

Risposta n. 328/2021

OGGETTO: Reddito di lavoro dipendente - rimborso spese dipendenti in smart working
Articolo 51, comma 1 del tuir

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

QUESITO

La società istante, che offre servizi nel campo della consulenza ingegneristica, rappresenta di avere alle proprie dipendenze 50 lavoratori impegnati in progetti di consulenza tecnica eseguiti tramite appalti di servizi.

Considerata l'emergenza sanitaria causata dalla pandemia di Sars-Cov-2, al fine di garantire la continuità dell'attività aziendale ed allo stesso tempo tutelare la sicurezza e la salute del personale in relazione al contenimento del contagio dal virus, la società ha disposto che i propri dipendenti, dal mese di marzo del 2020, prestassero le loro mansioni presso il proprio domicilio attraverso il ricorso al c.d. *smart working* semplificato ossia senza gli obblighi previsti dalla legge 22 maggio 2017, n. 81, che, pur disciplinando l'istituto, detta "principi generali" demandando ulteriori aspetti ad eventuali accordi tra le parti.

Nell'attesa di una specifica regolamentazione del "lavoro agile" in ambito civilistico, giuslavoristico e fiscale, la società istante intende pattuire, tramite appositi

accordi individuali con il personale che svolge in via esclusiva da remoto l'attività lavorativa, il rimborso, pari al 30 per cento dei consumi effettivi addebitati al dipendente nelle fatture periodiche emesse a suo nome o a nome del coniuge convivente, delle spese documentate per il costo della connessione ad internet e per l'utilizzo della corrente elettrica, dell'aria condizionata o del riscaldamento prevedendo, altresì, che dette somme abbiano, a tutti gli effetti, natura risarcitoria e che non siano computabili ai fini degli altri istituti contrattuali e di legge compreso l'eventuale trattamento di fine rapporto.

Al riguardo, l'istante chiede di sapere se gli importi rimborsati configurino redditi di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 51, comma 1, del TUIR (da assoggettare, quindi, a ritenute fiscali, previdenziali ed assistenziali) e, nell'ipotesi di riscontro negativo, se tale percentuale (calcolata in ragione del rapporto tra l'orario lavorativo, 8 ore, e la durata dell'intera giornata) possa essere considerata "congrua".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene che i rimborsi erogati in favore dei propri dipendenti che svolgono le loro mansioni in *smart working*, calcolati con le modalità descritte, abbiano natura risarcitoria e non retributiva e conseguentemente ritiene che tali somme, non concorrendo alla formazione del reddito di lavoro dipendente, non devono essere assoggettate alle ordinarie ritenute fiscali, previdenziali ed assistenziali.

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 concetto di reddito di lavoro dipendente fiscalmente rilevante, in base al quale sia gli emolumenti in denaro sia i valori corrispondenti ai beni, ai servizi ed alle opere offerti dal datore di lavoro ai propri dipendenti costituiscono redditi imponibili e, in quanto tali, concorrono alla determinazione del reddito di lavoro dipendente.

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.

Circa la rilevanza reddituale dei rimborsi spese, si ricorda, 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, quali ad esempio, quelle relative all'acquisto di beni strumentali di piccolo valore, quali la carta della fotocopia o della stampante, le pile della calcolatrice, etc..

Il concetto della onnicomprensività 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 le somme che non costituiscono un arricchimento per il lavoratore (è il caso, ad esempio, degli indennizzi ricevuti a mero titolo di reintegrazione patrimoniale) e che non sono fiscalmente rilevanti, in capo al dipendente, le erogazioni effettuate per un esclusivo interesse del datore di lavoro.

Il principio di mera reintegrazione patrimoniale del dipendente in caso di rimborso di spese sostenute nell'esclusivo interesse del datore di lavoro è stato ribadito

nella risoluzione 7 dicembre 2007, n. 357/E nell'affrontare una specifica questione in merito ai costi dei collegamenti telefonici. Nel citato documento di prassi è stato precisato che le somme erogate per rimborsare i costi dei collegamenti telefonici non siano da assoggettare a tassazione essendo sostenute dal telelavoratore per raggiungere le risorse informatiche dell'azienda messe a disposizione dal datore di lavoro e quindi poter espletare l'attività lavorativa.

Nel medesimo documento di prassi, si è ritenuto opportuno, altresì, chiarire che il rimborso dei costi relativi ai collegamenti telefonici configurava un'ipotesi considerata dalla citata circolare n. 326 del 1997 di rimborso di spese di interesse esclusivo del datore di lavoro anticipate dal dipendente.

Nella questione rappresentata dall'istante viene prospettata l'intenzione di rimborsare ai propri dipendenti che svolgono le loro mansioni in *smart working*, nella misura forfetaria pari al 30 per cento dei consumi effettivi addebitati al lavoratore nelle fatture periodiche emesse a suo nome o del coniuge convivente, i costi della connessione a internet e per l'utilizzo della corrente elettrica, dell'aria condizionata o del riscaldamento.

Al riguardo, si rileva che, in sede di determinazione del reddito di lavoro dipendente, le spese sostenute dal lavoratore e rimborsate 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.

Sulla base delle predette considerazioni, si ritiene che le somme rimborsate dalla società istante ai propri dipendenti che svolgono la loro attività lavorativa in "*smart working*" sulla base di un criterio forfetario, non supportato da elementi e parametri oggettivi, non possano essere escluse, in assenza di una precisa disposizione di legge al riguardo, dalla determinazione del reddito di lavoro dipendente.

Conseguentemente non si concorda con la soluzione prospettata dall'istante di non far concorrere le somme determinate in maniera forfettaria dalla formazione del reddito di lavoro dipendente.

Al fine di non far concorrere il rimborso spese alla determinazione del reddito di lavoro dipendente occorrerebbe adottare un criterio analitico che permetta di determinare per ciascuna tipologia di spesa (quali ad esempio l'energia elettrica, la connessione internet, etc.), la quota di costi risparmiati dalla Società che, invece, sono stati sostenuti dal dipendente, in maniera tale da poter considerare la stessa quota (in valore assoluto) di costi rimborsati a tutti i dipendenti riferibile a consumi sostenuti nell'interesse esclusivo del datore di lavoro.

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)