



Ai gentili Clienti

Loro sedi

Bologna, 27 Dicembre 2022

Circolare n. 73

## OGGETTO: IL TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI NATALIZI

Per individuare il trattamento fiscale (IVA / IRPEF / IRES / IRAP) applicabile agli omaggi è innanzitutto necessario differenziare a seconda che:

- i beni ceduti gratuitamente siano o meno oggetto dell'attività esercitata;
- il destinatario dell'omaggio sia un cliente oppure un dipendente.

### BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ CEDUTI GRATUITAMENTE A CLIENTI

#### TRATTAMENTO IVA – IMPRESE

Ai sensi dell'art. 19-bis1, lett. h), DPR n. 633/72, è **deducibile l'IVA** relativa all'acquisto di beni regalati se gli stessi sono:

- classificabili quali **spese di rappresentanza, così come definite ai fini delle imposte dirette;**
- di **costo unitario non superiore a € 50.**

Come specificato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 13.7.2009, n. 34/E, richiamando l'art. 1, DM 19.11.2008, sono "di rappresentanza":



*"le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore".*

In particolare, l'**inerenza** delle spese di rappresentanza sussiste se le stesse sono:

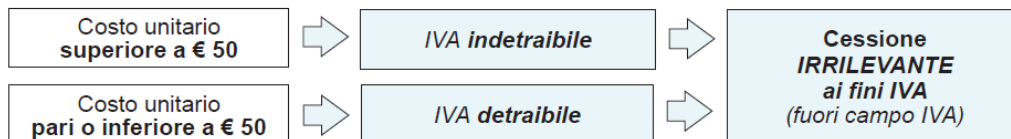
- sostenute **con finalità promozionali e di pubbliche relazioni;**
- **ragionevoli in funzione dell'obiettivo** di generare benefici economici;
- **coerenti con gli usi e le pratiche commerciali** del settore.

Considerato che gli omaggi natalizi ai clienti, oltre a poter essere qualificati spese di rappresentanza, costituiscono **cessioni gratuite**, ai fini IVA risulta applicabile anche l'art. 2, comma 2, n. 4), DPR n. 633/72, in base al quale **non configura cessione** di beni rilevante ai fini IVA la **cessione gratuita**:

- **di beni non oggetto dell'attività, di costo unitario non superiore a € 50;**
- di beni per i quali **non è stata operata**, all'atto dell'acquisto / importazione, **la detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 19.**

Dal combinato disposto dei citati artt. 2 e 19-bis1, la situazione è così sintetizzabile.

### CESSIONI GRATUITE QUALIFICATE "SPESE DI RAPPRESENTANZA" BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ



La **cessione gratuita a clienti** di beni **non oggetto** dell'attività dell'impresa risulta, pertanto, **sempre irrilevante ai fini IVA**, a prescindere dall'ammontare del relativo costo unitario.

**NB:** Da quanto sopra consegue che, all'atto della consegna dell'omaggio, ai fini IVA, **non è richiesta l'emissione di alcun documento fiscale** (fattura, documento commerciale). È tuttavia **opportuno emettere un ddt** (con causale "omaggio") o un **documento analogo** (buono di consegna), al fine di **provare l'inerenza** della spesa con l'attività esercitata e la natura di spesa di rappresentanza.

Dott.ssa Rina Crabilli  
Dott.ssa Licia Monari  
Rag. Simona Cavicchi  
Dott. Giuseppe De Lillo  
Dott.ssa Linda Furlan  
Dott.ssa Valentina Muzzioli  
Dott.ssa Serena Tinarelli  
Dott. Vincenzo Valente

#### STUDIO CRABILLI & MONARI SRL

Via Rodolfo Audinot, 34 - 40134 Bologna  
Telefono +39 051 338911 r.a / +39 051 583978  
Fax +39 051 338919  
C.F./P.Iva 03705530370 - REA BO-311291 - C.S. Euro 10.400,00 i.v.  
www.studiocrabillimonari.it  
info@studiomonari.it - segreteria@studiocrabilli.it





Considerata la tipologia degli "omaggi" tipici del periodo natalizio, al fine di verificare il superamento o meno del limite di € 50 e la detraibilità dell'imposta merita rammentare quanto segue.

<b>Acquisto confezioni di beni</b>	Se l'omaggio è rappresentato da più beni costituenti un'unica confezione (ad esempio, cesto regalo) è necessario considerare il costo dell'intera confezione e non quello dei singoli componenti. È quindi indetraibile l'IVA relativa all'acquisto di un cesto di costo superiore a € 50 ancorché composto da beni di costo unitario inferiore a tale limite.
<b>Acquisto alimenti e bevande</b>	La detrazione dell'IVA è <b>riconosciuta</b> anche se i beni regalati sono costituiti da <b>alimenti e bevande</b> (spumante, panettone, torrone, ecc.), <b>a condizione che:</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• il <b>costo unitario sia non superiore a € 50;</b></li><li>• la cessione sia <b>spesa di rappresentanza</b> a cui è applicabile la citata <b>lett. h).</b></li></ul> In tal caso, come chiarito dall'Agenzia nella Circolare 19.6.2002, n. 54/E <b>non opera</b> l'indetraibilità IVA di cui alla <b>lett. f)</b> dell'art. 19-bis1 (acquisto di alimenti e bevande).

