

Risposta n. 144/2024

OGGETTO: Rimborso delle spese sostenute dai dipendenti per l'attività sportiva praticata dai figli – Articolo 51, comma 2, lettera f-bis), del Tuir

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

QUESITO

La Società istante (di seguito, la *Società* o *l'Istante*) rappresenta di aver sottoscritto in sede sindacale un accordo sul premio di risultato, dando la possibilità ai propri dipendenti di convertire, in tutto o in parte, il premio in beni e servizi previsti dal Piano di *Welfare*.

A tal fine, *l'Istante* si avvale di una piattaforma *web* per l'erogazione dei beni e servizi che permette ai dipendenti la scelta tra un paniere variegato.

In riscontro alla richiesta di documentazione integrativa, *l'Istante* ha chiarito che «*intende rimborsare le spese per attività sportive svolte dai figli dei dipendenti all'interno di circoli sportivi e palestre o anche all'interno di istituti scolastici ma il*

soggetto erogatore del servizio sarebbe sempre l'associazione sportiva che eroga corsi annuali (es. corso di tennis bisettimanale).

La documentazione richiesta al dipendente sarebbe la ricevuta dell'associazione sportiva intestata al figlio del dipendente unitamente con lo stato di famiglia aggiornato».

Ciò premesso, l'*Istante* chiede se le predette spese possano rientrare nell'ambito applicativo delle iniziative di *welfare* aziendale escluse da imposizione fiscale ai sensi dell'articolo 51, comma 2, lettera *f-bis*), del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), quale prestazione di educazione e istruzione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* afferma che «L'Agenzia delle Entrate si è più volte in passato pronunciata escludendo le spese per le attività sportive tra quelle rimborsabili in regime di esenzione».

L'*Istante* osserva che l'articolo 1 della legge costituzionale 26 settembre 2023, n. 1 ha modificato l'articolo 33 della Costituzione, aggiungendo il seguente comma: «La Repubblica riconosce il valore educativo, sociale e di promozione del benessere psicofisico dell'attività sportiva in tutte le sue forme».

Ad avviso dell'*Istante*, essendo stato riconosciuto valore educativo allo sport con la predetta modifica costituzionale, è possibile includere le spese per attività sportive dei figli dei dipendenti tra quelle ammesse a fruire del regime di esenzione dall'Irpef previsto dall'articolo 51, comma 2, lettera *f-bis*), del Tuir.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si fa presente che il presente parere non ha ad oggetto la verifica delle condizioni richieste per la conversione di premi di risultato in *benefit* di cui ai commi 2 e 3, ultimo periodo, dell'articolo 51 del Tuir, ma l'applicazione al rimborso delle spese per l'attività sportiva svolta dai familiari del dipendente dell'articolo 51, comma 2, lettera *f-bis*), del citato Tuir.

L'articolo 51, comma 1, del Tuir prevede che 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»*.

La predetta disposizione include nel reddito di lavoro dipendente tutte le somme e i valori che il dipendente percepisce in relazione al rapporto di lavoro (c.d. "*principio di onnicomprensività*"), salve le tassative deroghe contenute nei successivi commi del medesimo articolo 51 del Tuir.

Tra le deroghe previste normativamente, la citata lettera *f-bis*), come da ultimo modificata dal comma 190 dell'articolo 1 della legge 28 dicembre 2015, n. 208, dispone che non concorrono alla formazione del 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 fruizione, da parte dei familiari indicati nell'articolo 12, dei servizi di educazione e istruzione anche in età prescolare, compresi i servizi integrativi e di mensa ad essi connessi, nonché per la frequenza di ludoteche e di centri estivi e invernali e per borse di studio a favore dei medesimi familiari»*.

Tale disposizione, nella formulazione previgente, prevedeva la non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente per *«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 nell'articolo 12, nonché per borse di studio a favore dei medesimi familiari».

Nella relazione illustrativa del decreto legislativo 23 dicembre 1999, n. 505 a commento dell'articolo 13, lettera *b)*, che ha modificato la lettera *f)* ed ha introdotto la lettera *f-bis)* all'articolo 47 del Tuir [ndr. ora 51], viene evidenziato che *«Per quanto riguarda la modifica della lettera f), la stessa è stata suddivisa in due lettere, f) e f-bis), al fine di eliminare dalla disposizione [...] la previsione generale di esclusione dalla formazione del reddito di lavoro dipendente delle somme erogate per le finalità dell'articolo 65 [ndr. ora 100], comma 1, del Tuir, con esclusione di quelle di assistenza sociale e sanitaria, mantenendo la previsione di non concorrenza soltanto per le somme destinate a borse di studio, asili nido e colonie climatiche».*

La disposizione è stata successivamente modificata dal comma 190 della legge n. 208 del 2015, che ha, tra l'altro, esteso *«l'esenzione IRPEF per le somme, i servizi e le prestazioni (erogati dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti) per: la fruizione, da parte dei familiari, dei servizi di educazione e istruzione - compresi i servizi integrativi e di mensa ad essi connessi - anche se non inerenti alla frequenza degli asili nido (alla quale fa riferimento il testo vigente); per la frequenza di ludoteche e di centri estivi e invernali»* (cfr. relazione illustrativa).

