completezza di segnala che la figura del MM ha ricevuto uno specifico inquadramento legislativo per il settore scolastico con la Legge 28 dicembre 2015, n. 221 – recante *"disposizioni in materia ambientale per promuovere la green economy e il contenimento dell'uso eccessivo di risorse naturali"* la quale all'art. 5, comma 6, introduce per tutti gli istituti scolastici di ordine e grado la figura del MM scolastico scelto su base volontaria.

⁴⁸ *"Profili professionali della mobilità aziendale - Requisiti di conoscenza, abilità e competenza e indirizzi operativi per la valutazione della conformità"*, a seguito della collaborazione fra UNI (Ente Italiano di Normazione) e AIAGA (Associazione Italiana Acquirenti e Gestori di Auto Aziendali), che definisce i requisiti di conoscenza, abilità e competenza dei quattro profili professionali relativi alla mobilità aziendale: *mobility manager; fleet manager; travel manager; corporate mobility manager*.

⁴⁹ Per una disamina delle modifiche introdotte in relazione al MM dal cd. Decreto Rilancio si rinvia a M. Barbizzi, *"il mobility manager nel "decreto rilancio"* in *Diritto e pratica del lavoro* n. 24 del 2020.

potrebbero essere collocate imprese anche di rilevanti dimensioni. Il penultimo periodo dello stesso comma 4, dell'art. 229 del citato Decreto prevede, inoltre, che per le pubbliche amministrazioni sia obbligatorio scegliere il MM all'interno del personale già presente in servizio.

Nulla dice la norma riguardo alle imprese, le quali, evidentemente, non hanno alcun obbligo di individuare il MM nel contesto della forza lavoro occupata, d'altro canto non sussiste per esse neppure un obbligo di assumere appositamente un dirigente o un quadro cui affidare le predette funzioni.

Da ultimo la norma in commento affida ad un apposito decreto ministeriale la disciplina delle modalità attuative delle disposizioni riguardanti il MM. **Tale decreto è stato firmato dal Ministro della Transizione Ecologica, di concerto con il Ministro delle Infrastrutture e della Mobilità Sostenibili l'11 maggio ed è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 124 del 26 maggio scorso** (di seguito anche Decreto MM).

7.2. Il Decreto attuativo

Il testo di legge attua le disposizioni contenute nel cd. Decreto Rilancio, descritte nel paragrafo precedente, ponendosi l'obiettivo di ridurre strutturalmente e in modo permanente *“l'impatto ambientale derivante dal traffico veicolare privato nelle aree urbane e metropolitane, promuovendo la realizzazione di interventi di organizzazione e gestione della domanda di mobilità sostenibile delle persone che consentano la riduzione dell'uso del veicolo privato individuale a motore negli spostamenti sistematici casa-lavoro e favoriscano il decongestionamento del traffico veicolare”*⁵⁰.

Secondo le definizioni contenute all'art. 2 del Decreto MM, il *mobility manager aziendale* è una figura specializzata *“nel governo della domanda di mobilità e nella promozione della mobilità sostenibile nell'ambito degli spostamenti casa-lavoro del personale dipendente”*. Parimenti, il *mobility manager d'area* si occupa del supporto al Comune territorialmente competente, presso il quale è nominato, *“nella definizione e implementazione di politiche di mobilità sostenibile, nonché nello svolgimento di attività di raccordo tra i Mobility manager aziendali”*.

Il Decreto MM identifica inoltre il PSCL⁵¹ come lo strumento di pianificazione degli spostamenti sistematici casa-lavoro del personale dipendente. In particolare, viene confermato che le **imprese e le pubbliche amministrazioni** con singole unità locali *“con più di 100 dipendenti”*⁵² **situate in un capoluogo di Regione, in una Città metropolitana, in un capoluogo di Provincia o in un Comune con popolazione superiore a 50.000 abitanti sono tenute ad adottare, entro il 31 dicembre di ogni anno, un PSCL del proprio personale dipendente** da trasmettere al Comune territorialmente competente entro **quindici giorni dall'adozione**. Tuttavia, in fase di prima applicazione, il Decreto attuativo prevede l'adozione dei PSCL entro **180 giorni dall'entrata in vigore dello stesso**. Resta inteso che anche quelle che non rientrano in questi parametri, possono comunque procedere facoltativamente all'adozione del PSCL del proprio personale dipendente.

Secondo quanto previsto dal comma 4 dell'art. 3 del Decreto MM, il PSCL *“individua le misure utili a orientare gli spostamenti casa-lavoro del personale dipendente verso forme di mobilità sostenibile alternative all'uso individuale del veicolo privato a motore, sulla base dell'analisi degli spostamenti casa-lavoro dei dipendenti, delle loro esigenze di mobilità e dello stato dell'offerta di trasporto presente nel territorio*

⁵⁰ Cfr. art. 1 del Decreto in commento.

⁵¹ Cfr. art. 3 del Decreto MM.

