

Risposta n. 89/2024

OGGETTO: Beni offerti in omaggio ai dipendenti – Regime fiscale applicabile ai fini Irpef – Articoli 9 e 51, commi 1 e 3, del Tuir

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

QUESITO

La Società istante (di seguito, l'*Istante* o la *Società*) rappresenta di far parte di un gruppo quotato presso il mercato statunitense con punti vendita in diversi Paesi nel mondo e di operare nel campo de «*la produzione e la commercializzazione all'ingrosso e al dettaglio di caffè, the, e loro prodotti derivanti, affini e complementari, nonché di prodotti alimentari e bevande in genere ed accessori, sia nel mercato interno che in quello internazionale, con le attività industriali necessarie e conseguenti, gestione della proprietà di ristoranti, bar e caffè, negozi, chioschi e punti vendita al dettaglio in tutti i settori*

L'Istante precisa che la casamadre ha sviluppato diversi modelli di esercizi commerciali che comprendono, tra gli altri, delle "caffetterie" che si distinguono per la presenza di prodotti esclusivi e di eccellenza, di tecniche di produzione e di servizio volte ad esaltare l'esperienza dei clienti, di linee di produzione interne in cui vengono lavorati e tostati i chicchi di caffè.

Una di queste *caffetterie* è sita in Italia e si caratterizza per la presenza di una linea di produzione interna in cui un *team* esperto e particolarmente formato tosta, miscela e conserva il caffè che viene poi destinato al banco per la vendita diretta ai clienti oppure all'utilizzo diretto presso il bancone per la preparazione delle bevande.

Al fine di garantire la formazione dei propri dipendenti ("Partner") in linea con il raggiungimento degli obiettivi dell'azienda, la Società «si è dotata di un documento contenente le linee guida e la qualità che la forza lavoro deve dimostrare» ("Partner Guide").

Più precisamente, la "Partner Guide", «in aggiunta al contratto di lavoro, [...] ha lo scopo di fornire maggiori informazioni sull'impiego presso» la Società ed «Il Partner è tenuto a leggere e comprendere appieno la Partner Guide all'inizio del proprio impiego e per tutto il tempo trascorso» in azienda.

La *Partner Guide* prevede una sezione relativa a «termini e condizioni non contrattuali del rapporto di lavoro», nell'ambito della quale sono elencati i "Benefit" e, tra questi, tra le diverse tipologie previste, vi sono le seguenti:

-- "Omaggio bevanda": nell'ambito degli "Sconti ai dipendenti" è previsto che «il Partner ha diritto ad una bevanda gratuita al giorno preparata all'interno della

[caffetteria] durante il turno di lavoro, da consumarsi esclusivamente durante la pausa.

Sono espressamente escluse le bevande alcoliche.» (cfr. allegato 1, pag. 26).

-- "Partner Markout" (ovvero un sacchetto di caffè selezionato): ciascun dipendente «*ha diritto, una volta al mese, a ricevere un omaggio (il "Partner Markout) presso la [caffetteria]. Lo scopo di tale beneficio è di fornire ai Partner l'opportunità di assaggiare numerosi caffè [della Società], oltre a consentire ai medesimi di far conoscere tali prodotti anche ad amici e familiari.*» Secondo quanto rappresentato, tale caffè fa parte, generalmente, di una delle miscele esclusive che vengono prodotte all'interno della *caffetteria*, mentre in alcuni casi sono offerti caffè oggetto di campagne di *marketing* del momento. In entrambi i casi, si tratta di tipologie di caffè che i dipendenti hanno il compito di vendere o promuovere all'interno della *caffetteria* e, dunque, di prodotti la cui conoscenza approfondita e capacità di promozione nei confronti dei clienti fanno parte integrante della strategia di *marketing* dell'azienda.

L'Istante, inoltre, sta valutando la possibilità di omaggiare i dipendenti, in maniera occasionale (ad esempio, al ricorrere di alcune festività o eventi aziendali quali quelli coincidenti con il lancio di nuovi prodotti), con prodotti di *merchandising* (es.: tazze, barattoli, grembiuli e spillette con il logo aziendale).

