

OGGETTO	OMAGGI DI FINE ANNO – ASPETTI IVA E REDDITUALI
RIFERIMENTI	ART. 2 DPR 633/72; ART. 108, TUIR - CM 34/2009; CM 54/2002
CIRCOLARE DEL	28/11/2023

Sintesi: in occasione dell'approssimarsi della fine dell'anno, si riepiloga il trattamento ai fini delle imposte dirette e dell'Iva relativo agli omaggi a clienti e/o dipendenti, in relazione ai quali occorre differenziare il trattamento riferito alla natura:

- dei beni omaggiati: se oggetto dell'attività esercitata o meno
 - dei soggetti destinatari: distinguendo tra i clienti, i dipendenti o altri soggetti.
- Si analizza, infine, il trattamento degli omaggi di servizi ("pranzo di Natale") e di voucher ai dipendenti.*

Come di consueto, in occasione dell'approssimarsi delle festività natalizie, si riepiloga il trattamento fiscale degli omaggi che risulta differenziato in relazione:

- al **soggetto beneficiario** (cliente/fornitore o dipendente)
- al **bene ceduto gratuitamente**, a seconda che sia o meno oggetto dell'attività esercitata.

A tal fine si rammenta che sono rimasti invariati i limiti di costo per definire le spese di rappresentanza che permettono la detrazione dell'Iva e la deduzione del costo, pari a 50 €:

CESSIONI GRATUITE/SPESE DI RAPPRESENTANZA - PROSPETTO DI SINTESI

OMAGGIO	OPERAZ.	Soggetto	TRATTAMENTO AI FINI IVA
Beni di costo (di acquisizione) unitario ≤ €50	Acquisto	Impresa o lav. aut.	Iva detraibile (art. 19-bis1 lett. h DPR 633/72)
	Cessione gratuita	lav. aut.	Soggetta ad Iva (salvo opzione per mancata detrazione all'acquisto)
		Impresa	Beni non oggetto dell'attività: esclusa da Iva (art. 2 c. 2 n. 4 DPR 633/72)
			Beni oggetto dell'attività: soggetta ad Iva (salvo opzione per mancata detrazione all'acquisto)
✓ Beni di costo unitario > €50	Acquisto	Impresa o lav. aut.	Iva indetraibile (l'art. 19-bis1 lett. h DPR 633/72 fa riferimento ai soli "beni" di costo <u>non eccedente € 50</u>)
✓ servizi (qualsiasi valore)	Cessione gratuita	Impresa o lav. aut.	Esclusa da Iva

OMAGGIO		SPESE DI RAPPRESENTANZA - TRATTAMENTO AI FINI DEI REDDITI
COSTO DI ACQUISIZIONE	Beni di valore (di mercato) unitario ≤ €50	<p>→ sono integralmente deducibili (a prescindere dal rispetto dei "requisiti di inerenza e congruità" previsti per le spese di rappresentanza)</p> <p>→ l'acquisto dei beni non concorre a formare il <i>plafond</i> delle spese di rappresentanza deducibili nell'esercizio.</p> <p>L'importo va considerato <u>al lordo</u> dell'Iva indetraibile.</p>
	✓ Beni di valore unitario > €50	sono deducibili nell'esercizio di competenza nel limite massimo fissato dal DM 19/11/2008 (applicando le percentuali incrementate dal D.lgs. 147/2015).
	✓ servizi	L'iva sull'acquisto è indetraibile e, dunque, il costo va assunto al lordo dell'Iva.
CESSIONE GRATUITA		Non configurandosi la "destinazione a finalità estranea" all'attività d'impresa, non sorge alcun componente positivo di reddito (anche nel lavoro autonomo).

OMAGGI A CLIENTI/FORNITORI

OMAGGIO DI BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ

ACQUISTO DEI BENI

A) DETRAZIONE IVA

Art. 19-bis1 lett. h) DPR 633/72: posto che il costo rientra tra le spese di rappresentanza (CM 34/2009), la detrazione opera come segue:

Beni di costo unitario ≤ € 50,00	IVA DETRAIBILE
Beni di costo unitario > € 50,00	IVA INDETRAIBILE

**"COSTO UNITARIO" E CONFEZIONI** (CM 34/2009)

Se l'omaggio è costituito da più beni in una confezione unica (es: "cesto regalo")

- il costo va riferito alla **totalità dei beni in esso contenuti**.

