

IL SERVIZIO ESTETICO NON IMPONIBILE CON LA DISCIPLINA DEI FRINGE (ART 51C3 TUIR, LEGGE 207/24 C390 C391) MA IMPONIBILE CON QUELLA DEL WELFARE (ART 51 C2 LETTERA F)

Caso

Il datore tramite regolamento che è adempimento di un obbligo negoziale (atto unilaterale vincolante) vorrebbe attivare un piano di welfare rivolto a generalità o categorie con un credito wa di 500 €

Quesito

Il datore vorrebbe convenzionare un centro estetico (eroga servizi di manicure/pedicure/trattamento estetico viso) in modo che il dipendente lo possa opzionare nel limite del credito wa (es 500 €)? Si può far rientrare il servizio estetico nell'articolo 51c2 lettera f (servizio di utilità sociale)? In caso negativo c'è un appiglio per recuperarne l'esenzione sul reddito di lavoro dipendente?

Risposta

Il trattamento estetico (come, ad esempio, cura del viso, trattamenti del corpo e per il dimagrimento, eliminazione dei peli superflui e manicure) presso un centro benessere convenzionato non può essere gestito in esenzione fiscale e previdenziale ai sensi dell'articolo 51c2 lettera f/tuir (con servizi di utilità sociale dettagliati in articolo 100 tuir), come ricorda l'interpello ade 522/19. Ai sensi dell'articolo 51, comma 1, del Tuir, 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".

Articolo 51

Determinazione del reddito di lavoro dipendente

Testo in vigore dal 18 giugno 2025

1. Il reddito di lavoro dipendente è costituito da 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. Si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono.

Pertanto, sia gli emolumenti in denaro, sia i valori corrispondenti ai beni, ai servizi e alle opere percepiti dal dipendente in relazione al rapporto di lavoro costituiscono, in linea generale, redditi imponibili e concorrono alla determinazione del reddito di lavoro dipendente (c.d. principio di onnicomprensività del reddito di lavoro dipendente). Il medesimo articolo 51 individua, tuttavia, ai commi successivi, specifiche deroghe al principio della totale tassabilità del reddito di lavoro dipendente, elencando le componenti reddituali che non concorrono a formare la base imponibile o vi concorrono solo in parte.

In particolare, il comma 2 prevede che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente, tra l'altro:

"l'utilizzazione delle opere e dei servizi riconosciuti dal datore di lavoro volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, offerti alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti e ai familiari indicati nell'articolo 12 per le finalità di cui al comma 1 dell'articolo 100" [articolo 51, comma 2, lettera f), del Tuir]

Articolo 51

Determinazione del reddito di lavoro dipendente

Testo in vigore dal 18 giugno 2025

2. Non concorrono a formare il reddito:

f) l'utilizzazione delle opere e dei servizi riconosciuti dal datore di lavoro volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, offerti alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti e ai familiari indicati nell'articolo 12 per le finalità di cui al comma 1 dell'articolo 100;

La presente lettera è stata così sostituita prima dall'art. 13, D.lgs. 23.12.1999, n. 505 (G.U. 31.12.1999, n. 306, S.O. n. 232), in vigore dal 15.01.2000, e poi dall'art. 1, comma 190, L. 28.12.2015, n. 208 con decorrenza dal 01.01.2016.

Ai sensi dall'art. 1, comma 162, L. 11.12.2016, n. 232 le disposizioni di cui alla presente lettera, come da ultimo modificate dalla legge 28 dicembre 2015, n. 208, si interpretano nel senso che le stesse si applicano anche alle opere e servizi riconosciuti dal datore di lavoro, del settore privato o pubblico, in conformità a disposizioni di contratto collettivo nazionale di lavoro, di accordo interconfederale o di contratto collettivo territoriale.

