

Milano,

Direzione Regionale della Lombardia

Settore Servizi e Consulenza

Ufficio Consulenza

UNIVERSITA' DEGLI STUDI
DELL'INSUBRIA
VIA RAVASI N 2
21100 VARESE (VA)

Prot.

***OGGETTO: Interpello 904-910/2015-ART.11, legge 27 luglio 2000, n.212.
UNIVERSITA' DEGLI STUDI DELL'INSUBRIA
Codice Fiscale 95039180120 Partita IVA 02481820120
Istanza presentata il 02/11/2015***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del DPR n. 917 del 1986 , è stato esposto il seguente

QUESITO

L'UNIVERSITA' DEGLI STUDI DELL'INSUBRIA evidenzia che la Commissione benefit dell'Ateneo ha elaborato la proposta di erogare, al personale che ne faccia richiesta, una somma annuale a titolo di rimborso spese effettivamente sostenute e debitamente documentate, a beneficio anche degli altri componenti il nucleo familiare. Alla domanda di sussidio dovrà essere allegata, inoltre, dichiarazione ISEE.

Le tipologie di spese che danno diritto all'erogazione del sussidio sono:

a) spese sostenute per prestazioni mediche (visite specialistiche, analisi di laboratorio, visite mediche presso aziende ospedaliere del SSN, ecc.) e per l'acquisto di materiale sanitario (compreso quello di natura oculistica ed ortodontica);

b) spese connesse alla frequenza di asili nido, centri estivi, scuole materne, strutture scolastiche ed università (iscrizione, rette di frequenza, servizi mensa, utilizzo di mezzi di trasporto pubblico, servizi "pre e post scuola", per l'acquisto di materiale librario ed informatico);

c) spese per eventi imprevisti, quali decesso di un familiare, convivente, furto dell'automobile o presso la propria abitazione, trasloco, oppure altri eventi eccezionali ed imprevedibili che hanno provocato evidenti situazioni di disagio economico.

L'interpellante chiede di sapere se "i sussidi al personale erogati a titolo di rimborso spese, effettivamente sostenute e documentate, possono rientrare nel regime fiscale agevolato, non costituendo, in virtù dell'esenzione, reddito per il dipendente".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante richiama l'articolo 51 del TUIR e il contenuto della circolare n. 326 del 1997 e ritiene che il rimborso delle spese (nel limite massimo dell'ammontare stabilito dal datore di lavoro, anche forfettario purché entro il limite del valore documentato degli oneri subiti dal personale), costituite da spese per assistenza sanitaria, asili nido, spese sanitarie ed altre, può essere ammesso al trattamento agevolato di esenzione da IRPEF purché riconosciuto alla generalità e/o categorie di dipendenti.

Nel caso di specie, perseguendo l'obiettivo di welfare aziendale, il sussidio è previsto "a favore di tutto il personale che ne abbia i requisiti oggettivi, ossia dimostrazione delle spese effettivamente sostenute nell'arco di un anno (dietro presentazione di pezze giustificative) e dichiarazione ISEE che ne indica la situazione economica in quel determinato periodo".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai sensi dell'articolo 51, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 22

dicembre 1986, n. 917 (TUIR), 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" (cd. principio di onnicomprensività).

Pertanto, sia gli emolumenti in denaro, sia i valori corrispondenti ai beni, ai servizi e alle opere offerti dal datore di lavoro ai propri dipendenti (c.d. fringe benefit) costituiscono, in generale, redditi imponibili e, in quanto tali, concorrono entrambi alla determinazione del reddito di lavoro dipendente.

Il medesimo articolo 51 prevede, ai commi successivi, specifiche deroghe al suddetto principio, stabilendo tassativamente le ipotesi in cui determinate "somme" o "valori", percepiti in ragione del rapporto di lavoro dipendente, sono esclusi, in tutto o in parte, dal reddito imponibile.

Nel caso in esame, l'interpellante assume di ricondurre ad un'unica fattispecie casistiche eterogenee, peraltro descritte in modo sommario, sulle quali l'Amministrazione finanziaria ha fornito chiarimenti con diversi atti di prassi.