Si deve comunque ritenere che il concetto non si applichi se alla stessa persona vengono regalati più beni (singolarmente confezionati) di valore ≤ €. 50 in occasioni distinte (es: a Pasqua e a Natale).

Di conseguenza, è indetraibile l'IVA relativa all'acquisto di un cesto regalo di costo superiore € 50 ancorché composto da beni di costo unitario inferiore a tale limite.

Nel caso la fattura sia riferita a beni o servizi soggetti ad aliquote diverse, occorre indicarvi distintamente, secondo l'aliquota applicabile (art. 21 c. 3 DPR 633/72):

- la natura, qualità e quantità dei beni e servizi oggetto dell'operazione
- il corrispettivo e gli altri dati necessari per determinare la base imponibile
- l'aliquota e l'ammontare dell'imposta e dell'imponibile

Esempio1

L'impresa Alfa Srl dà in omaggio un cestino natalizio ad un fornitore:

- se il costo complessivo del cesto supera €. 50,00: l'Iva sull'acquisto di tutti i componenti (beni commestibili o meno) è indetraibile
- in caso contrario: l'Iva sull'acquisto del cesto è detraibile.



ALIMENTI E BEVANDE: la **detrazione dell'IVA** (v. CM 54/2002) opera **anche** qualora i beni omaggiati siano costituiti da **alimenti e bevande** (spumante, panettone, torrone, ecc.), a condizione che sia rispettato il costo unitario ≤ € 50 e la cessione sia qualificabile spesa di rappresentanza.

In tali casi, quindi, non opera l'indetraibilità oggettiva di cui all'art. 19-bis1 lett. f) Dpr 633/72.

Esempio:

- panettone che costa €. 10 + Iva: darà un'imposta detraibile
- spumante che costa €. 60 + Iva: avrà l'Iva indetraibile

Se lo spumante è omaggiato assieme al panettone, anche l'Iva su quest'ultimo diviene indetraibile.

B) REDDITI

I costi sostenuti per l'acquisto degli omaggi rientrano tra le **spese di rappresentanza** (art. 108 c. 2 Tuir), deducibili in applicazione delle seguenti percentuali sui ricavi/proventi:

RICAVI/PROVENTI GESTIONE CARATTERISTICA (Voci A.1 ed A.5 del Conto Economico)	MAX DEDUCIBILE (% sui ricavi/proventi)	DEDUCIBILE SENZA LIMITI
Fino ad € 10 milioni	1,50%	Singolo maggior con valore di mercato ≤ € 50
Quota > € 10 milioni ed < €. 50 milioni	0,60%	
Quota > € 50 milioni	0,40%	

Esempio2

Azienda a fine 2023 omaggia la clientela con una bottiglia ciascuno, acquistate come segue:

- **10 bottiglie di vino** acquistate **cadauna per €. 20 + Iva**
- **1 bottiglia di champagne** acquistata per **€. 150 + 33 Iva** ad un cliente particolare

Ai fini:

a) **Iva**: l'azienda detrae l'Iva sulle bottiglie di vino in quanto di costo < €.50 (diviene indetraibile quella riferita all'omaggio ad un cliente costituito da 2 bottiglie); rimane indetraibile l'Iva sulla bottiglia di champagne (costo > €. 50).

b) **Redditi**:

- il costo del vino è interamente deducibile (in quanto < €. 50): n. 10 x €. 20 = €. 200
- bottiglia di champagne: si supponga che l'azienda riporti in bilancio un totale ricavi di €. 100.000 e altre spese di rappresentanza di €. 1.400; nel mod. Redditi 2024 calcola:
 - costo da cumulare per il limite: n. 1 x €. 150 + Iva (indetraibile) = €. 183,00
 - spese di rappresentanza da verificare: €. 183 + 1.400 = €. 1.583

%	Ricavi	Deducibile
1,50%	100.000	1.500

Pertanto, sarà **indeducibile una quota pari a €. 83** (1.583 – 1.500).



PROFESSIONISTI: il costo degli omaggi è deducibile **nel limite dell'1% dei compensi incassati** nel periodo d'imposta, a prescindere dal valore unitario

Esempio3

Si assumano i medesimi dati dell'esempio n. 2, riferiti tuttavia ad un professionista.

Costo del vino:	€. 200
+ costo spumante	€. 150
+ altre spese di rappres.:	€. 1.400
Tot. Spese di rappres.	€. 1.750

Deducibilità:

- importo deducibile: compensi 100.000 x 1% = €. 1.000
- quota **indeducibile**: €. 750.