TITOLO II Imposta sul reddito delle società - CAPO II Determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali residenti - SEZIONE I Determinazione della base imponibile

Articolo 100

Oneri di utilità sociale

Testo in vigore dal 3 agosto 2017

1. Le spese relative ad opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

Affinché le predette somme e valori risultino detassati è necessario, dunque, che l'offerta sia rivolta alla "generalità dei dipendenti" ovvero a "categorie di dipendenti". Al riguardo, l'Amministrazione Finanziaria ha più volte precisato che il legislatore, a prescindere dall'utilizzo dell'espressione "alla generalità dei dipendenti" ovvero a "categorie di dipendenti" non riconosce l'applicazione delle disposizioni elencate nel comma 2 dell'articolo 51 del Tuir ogni qual volta le somme o i servizi ivi indicati siano rivolti ad personam, ovvero costituiscano dei vantaggi solo per alcuni e ben individuati lavoratori (cfr. circolari 23 dicembre 1997, n. 326, 15 giugno 2016, n.28/E, paragrafo 2, e 29 marzo 2018, n. 5/E, paragrafo 4.9). Relativamente alla possibilità di ricondurre i trattamenti estetici presso centri specializzati tra i benefit di cui all'articolo 51, comma 2, lettera f), del Tuir, come precisato nella citata circolare n. 28/E del 2016, paragrafo 2.1, nell'ambito oggettivo di applicazione della norma, che comprende opere e servizi aventi finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto danza di cui all'articolo 100 comma 1 del Tuir, rientrano, ad esempio l'offerta di corsi di lingua, di informatica, di musica, teatro.

L'attività dei centri estetici si esplica in servizi alla persona non aventi rilevanza sociale come richiesto dalla disposizione stessa e, pertanto, non rientrando tra le finalità di cui all'articolo 100, comma 1, del Tuir, non può godere del regime di favore di cui alla citata lettera f)/art 51c2 lettera f) Tuir.

Ritengo che ai fini della esenzione fiscale e previdenziale non tutto sia perduto dal momento che tali servizi estetici (servizi alla persona, senza rilevanza e fine sociale) non aventi fine sociale, possono essere considerati quali fringe benefit e tassati secondo il valore normale ai sensi del comma 3 dell'art. 51 del D.P.R. 917/1986 fatto salvo considerare la soglia annuale di esenzione di € 258,23 che è di 1000 (per dipendente/assimilato senza figlio a carico) - 2000 € (per dipendente/assimilato con figlio a carico che comunica il cf del figlio al rispettivo datore) per gli anni 2025-2026 -2027.

Ricordo che il tetto dei 258,23 in ragione di anno (la norma 51c3 Tuir/strutturale) e che si applica sul codice fiscale, per gli anni 2025 – 2026 - 2027 è innalzato a 1000/2000 (tetto di 2000 per dipendente/assimilati con figli a carico che comunicano il cf al datore/committente) ai sensi della legge 207/24 c390 391 (legge bilancio del 2025) e comprende in deroga alla norma strutturale anche 3 tipi di rimborso (utenze/interesse passivo mutuo 1°casa/affitto 1°casa).

Ai fini dei tetti dei 1000/2000 rilevano in aggiunta al servizio estetico del quesito anche i voucher multiuso (buoni spesa/benzina), gli asset a valore convenzionale del 51c4 lettera a/b/c del Tuir (esempio auto uso promiscuo/prestiti/assegnazioni fabbricato), le polizze infortunio extra professionale (esempio assicurazioni rischio morte/sanitarie/invalidità permanente. Rimando alla circolare 4 ade 2025 che commenta la norma dei fringe a tetto innalzato a 1000/2000 € e valevole per 3 annualità (anni 2025/2026/2027).

Ricordo che i fringe a differenza del welfare possono essere gestiti ad personam (non richiedono la generalità categoria).

I fringe possono essere gestiti all'interno di piani welfare (esempio regolamento) e anche extra piani welfare (esempio gestione ad personam).

