

Risposta n. 3

OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212. Articolo 51 TUIR

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

QUESITO

L'"Istante" fa presente che con il contratto collettivo provinciale di lavoro 2016-2018 (nel seguito "*Contratto*"), sottoscritto il..., è stato adottato, in via sperimentale, un nuovo strumento volto a favorire il ricambio generazionale del personale.

In particolare, l'articolo 92 del *Contratto* prevede per il personale dipendente a cui non manchino più di due anni alla maturazione dei requisiti di pensione, la possibilità di beneficiare di una riduzione di orario di lavoro, previa valutazione delle esigenze organizzative e di funzionamento dell'ente.

Per incentivare tale strumento contrattuale e il ricorso alla riduzione dell'orario di lavoro, l'*Istante* ha stanziato delle risorse a livello contrattuale da destinare al rimborso della contribuzione volontaria ai sensi del decreto legislativo n. 184 del 1997.

In forza delle disposizioni contrattuali, per un verso i dipendenti possono volontariamente versare i contributi all'INPS per il periodo mancante alla maturazione dei requisiti di pensione al fine di mantenere invariata la loro copertura previdenziale;

per altro verso, il datore di lavoro rimborsa, tramite cedolino, al dipendente l'onere dallo stesso sostenuto per la contribuzione volontaria, previa presentazione della documentazione attestante i versamenti effettuati.

A seguito di richiesta di documentazione integrativa, l'istante precisa che: l'incentivo al ricambio generazionale previsto dall'articolo 92 del *Contratto* è un intervento a carattere assistenziale che fornisce ai dipendenti e ai familiari l'opportunità di aumentare il loro benessere; le somme vengono contabilizzate come spese di rimborso di contributi previdenziali e tale rimborso rappresenta solo una restituzione di somme che l'*Istante* riconosce ai propri dipendenti per le spese dagli stessi sostenute anche nel suo interesse che, in tal modo, può garantire il passaggio delle competenze dei dipendenti prima della cessazione del rapporto di lavoro; il rimborso è periodico nel senso che il dipendente lo può chiedere ogni volta che sostiene la spesa e pur transitando all'interno del cedolino paga, non rappresenta un provento conseguito in sostituzione del reddito, un risarcimento del danno o un arricchimento per il lavoratore ma ha la funzione di mantenere invariata la copertura previdenziale del dipendente.

Ciò posto, l'*Istante* chiede di conoscere il corretto trattamento fiscale della somma rimborsata al dipendente che, a sua volta, ha versato i contributi all'INPS.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* esclude la natura retributiva delle somme in esame, rimborsate al dipendente dal datore di lavoro, ritenendole, quindi, non riconducibili all'articolo 51, primo comma, del TUIR.

In subordine, l'*Istante* chiede l'applicazione dell'articolo 51, comma 2, lettera f), del TUIR atteso che, nel caso prospettato, lo strumento contrattuale si rivolge ad un gruppo omogeneo di dipendenti mirando ad incentivare il ricambio generazionale e l'assunzione di giovani, per migliorare i servizi offerti ai cittadini.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, lettera e), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) costituiscono, tra gli altri, oneri deducibili *«i contributi previdenziali ed assistenziali versati in ottemperanza disposizioni di legge, nonché quelli versati facoltativamente alla gestione della forma pensionistica obbligatoria di appartenenza, ivi compresi quelli per la ricongiunzione di periodi assicurativi»*.

Ciò considerato, si rileva che i redditi di lavoro dipendente di cui all'articolo 49 del TUIR sono determinati in base al principio di onnicomprensività, previsto dal successivo articolo 51, comma 1, in applicazione del quale costituiscono reddito tutte le somme e i valori che il dipendente percepisce, anche da terzi, nel periodo d'imposta, a qualunque titolo ed anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro.

In generale, quindi, tutte le somme corrisposte, anche a titolo di rimborso spese, al lavoratore in ragione del suo *status* di dipendente costituiscono per quest'ultimo reddito di lavoro dipendente, salvo quanto statuito dai commi 2 e seguenti del citato articolo 51.

In altri termini il principio di onnicomprensività comporta la totale imponibilità di tutto ciò che il dipendente riceve, che sia in qualunque modo riconducibile all'esistenza di rapporto di lavoro subordinato.

