



## 1 PREMESSA

La presente Circolare esamina la disciplina degli oneri sostenuti per omaggi ai fini delle imposte sui redditi, tenendo conto del regime delle spese di rappresentanza, deducibili dal reddito di impresa nell'esercizio di sostenimento ove rispettino i requisiti di congruità e inerenza (art. 108 co. 2 del TUIR e DM 19.11.2008).

Ai fini IVA, invece, si procederà ad analizzare il regime di imponibilità e di detraibilità dell'imposta afferente alle cessioni gratuite di beni distinguendo tra:

- beni rientranti nell'attività propria d'impresa;
- beni non rientranti nell'attività propria d'impresa.

Infine, un apposito paragrafo è dedicato all'analisi della disciplina fiscale dei c.d. "buoni acquisto" (*voucher*)<sup>1</sup>.

## 2 IMPOSTE SUI REDDITI E IRAP

La normativa riguardante le imposte sui redditi non prevede una definizione espressa di omaggio. In linea generale, la dottrina prevalente identifica come "omaggi" quei beni ceduti da un soggetto senza la richiesta del relativo prezzo o di alcuna contropartita.

### **Sconti merce, premi e omaggi**

Dal punto di vista fiscale, i premi e gli sconti non sono assimilabili agli omaggi.

Gli sconti rappresentano un riconoscimento gratuito al cliente attuato attraverso la cessione di un bene o, meglio, di una quantità aggiuntiva di un certo bene prodotto o commercializzato dall'impresa venditrice, in rapporto a determinati comportamenti di acquisto<sup>2</sup>.

Infatti, come si può rilevare dai comportamenti posti in essere nelle transazioni commerciali, i premi e gli sconti risultano sempre collegati ad un accordo contrattuale (anche di tipo verbale) legato all'attività di acquisto da parte del cliente.

In conclusione, gli sconti e i premi non possono essere assimilati agli omaggi, in quanto la principale peculiarità degli omaggi consiste nell'atto di liberalità posto in essere spontaneamente dall'impresa, atto che si presenta del tutto indipendente dai comportamenti attuati da soggetti terzi.

### 2.1 SOGGETTI ESERCENTI ATTIVITÀ DI IMPRESA

L'onere sostenuto per un omaggio può assumere per l'impresa diversa natura reddituale a seconda che il bene venga ceduto:

- ai clienti;
- ai dipendenti e ai soggetti fiscalmente assimilati.

#### 2.1.1 Omaggi ai clienti

In linea generale, gli oneri sostenuti per omaggi distribuiti ai clienti rientrano tra le c.d. "spese di rappresentanza".

#### **Nozione di spese di rappresentanza**

Per identificare la nozione di spesa di rappresentanza occorre fare riferimento al DM 19.11.2008, attuativo dell'art. 108 co. 2 del TUIR. Il citato provvedimento, infatti, definisce "*di rappresentanza*" le spese sostenute

<sup>1</sup> Si veda il successivo § 4.

<sup>2</sup> La C.M. 3.8.79 n. 25 chiarisce, in proposito, che le cessioni a titolo di sconto, premio e abbuono non possono essere considerate propriamente gratuite, giacché le operazioni gratuite non possono essere considerate tali se sono conseguenti ad un determinato comportamento di acquisto. Anche la circ. Assonime 9.4.2009 n. 16 (§ 1.1) ha affermato che, nelle vendite promozionali del tipo "tre al prezzo di uno", il corrispettivo per la fornitura deve ritenersi comprensivo degli omaggi collegati.

per effettuare erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi<sup>3</sup>.

Pertanto, sulla base di tale disciplina, devono ritenersi rientranti tra le spese di rappresentanza anche quelle sostenute per la distribuzione gratuita di *gadget* (es. calendari, agende, penne, ecc.) che in precedenza, al ricorrere di determinate condizioni, potevano essere ricondotte tra le spese di pubblicità<sup>4</sup>.

### **Deducibilità dal reddito degli omaggi a scopi di rappresentanza**

Ai sensi dell'art. 108 co. 2 del TUIR, gli omaggi sono deducibili:

interamente, se di valore unitario non superiore a 50,00 euro;

nell'esercizio di sostenimento nel rispetto dei requisiti di congruità e inerenza, se il valore unitario supera 50,00 euro.

La circ. Agenzia delle Entrate 13.7.2009 n. 34 (§ 5.4) ha chiarito che la deducibilità integrale dei "piccoli omaggi" non è applicabile alle spese relative a servizi. Pertanto, le spese sostenute per prestazioni gratuite di servizi, o titoli rappresentativi delle stesse<sup>5</sup>, sono sempre deducibili secondo i criteri previsti dal DM 19.11.2008, a prescindere dal loro valore.

Tanto premesso, al fine di determinare il "valore unitario" dell'omaggio consegnato, occorre fare riferimento:

al regalo nel suo complesso (es. cesto natalizio), e non ai singoli beni che lo compongono<sup>6</sup>;

al valore normale del bene.

Considerato che, prima del DLgs. 21.11.2014 n. 175, l'IVA era indetraibile per gli omaggi aventi valore unitario superiore a 25,82 euro<sup>7</sup>, a ben vedere la spesa sostenuta per l'acquisto di tali beni era integralmente deducibile soltanto ove l'imponibile IVA fosse pari a:

48,08 euro, se l'aliquota IVA era pari al 4%;

45,45 euro, se l'aliquota IVA era pari al 10%;

40,98 euro, se l'aliquota IVA era pari al 22%.

Tale problematica è venuta meno a seguito dell'allineamento a 50,00 euro della soglia per la detraibilità IVA delle spese di rappresentanza, per effetto dell'art. 30 del DLgs. 21.11.2014 n. 175, in vigore per le operazioni effettuate dal 13.12.2014. Pertanto, ad esempio, l'acquisto di un bene-omaggio di valore unitario pari a 49,00 euro potrà essere considerato integralmente deducibile ai fini delle imposte sul reddito, senza effettuare la suddetta verifica.

Ove l'omaggio abbia valore unitario superiore a 50,00 euro, le spese "inerenti" sostenute per il suo acquisto possono essere dedotte interamente nell'esercizio di competenza nel rispetto dei seguenti limiti di congruità:

all'1,5% dei ricavi e proventi della gestione caratteristica<sup>8</sup>, fino a 10 milioni di euro;

allo 0,6% dei suddetti ricavi e proventi, per la parte compresa tra 10 e 50 milioni di euro;

allo 0,4% dei suddetti ricavi e proventi, per la parte eccedente 50 milioni di euro.

Tali limiti si applicano secondo una logica a scaglioni.

<sup>3</sup> Per approfondimenti sull'argomento, si veda l'Informativa dell'Istituto di ricerca dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, servizio per il professionista, del 29.6.2009 n. 14.

<sup>4</sup> Si veda il parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive 24.2.2004 n. 1.

<sup>5</sup> Quali tessere per il cinema o il centro benessere. Per approfondimenti sul trattamento dei "buoni acquisto", si veda il successivo § 4.

<sup>6</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 13.7.2009 n. 34 (§ 5.4).

<sup>7</sup> Si veda il successivo § 3.

<sup>8</sup> Si tratta dei ricavi e proventi della gestione caratteristica risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al medesimo periodo.

Viene, inoltre, previsto che, con un successivo decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, potrà essere variata:

- la misura deducibile delle spese di rappresentanza;
- il limite di deducibilità integrale dei beni distribuiti gratuitamente (omaggi), attualmente fissato in misura pari a 50,00 euro.