**Esempio 1** La Alfa srl il 10.12.2022 ha acquistato 30 cesti natalizi per i propri clienti "storici", ciascuno composto da 1 bottiglia di spumante del costo di € 15 e da 1 panettone del costo di € 28. Poiché il costo complessivo del cesto è pari a € 43 (inferiore a € 50), l'IVA a credito è detraibile e la consegna ai clienti di detti cesti non configura una cessione ai fini IVA.

**Esempio 2** La Beta srl il 4.12.2022 ha acquistato 30 cesti natalizi per i propri clienti "storici", ciascuno composto da 1 bottiglia di spumante del costo di € 35 e da 1 panettone del costo di € 25. Poiché il costo del cesto è pari a € 60, superiore al limite di € 50, l'IVA a credito è indetraibile e la consegna ai clienti dei cesti non configura una cessione ai fini IVA.

## TRATTAMENTO IVA - LAVORATORI AUTONOMI

Quanto sopra esposto con riferimento alle imprese **trova applicazione anche** per gli omaggi, **che costituiscono "spese di rappresentanza"**, effettuati da **lavoratori autonomi / professionisti**, considerato che, come specificato dall'Agenzia nella citata Circolare n. 34/E, i criteri per individuare le spese di rappresentanza contenuti nel DM 19.11.2008 sono applicabili anche ai lavoratori autonomi.

## TRATTAMENTO IRPEF / IRES

L'art. 108, comma 2, TUIR dispone che le spese di rappresentanza sono **deducibili**:

- **integralmente** nell'anno di sostenimento, se di **valore unitario non superiore a € 50;**
- se di **valore unitario pari o superiore a € 50, nel limite massimo** risultante dall'applicazione della **percentuale fissata in base all'ammontare dei ricavi / proventi**, come di seguito schematizzato.

Soggetti	Deducibilità omaggi								
Impresa	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>integrale</b>, se di <b>valore unitario non superiore a € 50 (*)</b></li><li>• se di <b>valore unitario superiore a € 50, nell'anno di sostenimento nel limite dell'importo massimo annuo</b> ottenuto applicando ai ricavi / proventi della gestione caratteristica (voci A.1 / A.5 di Conto economico) le seguenti percentuali.</li></ul>								
	<table border="1"><thead><tr><th>Ricavi / proventi gestione caratteristica</th><th>Importo massimo deducibile</th></tr></thead><tbody><tr><td>Fino a € 10 milioni</td><td><b>1,5%</b></td></tr><tr><td>Per la parte eccedente € 10 milioni e fino a € 50 milioni</td><td><b>0,6%</b></td></tr><tr><td>Per la parte eccedente € 50 milioni</td><td><b>0,4%</b></td></tr></tbody></table>	Ricavi / proventi gestione caratteristica	Importo massimo deducibile	Fino a € 10 milioni	<b>1,5%</b>	Per la parte eccedente € 10 milioni e fino a € 50 milioni	<b>0,6%</b>	Per la parte eccedente € 50 milioni	<b>0,4%</b>
	Ricavi / proventi gestione caratteristica	Importo massimo deducibile							
	Fino a € 10 milioni	<b>1,5%</b>							
Per la parte eccedente € 10 milioni e fino a € 50 milioni	<b>0,6%</b>								
Per la parte eccedente € 50 milioni	<b>0,4%</b>								
Lavoratore autonomo	Nel <b>limite dell'1% dei compensi incassati</b> nell'anno, a prescindere dal valore unitario.								

(\*) Se l'omaggio è costituito da più beni in un'unica confezione, il limite di € 50 va riferito al valore complessivo della confezione.



## Imprese in contabilità semplificata

Come specificato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 13.4.2017, n. 11/E, i soggetti in **contabilità semplificata "per cassa"** possono dedurre le spese di rappresentanza nel **rispetto delle limitazioni** di cui al citato art. 108, comma 2, considerando il **periodo d'imposta in cui è avvenuto il pagamento**, ovvero, in caso di adozione del criterio "registrato = pagato" di cui all'art. 18, comma 5, DPR n. 600/73, **l'annotazione nel registro IVA degli acquisti**.

