

## Risposta n. 51

**OGGETTO:** Trattamento fiscale applicabile all'indennità prevista dall'articolo 14 della delibera di Giunta della Regione Marche n. 593 del 07/05/2018 per la partecipazione ai TIS

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

### QUESITO

Il Comune di ..... (di seguito, anche "*Istante*" o "*Comune*"), per il tramite del suo sindaco *pro tempore*, dichiara di avere avviato in data 03/09/2018 un Tirocinio di orientamento, formazione e inserimento/reinserimento finalizzati all'inclusione sociale, all'autonomia delle persone e alla riabilitazione (di seguito "*TIS*") a favore del signor ..... (di seguito "*Tirocinante*"), avente disabilità riconosciuta ai sensi dell'articolo 4 della legge n. 104 del 1992.

L'*Istante* precisa che tale tipologia di tirocinio è prevista dalla delibera di Giunta della Regione Marche n. 593 del 07/05/2018 (di seguito DGR 2018) che approva le linee guida regionali, in recepimento dell'Accordo in sede di Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano approvato il 22/01/2015 (di seguito Accordo 2015), come integrato dall'Accordo in sede di Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province

autonome di Trento e Bolzano approvato il 25/05/2017 (di seguito Accordo 2017).

Il *Comune*, dopo aver illustrato l'evoluzione normativa e regolamentare dell'istituto in argomento, precisa che il progetto di *TIS* attivato nei confronti del *Tirocinante* costituisce uno strumento finalizzato all'inclusione sociale, all'autonomia ed alla riabilitazione, da considerarsi a tutti gli effetti come un presidio ergoterapico, ovvero un metodo curativo complementare di altri trattamenti somatici o psicoterapici, in cui l'agente terapeutico è costituito da un'attività lavorativa razionalmente ordinata (e non un elementare esercizio lavorativo), attraverso il quale il tirocinante scopre e sviluppa le proprie potenzialità.

A tal riguardo, con documentazione integrativa pervenuta il 7/10/2019, l'*Istante* ha trasmesso, tra gli altri documenti, anche copia della Convenzione sottoscritta il 20/06/2018 dall'Azienda Sanitaria ..... (soggetto promotore), nella cui premessa, è precisato che "*Le indennità del TIS costituiscono trattamento assistenziale ai sensi dell'art. 4 commi 2 e 3 lettera b) del D.Lgs. 147/2017*".

Tale ultima disposizione, abrogata, a decorrere dal 1° aprile 2019, dall'articolo 11, comma 1, decreto legge 28 gennaio 2019, n. 4 (convertito, con modificazioni, dalla legge 28 marzo 2019, n. 26) riservava una esplicita qualificazione in termini di "*trattamenti assistenziali*" alle indennità di partecipazione ai *TIS*, nell'ambito della disciplina relativa al reddito d'inclusione.

Infine, nell'istanza è sottolineato che la corresponsione dell'indennità non incorpora alcun obbligo sinallagmatico tipico del rapporto di lavoro, formalmente e sostanzialmente escluso.

Il *Comune*, considerata la specificità dei *TIS* in relazione alla particolare tipologia dei destinatari di tali misure, nonché la finalità degli stessi, chiede quale sia il trattamento fiscale applicabile all'indennità di partecipazione prevista dall'articolo 14 della DGR 2018, erogata al *Tirocinante*.

**SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'*Istante* ritiene che l'indennità di partecipazione al *TIS* in questione non sia assoggettabile a tassazione quale reddito assimilato a quelli di lavoro dipendente (cfr. art. 50, d.P.R. n. 917 del 1986), ma che sia esente da imposizioni tributarie in forza dell'articolo 34, comma terzo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, il quale dispone che "*I sussidi corrisposti dallo Stato, e da altri enti pubblici a titolo assistenziale sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche e dall'imposta locale sui redditi nei confronti dei percipienti*".

A tale soluzione il *Comune* perviene, nonostante l'oscillazione normativa e regolamentare dell'istituto del *TIS*, con particolare riferimento all'abrogazione dell'articolo 4 del d.lgs. 147 del 2017, che qualificava tali tirocini come "*trattamenti assistenziali*".