I fringe vanno censiti in cu (casella 474 475/extra detassazione) a differenza dell'articolo 51c2 lettera f che non ammette censimento in cu.

Si ricorda che se la somma dei fringe (con gli asset sopra menzionati) eccedono 1000/2000 in ragione di anno con principio di cassa allargato, tutto diventa imponibile fiscale e previdenziale fin dal primo centesimo.

Sintesi:

i trattamenti estetici non possono fruire dei benefici fiscali di cui all'articolo 51 c2 lettera f, mancando le finalità educative, ricreative o di assistenza necessarie per guadagnarsi l'esclusione dalla determinazione del reddito.

RATIO

Welfare - art 51 c2 lettera f tuir

I trattamenti estetici non possono godere del regime di favore, in quanto non fanno parte di opere e servizi aventi finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, come richiesto dall'articolo 51C2 lettera f tuir (100, comma 1, del Tuir) mancando il requisito della rilevanza sociale, a tali **benefit**.

Non si può applicare il regime di detassazione fiscale/previdenziale previsto dall'articolo 51, comma 2, lettera f, del Tuir.

Fringe

I servizi estetici possono avere la esenzione fiscale/previdenziale con l'articolo 51c3 del tuir (disciplina dei fringe ad personam) a tetto innalzato a 1000 /2000 € (per chi ha figlio a carico), per gli anni 2025 – 2026 – 2026 (legge 207/2024, c390 391, vedi circolare 4 ade 2025).

Art 51 c2 Lettera f) tuir;

Finalità	Servizi
Educazione e istruzione	- Corsi extraprofessionali - Corsi di formazione e istruzione (es. corsi di lingue) - Servizi di orientamento allo studio
Ricreazione	- Abbonamenti o ingressi a cinema e teatri, pay tv ecc. - Abbonamenti o ingressi a palestre, centri sportivi, impianti sciistici, Spa ecc. - Abbonamenti a testate giornalistiche, quotidiani ecc. - Viaggi (pacchetti completi), pacchetti case vacanza - Biglietteria e prenotazione di viaggi, soggiorni e vacanze - Attività culturali (mostre e musei) - Biblioteche - Attività ricreative varie (eventi sportivi, spettacoli ecc.)
Assistenza Sociale	- Assistenza domiciliare - Badanti - Case di riposo (<u>R.S.A.</u>)
Assistenza Sanitaria	- Checkup medici - Visite specialistiche - Cure odontoiatriche - Terapie e riabilitazione - Sportello ascolto psicologico
Culto	- Pellegrinaggi (pacchetti completi)

- **Corretta alimentazione**
- **Corso yoga**
- **Cura persona**
- **Centro benessere**
- **Corsi lingua/cucina**
- **Servizio carpooling-int 461 19:**
- **No consulenza veterinaria telefonica animali domestici/ 55 e 2020;**
- **no servizi estetici;**

Riferimento

normativo:

Art.

5

FINALITÀ	SERVIZI
EDUCAZIONE e ISTRUZIONE	- Corsi extraprofessionali
	- Corsi di formazione e istruzione (es. corsi di lingue)
	- Servizi di orientamento allo studio
RICREAZIONE	- Abbonamenti o ingressi a cinema e teatri, pay tv, ...
	- Abbonamenti o ingressi a palestre, centri sportivi, impianti sciistici, Spa, ...
	- Abbonamenti a testate giornalistiche, <u>quotidiani</u> , ...
	- Viaggi (pacchetti completi), pacchetti case vacanza
	- Biglietteria e prenotazione di viaggi, soggiorni e vacanze
	- Attività culturali (mostre e musei)
	- Biblioteche
	- Attività ricreative varie (eventi sportivi, spettacoli, ...)