Tali beni sono appositamente caratterizzati per rappresentare l'identità aziendale (attraverso l'utilizzo del logo o di esclusivi elementi di *design*) e il motivo principale per la concessione di tali beni è la volontà che i dipendenti diffondano l'immagine aziendale al di fuori della *caffetteria* con finalità di *business*, *marketing* e promozione e diffusione dell'immagine aziendale.

Ai fini fiscali, l'*Istante* fa presente di aver finora determinato, in via precauzionale, il valore dei beni ceduti ai dipendenti, applicando le disposizioni contenute negli articoli 9 e 51, commi 1 e 3, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), e tracciando nominativamente quanto di pertinenza di ogni singolo dipendente, attraverso l'utilizzo di una *card*.

L'*Istante* rileva, tuttavia, come la concessione dei suddetti beni vada essenzialmente a beneficio della propria strategia commerciale più che a vantaggio dei singoli dipendenti, posto che l'omaggio deve essere fruito nei termini previsti (ad es. mese o giorno) e, al fine di poterlo descrivere e promuovere ai clienti, vietando, tra l'altro, qualsivoglia tipo di rivendita del prodotto.

A seguito di richiesta di integrazione documentale, l'*Istante* ha precisato che «è il datore di lavoro a scegliere quale tipologia di caffè possa essere Partner Markout in funzione delle esigenze aziendali del momento: ad esempio, una precisa campagna di marketing relativa ad una nuova miscela che i dipendenti dovranno sponsorizzare e promuovere nei confronti della clientela oppure la celebrazione di particolari eventi sociali o aziendali, al fine precipuo di rafforzare il brand dell'azienda sia a livello interno che esterno» e che «anche la possibilità di consumare una bevanda al giorno va ricompresa nelle esigenze aziendali di rafforzamento del brand, tramite la diffusione di altri prodotti anche tra la forza lavoro e di formazione della stessa. Il regolare consumo del prodotto, unito ai corsi aziendali ed al materiale divulgativo che i dipendenti sono tenuti a conoscere, infatti, permette agli stessi di rinnovare su base regolare l'esperienza di degustazione».

L'Istante ha precisato, inoltre, che il «*Partner Markout e la bevanda omaggio sono rivolti a tutti i dipendenti della azienda*» e che solo una minima parte dei dipendenti non è impegnata «*in mansioni a diretto contatto con la clientela o con la produzione del caffè che, quale tratto distintivo della Società, è situata all'interno degli stessi locali commerciali ed a vista da parte della clientela. Sul punto, appare opportuno specificare che, avuto riguardo alla particolare organizzazione dell'Istante, la cultura del caffè non è appannaggio soltanto del personale a diretto contatto con la vendita e la somministrazione. Al contrario si tratta di un elemento che permea tutte le funzioni aziendali e che richiede anche ai dipendenti di staff di adempiere a precisi obblighi in materia*», quali ad esempio il conseguimento attraverso una formazione interna di una certificazione.

Rappresentato quanto sopra, l'Istante chiede di sapere se, in considerazione del prevalente interesse datoriale, i descritti beni erogati ai dipendenti possano considerarsi irrilevanti ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 51 del Tuir.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante fa presente che con la risoluzione 9 settembre 2003, n. 178/E è stato precisato che non concorrono alla formazione del reddito imponibile:

- le somme che non costituiscono un arricchimento per il lavoratore;
- le erogazioni effettuate per un esclusivo interesse del datore di lavoro.

L'Istante afferma, inoltre, che dall'analisi di alcuni documenti di prassi «*appare evidente sostenere che, ogni volta che emerga un prevalente interesse datoriale sia*

legittimo sostenere che dalla elargizione di beni e servizi ai lavori dipendenti non emerge un reddito imponibile rispetto a questi ultimi» e che «in questi casi, appare evidente che, nell'ottica dell'imprenditore, il dipendente che usufruisce dei beni e servizi non sia paragonabile ad un consumatore quanto piuttosto si qualifichi come il primo "promotore" dei valori aziendali e con essi dei beni venduti e servizi prestati, rafforzando il senso di appartenenza all'azienda ed il relativo allineamento di interessi nei confronti del buon andamento dell'attività economica della stessa».

