

Risposta n. 798/2021

OGGETTO: Reddito di lavoro dipendente - rimborso spese personale in didattica a distanza - Articolo 51, comma 1 del Tuir

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

QUESITO

L'Ente istante, al fine di consentire al proprio personale scolastico di affrontare la digitalizzazione della scuola e, in particolare, della didattica a distanza, intende concedere un rimborso di spese documentate e anticipate dal dipendente per l'acquisto di "dotazioni IT", funzionali allo svolgimento della didattica che costituisce l'interesse esclusivo del datore di lavoro.

L'ammontare del rimborso che, l'Ente intende concedere "*al personale delle scuole dell'infanzia provinciali, al personale docente ed educativo delle scuole primarie e secondarie, al personale docente delle scuole professionali provinciali, della formazione professionale agricola, forestale e di economia domestica, delle scuole di musica, alle collaboratrici e ai collaboratori all'integrazione e alle educatrici e agli educatori sociali delle scuole in servizio per almeno tre mesi a decorrere dal 5 marzo 2020*", erogato sulla base di una domanda degli aventi diritto, non può superare la misura massima di 520 euro per ciascun dipendente.

Al fine della determinazione del rimborso massimo da erogare ai propri dipendenti, l'*Istante* ha elaborato dei criteri oggettivi ed analitici che permettono di determinare per ciascuna tipologia di spesa (*dotazione IT*, carta, *toner*, connessione *internet*) la quota di costi risparmiati dal datore di lavoro e sostenuti dal lavoratore.

L'Ente rappresenta che per la determinazione dell'ammontare del rimborso sono state considerate le seguenti variabili:

- prezzo d'acquisto delle *dotazioni IT*;
- vita media utile delle dotazioni IT;
- "*costo orario*" dell'IT in funzione del rapporto delle due variabili precedenti (prezzo/vita media);
- costi risparmiati al datore di lavoro (carta, usura e manutenzione, connessione alla rete);
- ore di utilizzo dell'IT, sia per l'attività formativa che per quella aggiuntiva ad essa connessa.

Il metodo di determinazione del costo si fonda in parte, su dati statistici e ricerche di mercato (ad esempio, la quantificazione della vita media utile dei dispositivi IT e la quantificazione dei costi medi per il consumo della carta e per la connessione alla rete) e in parte sulla rilevazione dei dati concernenti le ore impiegate dal personale nella didattica a distanza.

In base all'applicazione di tale metodo, è stato determinato il "*costo orario*" delle *dotazioni IT* e il "*costo orario*" collegato al risparmio per l'Ente per il mancato acquisto di carta, *toner*, manutenzione e *internet*, pari a 0,21 euro. In particolare, il "*costo orario*" relativo al prezzo di acquisto delle *dotazioni IT*, è stato determinato in 0,11 euro, il "*costo orario*" per il consumo di carta, *toner* e manutenzione, in 0,05326 euro, e, infine, il "*costo orario*" relativo alla connessione *internet*, in 0,04261 euro.

Ciò posto, l'*Istante* chiede se:

- gli importi da rimborsare si configurino redditi di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 51, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi approvato

con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir);

- sulla domanda di rimborso si applica l'imposta di bollo di cui al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Ente istante ritiene che i rimborsi delle spese documentate per dotazioni IT erogati in favore dei propri dipendenti non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente e, pertanto non devono essere assoggettati alle ordinarie ritenute fiscali, previdenziali ed assistenziali.

Sulla domanda di rimborso, inoltre, l'*Istante* non ritiene applicabile l'imposta di bollo.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai sensi dell'articolo 51, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con 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. Si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono»*.

Con la predetta disposizione viene in sostanza sancito il c.d. "*principio di onnicomprensività*" del reddito di lavoro dipendente, in base al quale sia gli emolumenti in denaro sia i valori corrispondenti beni, servizi ed opere offerti dal

datore di lavoro ai propri dipendenti, costituiscono redditi imponibili e, in quanto tali, concorrono alla determinazione del reddito di lavoro dipendente.

Ne discende, in linea generale, che tutte le somme che il datore di lavoro corrisponde al lavoratore, anche a titolo di rimborso spese, costituiscono per quest'ultimo reddito di lavoro dipendente.