Secondo l'*Istante*, infatti, il punto rilevante da tenere in considerazione per offrire un approccio sostanziale è la centralità della persona che viene posta in un progetto di *TIS*; si tratta di persone prese in carico dal servizio sociale professionale e/o sanitario in risposta a bisogni complessi che richiedono "*interventi personalizzati di valutazione, consulenza, orientamento, attivazione di prestazioni sociali, nonché attivazione di interventi in rete con altre risorse e servizi pubblici e privati del territorio*", come previsto dal paragrafo 1 dell'Accordo 2015.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Il terzo comma dell'articolo 34 del d.P.R. n. 601 del 1973 stabilisce che "*I sussidi corrisposti dallo Stato, e da altri enti pubblici a titolo assistenziale sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche e dall'imposta locale sui redditi nei confronti dei percipienti*".

Al riguardo, come precisato dalla risoluzione n. 46/E del 14 febbraio 2008, la norma condiziona l'applicazione dell'esenzione tributaria alla sussistenza contestuale

di due requisiti:

- uno di carattere soggettivo, ovvero che l'erogazione deve essere effettuata solo dallo Stato o da altri enti pubblici (inclusi i Comuni);

- l'altro di carattere oggettivo, attinente la natura assistenziale del sussidio erogato.

Il medesimo documento di prassi ribadisce che, ai fini dell'esenzione fiscale, tali somme devono essere corrisposte a soggetti che versano in stato di bisogno e che devono essere volte a perseguire finalità fondate sulla solidarietà collettiva.

L'Amministrazione finanziaria ha ritenuto esenti ai sensi del citato articolo 34, una serie di prestazioni economiche in denaro che presentano tutte le caratteristiche proprie degli interventi di assistenza sociale (cfr. anche Cassazione n. 5238/1991, 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'articolo 34, terzo comma, le pensioni di invalidità e gli assegni mensili corrisposti dallo Stato ai mutilati ed invalidi civili ai sensi della legge n. 118/1971 (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).

Peraltro, le ipotesi di esenzione fiscale 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).

In altri termini, la disposizione agevolativa di cui all'articolo 34 del d.P.R. n. 601 del 1973 non riguarda qualsiasi erogazione motivata da scopi di solidarietà verso gruppi sociali più deboli, ma è circoscritta ai sovvenzionamenti che, in base alla normativa statale e regionale in materia di beneficenza e assistenza pubblica, sono specificatamente previsti, a prescindere dalle qualifiche professionali, a favore di

cittadini che in concreto risultino essere in stato di indigenza oppure a favore di categorie di cittadini portatrici di particolari situazioni di bisogno, come anziani, inabili, minori, portatori di handicap, etc..

L'esenzione di cui trattasi spetta, dunque, in tutti quei casi in cui risulta evidente che il sussidio economico erogato è essenzialmente destinato a favorire l'inclusione sociale e l'autonomia dei soggetti coinvolti; resta, invece, escluso il beneficio in relazione a percorsi finalizzati ad un eventuale effettivo inserimento lavorativo.

La fattispecie rappresentata dal Comune di ....., in qualità di sostituto di imposta, riguarda l'individuazione del trattamento fiscale da applicare all'indennità erogata al *Tirocinante* per la partecipazione ad un Tirocinio di Inclusione Sociale, disciplinato dalla delibera della Giunta Regionale delle Marche n. 593 del 07/05/2018.

I *"tirocini di orientamento, formazione e inserimento/reinserimento finalizzati all'inclusione sociale, all'autonomia delle persone e alla riabilitazione"* sono misure previste e disciplinate con apposite Linee Guida approvate dalla Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano (cosiddetta "Conferenza Stato-Regioni") nella seduta del 22 gennaio 2015 (di seguito Accordo 2015), successivamente integrate nella seduta del 25 maggio 2017 (Accordo 2017).

L'Accordo nulla stabilisce riguardo al trattamento fiscale applicabile alle indennità di partecipazione ai *TIS*.