Il medesimo l'articolo 51 individua al comma 2 e all'ultimo periodo del comma 3, specifiche deroghe, elencando le opere, i servizi, le prestazioni e i rimborsi spesa che non concorrono a formare la base imponibile o vi concorrono solo in parte. In altri termini, la non concorrenza al reddito di lavoro dipendente deve essere coordinata col principio di onnicomprensività che, riconducendo nell'alveo di tale categoria reddituale tutto ciò che il dipendente percepisce in relazione al rapporto di lavoro,

riconosce l'applicazione residuale delle predette deroghe, in ragione anche della circostanza che i *benefit* ivi previsti non sempre assumono una connotazione strettamente reddituale. Le predette disposizioni, derogatorie del principio di onnicomprensività stabilito dal comma 1 dell'articolo 51 del TUIR, avendo carattere agevolativo, non sono estensibili a fattispecie diverse da quelle previste normativamente.

In particolare, la lett. h), comma 2, dell'articolo 51, prevede che non concorrono a formare il reddito *«le somme trattenute al dipendente per oneri di cui all'articolo 10 e alle condizioni ivi previste»*.

Premesso che tale disposizione, non contempla il "rimborso" dei contributi da parte del datore di lavoro di oneri sostenuti direttamente dal dipendente, si osserva che sulla base di quanto in essa disposto, il datore di lavoro deve escludere dal reddito di lavoro dipendente i contributi per oneri di cui all'articolo 10 che ha trattenuto dalla retribuzione del dipendente.

Al riguardo, la circolare 23 dicembre 1997, n. 326 (cfr. anche circolare 15 giugno 2016, n. 28/E) ha evidenziato che la *ratio* della norma è evitare al lavoratore di dovere presentare la dichiarazione dei redditi al solo fine di fruire di oneri deducibili a fronte di contributi trattenuti dal datore di lavoro.

Tale finalità è stata attuata dal legislatore attraverso una disposizione di carattere sostanziale che incide direttamente sul reddito di lavoro dipendente, assicurando l'esclusione di tali oneri direttamente in sede di determinazione della base imponibile. Pertanto, il sostituto di imposta, sostenendo gli oneri, in sostituzione del lavoratore, e trattenendoli dalla retribuzione, ai sensi dell'articolo 51, comma 2, lett. h) del Tuir, deve escluderli dalla base imponibile nei limiti e alle condizioni stabiliti nell'articolo 10 del Tuir.

Nel caso di specie, gli emolumenti corrisposti periodicamente dal datore di lavoro al dipendente a titolo di rimborso per gli oneri sostenuti volontariamente, non possono rientrare nella disposizione di esclusione dal reddito di cui alla lettera h)

citata, non essendo gli stessi sostenuti dal datore in sostituzione del dipendente.

Detti emolumenti, pertanto, concorrono alla determinazione del reddito di lavoro del dipendente, in base al principio di onnicomprensività previsto dal comma 1 del citato articolo 51 del TUIR. Resta inteso che il lavoratore potrà, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, lettera e) del TUIR portare in deduzione tali oneri.

Per completezza, si fa presente che non è condivisibile la soluzione interpretativa prospettata dall'istante in subordine che riconduce la fattispecie in esame alla lettera f), dell'articolo 51, comma 2, del TUIR ai sensi della quale non concorrono a formare il 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»* vale a dire *"per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto»* (cfr. articolo 100, comma 1, del TUIR).

Dal combinato disposto delle citate disposizioni [articoli 51, comma 2, lett. f) e 100, primo comma, del TUIR], si desume che, ai fini dell'esclusione dalla formazione del reddito di lavoro dipendente di cui all'articolo 51, comma 2, lettera. f), devono ricorrere, tra l'altro, le seguenti condizioni:

1. le opere e i servizi devono essere messi a disposizione della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti;
2. tali opere e servizi devono perseguire *«specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto»* (cfr. risoluzioni del 10 marzo 2004, n. 34/E e del 29 marzo 2010, n. 26/E).

Con riguardo al suddetto punto 2, la circolare n. 28/E del 2016 ha chiarito che rientra ad esempio nel perimetro applicativo della lettera f), l'offerta di corsi di lingua, di informatica, di musica, teatro e danza.

Inoltre, la citata circolare n. 28/E del 2016, paragrafo 2.1, confermando i

precedenti documenti di prassi (cfr. risoluzione del 29 marzo 2010, n. 26), ha chiarito, in merito all'ambito di operatività della norma in commento (lettera f), che l'esenzione è riferibile unicamente alle erogazioni in natura e non comprende le somme di denaro erogate ai dipendenti a titolo di rimborsi di spese, anche se documentate.

Posto che, nel caso di specie, le erogazioni effettuate dal datore di lavoro consistono esclusivamente in somme di denaro e il versamento dei detti contributi previdenziali non rientra tra le finalità della norma, la fattispecie in esame non integra i presupposti per l'applicazione della citata lettera f), richiamata dall'istante.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)