

TRATTAMENTO FISCALE DEI RIMBORSI SPESE RICONOSCIUTI AI LAVORATORI IMPIEGATI IN MODALITÀ AGILE: CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con una richiesta d'interpello recante: "*Reddito di lavoro dipendente - rimborso spese dipendenti in smart working. Articolo 51, comma 1 del tuir*", è stato esposto all'Agenza delle Entrate il seguente

QUESITO

«L'Istante intende sottoscrivere un accordo sindacale di secondo livello ovvero adottare un regolamento aziendale (senza, pertanto, il coinvolgimento delle organizzazioni sindacali), avente ad oggetto il trattamento economico e normativo dei propri lavoratori e dei dipendenti di società appartenenti al medesimo Gruppo che svolgono la loro attività con le modalità del lavoro agile (***) (cosiddetto "smart working"), come disciplinato dall'articolo 18 e ss. della legge n. 81/2017, nell'ottica di potenziare il ricorso a tale strumento.

Stante il richiamato contesto normativo che si occupa degli aspetti giuslavoristici dello *smart working*, l'Istante ritiene di dover tenere indenni i dipendenti dalle spese che si troveranno a sostenere per ragioni lavorative quando opereranno presso la propria abitazione. Al riguardo, la Società intende concedere a ogni dipendente una somma a titolo di rimborso delle spese delle quali il lavoratore si deve far carico per poter svolgere la propria attività lavorativa secondo le modalità del lavoro agile anziché presso i locali dell'azienda.

L'analisi condotta ha portato a ritenere adeguato un rimborso di euro 0,50 per ogni giorno di lavoro in *smart working*. Al riguardo, l'Istante ha prodotto una tabella in cui, per ogni "tipologia di spesa", è indicato il "risparmio giornaliero per la Società" e il "costo giornaliero per dipendente in smart working", stimato. In particolare, viene preso in considerazione il consumo di energia elettrica per l'utilizzo di un computer e di una lampada e i costi per l'utilizzo dei servizi igienici (acqua e materiale di consumo). Inoltre, l'Istante ha valutato che il lavoratore nel periodo invernale ha utilizzato un sistema di riscaldamento per un'ora al giorno.

La Società ha, inoltre, rappresentato di aver posto le seguenti condizioni:

- il luogo di svolgimento della prestazione in *smart working* è l'abitazione del dipendente o altro luogo, i cui costi diretti sono a suo carico;
- non si considerano le spese di vitto;
- non si considerano i costi di climatizzazione estiva;
- non si considerano i costi per la rete internet;

(**) Al fine "di incrementare la competitività e agevolare la conciliazione dei tempi di vita e di lavoro", la legge 22/5/2017 n. 81 ha introdotto e disciplinato il "lavoro agile" quale modalità di esecuzione del rapporto di lavoro subordinato stabilita mediante accordo tra le parti, anche con forme di organizzazione per fasi, cicli e obiettivi e senza precisi vincoli di orario o di luogo di lavoro, con il possibile utilizzo di strumenti tecnologici per lo svolgimento dell'attività lavorativa. La prestazione lavorativa viene eseguita, in parte all'interno di locali aziendali e in parte all'esterno, senza una postazione fissa, entro i soli limiti di durata massima dell'orario di lavoro giornaliero e settimanale, derivanti dalla legge e dalla contrattazione collettiva (art. 18, comma 1).

- non si considerano altri costi fissi quali le spese di allaccio alla rete elettrica ed idrica in quanto ritenuti indipendenti dall'utilizzo dell'abitazione (o luogo ad esso assimilabile) per scopi lavorativi anziché ad uso esclusivamente privato.

L'Istante evidenzia, infine, che l'importo del rimborso giornaliero fissato in euro 0,50, è in realtà inferiore rispetto al risultato relativo al costo giornaliero stimato (pari a euro 0,5135 e a quello risparmiato dalla Società pari a euro 0,5105).

Ciò posto, l'Istante chiede chiarimenti circa il trattamento fiscale delle somme corrisposte dalla Società a titolo di rimborso ai propri dipendenti in *smart working* ed in particolare se le somme erogate possano essere escluse dal reddito di lavoro dipendente.», e **PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE QUESTA SOLUZIONE INTERPRETATIVA:** l'«Istante ritiene che le somme erogate quale rimborso in favore dei propri dipendenti e di quelli di società facenti parte del medesimo Gruppo che eseguono la prestazione lavorativa secondo le modalità del lavoro agile debbano essere escluse da imposizione in quanto non costituiscono reddito di lavoro dipendente.».

Qui sotto la risposta dell'Amministrazione finanziaria 30/4/2021 n. 314, ossia il

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.

In relazione alla **rilevanza reddituale dei rimborsi spese**, 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 piccolo valore, quali la carta della fotocopiatrice 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 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.**

Occorre inoltre ricordare, 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 - CONFIMI ROMAGNA NEWS n. 2/2021, N.d.R.).

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.**

Nell'ipotesi prospettata, **l'Istante rappresenta che il criterio per determinare la quota dei costi da rimborsare ai dipendenti in smart working, in sostanza, si basa su parametri diretti ad individuare costi risparmiati dalla Società che, invece, sono stati sostenuti dal dipendente. Sulla base di tale considerazione, si ritiene corretto che la quota di costi rimborsati al dipendente, possa considerarsi riferibile a consumi sostenuti nell'interesse esclusivo del datore di lavoro.**

In ragione di quanto affermato si concorda con la soluzione prospettata dal contribuente e, pertanto, si ritiene che **le somme erogate dalla Società al fine di rimborsare il dipendente dei costi sostenuti attraverso le modalità rappresentate non siano imponibili ai fini IRPEF.**»