In relazione al caso di specie, l'*Istante* fa presente che il "*Partner Markout*" offerto ai dipendenti rappresenta una esigenza reale da parte del datore di lavoro con il fine di rendere consapevoli i propri dipendenti relativamente ai prodotti che sono commercializzati all'interno della caffetteria.

Il dipendente, che è l'interfaccia con il quale il cliente si relaziona, deve essere informato e deve conoscere tutte le caratteristiche del prodotto che commercializza per conto dell'*Istante*. Pertanto, è nell'interesse prevalente della *Società* che il dipendente conosca e possa proporre il prodotto con professionalità e passione verso il cliente.

Alla luce di tali considerazioni, l'*Istante* ritiene che i beni offerti ai dipendenti non generino reddito imponibile in quanto:

-- il caffè offerto ("*Partner Markout*" e bevanda giornaliera) ai propri dipendenti fa parte dello sviluppo professionale che la stessa *Società* richiede per progredire di carriera e, pertanto, risulta essere nell'interesse prevalentemente datoriale;

-- i beni che costituiscono *merchandise*, offerti occasionalmente ai dipendenti, sono concessi a proprio esclusivo vantaggio con il fine di promuovere e pubblicizzare,

attraverso il personale, la propria immagine all'interno ed all'esterno del locale commerciale.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 51, comma 1, del Tuir dispone che «*Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro*».

Tale disposizione sancisce, quale principio base, l'onnicomprensività del reddito di lavoro dipendente, ovvero l'assoggettamento a tassazione, in generale, di tutto ciò che il lavoratore dipendente percepisce in relazione al rapporto di lavoro, salvo le tassative deroghe di esenzione contenute nei successivi commi del medesimo articolo 51.

L'ampia locuzione legislativa ricomprende, oltre alla retribuzione corrisposta in denaro, anche quei "vantaggi economici" che i lavoratori subordinati possono conseguire ad integrazione della stessa. Trattasi, in particolare, di compensi in natura, consistenti in opere, servizi, prestazioni e beni, anche prodotti dallo stesso datore di lavoro.

In relazione alla determinazione del reddito, il medesimo articolo 51, al comma 3, prevede che «*Ai fini della determinazione in denaro dei valori di cui al comma 1 [...] si applicano le disposizioni relative alla determinazione del valore normale dei beni e dei servizi contenute nell'articolo 9. Il valore normale dei generi in natura prodotti dall'azienda e ceduti ai dipendenti è determinato in misura pari al prezzo mediamente praticato dalla stessa azienda nelle cessioni al grossista. Non concorre a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non*

superiore nel periodo d'imposta a euro 258,23; se il predetto valore superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito».

Sul punto, appare utile rilevare come il legislatore, prevedendo la non concorrenza al reddito dei beni ceduti e dei servizi prestati gratuitamente nei confronti dei dipendenti di importo non superiore a euro 258,23, abbia considerato la possibilità che nel rapporto di lavoro, il datore eroghi beni e servizi senza corrispettivo a vantaggio dei dipendenti, riconoscendone la non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente entro un determinato limite di importo.

Al riguardo, si fa presente, per completezza, che l'articolo 1, comma 16, della legge 30 dicembre 2023, n. 213 (legge di bilancio 2024), limitatamente al periodo d'imposta 2024, ha stabilito che, «*in deroga a quanto previsto dall'articolo 51, comma 3, prima parte del terzo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non concorrono a formare il reddito, entro il limite complessivo di 1.000 euro, il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti, nonché le somme erogate o rimborsate ai medesimi lavoratori dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale, delle spese per l'affitto della prima casa ovvero per gli interessi sul mutuo relativo alla prima casa. Il limite di cui al primo periodo è elevato a 2.000 euro per i lavoratori dipendenti con figli, compresi i figli nati fuori del matrimonio riconosciuti e i figli adottivi o affidati, che si trovano nelle condizioni previste dall'articolo 12, comma 2, del citato testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986. I datori di lavoro provvedono all'attuazione del presente comma previa informativa alle*

rappresentanze sindacali unitarie laddove presenti» (cfr. circolare 7 marzo 2024, n. 5/E, paragrafo 1.1).