N.B.: premesso che per "valore unitario" si ritiene che l'art. 108 Tuir intenda fare riferimento al valore "di mercato" del bene omaggiato (RM 27/2014), questo va ricercato nel "valore normale" ex art. 9 e, pertanto:

- per i beni non oggetto dell'attività (acquistati dall'omaggiante) il costo unitario (rilevante per la detrazione Iva) tende a coincidere col valore di mercato
- salvo casi particolari in cui il costo è stato influenzato da situazioni contingenti (es: l'acquisto dell'omaggio è stato acquistato all'ingrosso o presso una vendita fallimentare: il valore dell'omaggio deve fare riferimento al prezzo di vendita al dettaglio in normali condizioni di vendita).

C) IRAP

Il trattamento delle spese sostenute per gli omaggi ai fini Irap:

- ➔ **non dipende dal valore unitario** dei beni
- ➔ risultando differenziato in relazione alla modalità di determinazione della base imponibile:

METODO DA BILANCIO (art. 5, D.Lgs. 446/97)	rientrano nella voce B.14 del conto economico e pertanto risultano interamente deducibili ai fini IRAP
METODO FISCALE (art. 5-bis, D.Lgs. 446/97)	non rientrano tra i componenti rilevanti espressamente previsti e pertanto risultano indeducibili ai fini IRAP .



PROFESSIONISTI: il costo degli omaggi ai fini **Irap** è deducibile nella medesima quantificazione prevista ai fini dei redditi, cioè nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

B) SUCCESSIVA CESSIONE GRATUITA

Ai fini Iva, la cessione gratuita risulta:

IMPRESE	non soggetta ad IVA (art. 2 c. 2 n. 4 DPR 633/72), a prescindere dal costo unitario dei beni
LAVORO AUTONOMO	<ul style="list-style-type: none"> ▪ soggetta ad Iva: per i beni di costo unitario ≤ €. 50 con la conseguente necessità di adempiere agli obblighi di fatturazione, registrazione, ecc.



N.B.: l'art. 2 c. 2 n. 4 Dpr 633/72 fa riferimento ai beni non oggetto dell'attività dalla "impresa" (escludendo gli autonomi). Secondo costante orientamento della **Corte UE** (per tutte, sent. 8/05/2003 causa C-269/00 e sent. 14/7/2005 causa C-434/03):

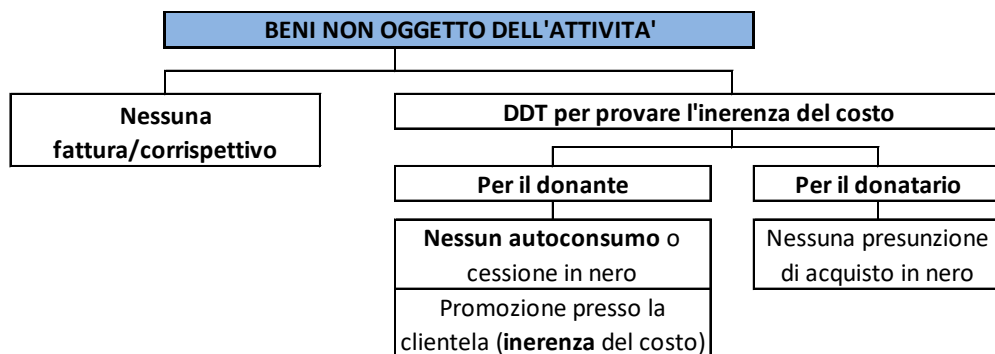
- ✓ è **possibile scegliere di non detrarre l'IVA** sull'acquisto dei beni da omaggiare
- ✓ **rendendo irrilevante ai fini IVA la successiva cessione.**

- **non soggetta Iva:** per i beni di **costo unitario > € 50** (anche per i professionisti non è consentita la detrazione dell'IVA, con conseguente esclusione da IVA dell'omaggio).