## TRATTAMENTO IRAP

Il trattamento dei costi sostenuti per l'acquisto di beni non oggetto dell'attività destinati ad omaggio per i clienti è **differenziato a seconda del metodo** ("da bilancio" o "fiscale") utilizzato. In particolare in caso di applicazione del:

- **metodo da bilancio** ex art. 5, D.Lgs. n. 446/97, le spese in esame rientrano nella **voce B.14** di Conto economico e pertanto sono **interamente deducibili ai fini IRAP**;
- **metodo fiscale** ex art. 5-bis, D.Lgs. n. 446/97, le spese in esame non rientrano tra i componenti rilevanti espressamente previsti e pertanto risultano **indeducibili ai fini IRAP**. Come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 28.10.2008, n. 60/E, per individuare i "costi per servizi" di cui all'art. 5-bis non va fatto riferimento alla voce B.7 (costi per servizi) o B.14 (oneri diversi di gestione), bensì ai servizi identificati dal DM 17.1.92.

## Lavoratori autonomi (studi associati)

L'art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 446/97, dispone che la base imponibile IRAP è pari alla



*"differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti all'attività esercitata ... esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente.*

*I compensi, i costi e gli altri componenti si assumono così come rilevanti ai fini della dichiarazione dei redditi".*

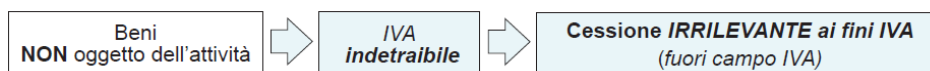
Conseguentemente, i costi sostenuti per l'acquisto di beni destinati ad essere omaggiati ai clienti sono **deducibili ai fini IRAP nel limite dell'1% dei compensi percepiti nell'anno**.

## BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ CEDUTI GRATUITAMENTE A DIPENDENTI

## TRATTAMENTO IVA

La cessione / erogazione gratuita di un bene / servizio **a favore dei dipendenti non può essere considerata spesa di rappresentanza**, in quanto, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare n. 34/E, non si configura la finalità promozionale. Da ciò consegue che l'IVA relativa ai beni destinati ai dipendenti è **indeducibile per mancanza di inerenza** con l'esercizio dell'impresa, arte o professione ex art. 19, comma 1, DPR n. 633/72, a prescindere dall'ammontare del costo. In applicazione dell'art. 2, comma 2, n. 4), DPR n. 633/72, tale indetraibilità comporta che la **successiva cessione (gratuita) è esclusa da IVA**.

## OMAGGI DI BENI A DIPENDENTI



## TRATTAMENTO IRPEF / IRES

### Deducibilità da parte del datore di lavoro

Ai sensi dell'art. 95, comma 1, TUIR sono **ricomprese fra le spese per prestazioni di lavoro deducibili** anche quelle sostenute in denaro / natura **a titolo di liberalità** a favore dei lavoratori.

Per i **lavoratori autonomi** il costo degli omaggi destinati ai dipendenti è **deducibile** ai sensi dell'art. 54, comma 1, TUIR, avente una portata applicativa analoga a quella del citato art. 95.

### Tassazione in capo al dipendente

Ai sensi dell'art. 51, comma 3, TUIR, così come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 22.10.2008, n. 59/E, al fine di verificare la **tassazione in capo al dipendente delle erogazioni liberali** concesse in occasione di festività, è necessario **distinguere** a seconda che le stesse siano **in denaro** ovvero **in natura**. In merito vanno tuttavia considerate le modifiche recentemente apportate a seguito delle particolari situazioni emergenziali verificatesi nel 2022 e di seguito evidenziate.

Dott.ssa Rina Crabilli  
Dott.ssa Licia Monari  
Rag. Simona Cavicchi  
Dott. Giuseppe De Lillo  
Dott.ssa Linda Furlan  
Dott.ssa Valentina Muzzioli  
Dott.ssa Serena Tinarelli  
Dott. Vincenzo Valente

## STUDIO CRABILLI & MONARI SRL

Via Rodolfo Audinot, 34 - 40134 Bologna  
Telefono +39 051 338911 r.a / +39 051 583978  
Fax +39 051 338919  
C.F./P.Iva 03705530370 - REA BO-311291 - C.S. Euro 10.400,00 i.v.  
www.studiocrabillimonari.it  
info@studiomonari.it - segreteria@studiocrabilli.it





**NB:** Per il 2022:

- l'art. 3, comma 10, DL n. 176/2022, c.d. "Decreto Aiuti-quater" ha disposto l'**innalzamento a € 3.000** del valore dei beni ceduti / servizi prestati dal datore di lavoro ai dipendenti che **non concorre alla formazione del reddito imponibile** degli stessi ai sensi del citato art. 51, comma 3;
- con l'art. 12, comma 1, DL n. 115/2022, c.d. "Decreto Aiuti-bis", tra le liberalità in esame **sono state ricomprese le somme erogate / rimborsate** dal datore di lavoro per le spese relative alle **utenze domestiche di acqua / elettricità / gas dei dipendenti**.