### **Nozione di “valore unitario” rilevante per i beni autoprodotti**

L'Agenzia delle Entrate, nella ris. 12.3.2014 n. 27, ha fornito chiarimenti in merito alla nozione di “valore unitario” per i beni autoprodotti dall'impresa, vale a dire i beni alla cui ideazione, produzione e commercializzazione è diretta l'attività d'impresa che vengono prodotti dalla società o che sono commissionati a lavoratori esterni e acquistati dall'impresa per la successiva rivendita.

La nozione di “valore unitario” assume, infatti, una rilevanza specifica in relazione ai beni autoprodotti considerato che, in linea generale, per tali beni il valore di mercato e il costo sostenuto per la produzione divergono.

La citata risoluzione ha affermato che:

- con l'utilizzo della locuzione “valore” in luogo di “costo” il legislatore ha voluto riferirsi al valore normale dei beni, determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR;
- il valore di mercato dell'omaggio rileva unicamente al fine di individuare le spese di rappresentanza da sottoporre al regime di deducibilità limitata;
- una volta qualificata la spesa come di rappresentanza (se, quindi, il valore di mercato risulta superiore a 50,00 euro), ai fini del calcolo del limite di deducibilità concorre invece, per intero, il costo di produzione effettivamente sostenuto dall'impresa, indipendentemente dal fatto che lo stesso sia inferiore o meno a 50,00 euro.

A titolo esemplificativo, nel caso in cui l'omaggio autoprodotto abbia un valore di mercato pari a 80,00 euro e un costo di produzione di 40,00 euro:

- l'omaggio costituisce una spesa di rappresentanza da sottoporre alla verifica del limite di deducibilità (valore di mercato superiore al limite di 50,00 euro);
- ai fini del calcolo del *plafond* di deducibilità rileva l'importo di 40,00 euro (costo di produzione effettivo).

La citata risoluzione ha, inoltre, precisato che qualora il valore normale dell'omaggio autoprodotto sia inferiore o uguale a 50,00 euro, il costo effettivamente sostenuto per la produzione beneficia della deduzione integrale. Pertanto, ad esempio, nel caso in cui l'omaggio autoprodotto abbia un valore di mercato pari a 40,00 euro e un costo di produzione pari a 30,00 euro, l'omaggio è interamente deducibile per 30,00 euro.

### **Inerenza**

Il DM 19.11.2008 disciplina il requisito dell'inerenza e richiede che le spese di rappresentanza, per essere deducibili dal reddito d'impresa, siano:

- effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e
- sostenute secondo criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa ovvero secondo coerenza con le pratiche commerciali di settore.

Come sopra indicato, il soddisfacimento di tali requisiti non è richiesto per dedurre i costi d'acquisto degli omaggi di valore unitario non superiore a 50,00 euro.

### **2.1.2 Omaggi ai dipendenti e ai soggetti fiscalmente assimilati**

Gli omaggi ai dipendenti presentano una propria disciplina specifica, indipendente dalla loro funzione di rappresentanza o pubblicità per l'impresa che li distribuisce.

La disciplina in esame è applicabile anche ai titolari di altri rapporti di lavoro i cui redditi siano fiscalmente assimilati al lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 50 del TUIR, in particolare i collaboratori coordinati e continuativi.

In linea generale, il costo sostenuto dal datore di lavoro per l'acquisto di beni da destinare in omaggio ai dipendenti e ai soggetti fiscalmente assimilati (es. collaboratori coordinati e continuativi) è deducibile dal reddito d'impresa secondo le norme relative ai costi per le prestazioni di lavoro di cui all'art. 95 co. 1 del TUIR<sup>9</sup>.

Il suddetto art. 95 considera deducibili dal reddito le spese sostenute a titolo di liberalità a favore dei lavoratori dipendenti (e assimilati), purché queste non abbiano finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto. Tale esclusione è motivata da quanto disposto dall'art. 100 co. 1 del TUIR, che considera le spese sopraelencate deducibili dal reddito d'impresa per un ammontare non superiore al 5 per mille delle spese per prestazioni di lavoro dipendente.

### ***Inclusione nel reddito di lavoro dipendente o assimilato - Condizioni***

Il disposto generale dell'art. 51 co. 1 del TUIR prevede l'assorbimento da parte del reddito di lavoro dipendente di quei "valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro".

Tali regole si applicano anche con riferimento ai titolari di redditi assimilati al lavoro dipendente ai sensi dell'art. 50 del TUIR, per effetto del rinvio operato dal successivo art. 52.

Le erogazioni liberali concesse ai dipendenti (e soggetti assimilati) sono, in linea generale, assoggettate a tassazione<sup>10</sup>. Ai sensi dell'abrogata lett. b) dell'art. 51 co. 2 del TUIR, infatti, non concorrevano a formare il reddito di lavoro dipendente il valore dei beni che costituivano erogazioni liberali concesse in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti (o soggetti assimilati), nel limite di 258,23 euro per periodo d'imposta.

La circ. Agenzia delle Entrate 22.10.2008 n. 59 (§ 16) ha chiarito che gli omaggi ricevuti dai dipendenti (e soggetti assimilati) possono ancora non concorrere alla formazione del reddito qualora non superino, insieme all'ammontare degli altri *fringe benefit*, il limite previsto dall'art. 51 co. 3 del TUIR.

### ***Limite di non concorrenza al reddito per le cessioni gratuite di beni e altri fringe benefit - Novità***

Ai sensi dell'art. 51 co. 3 del TUIR, non concorre a formare il reddito del dipendente (o soggetto assimilato) il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati gratuitamente se complessivamente di importo non superiore a 258,23 euro per periodo d'imposta<sup>11</sup>.

L'art. 40 del DL 4.5.2023 n. 48, conv. L. 3.7.2023 n. 85, ha previsto l'incremento, per il periodo d'imposta 2023, della soglia di non imponibilità dei *fringe benefit* a 3.000,00 euro, restringendo, rispetto al passato, la platea dei beneficiari ai soli lavoratori dipendenti con figli fiscalmente a carico.

---

<sup>9</sup> La ris. Agenzia delle Entrate 21.3.2002 n. 95 ha infatti chiarito che: la deducibilità dei costi relativi ai titolari di redditi assimilati al lavoro dipendente deve essere in generale ammessa in presenza del requisito di "inerenza", richiesto dall'art. 109 co. 5 del TUIR; "le limitazioni alla deducibilità previste in relazione a taluni emolumenti, individuati specificamente dal TUIR, corrisposti ai dipendenti, devono, in linea di massima, ritenersi operanti anche nelle ipotesi in cui i medesimi emolumenti siano corrisposti a percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente".

<sup>10</sup> A decorrere dal 29.5.2008, data di entrata in vigore del DL 27.5.2008 n. 93 conv. L. 24.7.2008 n. 126, il cui art. 2 co. 6 ha abrogato la lett. b) dell'art. 51 co. 2 del TUIR.

<sup>11</sup> L'art. 112 del DL 14.8.2020 n. 104, conv. L. 13.10.2020 n. 126, aveva incrementato tale soglia, inizialmente per il solo periodo d'imposta 2020, a 516,46 euro. L'art. 6-*quinquies* del DL 22.3.2021 n. 41, conv. L. 21.5.2021 n. 69, ha prorogato anche per il periodo d'imposta 2021 l'incremento della suddetta soglia a 516,46 euro.

L'art. 12 del DL 9.8.2022 n. 115, conv. L. 21.9.2022 n. 142, come modificato dall'art. 3 co. 10 del DL 18.11.2022 n. 176, conv. L. 13.1.2023 n. 6, ha incrementato, per il solo periodo d'imposta 2022, a 3.000,00 euro la suddetta soglia per tutti i dipendenti, includendovi anche le somme erogate o rimborsate ai dipendenti dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale.