DOCUMENTAZIONE DELLA CESSIONE GRATUITA

In generale la cessione gratuita è esclusa da Iva (salvo che per i professionisti che scelgono di detrarre l'Iva su omaggi di costo unitario ≤ €. 50,00) e, pertanto, alla consegna del bene:

- **certificazione del corrispettivo:** non è richiesta (non va emessa fattura o documento commerciale)
- **documento di consegna:**
 - è **opportuno emettere un documento di consegna** (DDT o equipollente: "buono di consegna", ecc.) con **causale completa** ("cessione gratuita beni non di propria produzione") allo scopo di **identificare il destinatario a fini probatori** (per vincere la presunzione di autoconsumo/cessione "in nero" per il donante, **provando l'inerenza** del costo; il DDT vince anche la presunzione di acquisto "in nero" da parte del donatario); il documento non risulta comunque di per sé **obbligatorio** (posto che non è finalizzato all'emissione di fattura differita e l'operazione trasla la proprietà dei beni, anche se a titolo gratuito)
 - **in alternativa:** si annotano, sul **libro omaggi**, i nominativi dei beneficiari ed il valore normale dei beni.



2) OMAGGIO DI BENI OGGETTO DELL'ATTIVITÀ

La distinzione tra beni oggetto o meno dell'attività d'impresa:

- **ai fini reddituali:** non assume rilevanza (il DM 19/11/2008 non opera tale distinzione) e, pertanto, gli omaggi sono **sempre considerati spese "di rappresentanza"** ai fini reddituali
- **Iva:** assume rilevanza: la cessione gratuita di beni oggetto dell'attività costituisce operazione soggetta ad IVA ove la relativa Iva alla sua acquisizione sia stata detratta (art. 2 c. 2 n. 4) Dpr 633/72). A tal fine non rileva il costo del bene (> € 50) come per le cessioni gratuite di beni non oggetto dell'attività.

A) ASPETTI IVA

Gli omaggi di beni rientranti nell'attività d'impresa non costituiscono spese di rappresentanza (CM 188/98) e, pertanto:

- **se l'impresa sceglie di non detrarre l'IVA** sull'acquisto/produzione: la successiva cessione gratuita risulta **esclusa da Iva**



N.B.: come anticipato, la **Corte UE** ha **ammesso la rinuncia volontaria alla detrazione**, con conseguente esclusione da Iva della successiva cessione/autoconsumo; nel caso di specie, tuttavia ciò risulta gestibile per i soli beni acquistati da terzi (imprese del commercio), più difficilmente per quelli prodotti (per i quali andrebbe stilata una scheda di lavorazione ai soli fini di rendere indetraibile una quota parte dell'Iva).

- **in caso contrario:** la cessione **rileva ai fini IVA indipendentemente dal costo unitario** dei beni.

ASSOLVIMENTO DELL'IVA IN CASO DI RIVALSA DELL'IVA (caso raro)

Nel caso in cui il cedente proceda alla rivalsa dell'IVA nei confronti del cessionario:

- deve emettere fattura in duplice copia, così realizzando la rivalsa dell'IVA
- il cessionario annota la fattura nel registro IVA acquisti e può esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA.

ASSOLVIMENTO DELL'IVA IN ASSENZA DI RIVALSA DELL'IVA (caso frequente)

È consentita l'adozione di **3 procedure alternative**:

1) fattura ordinaria:

- cedente: emette fattura ma non esercita la rivalsa, specificandolo con adeguata dicitura: omaggio senza rivalsa dell'IVA ex art. 18, DPR n. 633/72"
- cliente: riceve la fattura e la annota nel registro IVA acquisti senza procedere a detrazione dell'IVA

2) registro degli omaggi: occorre **annotare giornalmente** le cessioni gratuite direttamente nel "**registro degli omaggi**" (senza emettere alcuna fattura – CM 32/73), con separata indicazione di imponibile ed Iva**3) autofattura:** è possibile emettere autofattura in unico esemplare con la dicitura "**autofattura per omaggi**", contenente l'indicazione del "valore normale" dei beni ceduti (prezzo di acquisto o di costo), oltre all'aliquota ed all'imposta. Il documento segue la numerazione delle fatture di vendita e viene annotato nel registro delle fatture emesse. L'imponibile fa parte del volume d'affari IVA. L'autofattura può essere:

- singola per ciascuna cessione ("**autofattura immediata**");
- globale mensile per tutte le cessioni effettuate nel mese ("**autofattura differita**").

DDT: il documento di trasporto è obbligatorio solo se si emette fattura/autofattura "differita" (v. sopra); tuttavia, anche in questo caso è consigliabile ai fini probatori laddove il destinatario non sia certificato da una fattura (es: si emette autofattura cumulativa, senza indicazione del destinatario).