In merito va altresì evidenziato che l'Agenzia delle Entrate nella Circolare 4.11.2022, n. 35/E ha specificato che:

- **il superamento del predetto limite comporta l'assoggettamento a tassazione dell'intero importo** corrispondente alle erogazioni liberali riconosciute al dipendente;
- il "buono acquisto" si considera percepito dal dipendente, e quindi **assume rilevanza** ai fini in esame, alla data in cui **"entra nella disponibilità del lavoratore a prescindere dal fatto che il servizio venga fruito in un momento successivo"**;
- **il c.d. "bonus carburante"** previsto dall'art. 2, DL n. 21/2022, c.d. "Decreto Ucraina", che il datore di lavoro può riconoscere nel 2022 ai propri dipendenti nel limite massimo di € 200 ciascuno, rappresenta un'**agevolazione ulteriore e autonoma** rispetto alle erogazioni liberali in esame e pertanto il relativo valore **non** va considerato per la verifica del superamento o meno del limite di € 3.000.

Erogazioni liberali	Trattamento fiscale 2022
In denaro	<p><b>Concorrono sempre (a prescindere dall'ammontare) alla formazione del reddito del dipendente e quindi sono assoggettate a tassazione.</b></p> <p> Fanno eccezione le predette <b>somme erogate / rimborsate per le spese relative alle utenze domestiche</b>, "equiparate" alle erogazioni in natura.</p>
In natura (beni o servizi)	<p>Se di importo:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• <b>non superiore a € 3.000 non concorrono</b> alla formazione del reddito;</li><li>• <b>superiore a € 3.000 concorrono per l'intero ammontare</b> alla formazione del reddito del dipendente (non solo per la quota eccedente il limite).</li></ul> <p>Per la verifica del superamento del limite vanno considerate anche le analoghe erogazioni riconosciute durante l'anno.</p> <p>Così, ad esempio, una strenna natalizia del valore di € 250 (in assenza di altre erogazioni liberali) è deducibile per il datore di lavoro e non concorre alla formazione del reddito del dipendente.</p> <p>Se nello stesso anno, oltre alla strenna natalizia (€ 250), è stato donato un bene del valore di € 1.500 per l'anniversario della fondazione dell'azienda e sono state rimborsate le spese per le utenze per € 1.500, ai dipendenti va imputato un reddito di € 3.250 (250 + 1.500 + 1.500) da assoggettare a tassazione.</p>

**NB:** Come chiarito dall'Agenzia nella Circolare 15.6.2016, n. 28/E, sono erogazioni liberali **in natura** anche le erogazioni di beni, prestazioni, opere e servizi che il datore di lavoro effettua **mediante documenti di legittimazione, in formato cartaceo o elettronico, riportanti un valore nominale** (c.d. "voucher").

## TRATTAMENTO IRAP

Come accennato, le spese per gli acquisti di **omaggi da destinare ai dipendenti** rientrano nei "costi del personale" che, ai sensi dei citati artt. 5 e 5-bis, **non concorrono alla formazione della base imponibile IRAP**, anche se contabilizzati in voci diverse dalla B.9 di Conto economico.

Di conseguenza, le spese in esame sono **indeducibili ai fini IRAP** indipendentemente dalla qualifica del datore di lavoro (srl, spa, snc, ecc.). Va tuttavia evidenziato che:

Dott.ssa Rina Crabilli  
Dott.ssa Licia Monari  
Rag. Simona Cavicchi  
Dott. Giuseppe De Lillo  
Dott.ssa Linda Furlan  
Dott.ssa Valentina Muzzioli  
Dott.ssa Serena Tinarelli  
Dott. Vincenzo Valente

## STUDIO CRABILLI & MONARI SRL

Via Rodolfo Audinot, 34 - 40134 Bologna  
Telefono +39 051 338911 r.a / +39 051 583978  
Fax +39 051 338919  
C.F./P.Iva 03705530370 - REA BO-311291 - C.S. Euro 10.400,00 i.v.  
www.studiocrabillimonari.it  
info@studiomonari.it - segreteria@studiocrabilli.it





- detti costi potrebbero risultare deducibili ai fini IRAP per effetto dell'applicazione della **deduzione per il costo del personale** ex art. 11, comma 4-octies, D.Lgs. n. 446/97;
- per i soggetti che determinano la base imponibile IRAP con il metodo da bilancio, si potrebbe porre la questione in merito alla possibilità di classificare "costi del personale" le spese in esame. Privilegiando la **classificazione per natura**, infatti, tali spese **potrebbero risultare deducibili** essendo ricomprese nella voce B.14 e **non funzionali** allo svolgimento dell'attività di lavoro dipendente.

### Lavoratori autonomi (studi associati)

Come già evidenziato, i lavoratori autonomi determinano la base imponibile IRAP ai sensi del citato art. 8, comma 1, come *"differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti all'attività esercitata ... esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente"*. I costi sostenuti dal lavoratore autonomo per l'acquisto di beni non oggetto dell'attività destinati ad **omaggio per i dipendenti** sono quindi **indeducibili ai fini IRAP**.

