

IMPOSTE DIRETTEdi **LUCIANO SORGATO****Regime fiscale dei fabbricati concessi in uso ai dipendenti**

Per il dipendente il fringe benefit è pari alla differenza tra rendita catastale, spese e somme corrisposte, ridotto al 30% con obbligo di dimora; per l'impresa i canoni sono deducibili entro quel valore, e per intero in caso di trasferimento.

In ordine ai fabbricati concessi in uso ai lavoratori dipendenti l'art. 51, c. 4, lett. c), D.P.R. 917/1986 dispone che costituisce reddito di lavoro dipendente (regola applicabile anche agli amministratori e ai collaboratori coordinati e continuativi in genere) la differenza tra la rendita catastale del fabbricato, aumentata di tutte le spese inerenti al fabbricato stesso, comprese le utenze non a carico dell'utilizzatore, e quanto corrisposto dal lavoratore per il godimento del fabbricato a qualsiasi titolo (locazione, comodato). Nel caso il fabbricato venga concesso in uso al lavoratore dipendente con obbligo di dimora, viene prevista l'inclusione della predetta differenza nella busta paga del dipendente nella sola misura del 30%. Qualora si tratti di un fabbricato che non deve essere iscritto nel catasto e quindi sprovvisto di rendita catastale con preclusione della determinazione della predetta differenza, la norma prevede l'impiego del **canone di locazione** come determinato in regime vincolistico per la zona in cui è ubicato l'immobile e in mancanza il canone locativo determinato in un regime di libero mercato.

In ordine al diritto di deduzione fiscale del datore di lavoro, l'art. 95, c. 2 D.P.R. 917/1986 in via generale dispone l'indeducibilità dei canoni di locazione, anche finanziaria, e delle spese di funzionamento di "strutture recettive", con 2 precise deroghe: per le strutture recettive destinate a servizi di mensa fruibili dalla generalità dei dipendenti; per le strutture recettive impiegate per servizi di alloggio destinati a dipendenti in trasferta temporanea (uso foresteria). In ordine alle 2 indicate deroghe, il diritto di deduzione è agevolmente spiegabile in virtù del manifesto ruolo strumentale all'attività d'impresa esperito da tali strutture recettive. Per strutture destinate ai servizi di mensa il dato normativo assume a requisito la preordinazione d'uso della logistica di mensa per l'intera generalità dei dipendenti, senza l'aggiunta "o di categorie di dipendenti", come invece è dato rinvenire nel c. 1 dell'art. 100 Tuir. Ne deriva che **strutture di mensa** funzionalmente parcellizzate a lavoratori selezionati non consentono il vantaggio fiscale. Nel caso di fabbricati dati in uso ai dipendenti, l'art. 95, c. 2 prescinde dal modello contrattuale adottato. Permane il dubbio nel caso di esonero impositivo nei confronti del dipendente/collaboratore ai sensi del cit. art. 51, c. 3, che esclude da rilevanza fiscale il valore dei beni ceduti o dei servizi prestati, se complessivamente d'importo non superiore a 258,23 euro. Il dubbio nasce dal raccordo che l'art. 95, c. 2, persegue con l'importo che deve costituire reddito imponibile per i dipendenti. Tuttavia appare più consono valorizzare il solo richiamo dell'art. 95, c. 2, Tuir al c. 4, lett. c), dell'art. 51 e all'indicatore imponibile in esso previsto, senza conferire influenza al c. 3 dell'art. 51.

In ordine ai fabbricati concessi in uso ai dipendenti che hanno **trasferito la residenza** per esigenze di lavoro nel Comune in cui prestano l'attività, per il periodo d'imposta del trasferimento e nei 2 periodi successivi, i canoni di locazione anche finanziaria e le spese di manutenzione sono integralmente deducibili. Come chiarito nella risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 3.07.2002 n. 214/E, l'esigenza è di favorire la mobilità dei dipendenti, indipendentemente dalla loro nazionalità, consentendo ai datori di dotarsi della manodopera necessaria per la competitività nel mercato. La norma va raccordata con l'art. 43 Tuir, a mente del quale gli immobili concessi in uso ai dipendenti ai sensi dell'art. 95, c. 2, **si considerano strumentali** per il medesimo periodo di tempo. Trattasi di un'investitura temporanea di strumentalità fatta legislativamente derivare non dalle caratteristiche strutturali dell'immobile (la c.d. strumentalità per natura) e neppure dall'esclusivo ausilio dell'immobile agli impieghi diretti del ciclo produttivo (la c.d. strumentalità per destinazione), ma di una strumentalità sui generis per favorire il mantenimento competitivo degli organici di lavoro.