Si rammenta, poi, che in presenza di una cessione gratuita rilevante ai fini IVA:

BASE IMPONIBILE (art. 13 c. 2 lett. c)	è costituita " 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 "
RIVALSA IVA (art. 18 Dpr 633/72)	l'IVA rimasta a carico del cedente per mancato esercizio della rivalsa costituisce un costo indeducibile (art. 99 Tuir)

B) REDDITI

Ai fini reddituali, non rileva se i beni sono oggetto o meno dell'attività dell'impresa: la relativa spesa rientra sempre tra le **spese di rappresentanza**.



Beni "autoprodotti": posto che, a differenza di quanto visto per i beni non oggetto dell'attività, il valore in ingresso (costo) differisce sempre dal valore in uscita (valore di mercato), sul punto, la RM 27/2014 ha precisato che:

- una volta qualificata la spesa come "**di rappresentanza**" (valore di mercato > € 50), ai fini del calcolo del cd "**plafond di deducibilità**" concorre, per intero, il costo di produzione sostenuto dall'impresa, a prescindere che lo stesso sia inferiore o meno da € 50
- qualora il valore di mercato dell'omaggio autoprodotta sia ≤ € 50, il costo effettivamente sostenuto per la produzione beneficia della deduzione integrale.

C) IRAP

Ai fini IRAP, per l'acquisto degli omaggi valgono le stesse considerazioni adottate con riferimento ai beni non oggetto dell'attività. Tali costi risultano:

- ➔ **deducibili:** per i soggetti che applicano il cd. "**metodo di bilancio**"
- ➔ **indeducibili:** per i soggetti che applicano il cd. "**metodo fiscale**".

Esempio4

La Alfa Srl abbia proceduto ad omaggiare a 200 clienti la stessa tipologia di bene, per il quale:

costo di produzione	€ 30
prezzo di listino	€ 58

Tenuto conto che il prezzo di listino è superiore a € 50, il costo complessivamente sostenuto per la produzione, pari a € 6.000 (30 x 200), **concorre al plafond di deducibilità**.

Supponendo che i ricavi 2023 siano pari a € 1.000.000, le spese di rappresentanza sono deducibili per un ammontare non superiore a € 13.000 (1.000.000 x 1,3%).

In tal caso, se oltre agli omaggi la società sostiene ulteriori spese di rappresentanza per € 8.000, dell'importo complessivo di € 14.000 (6.000 + 8.000) può dedurre solo € 13.000.

Esempio5

Riprendendo l'esempio n.4 si ipotizza ora, per i beni omaggiati dalla società, i seguenti dati:

costo di produzione	€ 20
prezzo di listino	€ 42

Posto che il prezzo di listino è inferiore a € 50, il costo complessivamente sostenuto per la produzione, pari a € 4.000 (20 x 200), **è interamente deducibile**.

Inoltre, poiché detto ammontare non concorre al plafond di deducibilità, anche le ulteriori spese pari a € 8.000 sono interamente deducibili, essendo inferiori al limite di € 13.000.

OMAGGI A CLIENTI UE - PROFILI IVA

Cessioni di beni	Aspetti Iva
prodotti/commercializzati dall'impresa cedente	se il cessionario è un soggetto passivo UE non si è in presenza di una cessione intra-UE di beni in quanto manca l'onerosità della cessione. La cessione a titolo gratuito è imponibile ai fini IVA (v. CM 13/94)
non prodotti/commercializzati dall'impresa cedente	Cessione esclusa da IVA (come chiarito dalla CM 13/94, torna applicabile la medesima disciplina prevista per le cessioni in Italia)

OMAGGI A CLIENTI EXTRA UE - PROFILI IVA

Cessioni di beni	Aspetti Iva
prodotti/commercializzati dall'impresa cedente	<ul style="list-style-type: none"> ▪ cessioni non imponibili IVA (art. 8, c. 1, lett. a) e b), DPR 633/72) ▪ obbligo per il cedente di porre in essere tutti gli adempimenti contabili e di documentazione dell'uscita dei beni dall'UE ▪ non rilevano ai fini del plafond (cessione priva di corrispettivo)
non prodotti/commercializzati dall'impresa cedente	<ul style="list-style-type: none"> ▪ cessioni fuori campo IVA (art. 2, c. 2, n. 4, DPR 633/72) ▪ necessità di redigere apposito documento comprovante l'operazione stessa (<u>es.</u>: fattura "pro forma")

OMAGGI A DIPENDENTI**1) OMAGGIO DI BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ****A) IVA**

Acquisto di beni: Iva sempre **indetraibile per mancanza di inerenza**



Nota: tali omaggi, a prescindere dal costo, non sono considerati "inerenti", né per l'impresa né per il professionista (RM 666305 del 16/10/1990)

Cessione gratuita: la successiva cessione è **esclusa da IVA**.