In merito, la circolare 15 giugno 2016, n. 28/E (paragrafo 2.2) specifica che tali ultime modifiche sono principalmente volte ad ampliare e meglio definire i servizi di educazione ed istruzione fruibili dai familiari del dipendente, anche fiscalmente non a carico, che nella precedente formulazione della norma erano limitati alle *«prestazioni*

per la frequenza di asili nido e di colonie climatiche», e che il nuovo testo normativo consente di «comprendere tra i servizi di istruzione ed educazione, oltre agli asili nido già previsti in precedenza, le scuole materne, precedentemente escluse in quanto non contemplate» inoltre, sostituisce la locuzione "colonie climatiche", ormai desueta, con "centri estivi e invernali" e "ludoteche".

La menzione delle borse di studio a favore dei familiari dei dipendenti, presente anche nella precedente disposizione, completa la gamma dei benefit con finalità didattiche e di istruzione, per la cui definizione possono tornare utili i chiarimenti forniti con la circolare n. 238 del 2000, con la quale è stato precisato che rientrano nella lettera f-bis) le erogazioni di somme corrisposte al dipendente per assegni, premi di merito e sussidi per fini di studio a favore di familiari di cui all'articolo 12. In tale nozione possono essere ricompresi i contributi versati dal datore di lavoro per rimborsare al lavoratore le spese sostenute per le rette scolastiche, tasse universitarie, libri di testo scolastici, nonché gli incentivi economici agli studenti che conseguono livelli di eccellenza nell'ambito scolastico.

Data l'ampia formulazione della lettera f-bis), sono riconducibili alla norma il servizio di trasporto scolastico, il rimborso di somme destinate alle gite didattiche, alle visite d'istruzione ed alle altre iniziative incluse nei piani di offerta formativa scolastica nonché l'offerta anche sotto forma di rimborso spese di servizi di baby-sitting.

Per quanto concerne le modalità di erogazioni delle prestazioni, l'attuale formulazione della lettera f-bis) conferma la possibilità che il datore di lavoro eroghi i servizi di educazione ed istruzione direttamente o tramite terzi, nonché attraverso la corresponsione ai dipendenti di somme di denaro da destinare alle finalità

indicate anche a titolo di rimborso di spese già sostenute, sempreché acquisisca e conservi la documentazione comprovante l'utilizzo delle somme da parte del dipendente coerentemente con le finalità per le quali sono state corrisposte».

In generale, con riferimento ai rimborsi per le spese sostenute per l'attività sportiva praticata dai familiari di cui all'articolo 12 del Tuir, l'Amministrazione Finanziaria, nel corso di un incontro con la stampa specializzata effettuato in occasione di "Telefisco" del 30 gennaio 2020, ha chiarito che detti rimborsi non rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 51, comma 2, lettera *f-bis*), del Tuir in quanto tale disposizione, come precisato anche dalla circolare n. 28/E del 2016, condiziona la non concorrenza al reddito di lavoro dipendente delle somme e dei servizi per la fruizione di prestazioni aventi finalità di *«educazione e istruzione, ludoteche, centri estivi e invernali da parte dei familiari dei dipendenti, e per borse di studio a favore dei medesimi familiari».*

In altri termini, tale disposizione riguarda i servizi di educazione e istruzione resi nell'ambito scolastico e formativo, compresi i relativi "servizi integrativi".

Ne consegue che le spese per l'attività sportiva praticata dai familiari, solo se svolte nell'ambito di "iniziative incluse nei piani di offerta formativa scolastica" possono rientrare nell'esclusione prevista dell'articolo 51, comma 2, lettera *f-bis*), del Tuir.

Nella fattispecie in esame, la Società ha dichiarato che *«intende rimborsare le spese per attività sportive svolte dai figli dei dipendenti all'interno di circoli sportivi e palestre o anche all'interno di istituti scolastici ma il soggetto erogatore del servizio sarebbe sempre l'associazione sportiva che eroga corsi annuali (es. corso di tennis bisettimanale)».*

In tale ipotesi, dunque, l'attività sportiva non risulta essere svolta nell'ambito di "*iniziative incluse nei piani di offerta formativa scolastica*" e, pertanto, sulla base di quanto sopra esposto, le somme rimborsate dal datore di lavoro devono essere assoggettate a tassazione ai sensi dell'articolo 51, comma 1, del Tuir.

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)