⁵² L'articolo 3, comma 2, del Decreto MM stabilisce che *“si considerano dipendenti le persone che seppur dipendenti di altre imprese e pubbliche amministrazioni, operano stabilmente, ovvero con presenza quotidiana continuativa, presso la medesima unità locale in virtù di contratti di appalto di servizi o di forme quali distacco, comando o altro”*.

interessato. Il PSCL definisce i benefici conseguibili con l'attuazione delle misure in esso previste, valutando i vantaggi sia per i dipendenti coinvolti, in termini di tempi di spostamento, costi di trasporto e comfort di trasporto, sia per l'impresa che lo adotta, in termini economici e di produttività, nonché per la collettività, in termini ambientali, sociali ed economici".

Al riguardo, il Decreto MM fissa la definizione delle linee guida per la redazione e l'implementazione dei PSCL ad un successivo decreto interministeriale da emanarsi entro 90 giorni.

Il Decreto MM prevede, all'articolo 4, che il Comune, con il supporto del *mobility manager* d'area, possa individuare, d'intesa con il *mobility manager* aziendale che ha prestato la propria attività a supporto dell'adozione dello specifico PSCL, eventuali modifiche al PSCL medesimo, potendo stipulare con l'impresa o la pubblica amministrazione che lo ha adottato intese e accordi per una migliore implementazione del PSCL.

Proprio ai fini dell'adozione del PSCL, secondo l'art. 5 del Decreto MM, le imprese e le pubbliche amministrazioni nominano il MM aziendale, con **"funzioni di supporto professionale continuativo alle attività di decisione, pianificazione, programmazione, gestione e promozione di soluzioni ottimali di mobilità sostenibile"**. Parimenti, il MM di area svolge **"funzioni di raccordo tra i MM aziendali con compiti di supporto ai Comuni stessi nella definizione e implementazione di politiche di mobilità sostenibile"**.

Il *mobility manager* aziendale e il *mobility manager* d'area sono nominati tra soggetti in possesso di un'elevata e riconosciuta competenza professionale e/o comprovata esperienza nel settore della mobilità sostenibile, dei trasporti o della tutela dell'ambiente⁵³.

In base all'articolo 6 del Decreto attuativo in commento, al *mobility manager* aziendale sono attribuite queste funzioni:

- promozione, attraverso l'elaborazione del PSCL, della realizzazione di interventi per l'organizzazione e la gestione della domanda di mobilità del personale dipendente. Al fine di consentire la riduzione strutturale e permanente dell'impatto ambientale derivante dal traffico veicolare nelle aree urbane e metropolitane;
- supporto all'adozione del PSCL;
- adeguamento del PSCL anche sulla base delle indicazioni ricevute dal Comune, elaborate con il supporto del *mobility manager* d'area;
- verifica dell'attuazione del PSCL attraverso il monitoraggio degli spostamenti dei dipendenti e la valutazione del loro livello di soddisfazione;
- cura dei rapporti con enti pubblici e privati direttamente coinvolti nella gestione degli spostamenti del personale dipendente;
- attivazione di iniziative di informazione, divulgazione e sensibilizzazione sul tema della mobilità sostenibile;
- promozione con il *mobility manager* d'area di azioni di formazione e indirizzo per incentivare l'uso della mobilità ciclo-pedonale, del trasporto pubblico e dei servizi ad esso complementari e integrativi anche a carattere innovativo;
- supporto al *mobility manager* d'area nella promozione di interventi sul territorio utili a favorire l'intermodalità, itinerari ciclabili e pedonali, e l'efficienza del trasporto pubblico.

Sempre nell'articolo 6, vengono definite anche le funzioni del *mobility manager* d'area:

- attività di raccordo tra i *mobility manager* aziendali del territorio di riferimento;
- supporto al Comune nella definizione e implementazione di politiche di mobilità sostenibile;

⁵³ Cfr. art. 7 del Decreto MM.



- acquisizione dei dati relativi all'origine/destinazione e agli orari di ingresso e uscita dei dipendenti e degli studenti forniti dai *mobility manager* aziendali (e scolastici).

Merita evidenziare, ai fini che qui interessano, che nell'ambito dei programmi di finanziamento per la realizzazione di interventi di mobilità sostenibile promossi dal Ministero della transizione ecologica, dal Ministero delle infrastrutture e della mobilità sostenibili o congiuntamente dagli stessi Ministeri, può essere assegnata una **premialità ai Comuni che presentano un progetto derivante dalla integrazione e dal coordinamento di più PSCL relativi al proprio territorio**⁵⁴.

In conclusione, considerato che le logiche sottese alla gestione del tema della sostenibilità stanno assumendo una crescente importanza nella strategia delle imprese, in tale contesto, il MM potrebbe rappresentare una figura chiave capace di entrare nei processi decisionali e di programmazione strategica dell'organizzazione in grado di relazionarsi con il *top management* aziendale per assicurare che le decisioni prese tengano conto dell'effettiva sostenibilità di tutti i processi aziendali⁵⁵.

⁵⁴ Cfr. art. 8 del Decreto MM.

⁵⁵ Sul futuro della figura del MM si rinvia, tra l'altro, a M. Barbizzi: "La nuova sfida del *mobility manager*", in *Diritto e pratica del lavoro* n. 20 del 2020.