Pertanto, per il periodo d'imposta 2023, sussistono due soglie distinte per la non imponibilità dei *fringe benefit*, con ambito di applicazione differente, sia dal punto di vista soggettivo che oggettivo:

per i dipendenti senza figli fiscalmente a carico, la soglia ordinaria di 258,23 euro riconosciuta dall'art. 51 co. 3 del TUIR per i beni ceduti e i servizi prestati ai dipendenti (non anche per le somme relative al pagamento delle utenze domestiche);

per i dipendenti con figli fiscalmente a carico, la soglia di 3.000,00 euro, con possibilità di includervi anche le somme erogate o rimborsate ai medesimi dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale.

Se il predetto valore è superiore al citato limite specifico, lo stesso concorre interamente alla formazione del reddito<sup>12</sup>.

La C.M. 23.12.97 n. 326/E (§ 2.3.1) ha precisato che il summenzionato limite di esenzione va determinato considerando anche il valore complessivo di tutti i *fringe benefit* disciplinati dall'art. 51 co. 4 del TUIR, concessi al lavoratore nel periodo d'imposta.

### **Corresponsione di buoni acquisto**

Ai sensi del co. 3-bis dell'art. 51 del TUIR (introdotto dall'art. 1 co. 190 lett. b) della L. 208/2015), ai "*fini dell'applicazione dei commi 2 e 3, l'erogazione di beni, prestazioni, opere e servizi da parte del datore di lavoro può avvenire mediante documenti di legittimazione, in formato cartaceo o elettronico, riportanti un valore nominale*".

Come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 15.6.2016 n. 28 (§ 2.4), il co. 3-bis, nel disciplinare in via generale tale modalità di erogazione dei *benefit*, sancisce che i titoli che li rappresentano, anche se connotati da un valore nominale, non configurano denaro.

Pertanto, i *voucher* natalizi costituirebbero *fringe benefit* in capo ai dipendenti e beneficerebbero dell'esclusione da imposizione se di importo non superiore nel periodo d'imposta 2023 a 258,23 euro o 3.000,00 euro (complessivamente con gli altri *fringe benefit* ricevuti).

### **Bonus carburante**

L'art. 1 co. 1 del DL 14.1.2023 n. 5, conv. L. 10.3.2023 n. 23, ha previsto, anche per il periodo d'imposta 2023, la possibilità per i datori di lavoro privati di erogare ai propri lavoratori dipendenti buoni benzina, o titoli analoghi, esclusi da imposizione fiscale ai sensi dell'art. 51 co. 3 del TUIR per un ammontare massimo di 200,00 euro per lavoratore (c.d. "*bonus carburante*")<sup>13, 14</sup>.

Pertanto, al fine di fruire dell'esenzione da imposizione, i beni e i servizi erogati nel periodo d'imposta 2023 dal datore di lavoro a favore di ciascun lavoratore dipendente possono raggiungere un valore di 200,00 euro per uno o più buoni benzina ed un valore di 258,23 euro, ovvero 3.000,00 euro in relazione ai dipendenti con figli fiscalmente a carico, per l'insieme degli altri beni e servizi (compresi eventuali ulteriori buoni benzina),

<sup>12</sup> Ciò anche con riguardo alla nuova soglia di 3.000,00 euro prevista per il 2023 per i dipendenti con figli fiscalmente a carico (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 4.11.2022 n. 35 e 1.8.2023 n. 23). Ai sensi dell'abrogata lett. b) dell'art. 51 co. 2 del TUIR, invece, qualora il valore delle erogazioni liberali concesse al dipendente (o soggetto assimilato) nello stesso periodo d'imposta avesse superato il limite di 258,23 euro, solo l'eccedenza veniva ricompresa nel reddito del lavoratore e quindi risultava soggetta a ritenuta ai sensi degli artt. 23 e 24 del DPR 600/73.

<sup>13</sup> Sull'agevolazione, si veda, per quanto compatibile, la circ. Agenzia delle Entrate 14.7.2022 n. 27 relativa all'analoga agevolazione prevista per il 2022 dall'art. 2 del DL 21.3.2022 n. 21, conv. L. 20.5.2022 n. 51.

<sup>14</sup> L'art. 1 co. 1 del DL 5/2023, come modificato in sede di conversione in legge, prevede tuttavia che "*L'esclusione dal concorso alla formazione del reddito del lavoratore, disposta dal primo periodo, non rileva ai fini contributivi*". Pertanto, posto che l'esenzione fiscale prevista dal *bonus* carburante 2023, a differenza della precedente versione 2022, non assume rilevanza contributiva, i buoni benzina ricevuti possono concorrere a formare la base imponibile contributiva del dipendente; al riguardo si vedano i chiarimenti forniti dall'INPS con i messaggi 6.11.2023 n. 3884 e 14.11.2023 n. 4027.

nonché, per i soli dipendenti con figli fiscalmente a carico, per le somme erogate o rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale.

Qualora il valore dei beni ceduti (ivi inclusi quelli relativi al *bonus* carburante) e dei servizi prestati sia di importo superiore ai rispettivi (e distinti) limiti fissati dalle norme in commento (258,23 euro per il regime "ordinario" dell'art. 51 co. 3 del TUIR, elevato a 3.000,00 euro per i dipendenti con figli fiscalmente a carico, e/o 200,00 euro per il *bonus* carburante), ciascun valore, per l'intero, sarà soggetto a tassazione ordinaria.

Mutuando le esemplificazioni fornite nell'ambito della circ. Agenzia delle Entrate 14.7.2022 n. 27, nel caso in cui un lavoratore dipendente senza figli fiscalmente a carico benefici, nell'anno d'imposta 2023, di buoni benzina per 100,00 euro e di altri *benefit* (diversi dai buoni benzina) per un valore pari a 300,00 euro, solo quest'ultima somma sarà interamente sottoposta a tassazione ordinaria.

Di contro, se il valore dei buoni benzina è pari a 250,00 euro e quello degli altri *benefit* è pari a 200,00 euro, l'intera somma di 450,00 euro non concorre alla formazione del reddito del lavoratore dipendente, poiché l'eccedenza di 50,00 euro relativa ai buoni benzina confluisce nell'importo ancora capiente degli altri *benefit* di cui all'art. 51 co. 3 del TUIR<sup>15</sup>.

### 2.1.3 Contribuenti con regimi agevolati

Per i contribuenti che determinano il reddito secondo il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità (c.d. "contribuenti minimi" di cui all'art. 27 del DL 98/2011)<sup>16</sup>, dovrebbero valere i chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria con riferimento al precedente regime dei minimi<sup>17</sup>.

La circ. Agenzia delle Entrate 13.7.2009 n. 34 (§ 9) ha precisato che le spese per omaggi possono essere dedotte integralmente soltanto se di valore pari o inferiore a 50,00 euro (in base al principio di cassa proprio del regime in esame), a condizione che l'inerenza all'attività d'impresa sia dimostrabile sulla base di criteri oggettivi.

Per gli omaggi di valore unitario superiore a 50,00 euro, invece, si applica il trattamento previsto per le altre spese di rappresentanza e, quindi, sempre secondo la suddetta circ. 34/2009, la deducibilità sulla base delle regole proprie del DM 19.11.2008.

A fondamento della propria tesi, l'Agenzia delle Entrate richiama la precedente circ. 28.1.2008 n. 7 (§ 5.1), la quale peraltro aveva sostenuto la piena deducibilità delle spese per omaggi (purché inerenti), a prescindere dal valore unitario degli stessi. La posizione fatta propria dalla circ. 34/2009 sembra inoltre contrastare con uno dei principi cardine che presiedono alla determinazione del reddito dei contribuenti che si avvalgono del regime in esame, vale a dire l'inapplicabilità delle norme del TUIR che prevedono specifiche limitazioni alla deducibilità di determinati costi<sup>18</sup>.