## BENI OGGETTO DELL'ATTIVITÀ CEDUTI GRATUITAMENTE A CLIENTI

### TRATTAMENTO IVA

Il citato DM 19.11.2008 **non differenzia** tra **"beni oggetto"** e **"beni non oggetto"** dell'attività e quindi possono essere "di rappresentanza" le spese sostenute sia per gli uni che per gli altri beni. La **differenziazione tra beni oggetto e non oggetto dell'attività** assume **rilevanza ai fini IVA** in quanto ai sensi del citato art. 2, comma 2, n. 4), la cessione gratuita di un bene oggetto dell'attività è rilevante ai fini IVA a prescindere dal relativo valore, a meno che l'imposta relativa all'acquisto non sia stata detratta. **Non rileva** quindi il valore del bene (superiore o meno a € 50).

Da ciò consegue che:

- **indipendentemente** dal fatto che la spesa possa o meno essere qualificata "di rappresentanza", l'impresa **può scegliere di non detrarre l'IVA a credito dell'acquisto** dei beni oggetto dell'attività, al fine di **non assoggettare ad IVA la relativa cessione gratuita**;
- se la spesa per il bene oggetto dell'attività che si intende regalare è qualificata **"di rappresentanza"**:
  - **l'IVA a credito è detraibile solo** per i beni di **costo unitario non superiore a € 50** ai sensi del citato art. 19-bis1, lett. h);
  - la **cessione del bene è rilevante ai fini IVA indipendentemente dal valore** dello stesso ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 4), fermo restando che la cessione gratuita è **esclusa da IVA se non è stata detratta l'IVA** sull'acquisto;
- se la spesa relativa al bene oggetto dell'attività che si intende regalare **non può essere qualificata "di rappresentanza"**, **l'IVA a credito è detraibile** e la **cessione gratuita è rilevante ai fini IVA indipendentemente dal valore** del bene, ferma restando la possibilità di "rinunciare" alla detrazione per escludere dall'IVA la cessione gratuita.

### Cessione gratuita rilevante ai fini IVA

In presenza di una **cessione gratuita** rilevante ai fini IVA:

- la **base imponibile IVA** è costituita, ai sensi dell'art. 13, DPR n. 633/72, **"dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni"**;
- la rivalsa dell'IVA non è obbligatoria, ai sensi dell'art. 18, DPR n. 633/72. Generalmente, in relazione agli omaggi la **rivalsa dell'IVA non è operata** e pertanto l'imposta rimane a carico del cedente, costituendo per quest'ultimo un **costo indeducibile** ai sensi dell'art. 99, comma 1, TUIR.

In **assenza di rivalsa**, l'operazione può essere documentata utilizzando una delle seguenti soluzioni:

- tenuta del **registro degli omaggi**, sul quale annotare l'ammontare complessivo delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno, distinte per aliquota;
- emissione di una **fattura con applicazione dell'IVA, senza addebitare** la stessa al cliente, specificando che trattasi di **"omaggio senza rivalsa dell'IVA ex art. 18, DPR n. 633/72"**;
- emissione di un **autofattura** in unico esemplare, con indicazione del valore dei beni (prezzo di acquisto / di costo), aliquota e imposta, specificando che trattasi di **"autofattura per omaggi"**. L'autofattura può essere **singola** per ogni cessione ("autofattura immediata") ovvero **mensile** per tutte le cessioni effettuate nel mese ("autofattura differita"). A tal fine è utilizzabile il **tipo documento "TD27"**, indicando i dati del cedente / prestatore sia nella sezione **"Dati del cedente/prestatore"** che nella sezione **"Dati del cessionario/committente"**. La stessa va annotata soltanto nel registro delle fatture emesse.

L'emissione del **ddt**, necessaria per la fattura differita, è consigliabile anche in caso di autofattura immediata al fine di identificare il destinatario e **provare l'inerenza** con l'attività dell'impresa.



**NB:** Con la Risposta di consulenza giuridica 14.2.2022, n. 3 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che le predette possibilità di documentazione:

- sono "pienamente valide per i rapporti tra soggetti passivi d'imposta";
- **non risultano sempre applicabili per i commercianti al minuto** in quanto vanno considerate le modifiche apportate all'art. 2, comma 5, D.Lgs. n. 127/2015 ad opera dell'art. 1, comma 1109, lett. a), Legge n. 178/2020 (Finanziaria 2021) che  
*"nella sostanza impongono che al completamento dell'operazione (cessione del bene / prestazione del servizio), anche qualora non vi sia un esborso di denaro, al cessionario / committente venga necessariamente rilasciato un documento commerciale (con l'eventuale importo non riscosso) o una fattura, non risultando ammissibili alternative".*



Ciò porta pertanto a concludere che per i commercianti soggetti all'obbligo di memorizzazione e invio dei corrispettivi con RT **non** è utilizzabile il registro degli omaggi.