B) REDDITI

Datore di lavoro: il costo sostenuto dal datore di lavoro per l'acquisto di omaggi ai dipendenti è **deducibile** secondo le **ordinarie regole previste per il costo del lavoro dipendente**:

- sia nell'ambito del reddito d'impresa
- che nell'ambito del reddito di lavoro autonomo.



Imprese: l'art. 95 c. 1 Tuir dispone la deducibilità delle spese in denaro o in natura anche a titolo di liberalità a favore dei dipendenti, "salvo il disposto dell'art. 100 c. 1 Tuir". Quest'ultima disposizione (che il limite alla deduzione allo 0,5% del costo complessivo del lavoro) va riferita alle spese sostenute solo per determinate finalità, che nel caso di specie (omaggio natalizio) si ritiene non siano verificate.

Dipendente: le erogazioni liberali concesse ai dipendenti in occasione di **festività** (CM 59/2008):

SE IN DENARO	sono sempre (a prescindere dall'ammontare) soggetti a tassazione per il dipendente
SE IN NATURA (es: cena di Natale)	se di importo complessivo nell'anno: <ul style="list-style-type: none"> non superiore ad € 3.000/€ 258,23: non concorrono alla formazione del reddito in caso contrario: l'erogazione concorre per l'intero ammontare alla formazione del reddito del dipendente (non solo per la quota eccedente). L'impresa verifica se per il singolo dipendente tale franchigia si è ancora disponibile (es: per erogazioni effettuate durante l'anno, per fringe benefit non tassati durante l'anno, ecc.).

NEW

N.B.: si ricorda che l'art. 40, DL n. 48/2023 ha **esteso al 2023** la non imponibilità **fino a € 3.000** dei benefit nella formulazione già in vigore per il 2022 (dunque incluse le somme erogate/rimborsate dal datore di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche – v. [RF-fl 142/2023](#)):

- per i soli **dipendenti con figli a carico**
 - in caso contrario, continua ad applicarsi l'ordinaria soglia di € 258,23
- La norma si coordina col "bonus carburanti" fino a € 200 (esteso al 2023 dal "Decreto carburanti").

Esempio 6

Azienda dona un cestino natalizio ai dipendenti del valore di € 150 + Iva:

- impresa:** non detrae l'Iva e deduce la spesa nel limite dello 0,5% del costo del lavoro
- dipendenti:** non sono tassati.

C) IRAP

Le spese per gli acquisti di omaggi da destinare ai dipendenti

- in generale:** ove classificate tra i "costi del personale" risultano **indeducibili ai fini IRAP**, indipendentemente dalla classificazione in voci diverse dal B.9 del conto economico
- in deroga:** si ritiene che, per le imprese che determinano la base imponibile col "metodo di bilancio" il costo sia **deducibile** (secondo la classificazione "per natura", si tratta di costi da indicare nella voce B.14 del conto economico, in quanto spese non funzionali all'attività di lavoro dipendente).



PROFESSIONISTI: i costi sostenuti per l'acquisto di beni non oggetto dell'attività destinati ad omaggio per i dipendenti **sono indeducibili ai fini IRAP**.

2) OMAGGIO DI BENI OGGETTO DELL'ATTIVITÀ**A) IVA**

Acquisto di beni: trattandosi di beni prodotti o commercializzati dall'impresa, il contribuente **detrae l'IVA sui relativi acquisti**, che non configurano spese di rappresentanza.

Cessione gratuita: viene:

- in generale assoggettata a IVA** senza obbligo di rivalsa nei confronti dei destinatari.
- in deroga,** esclusa da Iva se si è scelto di non detrarre l'Iva all'acquisto

B) REDDITI

Anche in questo caso, il costo degli omaggi ai dipendenti rappresenta una spesa per **prestazioni di lavoro deducibile**.