Caso quesito

Il servizio estetico non può essere annoverato nella ricreazione

art 51 comma 2 lett. f del Tuir-tuir

- Regime fiscale e contributivo: non soggetti (armonizzazione) fisco/previdenza

x) se welfare puro da regolamento: non c'è limite alla esenzione fiscale/previdenziale

- Soggetti beneficiari: dipendenti e i familiari anche se non fiscalmente a carico (familiari con nuova formulazione legge bilancio 2025, legge 207/2024 c11 (coniuge-figlio-ascendente)/circ 4 ade 25; anche figlio coniuge deceduto convivente/dal 2025

x) legge bilancio 2025 riscrive:

a) l'art 12 c1 lettera c del tuir;

b) l'art 12 c1 lettera d del tuir.

Nota bene: su figli vedi art 12c 4 ter (anche figlio <21 anni/figlio >30 anni/non solo da 21 a 30 anni in relazione alla normativa sulle detrazioni figli)/238 e 2000; circolare 4 25 ade/circolare 4 22 ade/238 2000

familiari:

coniuge non separato

figlio <21/21 -30/maggiore 30 (art 12 c4 ter)/anche adottivo affidato affiliato naturale riconosciuto ascendenti (genitore/nonno/bisnonno)

carico/non carico

- Modalità di erogazione (non è ammessa l'erogazione sostitutiva in denaro/no rimborso):

- Strutture di proprietà dell'azienda o di fornitori terzi convenzionati /voucher monouso art 6 c1 dm 25/03/16 come modo gestione lettera f/vedi circolare 28 ade 2016 (laddove interviene provider che agisce con mandato senza rappresentanza);
- Pagamento diretto del datore di lavoro al fornitore del servizio (e non direttamente al lavoratore);
- Possibile utilizzo di una piattaforma elettronica;
- Documento di legittimazione nominativo (c.d. voucher monouso/dm 25 3 2016-art 6), in formato cartaceo o elettronico, riportante un valore nominale con diritto ad una sola prestazione, opera o servizio per l'intero valore nominale, senza integrazioni a carico del lavoratore (no buoni sconto).

welfare puro/no welfare da conversione pdr

Nota bene: la lettera f (es. palestra) non va in cu

Nota bene: lul e lettera f - figurativo (esente fisco/previdenza)

Nota bene: contabilità-costi/debito fornitore

Nota bene: deduzione irpef/ires se regolamento vincolante (regolamento adempimento di obbligo negoziale) art 95 tuir (vedi circolare 28 ade 2016/int 10 ade 2019)

Norme/prassi: che affrontano il tema dei servizi di utilità sociale (51c2 lettera f tuir)/gestiti tramite lo strumento del voucher monouso

- 1) articolo 51c2 lettera f tuir (art 100 del tuir);
art 51 c3bis del tuir (voucher welfare monouso come modo di gestione articolo 51c2 lettera f);
- 2) dm 25 3 2016- art 6 c1(voucher monouso);
- 3) circolare 28 -ade - 2016(par 21./2.4/2.5.1);
- 4) circolare 5 ade 2018/risoluzione 55 ade 2020.

x) 51c2 lettera f/gestibile con il voucher monouso ai sensi del 51c3bis

Ricordo che l'articolo 6 del dm 25/03/16 è stato commentato nella circolare 28 ade 2016 (vedi paragrafo 2.4/2.5).

Agenzia delle Entrate | Risposte agli interpelli | 13 dicembre 2019 | n. 522

Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212. Welfare aziendale - Articolo 51, comma 2, lettere f) e f-bis), del TUIR

Welfare aziendale

Rubrica non ufficiale

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

QUESITO

L'Istante, società di consulenza specializzata in privacy governance e General Data Protection Regulation (GDPR), intende attivare un piano di welfare aziendale al fine di incrementare la soddisfazione delle proprie risorse e di ottimizzare i costi aziendali.