## TRATTAMENTO IRPEF / IRES

Ai fini delle imposte dirette, gli acquisti dei beni in esame rientrano tra le **spese di rappresentanza** di cui all'art. 108, comma 2, TUIR in base ai criteri del citato DM 19.11.2008, **senza distinzioni**, come evidenziato, tra beni **oggetto e non oggetto** dell'attività dell'impresa.

Sono quindi applicabili le regole sopra illustrate con riferimento agli omaggi destinati ai clienti di beni non oggetto dell'attività.

## TRATTAMENTO IRAP

Ai fini IRAP, relativamente ai costi sostenuti per l'acquisto di beni oggetto dell'attività destinati ad omaggio per i clienti, valgono le **medesime considerazioni sopra illustrate** con riferimento ai beni non oggetto dell'attività destinati ad essere omaggiati a clienti.

Tali costi sono quindi **deducibili** per i soggetti che applicano il metodo da bilancio e **indeducibili** per chi applica il metodo fiscale.

## BENI OGGETTO DELL'ATTIVITÀ CEDUTI GRATUITAMENTE A DIPENDENTI

### TRATTAMENTO IVA

Gli omaggi ai dipendenti di beni oggetto dell'attività dell'impresa **non configurano spese di rappresentanza** e pertanto la relativa **IVA è detraibile** e la cessione gratuita va **assoggettata ad IVA** ai sensi del n. 4) del citato art. 2, senza obbligo di rivalsa nei confronti dei destinatari.

**NB:** Come per gli omaggi ai clienti, il datore di lavoro può **scegliere di non detrarre l'IVA** per l'acquisto di detti beni, per **non assoggettare ad IVA la relativa cessione gratuita**.

### TRATTAMENTO IRPEF / IRES

#### **Deducibilità da parte del datore di lavoro**

Il citato art. 95, comma 1, fa riferimento alle "**liberalità a favore dei lavoratori**" **senza differenziare tra beni oggetto e non oggetto dell'attività**. Da ciò consegue quindi che anche quando l'omaggio ai dipendenti è un bene oggetto dell'attività, la relativa spesa è **deducibile** come spesa per prestazioni di lavoro.

#### **Tassazione in capo al dipendente**

Anche per la tassazione in capo al dipendente è applicabile quanto illustrato per i beni non oggetto dell'attività, da tassare / non tassare in base all'ammontare annuo superiore o meno al **limite fissato per il 2022 a € 3.000**.

### TRATTAMENTO IRAP

Analogamente a quanto esposto con riferimento ai beni non rientranti nell'attività dell'impresa, i costi sostenuti per gli **omaggi ai dipendenti** dovrebbero rientrare nei "costi del personale" e pertanto risultare **indeducibili ai fini IRAP**. Va tuttavia evidenziato che detti costi potrebbero risultare deducibili ai fini IRAP per l'applicazione della **deduzione per il costo residuo del personale** ex art. 11, comma 4-octies, D.Lgs. n. 446/97.

Dott.ssa Rina Crabilli  
Dott.ssa Licia Monari  
Rag. Simona Cavicchi  
Dott. Giuseppe De Lillo  
Dott.ssa Linda Furlan  
Dott.ssa Valentina Muzzioli  
Dott.ssa Serena Tinarelli  
Dott. Vincenzo Valente

### STUDIO CRABILLI & MONARI SRL

Via Rodolfo Audinot, 34 - 40134 Bologna  
Telefono +39 051 338911 r.a / +39 051 583978  
Fax +39 051 338919  
C.F./P.Iva 03705530370 - REA BO-311291 - C.S. Euro 10.400,00 i.v.  
www.studiocrabillimonari.it  
info@studiomonari.it - segreteria@studiocrabilli.it





## TABELLA RIEPILOGATIVA

BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ				
IMPRESA				
Destinatari omaggi	IVA		IRPEF / IRES	IRAP
	Detrazione IVA a credito	Cessione gratuita	Deducibilità spesa	
Clienti	SI se costo unitario ≤ € 50 (anche alimenti e bevande)	Esclusa da IVA	● integrale nell'esercizio se valore unitario ≤ € 50 ● deducibile nel limite annuo (1,5% - 0,6% e 0,4% dei ricavi / proventi)	● deducibili se metodo da bilancio ● indeducibili se metodo fiscale
	NO se costo unitario > € 50			
Dipendenti	NO (mancanza di inerenza)	Esclusa da IVA	integrale nell'esercizio (spesa per prestazioni di lavoro)	indeducibili

LAVORATORE AUTONOMO				
Destinatari omaggi	IVA		IRPEF	IRAP
	Detrazione IVA a credito	Cessione gratuita	Deducibilità spesa	
Clienti	SI se costo unitario ≤ € 50 (anche alimenti e bevande)	Esclusa da IVA	nel limite dell'1% dei compensi incassati nell'anno	deducibili nel limite dell'1% dei compensi percepiti nell'anno
	NO se costo unitario > € 50			
Dipendenti	NO (mancanza di inerenza)	Esclusa da IVA	integrale nell'esercizio (spesa per prestazioni di lavoro)	indeducibili