DIPENDENTE: trova applicazione quanto illustrato per i beni non oggetto dell'attività (erogazioni liberali in natura da tassare/non tassare a seconda dell'ammontare annuo superiore o meno a € 3.000 (dipendenti con figli a carico) o € 258,23 (dipendenti senza figli a carico)).

C) IRAP

Analogamente ai beni non oggetto dell'attività, i costi sostenuti per gli omaggi ai dipendenti rientrano nei "costi del personale" e, pertanto, risultano **indeducibili ai fini IRAP**.

CENA DI NATALE (SERVIZIO) CON DIPENDENTI O CLIENTI/FORNITORI

Nel caso in cui l'impresa organizzi il buffet o la cena di Natale, al fine di determinare il trattamento fiscale va innanzitutto considerato il fatto che in tal caso si è nell'ambito delle prestazioni gratuite di servizi (somministrazione di alimenti/bevande) e non in quello della cessione di beni gratuita.



Ricorrenze e festività: le spese per feste e ricevimenti organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o festività religiose/nazionali

- ✓ sono da considerare **spese di rappresentanza**
- ✓ a meno che all'evento siano presenti esclusivamente dipendenti dell'impresa (CM 34/2009).

Pertanto, la spesa sostenuta per il buffet / pranzo / cena di Natale organizzati dal datore di lavoro:

→ **esclusivamente per i dipendenti:** non può essere considerata "di rappresentanza". Tuttavia l'Agenzia non indica come vada qualificata tale spesa.

Si ritiene che la stessa costituisca una **liberalità a favore dei dipendenti** e quindi:

COSTO	il costo è deducibile ai fini del reddito: <ul style="list-style-type: none"> ▪ nel limite del 75% della spesa sostenuta ▪ nel limite del 5% dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi (art. 100, comma 1, TUIR)
IVA	l' IVA è indetraibile in quanto, secondo l'Agenzia, relativa ad un costo per i dipendenti che non possiede il requisito dell'inerenza con l'esercizio dell'impresa
IRAP	il costo dell'omaggio risulta: <ul style="list-style-type: none"> - deducibile per i soggetti che applicano il cd "metodo di bilancio" - indeducibile per coloro che determinano l'IRAP con il cd "metodo fiscale"

→ **anche con terzi** (clienti, istituzioni, ecc.): il relativo costo (da scorporare rispetto a quello sostenuto per i dipendenti) rientra tra le spese di rappresentanza; ne consegue che:

COSTO	il costo (75% della spesa) è deducibile nel limite dell'ammontare massimo deducibile nell'anno, pari a 1,3% - 0,5% - 0,1% dei ricavi / proventi della gestione caratteristica.
IVA	l' IVA è sempre indetraibile
IRAP	il costo dell'omaggio risulta: <ul style="list-style-type: none"> - deducibile per i soggetti che applicano il cd "metodo di bilancio" - indeducibile per coloro che determinano l'IRAP con il cd "metodo fiscale"

BUONI ACQUISTO (VOUCHER)

Qualora la società a Natale ceda gratuitamente dei **buoni acquisto** ("voucher multiuso"), occorre seguire il seguente trattamento fiscale (v. RF 028/2019):

IVA	la cessione di tali "buoni" è fuori campo IVA (art. 2 c. 3 lett. a) DPR.633/72), anche "se acquistati dalle aziende per la successiva consegna gratuita a propri dipendenti o a clienti e fornitori per finalità promozionali " (RM 21/2011)
IRPEF/IRES	ancorché ad oggi non vi sia un chiarimento ufficiale sembra ragionevole che gli stessi siano deducibili come per le spese di rappresentanza (artt. 54 e 108 del TUIR)
BUONO AI DIPENDENTI	si ritiene che lo stesso non concorra alla formazione del reddito se di importo non superiore ad € 3.000 (v. nota di pagina precedente).

ASPETTI CONTABILI

Si riportano di seguito le scritture contabili che interessano le operazioni descritte in precedenza.

