

Roma, 17 dicembre 2007

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

OGGETTO: Istanza di interpello /2007. ALFA ITALIA S.p.A. Trattamento fiscale del rimborso spese ricevuto dal dipendente estero trasferito in Italia per l'istruzione dei figli.

Quesito

La ALFA Italia S.p.A. è una società del gruppo ALFA, una multinazionale chimica e farmaceutica operativa in Paesi con sedi e stabilimenti e una forza lavoro diunità.

Le circostanze che le attività del Gruppo siano dislocate in tutto il mondo e che il loro svolgimento richieda competenze altamente qualificate fanno sì che i dipendenti del Gruppo siano di sovente trasferiti presso le varie sedi.

Per tali ragioni è stata stipulata all'interno del Gruppo una "policy" aziendale che disciplina in modo uniforme detti trasferimenti, in modo da assicurare ai dipendenti il medesimo trattamento a livello mondiale.

La considerazione che, nella maggior parte dei casi, il dipendente si trasferisce nello Stato estero di destinazione unitamente alla famiglia, ha indotto il vertice del Gruppo a riconoscere al dipendente, a titolo di incentivo, la possibilità di ottenere il rimborso delle spese scolastiche sostenute dallo stesso per l'istruzione dei figli nello Stato di destinazione.

Pertanto, nel contratto che il dipendente sigla con la società estera di destinazione (nel caso di specie l'istante), questa si impegna a rimborsare al dipendente:

- il costo sostenuto per l'asilo nido o la scuola materna;
- il costo sostenuto per le scuole elementari, medie e superiori.

Ciò posto, la società istante chiede se i rimborsi dalla stessa erogati, collegati alla fruizione dei suddetti servizi, concorrano o meno alla formazione del reddito in capo al dipendente trasferito in Italia.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

L'istante è del parere che il rimborso effettuato dalla società ai cosiddetti "expatriates" o "assignees" dei costi connessi all'istruzione dei figli possa rientrare nella disposizione dell'articolo 51, comma 2, lettera f) del TUIR e, come tale, non essere assoggettato a tassazione in capo agli stessi.

Parere della Direzione

A parere di questa direzione, in relazione al caso prospettato, non risulta pertinente il richiamo alla lettera f) dell'art. 51, concernente "l'utilizzazione delle opere e dei servizi di cui al comma 1 dell'articolo 100 da parte dei dipendenti e dei soggetti indicati nell'articolo 12".

Si ricorda, al riguardo che la lettera f), nella versione vigente anteriormente al 1° gennaio 2000, faceva riferimento sia alle somme erogate dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti e dei loro familiari, per le finalità di cui al comma 1 dell'articolo 65 (attuale articolo 100) con esclusione di quelle di assistenza sociale e sanitaria, sia all'utilizzo delle relative opere e servizi da parte dei medesimi soggetti.

Il decreto legislativo 23 dicembre 1999, n. 505, ha suddiviso, con effetto dal 1° gennaio 2000, l'originaria disposizione in due distinte norme: una contenuta nella attuale lettera f), relativa alle erogazioni in natura dei beni e servizi di utilità sociale ai dipendenti, l'altra, contenuta nella successiva lettera f-bis), relativa alle erogazioni in denaro ai dipendenti per finalità di educazione e istruzione.

Quest'ultima disposizione in particolare dispone che non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente “*le somme erogate dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per frequenza di asili nido e di colonie climatiche da parte dei familiari indicati nell'articolo 12, nonché per borse di studio a favore dei medesimi familiari;*”

In merito al quesito posto si ritiene che, avendo questo ad oggetto il trattamento fiscale di somme erogate dal datore di lavoro, debba farsi riferimento a quanto disposto dalla richiamata lettera *f-bis*) dell'articolo 51, comma 2.