BENI OGGETTO DELL'ATTIVITÀ				
Destinatari omaggi	IVA		IRPEF / IRES	IRAP
	Detrazione IVA a credito	Cessione gratuita	Deducibilità spesa	
Clienti	● SI se spesa non di rappresentanza ● SI (*) ma solo se costo unitario ≤ € 50 se spesa rappresentanza	Imponibile IVA (*)	● integrale nell'esercizio se valore unitario ≤ € 50 ● deducibile nel limite annuo (1,5% - 0,6% e 0,4% dei ricavi / proventi)	● deducibili se metodo da bilancio ● indeducibili se metodo fiscale
			integrale nell'esercizio (spesa per prestazioni di lavoro)	indeducibili

(\*) Salvo la scelta di non detrarre l'IVA sull'acquisto per non assoggettare ad IVA la cessione gratuita.



## BUONI ACQUISTO

Con riferimento alla pratica di omaggiare **buoni acquisto** utilizzabili in un determinato punto vendita o gruppo di negozi convenzionati (tra la casistica in esame si ritiene che possono essere ricomprese anche le c.d. "smart box"), il trattamento applicabile è così sintetizzabile.

### TRATTAMENTO IVA

La disciplina IVA applicabile ai c.d. "voucher" (buoni-corrispettivo) è contenuta negli artt. 6-bis, 6-ter e 6-quater, DPR n. 633/72 che individua **2 tipologie di buono** (su supporto fisico / in formato elettronico): il **buono monouso** e il **buono multiuso**, la cui definizione è collegata alla **conoscenza o meno della disciplina IVA applicabile** alla cessione / prestazione cui il buono dà diritto.

Buono-corrispettivo	Descrizione
<b>Monouso</b>	Al momento della sua emissione è <b>nota</b> la disciplina applicabile ai fini IVA alla cessione / prestazione a cui lo stesso dà diritto (ad esempio, buono per acquisto di abbigliamento presso un determinato punto vendita).
<b>Multiuso</b>	Al momento della sua emissione <b>non è nota</b> la disciplina applicabile ai fini IVA della cessione / prestazione a cui lo stesso dà diritto (ad esempio, buono per acquisto di beni in un supermercato).

La differenza tra le due tipologie di buoni **si riflette sull'individuazione del momento di effettuazione dell'operazione**, in quanto, per i primi risulta "anticipata" al momento di emissione, mentre per i secondi si realizza all'atto dell'utilizzo. Ciò comporta che:

- il buono-corrispettivo **monouso** consente di applicare (già) al momento dell'emissione il trattamento IVA della cessione / prestazione a cui il buono dà diritto, con conseguente **assoggettamento ad IVA**;
- con il buono-corrispettivo **multiuso**, non essendo noti i suddetti elementi, è necessario attendere il momento di utilizzo del buono. Conseguentemente, l'emissione del buono **non è assoggettata ad IVA**. L'imposta sarà quindi applicata nel momento di utilizzo del buono da parte del cliente / dipendente per l'acquisto del bene / servizio.

### TRATTAMENTO IRPEF / IRES

Si ritiene che il trattamento del costo sostenuto dall'impresa / datore di lavoro per l'acquisto dei buoni da omaggiare a clienti / dipendenti debba essere individuato **sulla base di quanto sopra illustrato con riferimento ai costi sostenuti per i beni non oggetto dell'attività**.

#### Tassazione in capo al dipendente

Come sopra evidenziato, ai sensi del comma 3-bis dell'art. 51, TUIR, sono da considerare erogazioni liberali **in natura** a favore dei dipendenti anche le erogazioni di beni, prestazioni, opere e servizi che il datore di lavoro effettua **mediante documenti di legittimazione, in formato cartaceo o elettronico, riportanti un valore nominale**. Conseguentemente, come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare n. 28/E, il buono acquisto / voucher che il datore di lavoro regala al dipendente **non configura reddito tassabile** per quest'ultimo nel rispetto del predetto limite di **€ 3.000 per il 2022**.

## OMAGGI PER CONTRIBUENTI MINIMI / FORFETARI

### TRATTAMENTO IVA

Ai contribuenti minimi / forfetari **non è consentito detrarre l'IVA** sugli acquisti.

### TRATTAMENTO IRPEF

#### Contribuenti minimi

Nella Circolare 28.1.2008, n. 7/E, dopo aver evidenziato che ai contribuenti minimi non sono applicabili "le specifiche norme del TUIR che limitano la deducibilità di taluni costi", l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che



**"anche le spese per omaggi ... potranno essere portate in deduzione per l'intero importo pagato sempreché la stretta inerenza delle stesse all'esercizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo sia dimostrabile sulla base di criteri oggettivi"**.