Il piano sarà rivolto a due categorie di beneficiari, una costituita dai tre lavoratori dipendenti della società e l'altra costituita dai tre membri del Consiglio di amministrazione. Al riguardo, la società precisa che un solo componente del Consiglio di amministrazione percepisce compensi in denaro inquadrabili tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di cui all'articolo 50, comma 1, lettera c-bis), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir); gli altri due amministratori, che svolgono l'incarico a titolo gratuito, sono titolari di altri redditi, diversi da quelli di lavoro autonomo.

I benefit previsti dal piano di welfare consistono in:

- trattamenti estetici (come, ad esempio, cura del viso, trattamenti del corpo e per il dimagrimento, eliminazione dei peli superflui e manicure) presso un centro benessere convenzionato;
- rimborso per iscrizione e frequenza di corsi di lingua presso centri di formazione linguistica a scelta dei beneficiari a favore dei propri familiari, al di fuori dell'orario scolastico e sulla base delle esigenze personali di ciascuno (lingue, orari e classi diverse, prossimità con l'abitazione).

Per quanto concerne i trattamenti estetici, l'Istante intende stipulare apposita convenzione con un centro estetico specializzato che fatturerrebbe i servizi direttamente al datore di lavoro, consentendo così l'accesso ai trattamenti da parte dei beneficiari senza alcun esborso o passaggio di denaro.

Per l'iscrizione e la frequenza dei corsi di lingua, i beneficiari saranno tenuti, invece, ad attestare il sostenimento della spesa al datore di lavoro mediante presentazione di idonea documentazione emessa da ciascun istituto che ne comprovi la finalità educativa. L'Istante provvederà poi ad erogare il rimborso in busta paga.

Per i benefit non fruiti, i lavoratori non potranno ricevere, direttamente o indirettamente, alcuna somma di denaro né dal datore di lavoro, né dall'erogatore del servizio.

Ciò rappresentato, l'Istante chiede di sapere se:

1. il regime di non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente previsto per i piani di welfare aziendale possa trovare applicazione anche per i benefit erogati in favore degli amministratori che non percepiscono alcun compenso;
2. i trattamenti di estetica siano inquadrabili tra i benefit di cui all'articolo 51, comma 2, lettera f), del Tuir, e se l'IVA pagata sull'acquisto degli stessi sia detraibile ai sensi dell'articolo 19 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
3. i corsi di formazione linguistica a favore dei familiari dei lavoratori siano inquadrabili tra i benefit di cui all'articolo 51, comma 2, lettera f-bis), del TUIR.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In relazione al quesito n. 1, l'Istante ritiene che la qualifica di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 50, comma 1, lettera c-bis), del Tuir prevista per gli uffici di amministratori di società debba considerarsi assorbente, a prescindere dalla percezione di un compenso in denaro o dall'entità dello stesso. Per tale motivo, l'Istante ritiene di poter applicare il regime di non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente di cui all'articolo 51, comma 2, del Tuir a tutti i membri del Consiglio di amministrazione.

In merito al quesito n. 2, l'Istante è dell'avviso che i trattamenti estetici rientrino nel più ampio concetto di wellness e siano, quindi, inquadrabili fra i servizi con finalità ricreativa di cui all'articolo 51, comma 2, lettera f), del Tuir. L'Istante ritiene, inoltre, di poter detrarre l'IVA assolta sull'acquisto dei suddetti trattamenti estetici, in quanto trattasi di costi rientranti tra le spese generali (cfr. Corte di cassazione sentenza n.22332 del 13 settembre 2018).

Riguardo al quesito n. 3, l'Istante ritiene che, a seguito della riformulazione della lettera f-bis) del comma 2 dell'articolo 51 del Tuir, che comprende ora servizi con più ampie finalità educative, sia corretto ricondurre in tale categoria di benefit anche i corsi di lingua acquistati direttamente dai lavoratori in favore dei familiari.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai sensi dell'articolo 51, comma 1, del Tuir, 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".