Esempio7	BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ			
	La Società Beta Srl acquista n. 50 cesti natalizi, contenenti diversi prodotti alimentari, da cedere a titolo gratuito ai propri clienti in occasione delle prossime festività natalizie, il cui costo unitario è di € 20 + IVA cadauno.			
	L'acquisto dei cesti natalizi sarà così registrato in contabilità generale:			
	Diversi	a	Debiti v/fornitori	€ 1.220,00
	Omaggi di beni ≤ € 50		€ 1.000,00	
	Iva a credito		€ 220,00	

Costo di acquisto > €. 50: ponendo, ora, che si tratti di 10 cesti da €. 100 + Iva cadauno, l'Iva diviene indetraibile ed il costo (da dedurre nei limiti delle spese di rappresentanza) va contabilizzato unitariamente:

Omaggi di beni > € 50	a	Debiti v/fornitori	€ 1.220,00
-----------------------	---	--------------------	------------

Esempio8	BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ SENZA RIVALSA DELL'IVA			
	La Società Alfa Srl omaggia un cliente di un bene di propria produzione in occasione delle feste natalizie, il cui costo unitario è di € 100,00 + IVA.			
	In contabilità generale si registra:			
	Crediti v/clienti	a	Diversi	€ 122,00
			Omaggi a clienti	€ 100,00
			Iva a debito	€ 22,00
	La chiusura del conto "crediti verso clienti" in contabilità generale:			
	Diversi	a	Crediti v/clienti	€ 122,00
	Omaggi a clienti		€ 100,00	
	Imposte indeducibili		€ 22,00	
La Srl ha emesso autofattura (per non evidenziare il valore del bene al cliente tramite ordinaria fattura), indicando il valore del bene (100) e l'aliquota Iva (22%); nel corpo della fattura ha indicato il donatario, al fine di provare l'inerenza del costo (non ha emesso il DDT).				

Esempio9	OMAGGIO CON EMISSIONE DI FATTURA CON RIVALSA DELL'IVA			
	La Società Zeta spa omaggia un proprio cliente di un bene di propria produzione in occasione delle feste natalizie, il cui costo unitario è di € 150 + IVA.			
	In contabilità generale si registra:			
	Crediti v/clienti	a	Diversi	€ 183,00
			Omaggi a clienti	€ 150,00
			Iva a debito	€ 33,00
	L'incasso dell'Iva sarà riportato in contabilità generale:			
	Banca	a	Crediti v/clienti	€ 33,00
			€ 33,00	
Poi si procede allo storno dell'importo relativo all'imponibile:				
	Omaggi a clienti	a	Crediti v/clienti	€ 150,00
			€ 150,00	
Cessionario: effettua le scritture "speculari" (detraendo l'Iva).				
Nel caso di omaggio di un bene strumentale, l'OIC 16 vorrebbe l'iscrizione di una sopravvenienza attiva (imponibile), a fronte della quale si contrappone l'ordinaria procedura di ammortamento (deducibile).				

OMAGGI DI BENI - PROSPETTO RIEPILOGATIVO

Destinatario	IVA		IRPEF/IRES	IRAP
	DETRAZ. ALL'ACQ.	CESSIONE	DEDUCIBILITA'	DEDUCIBILITA'

**A) BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITA'**

IMPRESE				
CLIENTI	SI, se costo unitario ≤ € 50,00 (anche alimenti e bevande)	Esclusa IVA	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Limite: 1,5% - 0,6% - 0,4% dei ricavi/proventi; ▪ al 100% nell'esercizio se "costo" unitario ≤ € 50 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ SI, se imponibile a "valori di bilancio" ▪ NO, se "a valori fiscali"
	No, se costo unitario > € 50,00			
DIPENDENTI	No (per mancanza ineranza)		SI, al 100% nell'esercizio (spesa per prestazioni di lavoro)	NO
PROFESSIONISTI				
CLIENTI	SI, se costo unitario ≤ € 50,00 (anche alimenti e bevande)	Imp. IVA (*)	Limite dell'1% dei compensi percepiti (non rileva l'importo unitario)	SI, nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta
	No, se costo unitario > € 50,00			
DIPENDENTI	No (mancanza di ineranza)	Esclusa IVA	SI, al 100% nell'anno (spesa per prestazioni di lavoro)	NO

**B) BENI OGGETTO DELL'ATTIVITA' (IMPRESE)**

CLIENTI	SI	Imp. IVA (*)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Limite: 1,5% - 0,6% - 0,4% dei ricavi/proventi; ▪ al 100% nell'esercizio se "valore" unitario ≤ € 50 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ SI, se imponibile a "valori di bilancio" ▪ NO, se "a valori fiscali"
DIPENDENTI			SI, al 100% nell'esercizio (spesa per prestazioni di lavoro)	NO

(*) È ammesso scegliere di non detrarre l'Iva per rendere esclusa da Iva la cessione