

Risposta n. 522

OGGETTO: 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

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' 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 fatturerebbe 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 (*cf.* 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, 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];

- *"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 (*cf.* 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. E' 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 in generale 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) (*cf.* 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.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)