

Dott. Francesco Ferri de Lazara  
Dott. Enrico Grigolin  
Avv. Filippo Lo Presti

Avv. Vincenza Valeria Cicero

Dott.ssa Hillary Romanato  
Avv. Silvia Segato  
Dott.ssa Francesca Sturba  
Avv. Giulia Bassanini  
Dott.ssa Giulia Veronese  
Dott.ssa Alessia Segliani  
Avv. Elisa Mardegan  
Avv. Ilaria Manin  
Avv. Gianmarco Sarto  
Dott. Nicola Cantarello  
Rag. Monica Massironi

Padova, 4 dicembre 2024  
Spett.li  
Sig.ri Clienti

OGGETTO: CIRCOLARE INFORMATIVA N. 7/2024

## IL TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI NATALIZI

Gentili Clienti,

in occasione delle festività natalizie, si riepiloga il trattamento fiscale degli omaggi a clienti / dipendenti, per il quale è necessario distinguere anche la tipologia del bene (oggetto o meno dell'attività), fermo restando che per le spese classificabili "di rappresentanza" è rimasto invariato il **limite di € 50**:

- che consente di detrarre l'IVA e di dedurre il costo sostenuto;
- oltre il quale l'IVA è indetraibile e la deducibilità del costo è proporzionata ai ricavi / proventi dell'attività caratteristica.

Si evidenzia che per il 2024:

- per i dipendenti con figli a carico, il valore dei beni / servizi ricevuti, comprese le somme erogate / rimborsate per le utenze di acqua / elettricità / gas, dal datore di lavoro, **non concorre al reddito imponibile nel limite di € 2.000**;
- per i dipendenti senza figli a carico, la soglia di **non imponibilità** del valore dei beni / servizi ricevuti è pari a **€ 1.000**.

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

- **della tipologia dei beni** ceduti gratuitamente (**oggetto o meno dell'attività** esercitata);
- **della tipologia del destinatario** dell'omaggio (**clienti / dipendenti**).

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

### TRATTAMENTO IVA – IMPRESE E LAVORATORI AUTONOMI

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

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

In particolare, l'inerenza delle spese di rappresentanza sussiste a condizione che le stesse siano:

- 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 non oggetto dell'attività, oltre a poter essere qualificati spese di rappresentanza, costituiscono **cessioni gratuite**; pertanto, ai fini IVA il costo unitario risulta:

- **detraibile**, se pari o inferiore a € 50;
- **indetraibile**, se superiore a € 50.

La cessione invece è sempre **irrelevante ai fini IVA a prescindere dall'ammontare del relativo costo** (fuori campo IVA).



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.

### TRATTAMENTO IRPEF / IRES

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

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

### **Imprese in contabilità semplificata**

Le imprese in contabilità semplificata "per cassa" possono dedurre le spese di rappresentanza **nel rispetto delle limitazioni** nel periodo d'imposta di pagamento delle stesse, ovvero, in caso di adozione del criterio "registrato = pagato", di annotazione nel registro IVA acquisti.

## **BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITA' CEDUTI GRATUITAMENTE A DIPENDENTI**

### **TRATTAMENTO IVA**

La cessione / erogazione gratuita di beni / servizi a favore dei dipendenti **non può essere considerata spesa di rappresentanza**, in quanto non si configura la finalità promozionale.

Di conseguenza l'IVA relativa ai beni destinati ai dipendenti è **indetraibile** per mancanza di inerenza con l'esercizio dell'impresa, arte o professione, 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**.

### **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 ai dipendenti**

Al fine di definire la tassazione in capo ai dipendenti delle erogazioni liberali, è opportuno prima evidenziare le seguenti modifiche alla disciplina "ordinaria" ad opera della Legge n. 213/2023:

- l'aumento a **€ 2.000 della soglia di non imponibilità** dei fringe benefit a favore dei **dipendenti con figli a carico**, riconosciuto:
  - non solo ai titolari di reddito di lavoro dipendente ma anche ai titolari di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente;
  - anche con riferimento alle somme erogate / rimborsate dal datore di lavoro per le spese relative alle utenze domestiche di acqua / elettricità / gas dei dipendenti;
  - con riferimento alle somme erogate / rimborsate dal datore di lavoro per le spese relative all'affitto ovvero per gli interessi sul mutuo prima casa;
  - in misura intera (senza riproporzionamento) a ogni genitore, anche in presenza di un unico figlio, purché lo stesso sia a carico di entrambi. Ciò anche se il genitore non fruisce della detrazione IRPEF per figli a carico;
- per i **lavoratori dipendenti che non hanno figli a carico**, la non concorrenza alla formazione del reddito imponibile dei beni e servizi ricevuti dal datore di lavoro è limitata a **€ 1.000, con la possibilità di includere le somme erogate / rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche di acqua / elettricità / gas**.