Pertanto, sia gli emolumenti in denaro, sia i valori corrispondenti ai beni, ai servizi e alle opere percepiti dal dipendente in relazione al rapporto di lavoro costituiscono, in linea generale, redditi imponibili e concorrono alla determinazione del reddito di lavoro dipendente (c.d. principio di onnicomprensività del reddito di lavoro dipendente).

Il medesimo articolo 51 individua, tuttavia, ai commi successivi, specifiche deroghe al principio della totale tassabilità del reddito di lavoro dipendente, elencandole componenti reddituali che non concorrono a formare la base imponibile o vi concorrono solo in parte.

In particolare, il comma 2 prevede che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente, tra l'altro:

- "l'utilizzazione delle opere e dei servizi riconosciuti dal datore di lavoro volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, offerti alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti e ai familiari indicati nell'articolo 12 per le finalità di cui al comma 1 dell'articolo 100" [articolo 51, comma 2, lettera f), del Tuir];
- "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" [articolo 51, comma 2, lettera f-bis), del Tuir].

Affinché le predette somme e valori risultino detassati è necessario, dunque, che l'offerta sia rivolta alla "generalità dei dipendenti" ovvero a "categorie di dipendenti". Al riguardo, l'Amministrazione Finanziaria ha più volte precisato che il legislatore, a prescindere dall'utilizzo dell'espressione "alla generalità dei dipendenti" ovvero a "categorie di dipendenti" non riconosce l'applicazione delle disposizioni elencate nel comma 2 dell'articolo 51 del Tuir ogni qual volta le somme o i servizi ivi indicati siano rivolti ad personam, ovvero costituiscano dei vantaggi solo per alcuni e ben individuati lavoratori (cfr. circolari 23 dicembre 1997, n. 326, 15 giugno 2016, n.28/E, paragrafo 2, e 29 marzo 2018, n. 5/E, paragrafo 4.9).

Con riferimento al trattamento fiscale applicabile agli amministratori di società, ai sensi dell'articolo 50, comma 1, lettera c-bis), del Tuir sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente "le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, (...) sempreché gli uffici e le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente (...) o nell'oggetto dell'arte o professione (...) concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente".

L'articolo 52, comma 1, del medesimo testo unico prevede espressamente che, salve le specifiche deroghe contenute nello stesso comma, ai fini della determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente si applicano le disposizioni contenute nell'articolo 51 del Tuir relative alla determinazione dei redditi di lavoro dipendente.

Anche per i compensi degli amministratori che costituiscono redditi assimilati a quello di lavoro dipendente, trovano quindi applicazione, alle condizioni richieste, le disposizioni di cui all'articolo 51 del Tuir, ivi compreso il regime di non imponibilità previsto dal comma 2 del medesimo articolo.

Con riferimento a tale ultima disposizione, la circolare 15 giugno 2016, n. 28/E, paragrafo 3.1, ha precisato, tuttavia, che il regime di esclusione dal reddito da essa prevista si applica sempreché l'erogazione in natura non si traduca in un aggiramento degli ordinari criteri di determinazione del reddito di lavoro dipendente di cui al comma 1 del medesimo articolo 51, e in una violazione dei principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione. È necessario, in altri termini, che non siano alterate le regole di tassazione dei redditi di lavoro dipendente e il connesso principio di capacità contributiva che comunque attrae nella base imponibile anche le retribuzioni erogate in natura.

Le previsioni di cui all'articolo 51, comma 2, si riferiscono, infatti, a prestazioni, opere e servizi corrisposti ai dipendenti in natura o sotto forma di rimborso spese - in aggiunta alla retribuzione di lavoro dipendente ordinariamente tassata - esclusi dalla determinazione del reddito in ragione della loro valenza sociale.

Nel caso in esame, il dubbio verte sulla possibilità di considerare quale categoria omogenea di dipendenti quella costituita dai tre membri del Consiglio di amministrazione della società, atteso che per lo svolgimento del suddetto incarico un solo componente del Consiglio di amministrazione percepisce compensi in denaro di cui all'articolo 50, comma 1, lettera c-bis), del Tuir, mentre gli altri due membri svolgono l'incarico a titolo gratuito.