<sup>15</sup> Impostazione analoga è stata adottata dall'INPS, con i citati messaggi 6.11.2023 n. 3884 e 14.11.2023 n. 4027, ai fini dell'imposizione contributiva. L'Istituto previdenziale ha infatti chiarito che la quota relativa ai buoni benzina imputabile al "*bonus* carburante" eventualmente confluita nell'importo ancora capiente degli altri *benefit* (comprensiva di eventuali ulteriori buoni benzina) resta esclusa dalla base imponibile ai fini contributivi. Se, invece, in considerazione del valore degli ulteriori *benefit* ceduti, la quota relativa ai buoni benzina risulti eccedente la soglia di 3.000,00 euro per i lavoratori dipendenti con figli fiscalmente a carico o di 258,23 euro per i restanti lavoratori, è assoggettata a contribuzione previdenziale.

<sup>16</sup> L'art. 27 co. 1, 2 e 7 del DL 98/2011, conv. L. 111/2011, aveva introdotto il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile, sostanzialmente implementando il previgente regime dei contribuenti minimi, di cui alla L. 244/2007, di ulteriori requisiti connessi alla novità dell'attività intrapresa. Tale regime è stato abrogato a decorrere dall'1.1.2016, per effetto dell'introduzione del regime forfetario di cui alla L. 190/2014. Sebbene, per effetto dell'abrogazione, il regime non possa più essere scelto in sede di inizio attività, è previsto un residuo periodo di applicabilità a favore dei soggetti che lo avevano scelto entro il 31.12.2015, i quali possono continuare ad applicarlo fino alla scadenza naturale.

<sup>17</sup> Ai sensi dell'art. 1 co. 96 - 117 della L. 24.12.2007 n. 244 (Finanziaria 2008) e del DM 2.1.2008.

<sup>18</sup> Spese telefoniche, spese relative alle autovetture, ecc., che rilevano, di regola, nella misura del 50%.

Tuttavia, le istruzioni alla compilazione del modello REDDITI PF (rigo LM5), in relazione alle spese per omaggi, vitto e alloggio, affermano che *“dette spese possono essere portate in deduzione per l'intero importo pagato se inerenti all'esercizio dell'attività”*.

Con riferimento ai contribuenti che determinano il reddito secondo il regime forfetario per gli autonomi di cui alla L. 23.12.2014 n. 190 (legge di stabilità 2015), il tema della deducibilità degli omaggi non assume alcun rilievo, posto che le spese eventualmente sostenute non sono deducibili analiticamente, essendo il loro ammontare predefinito nel coefficiente di redditività<sup>19</sup>.

Ne consegue che le considerazioni sopra esposte con riferimento al regime di vantaggio non sono applicabili a tale regime.

## 2.1.4 Disciplina ai fini IRAP

### **Omaggi ai clienti**

Con riguardo alla determinazione della base imponibile IRAP per i soggetti IRES<sup>20</sup>, le spese per omaggi sono deducibili per l'importo stanziato a Conto economico<sup>21</sup>.

Per le società di persone in regime naturale<sup>22</sup>, invece, gli oneri diversi di gestione, tra cui sono classificati gli omaggi, non sono compresi tra i costi deducibili previsti dall'art. 5-*bis* del DLgs. 446/97. Di conseguenza, per tali soggetti, gli omaggi non sono deducibili ai fini IRAP.

Si segnala peraltro che le istruzioni ai modelli di dichiarazione IRAP, fino al modello approvato nel 2012, limitavano la previsione di indeducibilità agli omaggi di valore unitario superiore a 50,00 euro (rientranti tra le spese di rappresentanza).

### **Omaggi ai dipendenti e ai soggetti assimilati**

Per quanto riguarda i soggetti IRES<sup>23</sup>, l'art. 5 co. 1 e 3 del DLgs. 446/97 prevede l'indeducibilità dei costi relativi al personale, anche se contabilizzati in Conto economico in voci diverse dalla B.9 (spese per il personale).

Il precedente art. 11 co. 2 del DLgs. 446/97 sembrava escludere in ogni caso la deducibilità dall'imponibile IRAP degli omaggi ai dipendenti (e collaboratori coordinati e continuativi). Infatti, secondo la norma gli omaggi risultavano indeducibili:

- se contabilizzati tra le spese per il personale quando distribuiti in relazione al rapporto di lavoro;
- se classificati tra gli oneri diversi di gestione.

---

<sup>19</sup> La L. 23.12.2014 n. 190 ha introdotto il regime fiscale agevolato per autonomi fruibile da imprenditori individuali e lavoratori autonomi che possiedono determinati requisiti. Nell'ambito di tale regime, il reddito è determinato in modo forfetario tramite l'applicazione del coefficiente di redditività, previsto per la specifica attività svolta, all'ammontare dei ricavi o compensi percepiti nel periodo d'imposta (art. 1 co. 64 della L. 190/2014).

<sup>20</sup> E per i soggetti IRPEF che hanno optato per il regime di determinazione della base imponibile in base al bilancio.

<sup>21</sup> È l'effetto dell'abrogazione dell'art. 11-*bis* del DLgs. 15.12.97 n. 446, il quale stabiliva che i componenti positivi e negativi che concorrono alla formazione del valore della produzione si assumono apportando ad essi le variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi. In proposito, la C.M. 26.7.2000 n. 148/E (§ 2.2.2) ha chiarito che tra i costi indeducibili dei beni destinati ai dipendenti non rientrano le tute, le scarpe da lavoro e, in generale, i beni in qualche modo strumentali all'esercizio dell'attività lavorativa prestata dal dipendente, mentre vi rientrano le erogazioni liberali. Si veda anche la circ. Assonime 10.5.2000 n. 34 (§ 4).

<sup>22</sup> Si ricorda che dal 2022, indipendentemente dall'organizzazione della quale si avvalgono, l'IRAP non è più dovuta dalle persone fisiche esercenti (art. 1 co. 8 della L. 234/2021, legge di bilancio 2022):

- attività commerciali (ex art. 3 co. 1 lett. b) del DLgs. 446/97);
- arti e professioni (ex art. 3 co. 1 lett. c) del DLgs. 446/97).

<sup>23</sup> Diversi da quelli esercenti attività bancaria, finanziaria e assicurativa.



Ai sensi dell'abrogato art. 11 co. 2 del DLgs. 446/97 erano comunque deducibili "le somme erogate a terzi per l'acquisizione di beni e di servizi destinati alla generalità o a categorie dei dipendenti e dei collaboratori".

La circ. Agenzia delle Entrate 26.5.2009 n. 27 (§ 1.4) ha precisato che l'abrogazione dell'art. 11 co. 2 del DLgs. 446/97 riveste carattere esclusivamente formale, posto che la regola enunciata dalla norma soppressa si desume comunque dalla disciplina dell'IRAP, ove sono resi indeducibili, in capo al soggetto passivo, quei costi che non rappresentano, ai fini del tributo, componenti positive imponibili per il soggetto percettore.

Di conseguenza, gli omaggi destinati ai dipendenti o collaboratori sembrerebbero:

deducibili ove siano funzionali all'attività d'impresa, non assumendo natura retributiva per il dipendente (o collaboratore);

indeducibili se considerati tra le spese per il personale, in quanto assunti natura retributiva, fatta eccezione per gli omaggi destinati ai dipendenti a tempo indeterminato<sup>24</sup> e agli altri lavoratori per i quali è prevista la deducibilità analitica dei relativi costi<sup>25</sup> (es. addetti alla ricerca e sviluppo).