In occasione del primo recepimento di tale Accordo da parte della Regione Marche, avutosi con la delibera della Giunta Regionale n. 293 del 31 marzo 2016, all'articolo 8, comma 2, era previsto che *"Dal punto di vista fiscale l'indennità corrisposta al tirocinante è considerata quale reddito assimilato a quelli di lavoro dipendente (cfr. art. 50, D.P.R. n. 917/1986 TUIR)"*.

Successivamente, tale delibera è stata revocata con delibera della Giunta Regionale n. 593 del 7 maggio 2018 che, nel recepire nuovamente le Linee Guida in materia di *TIS*, oggetto dell'Accordo 2015, non ha disciplinato in maniera espressa il

trattamento fiscale da riservare alle relative indennità di partecipazione.

A completamento di quanto sopra, si evidenzia che l'Accordo 2015, dopo aver riconosciuto la specificità dei *TIS*, destina i medesimi a soggetti presi in carico dal servizio sociale professionale e/o dai servizi sanitari competenti.

Come precisato dal paragrafo 1 del medesimo Accordo, "*per presa in carico si intende la funzione esercitata dal servizio sociale professionale e/o sanitario in favore di un persona o di un nucleo familiare in risposta a bisogni complessi che richiedono interventi personalizzati di valutazione, consulenza, orientamento, attivazione di prestazioni sociali, nonché attivazione di interventi in rete con altre risorse e servizi pubblici e privati del territorio*".

In particolare, il paragrafo 3 dell'Accordo 2015 prevede la stipula di una convenzione per regolare i tirocini alla quale va allegato un progetto personalizzato per ciascun tirocinante, strutturato secondo specifiche indicazioni fornite dallo stesso Accordo, dal quale risulti:

- a) le competenze da acquisire in riferimento agli obiettivi di inclusione sociale, autonomia della persona e riabilitazione;
- b) le competenze di base e trasversali, le competenze tecnico-professionali con eventuale indicazione del livello EQF (quadro europeo delle qualifiche).

Sempre ai sensi del citato paragrafo 3, nel progetto personalizzato va anche motivata la ragione dell'attivazione del tirocinio in relazione alle esigenze del tirocinante.

Ne consegue che se le somme erogate, pur avendo valenza di sussidio a favore di soggetti in condizione di svantaggio sociale e a rischio esclusione, non sono corrisposte a titolo unicamente assistenziale, ossia per finalità fondate solamente sulla solidarietà collettiva, bensì sono erogate principalmente allo scopo di favorire l'addestramento professionale e l'eventuale inserimento del soggetto svantaggiato nel mondo lavorativo, le stesse sono configurabili nella sostanza come un tirocinio formativo.

In tale caso l'indennità non potrà beneficiare del regime di esenzione di cui al citato articolo 34, ma sarà assoggettato a tassazione quale reddito assimilato a quello di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 50, comma 1, lettera c) del TUIR (cfr. Circolare n. 326 del 23.12.97, par. 5.4, Risoluzioni n.ri 95/E/2002 e 46/E/2008).

Ai fini della qualificazione della natura assistenziale dell'indennità di partecipazione al *ZIS*, non rileva la circostanza che l'articolo 4 del d.lgs. 147 del 2017, concernente il reddito d'inclusione, sia stato abrogato.

L'accertamento della sussistenza del valore assistenziale o formativo di tali sussidi, da cui consegue il corretto inquadramento fiscale, tuttavia, investe questioni di fatto riferite ad una realtà operativa, non esperibile in sede di interpello (cfr. circolare n. 9/E del 2016).

Nel caso di specie, il requisito soggettivo per il riconoscimento dell'esenzione fiscale prevista dal citato articolo 34 del d.P.R. n. 601 del 1973 risulta integrato; in relazione al requisito oggettivo, invece, sarà cura dell'*Istante* individuare, sulla base delle indicazioni di carattere generale sopra fornite, per ogni specifico progetto personalizzato, l'appropriato trattamento fiscale del beneficio economico in discussione, esenzione o imponibilità, in funzione della prevalenza della finalità assistenziale o formativa del percorso che ne presuppone l'erogazione.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**