In relazione alla rilevanza reddituale dei rimborsi spese erogato dai datori di lavoro, si fa presente, che con la circolare 23 dicembre 1997, n. 326 è stato affermato, in generale, che possono essere esclusi da imposizione quei rimborsi che riguardano spese, diverse da quelle sostenute per produrre il reddito di competenza del datore di lavoro anticipate dal dipendente (ad esempio, per l'acquisto di beni strumentali di modico valore, quali la carta per la fotocopiatrice o la stampante, le pile della calcolatrice, etc.).

Il principio della "*onnicomprendività*" di reddito di lavoro dipendente, è stato ulteriormente approfondito nella risoluzione 9 settembre 2003, n. 178/E, nella quale è stato chiarito che, non concorrono alla formazione della base imponibile del dipendente: le somme che non costituiscono arricchimento per il lavoratore (ad esempio, gli indennizzi ricevuti a mero titolo di reintegrazione patrimoniale) e le erogazioni effettuate per un esclusivo interesse del datore di lavoro.

Tale prassi è stata ribadita nella risoluzione 7 dicembre 2007, n. 357/E, nella quale è stato precisato che le somme rimborsate ai telelavoristi per i costi del collegamento telefonico non sono da assoggettare a tassazione come reddito di lavoro dipendente essendo sostenute dal dipendente in telelavoro per raggiungere le risorse informatiche del datore di lavoro e, quindi, per poter espletare l'attività lavorativa.

Inoltre, le spese sostenute dal lavoratore e rimborsate dal datore in modo forfetario sono escluse dalla base imponibile "solo" nell'ipotesi in cui il legislatore abbia previsto un criterio volto a determinarne la quota che, dovendosi ritenere riferibile all'uso nell'interesse del datore di lavoro, può essere esclusa dall'imposizione (vedasi quanto previsto dall'articolo 51, comma 4, lettera *a*), del TUIR, relativamente

all' utilizzo promiscuo di autovetture).

Circa la modalità di determinazione dell'ammontare della spesa rimborsata, nella risoluzione 20 giugno 2017, n. 74/E, è stato affermato che qualora il legislatore non abbia provveduto ad indicare un criterio ai fini della determinazione della quota esclusa da imposizione, i costi sostenuti dal dipendente nell'esclusivo interesse del datore di lavoro, devono essere individuati sulla base di elementi oggettivi, documentalmente accertabili, al fine di evitare che il relativo rimborso concorra alla determinazione del reddito di lavoro dipendente.

Nel caso di specie, secondo quanto rappresentato, il rimborso riconosciuto dall'Ente ai dipendenti per l'utilizzo dei *dispositivi IT* si basa su parametri oggettivi diretti a determinare i costi risparmiati dall'ente che, invece, sono stati sostenuti dal dipendente nell'espletamento della propria attività lavorativa.

Pertanto, in ragione della modalità di determinazione analitica delle somme, si ritiene che le somme erogate dall'*Istante* al fine rimborsare il dipendente dei costi sostenuti nell'interesse del datore di lavoro, non siano imponibili ai fini IRPEF.

Con riferimento all'applicazione dell'imposta di bollo, si osserva che detta imposta è disciplinata dal d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, il cui articolo 1 stabilisce che "*Sono soggetti all'imposta di bollo gli atti, documenti e registri indicati nell'annessa tariffa*".

L'articolo 3 della tariffa allegata al citato decreto stabilisce che è dovuta l'imposta di bollo, fin dall'origine, nella misura di euro 16,00, per ogni foglio, per le "*Istanze, petizioni, ricorsi e relative memorie dirette agli uffici e agli organi anche collegiali dell'Amministrazione dello Stato, delle regioni, delle province, dei comuni, (...) tendenti ad ottenere l'emanazione di un provvedimento amministrativo o il rilascio di certificati, estratti, copie e simili*".

In linea generale, quindi, le istanze rivolte alla pubblica amministrazione, che costituiscono l'atto di impulso di un procedimento amministrativo, in questo caso un rimborso spese, sono soggette all'imposta di bollo. Tuttavia, la nota 3 al citato articolo

della Tariffa dispone che "*Non sono soggette alla imposta le istanze concernenti rapporti di impiego prodotte dai dipendenti degli uffici controindicati alla amministrazione competente*".

Nel caso di specie, trattandosi di rimborsi relativi a spese che il dipendente sostiene non nel proprio personale interesse, si ritiene che l'istanza per ottenerne il rimborso rientri nell'ipotesi di esenzione dall'imposta di bollo contemplata dalla nota 3 all'articolo 3 della Tariffa del bollo sopra richiamata e, dunque, non sia soggetta al pagamento della stessa.

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.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)