Per le società di persone in regime naturale, invece, gli omaggi ai dipendenti (o collaboratori) sono indeducibili ai fini IRAP, posto che i relativi costi d'acquisto non sono menzionati tra quelli deducibili ex art. 5-bis del DLgs. 446/97, salvo che siano destinati ai dipendenti a tempo indeterminato<sup>26</sup> o agli altri lavoratori per i quali è prevista la deducibilità analitica dei relativi costi<sup>27</sup> (es. addetti alla ricerca e sviluppo).

## 2.2 ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI

La cessione gratuita di beni non strumentali non costituisce reddito per il professionista<sup>28</sup>. Infatti, l'art. 54 del TUIR non contiene una disposizione espressa in merito, diversamente da quanto previsto per gli esercenti attività d'impresa<sup>29</sup>.

### 2.2.1 Omaggi ai clienti del professionista

Ai sensi dell'art. 54 co. 5 del TUIR, il costo dei beni oggetto di cessione gratuita od omaggio alla clientela è deducibile dal reddito del professionista, a titolo di spesa di rappresentanza, nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Come chiarito dall'Amministrazione finanziaria<sup>30</sup>, la nozione di spese di rappresentanza di cui al DM 19.11.2008 rileva anche ai fini del reddito di lavoro autonomo; di conseguenza, anche in tal caso deve essere rispettato il requisito dell'inerenza.

### 2.2.2 Omaggi ai dipendenti e ai collaboratori del professionista

Per i professionisti, il costo sostenuto per l'acquisto di beni dati in omaggio ai propri dipendenti non è specificamente disciplinato dal TUIR.

<sup>24</sup> Art. 11 co. 4-octies del DLgs. 446/97.

<sup>25</sup> Art. 11 co. 1 lett. a) del DLgs. 446/97.

<sup>26</sup> Art. 11 co. 4-octies del DLgs. 446/97.

<sup>27</sup> Art. 11 co. 1 lett. a) del DLgs. 446/97.

<sup>28</sup> Per i lavoratori autonomi, invece, assumono rilevanza reddituale le plusvalenze relative a beni strumentali, ai sensi dell'art. 54 co. 1-bis del TUIR, quando:

sono realizzate mediante una cessione a titolo oneroso;

sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;

i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione o a finalità estranee all'arte o alla professione medesima (come ad esempio la destinazione ad omaggio).

<sup>29</sup> Si veda l'art. 85 co. 2 del TUIR.

<sup>30</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 13.7.2009 n. 34 (§ 1).

Sul punto, la tesi prevalente considera il costo di tali omaggi deducibile a norma dell'art. 54 co. 1 del TUIR (ovvero, in misura integrale). Tale previsione, infatti, avrebbe una portata del tutto analoga a quella dell'art. 95 dello stesso TUIR, che include le spese effettuate a titolo di liberalità verso i dipendenti tra le spese per prestazioni di lavoro.

Tale impostazione sembra peraltro avallata dal DM 19.11.2008, secondo il quale la finalità promozionale o di pubbliche relazioni esclude che possano qualificarsi come spese di rappresentanza le erogazioni gratuite a beneficio di soci, dipendenti o collaboratori.

Le medesime disposizioni sembrerebbero applicabili anche ai collaboratori coordinati e continuativi.

### 2.2.3 Contribuenti con regimi agevolati

Per i contribuenti che determinano il reddito secondo il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità (c.d. "contribuenti minimi" di cui all'art. 27 del DL 98/2011)<sup>31</sup>, dovrebbero valere i chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria con riferimento al "vecchio" regime dei minimi<sup>32</sup>.

La circ. Agenzia delle Entrate 13.7.2009 n. 34 (§ 9) ha precisato che le spese per omaggi possono essere dedotte integralmente soltanto se di valore pari o inferiore a 50,00 euro (in base al principio di cassa proprio del regime in esame), a condizione che l'inerenza sia dimostrabile sulla base di criteri oggettivi.

Per gli omaggi di valore unitario superiore a 50,00 euro, si applica il trattamento previsto per le altre spese di rappresentanza e, quindi, sempre secondo la circ. 34/2009, la deducibilità nel limite del *plafond* dell'1% del reddito di lavoro autonomo professionale<sup>33</sup>.

Con riferimento ai contribuenti che determinano il reddito secondo il regime forfetario per gli autonomi di cui alla L. 23.12.2014 n. 190 (legge di stabilità 2015), il tema della deducibilità degli omaggi non assume alcun rilievo, posto che le spese eventualmente sostenute non sono deducibili analiticamente, essendo il loro ammontare predefinito nel coefficiente di redditività<sup>34</sup>.

Ne consegue che le considerazioni sopra esposte con riferimento al regime di vantaggio non sono applicabili a tale regime.

### 2.2.4 Disciplina ai fini IRAP

Ai sensi dell'art. 8 co. 1 del DLgs. 15.12.97 n. 446, sono indeducibili ai fini IRAP i costi sostenuti da studi associati e associazioni tra professionisti per le spese di lavoro dipendente e assimilato (fatte salve le deduzioni previste dal successivo art. 11 del medesimo DLgs.).

In linea generale, quindi, le spese per omaggi sembrerebbero indeducibili, considerata la loro inclusione tra i costi per il lavoro dipendente e assimilato, salvo che tali omaggi:

---

<sup>31</sup> L'art. 27 co. 1, 2 e 7 del DL 98/2011, conv. L. 111/2011, aveva introdotto il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile, sostanzialmente implementando il previgente regime dei contribuenti minimi, di cui alla L. 244/2007, di ulteriori requisiti connessi alla novità dell'attività intrapresa. Tale regime è stato abrogato a decorrere dall'1.1.2016, per effetto dell'introduzione del regime forfetario di cui alla L. 190/2014. Sebbene, per effetto dell'abrogazione, il regime non possa più essere scelto in sede di inizio attività, è previsto un residuo periodo di applicabilità a favore dei soggetti che lo avevano scelto entro il 31.12.2015, i quali possono continuare ad applicarlo fino alla scadenza naturale.

<sup>32</sup> Ai sensi dell'art. 1 co. 96 - 117 della L. 24.12.2007 n. 244 (Finanziaria 2008) e del DM 2.1.2008.

<sup>33</sup> Per alcuni rilievi critici, si veda il precedente § 2.1.3.

<sup>34</sup> La L. 23.12.2014 n. 190 ha introdotto il regime fiscale agevolato per autonomi fruibile da imprenditori individuali e lavoratori autonomi che possiedono determinati requisiti. Nell'ambito di tale regime, il reddito è determinato in modo forfetario tramite l'applicazione del coefficiente di redditività, previsto per la specifica attività svolta, all'ammontare dei ricavi o compensi percepiti nel periodo d'imposta (art. 1 co. 64 della L. 190/2014).

risultino funzionali all'attività di lavoro autonomo e non assumano natura retributiva per il dipendente o collaboratore;

oppure siano destinati a dipendenti a tempo indeterminato o agli altri lavoratori (es. addetti alla ricerca e sviluppo) per i quali è prevista la deducibilità analitica dei relativi costi.

### 3 IVA

Le cessioni gratuite di beni seguono la disciplina generale dell'art. 2 co. 2 n. 4 del DPR 26.10.72 n. 633, il quale le considera "assimilate" alle cessioni "in senso stretto" e come tali imponibili IVA; di conseguenza, l'IVA a monte è detraibile.