Al riguardo, in primo luogo, si osserva che secondo il combinato disposto dell'articolo 51, comma 2, lett. f), e dell'articolo 100, comma 1, del TUIR, non devono essere imputati al lavoratore i costi che, volontariamente, il datore di lavoro sostiene per permettere, alla generalità e/o a categorie di dipendenti, l'utilizzo di opere e servizi aventi specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto.

Sul punto, con risoluzione n. 34 del 10 marzo 2004 e successivamente con circolare n. 26 del 29 marzo 2010, è stato precisato che affinché la disposizione di cui all'articolo 51, comma 2, lett. f), possa tornare applicabile anche nell'ipotesi in cui le strutture non siano di proprietà del datore di lavoro, ".il dipendente deve risultare estraneo al rapporto che intercorre tra l'azienda e l'effettivo prestatore del servizio e, in particolare non deve risultare beneficiario dei pagamenti effettuati dalla propria azienda in relazione all'obiettivo di fornitura dei servizi medesimi. Inoltre, restano escluse

dall'ambito applicativo della disposizione di esenzione le ipotesi di erogazione di somme, anche indirette, da parte del datore di lavoro che possono consistere in rimborsi o anticipazioni di spese sostenute dal dipendente".

Di conseguenza, sulla scorta di quanto esposto, la scrivente ritiene che le somme erogate dal datore di lavoro nelle ipotesi di cui al punto a) non possano godere dei descritti vantaggi fiscali, concorrendo a formare il reddito del dipendente.

In relazione alle spese indicate al punto b), occorre invece rilevare quanto segue.

La successiva lett. f-bis), del citato articolo 51, comma 2, del TUIR, stabilisce che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente "le somme, i servizi e le prestazioni erogati dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la frequenza degli asili nido e di colonie climatiche da parte dei familiari indicati dall'articolo 12, nonché per borse di studio a favore dei medesimi familiari".

Con riferimento ai soggetti in favore dei quali sono erogate le somme e/o forniti i servizi/prestazioni, peraltro, il riferimento all'articolo 12 si intende operato esclusivamente per individuare i soggetti presi in considerazione dalla norma, ovvero il coniuge e i figli del dipendente, nonché le altre persone indicate nell'articolo 433 del codice civile, e non già alle condizioni di familiare fiscalmente a carico.

In merito all'individuazione dell'ambito applicativo della richiamata lettera f-bis), è stato precisato che l'esclusione dal reddito opera sia nel caso in cui il datore di lavoro fornisca, anche tramite terzi, le prestazioni e/o i servizi, sia nell'ipotesi in cui eroghi direttamente le somme ai dipendenti (ad esempio, per le rette mensili relative alla custodia dei figli in asili nido), oppure rimborsi l'onere sostenuto dai dipendenti medesimi (cfr., tra l'altro, circolare n. 238 del 22 dicembre 2000, e risoluzione 17 dicembre 2007, n. 378).

In tali ipotesi, l'esclusione si rende applicabile sempreché il datore di lavoro acquisisca e conservi la documentazione comprovante l'utilizzo delle somme da parte del dipendente coerentemente con le finalità per le quali sono state corrisposte.

È stato, inoltre, evidenziato che ai fini dell'esclusione dal reddito di lavoro dipendente delle fattispecie previste, è necessario che i servizi e le somme erogate siano messi a disposizione della generalità dei lavoratori dipendenti o di categorie di dipendenti, intendendo in questo caso la generica disponibilità verso un gruppo omogeneo di dipendenti (come può essere, nel caso in esame, una determinata condizione economica emergente dalla dichiarazione ISEE), poiché, invece, qualunque somma attribuita ad personam costituisce reddito di lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 51, comma 1, del TUIR (cfr. circolare n. 326 del 23 dicembre 1997, p. 2.2.2).

Quanto alla nozione di "borsa di studio" di cui alla norma, sono da ricomprendersi in tale categoria le somme, gli assegni, i premi corrisposti per fini di studio o di addestramento professionale, nonché quelle elargizioni volte a sostenere gli studenti nello svolgimento di un'attività di studio o di formazione (circolare v. n. 238/E del 2000 p. 2.2).