Dott.ssa Rina Crabilli  
Dott.ssa Licia Monari  
Rag. Simona Cavicchi  
Dott. Giuseppe De Lillo  
Dott.ssa Linda Furlan  
Dott.ssa Valentina Muzzioli  
Dott.ssa Serena Tinarelli  
Dott. Vincenzo Valente

#### STUDIO CRABILLI & MONARI SRL

Via Rodolfo Audinot, 34 - 40134 Bologna  
Telefono +39 051 338911 r.a / +39 051 583978  
Fax +39 051 338919  
C.F./P.Iva 03705530370 - REA BO-311291 - C.S. Euro 10.400,00 i.v.  
www.studiocrabillimonari.it  
info@studiomonari.it - segreteria@studiocrabilli.it







Successivamente, nella Circolare 13.7.2009, n. 34/E, la stessa Agenzia ha precisato che:

- la **deducibilità integrale** riconosciuta nella citata Circolare n. 7/E riguarda **esclusivamente** le spese per omaggi di **valore unitario non superiore a € 50**;
- le **spese di rappresentanza** sono **deducibili nei limiti** previsti dal comma 2 del citato art. 108.

## Contribuenti forfetari

Considerato che il reddito imponibile è determinato applicando ai ricavi / compensi lo specifico coefficiente di redditività previsto in base al settore di attività, le spese / oneri sostenuti (fatta eccezione per i contributi previdenziali) **non assumono rilevanza**.

## TRATTAMENTO IRAP

I contribuenti minimi / forfetari **non sono soggetti ad IRAP**.

### BUFFET / PRANZO / CENA DI NATALE

Il buffet / pranzo / cena organizzati dall'impresa / datore di lavoro per lo scambio degli auguri costituiscono una **prestazione di servizi gratuita e non rientrano quindi nelle cessioni gratuite di beni** sopra analizzate. In merito, nella citata Circolare n. 34/E, l'Agenzia ha specificato che le **spese per feste e ricevimenti** in occasione di ricorrenze aziendali e **festività** costituiscono **spese di rappresentanza se all'evento non sono presenti esclusivamente i dipendenti**. Quindi, la spesa sostenuta dal datore di lavoro per il **buffet / pranzo / cena di Natale** organizzati:

- **esclusivamente per i dipendenti, non potendo essere considerata "di rappresentanza"** dovrebbe costituire una **liberalità a favore dei dipendenti** per la quale è previsto il seguente trattamento.

<b>IVA</b>	<b>Indetraibile</b> in quanto relativa ad un <b>costo per i dipendenti</b> che, come sopra evidenziato, non possiede il requisito dell'inerenza con l'esercizio dell'impresa.
<b>IRPEF IRES</b>	<b>Costo deducibile nel limite del:</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• 75% della spesa sostenuta, come previsto per le spese di albergo e ristorante;</li><li>• 5‰ dell'ammontare delle <b>spese per prestazioni di lavoro dipendente</b> risultante dalla dichiarazione dei redditi ex art. 100, comma 1, TUIR.</li></ul>
<b>IRAP</b>	<b>Costo indeducibile</b> in quanto "costo del personale". Come sopra evidenziato, tale costo potrebbe risultare deducibile applicando la <b>deduzione per il costo residuo del personale</b> ex art. 11, comma 4-octies, D.Lgs. n. 446/97;

- **(anche) con soggetti terzi** rispetto all'impresa (clienti, istituzioni, ecc.), è considerata **spesa di rappresentanza** e risulta pertanto applicabile il seguente trattamento.

<b>IVA</b>	<b>Indetraibile.</b>
<b>IRPEF IRES</b>	<b>Deducibile il 75% della spesa sostenuta, nel limite massimo annuale</b> parametrato ai ricavi / proventi della gestione caratteristica (1,5% - 0,6% - 0,4%).
<b>IRAP</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Costo <b>deducibile</b> per i soggetti che applicano il <b>metodo da bilancio</b>;</li><li>• costo <b>ineducibile</b> per i soggetti che applicano il <b>metodo fiscale</b>.</li></ul>

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Con i migliori saluti.

Studio Crabilli & Monari Srl

**Dott.ssa Rina Crabilli**  
**Dott.ssa Licia Monari**  
Rag. Simona Cavicchi  
Dott. Giuseppe De Lillo  
Dott.ssa Linda Furlan  
Dott.ssa Valentina Muzzioli  
Dott.ssa Serena Tinarelli  
Dott. Vincenzo Valente

## STUDIO CRABILLI & MONARI SRL

Via Rodolfo Audinot, 34 - 40134 Bologna  
Telefono +39 051 338911 r.a / +39 051 583978  
Fax +39 051 338919  
C.F./P.Iva 03705530370 - REA BO-311291 - C.S. Euro 10.400,00 i.v.  
www.studiocrabillimonari.it  
info@studiomonari.it - segreteria@studiocrabilli.it