Al riguardo, come appena illustrato, nel caso di specie non sussiste il requisito della categoria omogenea di dipendenti dal momento che dei tre amministratori solo uno è retribuito per l'incarico dalla società.

Inoltre, la circostanza che i benefit siano corrisposti agli amministratori che non percepiscono alcun compenso per l'incarico svolto, porta a ritenere che gli stessi assolvano una funzione essenzialmente remunerativa e debbano, pertanto, essere assoggettati a tassazione ai sensi dell'articolo 51, comma 1, del Tuir.

Ne consegue che i benefit erogati a tutti i membri del Consiglio di amministrazione non possano fruire del regime di esclusione dal reddito.

Relativamente al secondo quesito, concernente la possibilità di ricondurre i trattamenti estetici presso centri specializzati tra i benefit di cui all'articolo 51, comma 2, lettera f), del Tuir, come precisato nella citata circolare n. 28/E del 2016, paragrafo 2.1, nell'ambito oggettivo di applicazione della norma, che comprende opere e servizi aventi finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto danza di cui all'articolo 100 comma 1 del Tuir, rientrano, ad esempio l'offerta di corsi di lingua, di informatica, di musica, teatro.

L'attività dei centri estetici si esplica in servizi alla persona non aventi rilevanza sociale come richiesto dalla disposizione stessa e, pertanto, non rientrando tra le finalità di cui all'articolo 100, comma 1, del Tuir, non può godere del regime di favore di cui alla citata lettera f).

In merito alla detraibilità dell'IVA sull'acquisto dei trattamenti estetici, l'articolo 19 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ammette la detrazione dell'imposta assolta "in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte, professione".

Nel caso di specie, si ritiene che manchi il requisito dell'inerenza in quanto i trattamenti estetici de quo non presentano "un stretto rapporto di strumentalità tra l'esercizio dell'attività svolta dal soggetto passivo e l'utilizzo del bene o del servizio" (cfr. risoluzione 23 luglio 2002, n. 244/E).

L'oggetto sociale della società consiste, infatti, in "attività di consulenza, formazione ed assistenza a tutti i soggetti giuridici, (...), per la progettazione e la realizzazione di sistemi organizzativi atti ad analizzare, predisporre, adeguare e regolamentare le procedure legali, nonché gli interventi tecnici ed organizzativi che implementino la sicurezza informatica e fisica, a tutela dei dati personali e la libera circolazione di tali dati, (...). La società può in ogni caso compiere tutti gli atti e tutte le operazioni contrattuali, commerciali, immobiliari e finanziarie, che saranno ritenute utili dagli

amministratori per il conseguimento dell'oggetto sociale, con esclusione delle attività finanziarie nei confronti del pubblico".

Attività che nulla hanno a che vedere con l'acquisto di trattamenti estetici da offrire quali benefit agli amministratori e dipendenti.