Tuttavia, lo stesso art. 2 co. 2 n. 4 individua un'eccezione alla regola generale di imponibilità degli omaggi, considerando fuori campo IVA i beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa, a prescindere dal costo unitario degli stessi (superiore, pari o inferiore a 50,00 euro). Per tali omaggi, l'IVA a monte può essere detratta a condizione che il costo unitario dei beni non sia superiore a 50,00 euro<sup>35</sup>.

Ai fini della detrazione dell'IVA, quindi, rileva, innanzi tutto, quella che viene definita "attività propria dell'impresa".

La nozione di "attività propria dell'impresa" si evince dai chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria, tra cui si segnala la C.M. 3.8.79 n. 25/364495, che la definisce come *"ogni attività compresa nell'ordinario campo d'azione dell'impresa e cioè nell'oggetto proprio e istituzionale della stessa, con la sola esclusione di quelle attività che risultino svolte non in via principale, vale a dire come direttamente rivolte al conseguimento delle finalità proprie dell'impresa, ma in via meramente strumentale, accessoria od occasionale"*.

La prassi ministeriale precisa che rileva l'attività effettivamente svolta, e non i dati formali presenti nell'atto costitutivo<sup>36</sup>.

#### **Spese di rappresentanza**

L'art. 19-bis<sup>1</sup> co. 1 lett. h) del DPR 633/72 prevede l'indetraibilità dell'IVA riferita agli oneri sostenuti per le spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sui redditi<sup>37</sup>, salvo che per quella assolta sui beni di costo unitario non superiore a 50,00 euro.

Posto che la nozione di spese di rappresentanza prevista dal DM 19.11.2008, attuativo dell'art. 108 co. 2 del TUIR<sup>38</sup>, si estende automaticamente anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, l'IVA sostenuta per l'acquisto di beni e servizi qualificati come "di rappresentanza" è indetraibile, se si tratta di beni di costo unitario superiore a 50,00 euro, a prescindere dalla deducibilità dei relativi costi dal reddito d'impresa.

La C.M. 16.7.98 n. 188/E (§ 6.2) ha tuttavia chiarito che:

gli acquisti di beni destinati a essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa, costituiscono sempre spese di rappresentanza;

viceversa, gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa, non costituiscono spese di rappresentanza.

Al riguardo, non è ancora stato chiarito se la suddetta distinzione trovi ancora applicazione, posto che tale diversità di trattamento non si rinviene nella disciplina di cui al citato DM 19.11.2008.

In attesa degli auspicati chiarimenti ufficiali, il regime IVA dei beni ceduti a titolo di omaggio viene di seguito analizzato sulla base della suddetta distinzione indicata dall'Amministrazione finanziaria.

<sup>35</sup> Tale soglia è stata innalzata da 25,82 a 50,00 euro dal DLgs. 21.11.2014 n. 175 (in vigore dal 13.12.2014).

<sup>36</sup> Si veda la circ. Agenzia delle Entrate 4.6.2002 n. 168. In giurisprudenza, si vedano Cass. 7.5.2008 n. 11085, Cass. 1.6.2001 n. 7423, Cass. 28.5.2001 n. 7214, Cass. 3.5.2001 n. 6194 e Cass. 6.2.99 n. 1033.

<sup>37</sup> Si vedano gli artt. 108 co. 2 e 54 co. 5 del TUIR, rispettivamente in tema di reddito d'impresa e di reddito di lavoro autonomo.

<sup>38</sup> Si veda il precedente § 2.1.1.

### 3.1 BENI RIENTRANTI NELL'ATTIVITÀ PROPRIA DELL'IMPRESA

Come sopra indicato, la C.M. 16.7.98 n. 188/E (§ 6.2) ha chiarito che gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o commercio rientra nell'attività propria dell'impresa, non costituiscono spese di rappresentanza. Pertanto, l'IVA assolta all'atto dell'acquisto è detraibile, non trovando applicazione la previsione di indetraibilità oggettiva di cui all'art. 19-*bis*1 co. 1 lett. h) del DPR 633/72.

Per la cessione gratuita, ai sensi dell'art. 2 co. 2 n. 4 del DPR 633/72, i beni ceduti risultano imponibili IVA indipendentemente dal loro costo (di acquisto o di produzione) unitario. Pertanto, non rileva se gli stessi presentano un costo inferiore, pari o superiore a 50,00 euro.

#### 3.1.1 Prezzo di acquisto o di costo

L'art. 13 co. 2 lett. c) del DPR 633/72 assume come base imponibile delle operazioni gratuite, da determinare nel momento in cui si effettuano le operazioni in esame<sup>39</sup>:

- il prezzo di acquisto dei beni (o di beni simili);
- ovvero, in mancanza, il prezzo di costo<sup>40</sup>.

#### 3.1.2 Documentazione per la cessione

L'art. 18 co. 3 del DPR 633/72 dispone che la rivalsa dell'IVA non è obbligatoria per le cessioni gratuite di cui all'art. 2 co. 2 n. 4.

In assenza di rivalsa, l'operazione può essere certificata, alternativamente<sup>41</sup>:

- emettendo, in un unico esemplare, un'autofattura con l'indicazione del prezzo di acquisto o di produzione dei beni, dell'aliquota applicabile e della relativa imposta, specificando anche che trattasi di "autofattura per omaggi". Tale documento, che deve essere annotato esclusivamente sul registro IVA delle vendite (di cui all'art. 23 del DPR 633/72), può essere emesso singolarmente per ciascuna cessione, ovvero mensilmente per tutte le cessioni effettuate nel mese;
- annotando, su un apposito "registro degli omaggi", tenuto a norma dell'art. 39 del DPR 633/72, l'ammontare globale dei prezzi di acquisto o di produzione dei beni ceduti gratuitamente, riferiti alle cessioni effettuate in ciascun giorno, distinte per aliquota.

Alla generica possibilità di ricorrere ad una delle sopra citate modalità di certificazione delle cessioni gratuite, fanno, tuttavia, eccezione le operazioni al dettaglio soggette a memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi ex art. 2 co. 5 del DLgs. 127/2015, per le quali dovrebbe essere consentita l'emissione della sola autofattura singola (e non anche di quella "mensile"), mentre non parrebbe ammissibile il ricorso al registro degli omaggi<sup>42</sup>.

Come chiarito in via di prassi (si veda la guida Agenzia delle Entrate 30.9.2022, p. 26), le autofatture per omaggi devono essere emesse come fatture elettroniche e inviate al Sistema di Interscambio:

- riportando i dati del cedente/prestatore sia nella sezione "Dati del cedente/prestatore" sia nella sezione "Dati del cessionario/committente";
- indicando "TD27" nel campo "tipo documento"<sup>43</sup>.

#### 3.1.3 Indeducibilità dell'IVA non addebitata in rivalsa

<sup>39</sup> Sul punto, la circ. Assonime 13.10.2009 n. 42 afferma la rilevanza anche delle spese per migliorie sostenute a seguito dell'acquisto nonché del deprezzamento che il bene ha subito nel tempo.

<sup>40</sup> Analogamente a quanto previsto dall'art. 74 della direttiva 28.11.2006 n. 2006/112/CE.

<sup>41</sup> Si veda la C.M. 27.4.73 n. 32/501388 (§ VI).

<sup>42</sup> Cfr. consulenza giuridica Agenzia delle Entrate 14.2.2022 n. 3.

<sup>43</sup> Così come chiarito dalla guida Agenzia delle Entrate 30.9.2022, p. 26, qualora per la cessione gratuita il cedente eserciti il diritto di rivalsa, lo stesso dovrà indicare il tipo documento "TD01" (o il "TD24" in presenza di un DDT).