Il comma 3 del richiamato articolo 9 del Tuir prevede che per «*Per valore normale [...] si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso».*

Al riguardo, nella circolare del Ministero delle Finanze 23 dicembre 1997, n. 326 è stato precisato che il reddito da assoggettare a tassazione è pari al valore normale soltanto se il bene è ceduto o il servizio è prestato gratuitamente (ciò vale anche nel caso dei beni prodotti dall'azienda e ceduti gratuitamente al dipendente), se, invece, per la cessione del bene (anche in caso di bene prodotto dall'azienda e ceduto al dipendente) o la prestazione del servizio il dipendente corrisponde delle somme (con il sistema del versamento o della trattenuta), è necessario determinare il valore da assoggettare a tassazione sottraendo tali somme dal valore normale del bene o del servizio. Con la risoluzione 9 settembre 2003, n. 178/E (avente ad oggetto una polizza assicurativa stipulata dal datore di lavoro, diretta a garantire la copertura delle perdite di carattere patrimoniale che gli amministratori e i dipendenti dello stesso dovessero subire in seguito ad azioni di responsabilità civile intentate, nei loro confronti o direttamente nei confronti della società, da soggetti terzi lesi da atti compiuti dagli stessi nell'esercizio di loro

incarichi e funzioni), è stato precisato che non concorrono alla formazione della base imponibile del dipendente:

- le «*somme che non costituiscono un arricchimento per il lavoratore (è il caso, ad esempio, degli indennizzi ricevuti a mero titolo di reintegrazione patrimoniale)*»;
- le «*erogazioni effettuate per un esclusivo interesse del datore di lavoro*».

Con la risoluzione 29 ottobre 2003, n. 202/E è stato chiarito che nell'ipotesi in cui un'azienda intenda offrire ai propri dipendenti la possibilità di acquistare autovetture di sua produzione ad un prezzo di favore rispetto a quello di mercato, abbinata all'assegnazione gratuita di un premio (televisore, lettore dvd, ecc.), non sussiste alcuno "sconto in denaro" fiscalmente rilevante se il prezzo pagato dal dipendente per l'acquisto dell'autovettura risulta superiore rispetto al prezzo medio praticato al grossista e, quindi «*è solo il bene offerto in omaggio a configurarsi quale reddito per il dipendente che acquista l'autovettura. Il valore del premio assegnato concorre, pertanto, autonomamente ed interamente quale bene in natura, ai sensi dell'art. 48 del TUIR, a formare il reddito di lavoro dipendente e deve essere assoggettato a ritenuta alla fonte ai sensi dell'art. 23 del DPR n. 600 del 1973*».

In base alla lettera del citato comma 3 dell'articolo 9 del Tuir che fa espresso riferimento agli "sconti d'uso", con la risoluzione 29 marzo 2010, n. 26/E è stato precisato che per i beni e servizi offerti dal datore di lavoro ai dipendenti, il loro valore normale di riferimento possa essere costituito dal prezzo scontato che il fornitore pratica sulla base di apposite convenzioni ricorrenti nella prassi commerciale, compresa l'eventuale convenzione stipulata con il datore di lavoro.

Nel caso in cui il datore di lavoro commercializza e vende ai propri dipendenti beni o servizi ad un prezzo scontato, l'eventuale rilevanza reddituale deve essere considerata in base alle sopra esposte regole ordinarie che governano la categoria reddituale in esame, ovvero in ragione del principio di onnicomprensività enunciato dall'articolo 51, comma 1, del Tuir (*cfr.* anche risoluzione 29 maggio 2009, n. 137/E).