Sull'argomento, la Corte di Cassazione, con l'ordinanza 11 ottobre 2017, n. 23817, ha ribadito che l'inerenza "(...) secondo consolidati principi giurisprudenziali, anche di matrice unionale, affermati con riferimento alla sesta direttiva del Consiglio n. 77/388/CEE, deve essere intesa come strumentalità del bene stesso rispetto alla specifica attività del soggetto passivo, la cui sussistenza consente l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta versata, la cui centralità nel meccanismo dell'imposta in esame è indiscussa, risultando tale beneficio vincolato, ai sensi del comma 1 dell'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, al fatto che l'imposta gravi su corrispettivi relativi a beni e servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione e prevista dall'art. 17 della direttiva Cee 17 maggio 1977, n. 388 soltanto «nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati ai fini delle sue operazioni soggette a imposta»; ne consegue che la presunzione iuris et de iure di applicazione dell'IVA sulle operazioni attive (di cessione di beni e prestazioni di servizi), comunque effettuate nell'esercizio dell'impresa, non opera con riguardo agli acquisti di beni, ed ingenerale alle operazioni passive, in relazione ai quali «non è sufficiente, ai fini della detraibilità della relativa imposta, la qualità d'imprenditore societario, dovendosi verificare in concreto l'inerenza, cioè la stretta connessione con le finalità imprenditoriali e la strumentalità in concreto del bene acquistato rispetto alla specifica attività imprenditoriale, compiuta o anche solo programmata (Cass. n. 16697 del 2013; n. 7344 del 2011; n. 1863 del 2004; n. 5599 del 2003)» (Cass. n.11425 del 2015; v. anche Cass. n. 4157, 16697 e 16853 del 2013, n. 17783 del 2017)".

Riguardo al terzo quesito, concernente la possibilità di ricomprendere tra i benefit detassabili i corsi di lingua anche nell'ipotesi in cui gli stessi non siano forniti direttamente dal datore di lavoro, ma siano acquistati dal lavoratore e rimborsati dal datore di lavoro, la scrivente ricorda che le somme e i valori di cui alla lettera f-bis) costituiscono una specificazione degli oneri di utilità sociale indicati nella lettera f) (cfr. circolare 29 marzo 2018, n. 5, par. 3.2). Data la formulazione piuttosto ampia della lettera f-bis), si ritiene che la stessa ricomprenda tutte le prestazioni comunque riconducibili alle finalità educative e di istruzione, indipendentemente dalla tipologia di struttura (di natura pubblica o privata) che li eroga.

Chiarito quanto sopra, la scrivente ritiene che i rimborsi per corsi di lingua a favore dei familiari dei lavoratori da effettuare al di fuori del circuito scolastico possano rientrare tra i benefit di cui all'art. 51, comma 2, lettera f-bis), del TUIR.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, ed esula, altresì, da ogni valutazione circa fatti e/o circostanze non rappresentate nell'istanza e riscontrabili nella eventuale sede di accertamento anche sotto il profilo dell'abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Norma

Articolo 51

Determinazione del reddito di lavoro dipendente

Testo in vigore dal 18 giugno 2025

2. Non concorrono a formare il reddito:

f) l'utilizzazione delle opere e dei servizi riconosciuti dal datore di lavoro volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, offerti alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti e ai familiari indicati nell'articolo 12 per le finalità di cui al comma 1 dell'articolo 100; (1) (2)

(1) La presente lettera è stata così sostituita prima dall'art. 13, D.lgs. 23.12.1999, n. 505 (G.U. 31.12.1999, n. 306, S.O. n. 232), in vigore dal 15.01.2000, e poi dall'art. 1, comma 190, L. 28.12.2015, n. 208 con decorrenza dal 01.01.2016.

(2) Ai sensi dall'art. 1, comma 162, L. 11.12.2016, n. 232 le disposizioni di cui alla presente lettera, come da ultimo modificate dalla legge 28 dicembre 2015, n. 208, si interpretano nel senso che le stesse si applicano anche alle opere e servizi riconosciuti dal datore di lavoro, del settore privato o pubblico, in conformità a disposizioni di contratto collettivo nazionale di lavoro, di accordo interconfederale o di contratto collettivo territoriale.

Decreto del Presidente della Repubblica | 22 dicembre 1986 | n. 917

Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi.

[Testo post-riforma del 2004]

TITOLO II Imposta sul reddito delle società - CAPO II Determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali residenti - SEZIONE I Determinazione della base imponibile

Articolo 100

Oneri di utilità sociale

Testo in vigore dal 3 agosto 2017

1. Le spese relative ad opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

A cura del Dott. Roberto Vinciarelli – Consulente del Lavoro e Analista normativo