L'IVA non addebitata in rivalsa è indeducibile ai fini delle imposte dirette. In questo senso si è espressa la circ. Agenzia delle Entrate 18.6.2001 n. 57 (§ 8.1)<sup>44</sup>.

### 3.1.4 Campioni gratuiti

In base all'art. 2 co. 3 lett. d) del DPR 633/72, sono escluse da IVA le cessioni gratuite di campioni<sup>45</sup> di modico valore appositamente contrassegnati<sup>46</sup>.

Ai sensi dell'art. 19 co. 3 lett. c) del DPR 633/72, è detraibile l'IVA relativa alle operazioni escluse da imposta di cui all'art. 2 co. 3 lett. d).

In pratica, pur trattandosi di cessioni "fuori campo IVA", il diritto di detrazione resta esercitabile.

#### **Esclusione da IVA - Condizioni**

La prassi ministeriale individua le seguenti condizioni di esclusione dal campo di applicazione dell'IVA:

i campioni devono essere di modico valore<sup>47</sup>. Al riguardo, occorre fare riferimento agli usi commerciali, restando comunque imponibili i beni di valore significativo; i campioni, inoltre, non devono essere necessariamente beni di dimensione o di valore inferiore ai beni commercializzati dall'impresa, potendo anche trattarsi di esemplari dei suddetti beni;

deve trattarsi di campioni gratuiti, ceduti "*per promuovere il bene, al fine di migliorarne la conoscenza e la diffusione presso gli utilizzatori, attuali e potenziali*"<sup>48</sup>;

i beni devono essere appositamente contrassegnati in maniera indelebile, "*sia per evitare che [...] possano formare successivamente oggetto di commercializzazione, sia per impedire che si possano verificare manovre distorsive della concorrenza*"<sup>49</sup>. Il requisito dell'indelebilità della dicitura implica che non è valida la mera apposizione di un adesivo sul prodotto<sup>50</sup>. In proposito si riscontra un diverso orientamento della Corte di Cassazione<sup>51</sup>, la quale ha affermato che "*in assenza di una puntuale previsione normativa che preveda l'indelebilità del contrassegno, deve, dunque, ritenersi che l'obbligo di contrassegnare i campioni sia correttamente assolto mediante l'apposizione di un'etichettatura, benché rimuovibile, sui beni ovvero [...] sull'involucro che li contiene*".

## 3.2 BENI NON RIENTRANTI NELL'ATTIVITÀ PROPRIA DELL'IMPRESA

<sup>44</sup> La circolare, infatti, chiarisce che, "*nel caso in cui il cedente decida di non addebitare l'IVA e di procedere con l'emissione di un'autofattura o con l'annotazione nel registro degli omaggi, l'operazione genera un debito d'imposta verso l'Erario e, nel contempo, un onere per il soggetto che ha deciso di effettuare la cessione gratuita. Tale onere, tuttavia, è indeducibile ai fini delle imposte dirette, in quanto l'art. 64, comma 1 del TUIR [ora art. 99 co. 1] dispone che le imposte per cui è possibile richiedere, anche solo facoltativamente, la rivalsa non sono ammesse in deduzione*".

<sup>45</sup> Secondo la Corte di Giustizia UE 30.9.2010 causa C-581/08, un campione costituisce "*un esemplare di un prodotto che è volto a promuovere le vendite di quest'ultimo e che consente di valutare le caratteristiche e le qualità di questo prodotto senza condurre ad un consumo finale diverso da quello inerente a siffatte operazioni di promozione*". La normativa interna, inoltre, non può limitare detta nozione agli esemplari forniti in una forma non disponibile alla vendita o al primo di una serie di esemplari identici forniti allo stesso destinatario, dovendo invece tenere conto sia della natura del prodotto, sia del contesto commerciale in cui si inserisce la distribuzione degli esemplari.

<sup>46</sup> Secondo la ris. Agenzia delle Entrate 3.4.2003 n. 83, non è soggetta a IVA la cessione di campioni gratuiti di beni, la cui produzione o il cui commercio rientri nell'attività propria dell'impresa, che, unitariamente considerati, siano di modico valore, anche se il valore complessivo della fornitura sia di consistente entità.

<sup>47</sup> Si vedano le risoluzioni ministeriali 30.7.91 n. 430288, 7.2.91 n. 430047, 23.4.80 n. 381445 e 20.11.80 n. 360021.

<sup>48</sup> Ris. Agenzia delle Entrate 3.4.2003 n. 83.

<sup>49</sup> Ris. Agenzia delle Entrate 3.4.2003 n. 83.

<sup>50</sup> Si veda la R.M. 19.11.73 n. 503097.

<sup>51</sup> Cfr. Cass. 31.10.2018 n. 27795.

In base al chiarimento fornito dalla C.M. 16.7.98 n. 188/E (§ 6.2), gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa, costituiscono sempre spese di rappresentanza, indipendentemente dal costo unitario dei beni stessi.

L'art. 19-*bis*1 co. 1 lett. h) del DPR 633/72 prevede la detraibilità dell'IVA relativa alle spese di rappresentanza sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a 50,00 euro<sup>52</sup>.

In base al combinato disposto dell'art. 2 co. 2 n. 4 e dell'art. 19-*bis*1 co. 1 lett. h) del DPR 633/72, si ha che, per i beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa (non essendo di propria produzione o commercio), la cessione gratuita è sempre esclusa da IVA<sup>53</sup>.

L'IVA "a monte", invece, è:

- detraibile, se il costo d'acquisto unitario del bene non è superiore a 50,00 euro;
- indetraibile, se il costo d'acquisto unitario del bene è superiore a 50,00 euro.

### 3.2.1 Confezioni di beni

Se l'omaggio è rappresentato da una confezione di beni, ai fini dell'individuazione del regime IVA applicabile, occorre avere riguardo al costo dell'intera confezione, anziché al costo dei singoli beni<sup>54</sup>.

Pertanto, qualora – ad esempio – l'omaggio consista in un cesto natalizio contenente sei diversi beni, ciascuno del costo unitario di 10,00 euro, lo stesso sarà considerato come un unico omaggio del valore di 60,00 euro (con conseguente indetraibilità dell'IVA afferente l'acquisto dei prodotti medesimi, in quanto considerata spesa di rappresentanza ex art. 19-*bis*1 co. 1 lett. h) del DPR 633/72).

#### **Beni soggetti ad aliquote diverse**

La C.M. 24.3.92 n. 19/440105, al fine di evitare che il soggetto passivo riporti in fattura l'elenco analitico di tutti i prodotti inseriti nella confezione distribuita durante le festività natalizie o pasquali, consente di adottare una procedura semplificata, a condizione che venga depositato, presso il competente ufficio delle Entrate (compresa la comunicazione, per conoscenza, al Comando della Guardia di Finanza), l'elenco aggiornato delle confezioni con la specificazione delle aliquote applicabili ai singoli prodotti.

Se tale condizione risulta soddisfatta, la fattura emessa può riportare esclusivamente:

- il tipo di confezione;
- il prezzo complessivo;
- gli importi imponibili alle diverse aliquote;
- il corrispondente ammontare dell'IVA;
- gli estremi dell'avvenuto deposito del suddetto elenco presso l'ufficio delle Entrate;

---

<sup>52</sup> Si ricorda che, per effetto dell'art. 30 del DLgs. 21.11.2014 n. 175, in vigore dal 13.12.2014, il valore di 50,00 euro sostituisce il precedente valore di 25,82 euro nell'ambito della disciplina relativa alle cessioni gratuite di beni (art. 2 co. 2 n. 4 del DPR 633/72) e alle spese di rappresentanza (art. 19-*bis*1 co. 1 lett. h) del DPR 633/72).

