

RISOLUZIONE N. 46/E



*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 14 febbraio 2008

OGGETTO: Istanza di interpello - Trattamento fiscale delle “borse-lavoro”.

QUESITO

La Cassa delle ammende fa presente che nell'ambito delle proprie attività istituzionali «finanzia progetti che vedono, tra l'altro, l'attribuzione di “borse di lavoro” (somme corrisposte a soggetti svantaggiati a titolo di sussidio anche giornaliero) a detenuti ed ex detenuti al fine del loro reinserimento nel mondo del lavoro esterno».

Tenuto conto della natura premiale dell'indennità in argomento, l'istante chiede di conoscere se tali benefici debbano essere considerati redditi assimilati a lavoro dipendente e quindi soggetti a ritenute ovvero indennità non imponibili.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante non prospetta alcuna soluzione interpretativa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La Cassa delle ammende è un ente dotato di personalità giuridica di diritto pubblico ai sensi dell'articolo 4 della legge 9 maggio 1932, n. 547, la cui attività è concretamente disciplinata dal DPR 30 giugno 2000, n. 230 (regolamento recante norme sull'ordinamento penitenziario e sulle misure privative e limitative della libertà).

L'articolo 129 del DPR n. 230 del 2000, nel prevedere finalità e interventi della Cassa delle ammende, stabilisce al comma 3 che i fondi

patrimoniali della Cassa sono altresì erogati “per il finanziamento di programmi che attuano interventi di assistenza economica in favore delle famiglie di detenuti ed internati, nonché di programmi che tendono a favorire il reinserimento sociale di detenuti ed internati anche nella fase di esecuzione di misure alternative alla detenzione”. I suddetti programmi, ai sensi del successivo comma 4, possono essere presentati da enti pubblici, enti privati, fondazioni o altri organismi impegnati in attività di volontariato e di solidarietà sociale, dagli istituti penitenziari e dai centri di servizio sociale dell’amministrazione penitenziaria.

In tale contesto la Cassa delle ammende finanzia progetti che prevedono l’attribuzione a favore di detenuti ed ex detenuti di borse di lavoro definite come somme corrisposte a titolo di sussidio anche giornaliero ai fini del reinserimento nel mondo del lavoro esterno.

Ciò premesso, si precisa in proposito che l’articolo 50, comma 1, lett. c) del TUIR fa rientrare tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente “*le somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante*”.

Con circolare del Ministero delle finanze n. 326 del 23 dicembre 1997 è stato chiarito che per la nozione di borsa di studio si deve fare riferimento alle erogazioni attribuite a favore di soggetti, anche non studenti, per sostenere l’attività di studio o di ricerca scientifica, ecc., e che rientrano nella nozione di assegni, premi o sussidi per fini di studio o addestramento professionale, oltre alle erogazioni relative ai corsi di specializzazione, qualificazione o riqualificazione per fini di studio o di addestramento professionale, anche quelli erogati per corsi finalizzati ad una futura ed eventuale occupazione di lavoro.

Con risoluzione dell’Agenzia delle entrate n. 95 del 21 marzo 2002 è stato ritenuto che le somme percepite dai soggetti che svolgono tirocini formativi e di orientamento ai sensi dell’articolo 18 della legge 24 giugno 1997, n. 196 costituiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente che rientrano nell’ipotesi prevista dall’articolo 50, comma 1, lett. c) del TUIR.

Nell'istanza non sono specificati alcuni elementi riguardanti le borse di lavoro – peraltro presumibilmente variabili in relazione allo specifico progetto sottoposto alla Cassa delle ammende per il finanziamento – quali ad esempio i presupposti per accedervi, modalità di svolgimento dell'attività, durata, obblighi a carico del beneficiario e del soggetto ospitante.

L'ampia formulazione utilizzata dall'art. 50, comma 1, lett. c) del TUIR, comunque, porta a ritenere che le somme erogate a titolo di borse di lavoro collegate ad attività di studio e di addestramento professionale a detenuti ed ex detenuti rientrino tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, purché non diano luogo ad un rapporto di lavoro, neanche a tempo determinato con il soggetto erogante.

Si deve escludere, in proposito, la non imponibilità delle somme in esame in quanto non risulta una disposizione speciale di esenzione, neanche parziale, dall'imposta sul reddito a differenza di quanto espressamente previsto per alcuni redditi rientranti nella medesima lett. c) dall'articolo 4 della legge 13 agosto 1984, n. 476 e da altre leggi successive per talune borse di studio.

Né si ritiene che le borse di lavoro possano rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 34, terzo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 secondo cui *“i sussidi corrisposti dallo Stato e da altri enti pubblici a titolo assistenziale sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e dall'imposta locale sui redditi (ILOR) nei confronti dei percipienti”*.

La norma agevolativa richiamata condiziona l'applicazione dell'esenzione alla sussistenza di due requisiti: uno di carattere soggettivo consistente nel fatto che l'erogazione deve essere effettuata solo dallo Stato o da altri enti pubblici; l'altro di carattere oggettivo, consistente nella natura assistenziale del sussidio erogato.

Si intendono erogati a titolo assistenziale quei sussidi corrisposti dallo Stato o da altri enti pubblici, per finalità fondate sulla solidarietà collettiva, a soggetti che versano in stato di bisogno. In proposito l'amministrazione finanziaria ha ritenuto esenti ai sensi del citato articolo 34, terzo comma, del

DPR n. 601 del 1973 una serie di prestazioni economiche in denaro che presentano tutte le caratteristiche proprie degli interventi di assistenza sociale (cfr. anche Cassazione 10 maggio 1991, n. 5238 e il riferimento alla nozione ristretta di assistenza sociale recepita nell'articolo 38, primo comma della Costituzione).

In particolare, a titolo esemplificativo, sono state considerate esenti ai sensi dell'art. 34, terzo comma: le pensioni di invalidità e gli assegni mensili corrisposti ai mutilati ed invalidi civili ai sensi della legge 30 marzo 1971, n. 118 dallo Stato (nota Dir.Gen.II.DD. del 6 giugno 1978, n. 11/117); gli assegni corrisposti ai sordomuti in base alla legge 26 maggio 1970, n. 381 (risoluzione ministeriale del 4 marzo 1978, n. 11/516); le pensioni sociali (circolare ministeriale del 1 giugno 1985, n. 19).

Nel caso in esame, diversamente dagli esempi richiamati, le somme di danaro sono erogate a fronte dello svolgimento di una attività formativa e lavorativa e ciò porta la scrivente ad escludere che tali somme rientrino tra i sussidi corrisposti dallo Stato e da altri enti pubblici a titolo assistenziale esenti da IRPEF ai sensi dell'art. 34, terzo comma, del DPR 29 settembre 1973, n. 601.

Peraltro, le ipotesi di esenzione tributaria previste dalla legge rivestono carattere eccezionale, e quindi non consentono applicazione a fattispecie diverse da quelle che debbano ritenersi in esse considerate alla stregua di una rigorosa interpretazione (cfr. tra le altre Cassazione n. 9760 del 08/10/1997).

Si ritiene, pertanto, che le somme in esame siano da considerare redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 50, comma 1, lett. c) del TUIR da assoggettare a ritenuta a titolo d'acconto ai sensi dell'articolo 24 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 se corrisposte dai sostituti di imposta indicati dall'art. 23, primo comma o dalle amministrazioni individuate dall'articolo 29 del medesimo DPR n. 600 del 1973, per effetto del rinvio operato dal quinto comma del medesimo articolo.