Inoltre, con circolare 20 dicembre 2013, n. 37/E, paragrafo 1.7, è stato affermato che «*I valori corrispondenti ai beni assegnati ai calciatori professionisti costituiscono, in genere, reddito di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 51, comma 1, del TUIR. Nella particolare ipotesi in cui il calciatore professionista abbia un obbligo contrattuale di utilizzare determinati beni, ricevuti in esecuzione di un contratto stipulato tra la società sportiva e lo sponsor per cui la prima consegue un ricavo da detto utilizzo, e sussistano l'obbligo di restituzione dei beni e la previsione di una penale a carico della società e del calciatore professionista in relazione a un eventuale inadempimento, si ritiene prevalente l'interesse del datore di lavoro.*

Quanto precede non vale nelle diverse ipotesi in cui non sussista un vero e proprio obbligo di utilizzo, ad esempio perché non è prevista una penale per il calciatore e la società, oppure l'obbligo di utilizzo sia limitato solo a determinate occasioni.

Costituisce comunque fringe benefit il bene non restituito al termine del contratto, da determinare in base al valore normale in quel momento».

In base alla citata circolare n. 37/E del 2013, pertanto, in via generale, i beni assegnati ai dipendenti costituiscono reddito di lavoro dipendente e solo nella particolare ipotesi in cui il dipendente abbia un obbligo contrattuale di utilizzo del bene e successiva

restituzione dello stesso, si può considerare prevalente l'interesse del datore di lavoro e, quindi, escludere il valore dei predetti beni dalla tassazione in capo al dipendente.

Nel caso di specie, secondo quanto rappresentato, nell'ambito di un'articolata serie di *benefit* previsti dalla *Partner Guide*, l'*Istante "omaggia"* mensilmente i propri dipendenti di un sacchetto di caffè selezionato e di una bevanda gratuita al giorno, da consumare durante la pausa al lavoro, evidenziando che scopo dell'offerta è diffondere la conoscenza approfondita dei prodotti e la capacità dei dipendenti di trasmettere l'eccellenza degli stessi alla clientela, nell'ambito della strategia aziendale.

L'*Istante* rappresenta, inoltre, che «*potrebbe capitare che la Società istante omaggi i Partners con alcuni beni che hanno natura di merchandise (es.: tazze con il logo aziendale, spillette)*» ed afferma che «*in questi casi, tali beni sono appositamente caratterizzati per rappresentare l'identità aziendale (ad esempio, attraverso l'utilizzo del logo o di esclusivi elementi di design) e il motivo principale per la concessione di tali beni è la volontà che i Partner diffondano l'immagine aziendale al di fuori delle mura della [caffetteria] con finalità di business, di marketing e di promozione e diffusione dell'immagine aziendale*».

Al riguardo, occorre rilevare che i descritti beni sono offerti, rispettivamente, con cadenza mensile e giornaliera, a tutti i dipendenti in organico a prescindere dalle vendite effettuate e dalla prestazione lavorativa svolta. I dipendenti, inoltre, potrebbero utilizzare i predetti omaggi per soddisfare esigenze personali o potrebbero anche decidere di non fruirne, stante l'assenza di obblighi contrattuali specifici.

Al riguardo, occorre considerare che gli omaggi in questione, per quanto "utili" alla strategia aziendale, in concreto, soddisfano un'esigenza propria del singolo

lavoratore (ad es. prendere un caffè al bisogno) e rappresentano, comunque, un arricchimento del lavoratore (ad es. i sacchetti di caffè e i prodotti di *merchandising*) e, pertanto, non possono considerarsi erogati nell'esclusivo interesse del datore di lavoro.

Sulla base di quanto rappresentato, si ritiene che, nel caso in esame, qualora il valore dei beni assegnati dall'*Istante* ai propri dipendenti, superi il limite previsto dalla prima parte del terzo periodo del comma 3 dell'articolo 51 del Tuir e successive integrazioni, lo stesso costituisca reddito di lavoro dipendente concorrendo alla relativa formazione quale bene in natura determinato ai sensi del comma 3 dell'articolo 9 del Tuir (*cfr.* risoluzione 29 ottobre 2003, n. 202/E).

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto ed esula da ogni valutazione in merito al trattamento ai fini Ires ed Iva dei *benefit* in oggetto.

Resta impregiudicato, ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se lo scenario delle operazioni descritto in interpello, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dall'istante, possa condurre ad una diversa valutazione delle fattispecie oggetto di chiarimento.

**LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)**