Inoltre, è importante evidenziare che:

- il superamento del già menzionato limite comporta l'assoggettamento a **tassazione dell'intero importo** corrispondente alle erogazioni liberali riconosciute al dipendente;
- il "**buono acquisto**" si considera percepito dal dipendente 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. 1, comma 1, DL n. 5/2023, c.d. "Decreto Trasparenza" (nel limite massimo di € 200), è stato prorogato nel 2024 e rappresenta un'agevolazione ulteriore e autonoma rispetto alle erogazioni liberali in esame. Il relativo valore, pertanto, non va considerato per la verifica del superamento o meno del limite di € 1.000 / 2.000.

Ai sensi dell'art. 51, comma 3, TUIR, al fine di verificare la **tassazione in capo ai dipendenti delle erogazioni liberali** concesse in occasione di festività, è necessario **distinguere** a seconda che le stesse siano **in denaro** o **in natura**.

<p><b>In denaro</b></p>	<p><b>Concorrono sempre</b> (a prescindere dall'ammontare) <b>alla formazione del reddito</b> del dipendente e quindi sono <b>assoggettate a tassazione</b>.</p> <p>Fanno <b>eccezione</b> le <b>somme erogate / rimborsate per le spese relative alle utenze domestiche</b>, "equiparate" alle erogazioni in natura per i lavoratori con figli a carico (nel limite di € 2.000).</p>
<p><b>In natura</b> (beni o servizi) *</p>	<p>Se di importo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>non superiore a € 1.000 / 2.000 non concorrono</b> alla formazione del reddito;</li> <li>• <b>superiore a € 1.000 / 2.000 concorrono per l'intero ammontare</b> alla formazione del reddito del dipendente (non solo per la quota eccedente).</li> </ul> <p>Per la verifica del superamento del limite vanno considerate anche le analoghe erogazioni riconosciute durante l'anno.</p>

\*Comprese le erogazioni di beni / prestazioni che il datore di lavoro effettua **mediante i c.d. "voucher"** (cartacei o elettronici).

## BENI OGGETTO DELL'ATTIVITA' CEDUTI GRATUITAMENTE A CLIENTI

### TRATTAMENTO IVA

I "beni oggetto" dell'attività assume rilevanza ai fini IVA a **prescindere dal relativo valore, a meno che l'imposta relativa all'acquisto non sia stata detratta**, senza rilevare quindi il valore del bene (superiore o meno a € 50). Di conseguenza:

- 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**;
  - **la cessione dei beni è rilevante ai fini IVA** indipendentemente dal valore degli stessi, 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 "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** 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, con indicazione del valore dei beni (prezzo di acquisto / di costo), aliquota e imposta, 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") ed annotando la stessa 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.



L'Agenzia delle Entrate ha precisato che le già menzionate possibilità di documentazione sono "pienamente valide per i rapporti tra soggetti passivi d'imposta" mentre **non risultano sempre applicabili per i commercianti al minuto** in quanto **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.

Per i commercianti soggetti all'obbligo di memorizzazione e invio dei corrispettivi con RT non è pertanto possibile 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 **senza distinzioni 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.

## BENI OGGETTO DELL'ATTIVITA' 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 senza obbligo di rivalsa** nei confronti dei destinatari.

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**

L' 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 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 ai dipendenti**

Anche per la tassazione in capo ai dipendenti 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 2024, a seconda dei casi, a € 1.000 / 2.000**.

## BUONI ACQUISTO

### 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), la cui definizione è collegata alla **conoscenza o meno della disciplina IVA** applicabile alla cessione / prestazione cui il buono dà diritto.

<b>Monouso</b>	Al momento dell'emissione <b>è nota</b> la disciplina applicabile ai fini IVA alla cessione / prestazione a cui lo stesso dà diritto (ad esempio, buono per acquisto di un capo di abbigliamento presso un determinato punto vendita).
<b>Multiuso</b>	Al momento dell'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 ai dipendenti*

Come sopra evidenziato, 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, il buono acquisto / voucher che il datore di lavoro regala al dipendente **non configura reddito tassabile per quest'ultimo nel rispetto del già menzionato limite di € 1.000 / 2.000**.

## 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, 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 costo per i dipendenti che, come sopra evidenziato, non possiede il requisito dell'inerenza con l'esercizio dell'impresa.
<b>IRPEF / IRES</b>	<b>Costo deducibile</b> nel limite del: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ <b>75% della spesa sostenuta</b>, come previsto per le spese di albergo e ristorante;</li> <li>○ <b>5% dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente</b> risultante dalla dichiarazione dei redditi ex art. 100, comma 1, TUIR.</li> </ul>
<b>IRAP</b>	Costo <b>indeducibile</b> in quanto "costo del personale". Come sopra evidenziato, tale costo <b>potrebbe risultare deducibile</b> applicando la deduzione per il costo del personale dipendente a tempo indeterminato 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</b> , nel limite massimo annuale parametrato ai ricavi / proventi della gestione caratteristica (1,5% - 0,6% - 0,4%).
<b>IRAP</b>	Costo <b>deducibile</b> per i soggetti che applicano il <b>metodo da bilancio</b> ; Costo <b>indeducibile</b> per i soggetti che applicano il <b>metodo fiscale</b> .

Cordiali saluti.