Nel concetto di borsa di studio, pertanto, possono essere ricompresi solo quei sussidi finalizzati alla frequenza di una specifica attività di studio, ovvero di un preciso percorso scolastico/universitario.

Ciò considerato, la scrivente è del parere che non possano godere del regime di favore in esame, cioè non possano rientrare nel richiamato concetto di borsa di studio, i sussidi relativi alle spese per servizi accessori (quali, ad esempio, il servizio mensa) nonché quelle concernenti i cosiddetti "centri estivi", dal momento che l'attività di studio svolta in tale contesto non è finalizzata alla frequenza di uno specifico percorso scolastico.

Sulla base della lettera della norma e delle precisazioni fornite dalla scrivente con i documenti di prassi citati, si è dell'avviso invece che non concorrano, nel rispetto delle condizioni previste dalla norma, alla formazione del reddito di lavoro dipendente i sussidi riconosciuti mediante rimborso in busta paga delle rette di asilo nido, nonché delle spese sostenute per soggiorni presso le cosiddette "colonie climatiche" marine e montane.

Per quanto concerne le tasse di iscrizione e frequenza alla scuola dell'infanzia (cd. scuola materna), è opportuno far presente che nel concetto di asilo nido non può essere inclusa anche la scuola materna e, conseguentemente, alle spese sostenute per tale percorso scolastico non può essere riconosciuto il regime di favore previsto dal citato comma 2, lett. f-bis), dell'articolo 51 del TUIR.

Al riguardo, la Corte Costituzionale, chiamata a pronunciarsi in merito alla legittimità costituzionale del regime, previdenziale e fiscale, previsto per le spese sostenute per la frequenza della scuola dell'infanzia, rispetto a quello relativo alla frequenza dell'asilo nido, con ordinanza del 23 ottobre 2008, n. 344, ha affermato, tra l'altro, che gli aspetti differenziali delle due situazioni (tra cui la gratuità della scuola dell'infanzia) poste a confronto sono sufficienti a giustificare il diverso regime contributivo e fiscale.

In tale occasione è stato peraltro ribadito che le norme di esenzione in materia tributaria, avendo carattere tassativo, sono di stretta interpretazione e, conseguentemente, non è possibile ampliare il loro ambito di applicazione né in via analogica né tramite un'interpretazione estensiva.

Infine, relativamente alle spese elencate al punto c), queste possono astrattamente farsi rientrare nella lettera b) del comma 2 dell'art. 51 del TUIR, che prevedeva la non concorrenza alla formazione del reddito, tra l'altro, "per i sussidi occasionali concessi in occasione di rilevanti esigenze personale o familiari del dipendente".

Sulla base dei chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria (cfr. circolare n. 326 del 1997 citata), per sussidi occasionali si intendono le somme concesse ai dipendenti che versino in momentanee e difficili condizioni economiche a causa di rilevanti esigenze personali o familiari. Si pensi, ad esempio, al lavoratore che debba sostenere delle spese per un lutto o per una malattia (propria o di un familiare) che richieda cure molto costose, per la perdita della casa o del mobilio a seguito di un evento eccezionale (incendi, alluvioni, terremoti, furti, ecc.).

Tuttavia, il comma 6 dell'art. 2, del decreto legge n. 93 del 2008, contenente disposizioni urgenti per salvaguardare il potere di acquisto delle famiglie, ha abrogato,

con decorrenza 29 maggio 2008, la citata lettera b) del comma 2 dell'art. 51 del TUIR.

Pertanto, per effetto della suddetta soppressione, i sussidi concessi per documentate situazioni di necessità determinate da gravi eventi che possano incidere sul bilancio familiare del dipendente concorrono interamente alla determinazione del reddito imponibile del percipiente.

I documenti citati sono consultabili sul sito internet www.agenziastrate.gov.it

**Firma su delega del DIRETTORE REGIONALE
Giovanna Alessio**

IL CAPO SETTORE

Antonio Giovanni Tangorra

(firmato digitalmente)