Nel caso di specie, infatti, sulla base di quanto emerge nell'istanza, il dipendente straniero trasferito presso la sede della ALFA Italia S.p.A. non si avvale di strutture messe a disposizione dall'azienda né di strutture con questa convenzionate, ma riceve dalla società il rimborso delle spese che ha direttamente sostenuto per la frequenza, da parte dei propri figli, di asili nido e scuole materne e per la loro istruzione presso scuole bilingue.

In merito alla individuazione dell'ambito applicativo della richiamata lettera *f-bis*) sono stati forniti chiarimenti con la circolare 22 dicembre 2000, n. 238/E. In tale sede è stato confermato che, ai fini dell'esclusione dal reddito di lavoro dipendente delle fattispecie previste dalle lettere *f*) e *f-bis*), è necessario che i servizi e le somme erogate, considerati dalle norme, siano utilizzabili dalla generalità dei lavoratori dipendenti o da categorie di dipendenti e che, ove, invece, gli stessi siano a disposizione solo di taluni lavoratori dipendenti, essi costituiscono fringe benefits per gli utilizzatori e, pertanto, concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

Con la medesima circolare è stato inoltre precisato che la fattispecie di esclusione dal reddito prevista dalla lettera *f)-bis* opera sia nel caso in cui il datore di lavoro eroghi direttamente le somme ai dipendenti, sia nell'ipotesi in cui egli rimborsi l'onere sostenuto dai dipendenti medesimi (ad esempio, per le rette mensili relative alla custodia dei figli in asili nido) e che detta esclusione si rende applicabile qualora il datore di lavoro acquisisca e conservi la documentazione comprovante l'utilizzo delle somme da parte del dipendente coerentemente con

le finalità per le quali sono state corrisposte. Con riferimento, infine, ai soggetti in favore dei quali sono erogate le somme in questione è stato chiarito che il riferimento all'articolo 12 si intende operato esclusivamente per individuare i soggetti presi in considerazione dalla norma, ovvero il coniuge e i figli del dipendente nonché le altre persone indicate nell'articolo 433 del codice civile, e non già alle condizioni di familiare fiscalmente a carico elencate nel medesimo articolo.

Ciò posto per quanto concerne il caso in esame si rileva che:

- i soggetti cosiddetti “*expatriates*” o “*assignees*” possono essere considerati una categoria di dipendenti ai quali viene assicurato, secondo quanto affermato nell'istanza, lo stesso trattamento indipendentemente dallo Stato di provenienza o di destinazione. Come chiarito nella circolare n. 326/E del 1997, punto 2.2.2, l'espressione generalità o categorie di dipendenti utilizzata dalla norma in esame deve essere riferita a tutti i dipendenti di un certo tipo (ad esempio, tutti i dirigenti, o tutti quelli che hanno un certo livello o una certa qualifica). Con riferimento al caso in esame, sembra potersi ritenere sussistente un raggruppamento omogeneo di dipendenti in quanto, come affermato dall'istante, gli stessi sono: “*assunti da una delle Società del Gruppo; trasferiti presso una Società del Gruppo avente sede in un Paese differente da quello dell'originaria assunzione; titolari di un nuovo contratto di assunzione con la Società avente le medesime caratteristiche in tutto il mondo; titolari delle medesime agevolazioni (rimborso delle spese sostenute per le scuole ecc.)*”;
- nella fattispecie disciplinata dalla lettera *f-bis*) rientrano anche le somme corrisposte ai dipendenti per assegni, premi e sussidi per fini di studio a favore dei familiari di cui all'articolo 12 del TUIR (cfr. circ. 238/E del 2000).

In conclusione, si ritiene che l'assegno di studio per soccorrere il dipendente che abbia necessità di sostenere spese per la formazione scolastica, di vario livello, dei propri figli o familiari siano da ricomprendere nell'articolo 51, comma 2, lettera *f-bis*) del TUIR e, dunque, non debbano concorrere alla formazione del reddito di lavoro dipendente.