Tale nuova soglia si applica alle operazioni effettuate, ai sensi dell'art. 6 del DPR 633/72, dal 13.12.2014.

<sup>53</sup> Ai sensi dell'art. 2 co. 2 n. 4 del DPR 633/72, infatti, sono cessioni non soggette ad IVA:

le cessioni gratuite di beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa di costo unitario non superiore a 50,00 euro (a seguito del DLgs. 175/2014, in vigore dal 13.12.2014);

le cessioni di beni per i quali non è stata operata la detrazione dell'imposta.

Poiché l'IVA sulle spese di rappresentanza non è ammessa in detrazione in relazione all'acquisto di beni di costo unitario superiore a 50,00 euro, ai sensi dell'art. 19-*bis*1 co. 1 lett. h) del DPR 633/72, ne deriva che le cessioni gratuite di beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa sono escluse da IVA anche se di costo unitario superiore a 50,00 euro, in quanto non è stata operata la detrazione d'imposta.

<sup>54</sup> In proposito si evidenzia un differente orientamento di Assonime (cfr. circ. Assonime 1.8.96 n. 89, § 1), secondo la quale la cessione in omaggio di più beni il cui complessivo costo d'acquisto superi i 50,00 euro dovrebbe essere esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, essendo sufficiente che il costo unitario di ciascun bene non ecceda tale importo.

gli estremi dell'autorizzazione dell'Amministrazione finanziaria che consente all'impresa di non dover elencare tutti i singoli beni costituenti la confezione.

In proposito occorre segnalare come non risultino presenti ulteriori documenti di prassi che, successivamente alla pubblicazione di tale risalente circolare, siano tornati ad esprimersi sulla questione. In assenza di ulteriori chiarimenti, la procedura dovrebbe, pertanto, considerarsi tuttora valida.

### 3.3 OMAGGI AI DIPENDENTI

I beni acquistati per essere ceduti a titolo di omaggio ai propri dipendenti non sono inerenti all'attività d'impresa e non possono nemmeno essere qualificati come spese di rappresentanza; di conseguenza:

la relativa IVA è indetraibile;

la loro cessione gratuita è esclusa dal campo di applicazione dell'imposta, ai sensi dell'art. 2 co. 2 n. 4 del DPR 633/72<sup>55</sup>.

Le medesime considerazioni dovrebbero, altresì, valere per gli eventuali servizi acquistati per essere successivamente resi a titolo di omaggio ai propri dipendenti<sup>56</sup>. Di conseguenza anche in tale caso:

la relativa IVA risulterà indetraibile;

la prestazione gratuita resa al dipendente verrà considerata fuori campo IVA ai sensi dell'art. 3 co. 3 del DPR 633/72.

Se gli omaggi sono rappresentati da beni oggetto dell'attività d'impresa, spetta la detrazione dell'imposta, mentre la cessione gratuita è imponibile ex art. 2 co. 2 n. 4 del DPR 633/72<sup>57</sup>.

## 4 BUONI ACQUISTO (VOUCHER)

È ormai prassi diffusa concedere omaggi anche sotto forma di "buoni acquisto" (*voucher*), che consentono l'acquisto di beni/servizi in determinati esercizi commerciali convenzionati, nel limite del valore facciale esposto sul buono.

### 4.1 TRATTAMENTO AI FINI IVA

La disciplina IVA applicabile all'emissione, al trasferimento e al riscatto dei *voucher* è stata riformata con il DLgs. 29.11.2018 n. 141<sup>58</sup>, al fine di recepire le novità introdotte dalla direttiva del Consiglio dell'Unione europea 27.6.2016 n. 1065. Le nuove disposizioni trovano applicazione per i buoni emessi successivamente al 31.12.2018.

Nell'ambito dell'attuale disciplina, i *voucher* (o "buoni corrispettivo") sono definiti come strumenti che contengono l'obbligo di essere accettati come corrispettivo o parziale corrispettivo a fronte di una cessione di beni o di una prestazione di servizi e che riportano sul supporto utilizzato o sulla relativa documentazione le informazioni necessarie a individuare i beni o servizi da cedere o prestare o le identità dei potenziali cedenti o prestatori, ivi incluse le condizioni generali di utilizzo dei buoni medesimi.

<sup>55</sup> Si veda la R.M. 16.10.90 n. 666305.

<sup>56</sup> Si veda la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 18.5.2022 n. 273.

<sup>57</sup> Così come chiarito dalla giurisprudenza (cfr. Cass. 12.2.2020 n. 3387), la fornitura di indumenti ai dipendenti non sembrerebbe configurare un'ipotesi di cessione gratuita imponibile ai fini IVA di cui all'art. 2 co. 2 n. 4 del DPR 633/72, così come la somministrazione dei pasti ai dipendenti da parte del datore di lavoro. Tali prestazioni dovrebbero, infatti, essere ricomprese tra gli obblighi contrattuali assunti dall'imprenditore, il quale si impegna a fornire ai propri dipendenti l'abbigliamento al pari delle altre strumentazioni di lavoro o dei pasti. Tali forniture sono, pertanto, caratterizzate da peculiari connotati che le fanno differire da una cessione gratuita, integrando piuttosto una messa a disposizione dei dipendenti di strumenti da lavoro per la quale risulta di fatto impossibile la rivalsa nei confronti del personale.

<sup>58</sup> Pubblicato sulla *G.U.* 28.12.2018 n. 300.

Inoltre, nell'attuale disciplina, si distingue tra buoni "monouso" e buoni "multiuso" ai fini della corretta individuazione del momento di esigibilità dell'imposta<sup>59</sup>.

### **Buoni "monouso"**

Un buono-corrispettivo si considera "monouso" (cfr. art. 6-ter del DPR 633/72) se, fin dal momento della sua emissione, è nota la disciplina applicabile, ai fini IVA, alla cessione di beni o alle prestazioni di servizi cui il buono-corrispettivo dà diritto. Vale a dire che, al momento dell'emissione del buono-corrispettivo, sono già noti tutti gli elementi che consentono di determinare il trattamento IVA applicabile all'operazione ad esso sottesa (es. natura, qualità, quantità dei beni o servizi forniti).

In virtù di tali caratteristiche, la cessione di beni o la prestazione di servizi cui il buono-corrispettivo "monouso" dà diritto si considera effettuata:

- all'atto dell'emissione del buono-corrispettivo e
- all'atto di ciascun trasferimento del buono-corrispettivo antecedente il riscatto dello stesso.

### **Buoni "multiuso"**

Un buono-corrispettivo si considera "multiuso" (cfr. art. 6-quater del DPR 633/72), invece, se la disciplina applicabile, ai fini IVA, alla cessione di beni o alla prestazione di servizi cui il buono-corrispettivo dà diritto non è nota al momento della sua emissione (ad esempio perché è possibile utilizzare il buono presso un dettagliante che cede beni soggetti ad aliquote IVA diverse).

L'operazione si considera effettuata soltanto nel momento in cui il buono è riscattato, dando luogo ad una cessione di beni o una prestazione di servizi. L'esigibilità dell'imposta sorge secondo le ordinarie regole di cui all'art. 6 del DPR 633/72.

## **4.2 TRATTAMENTO AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE**

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello 12.12.2019 n. 519, ha fornito per la prima volta chiarimenti in merito al trattamento dei *voucher* concessi a terzi ai fini dell'imposizione diretta.

In particolare, la deducibilità delle spese sostenute per l'acquisto di *voucher* che le imprese omaggiano ai propri clienti segue il trattamento delle spese di rappresentanza.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, gli oneri sostenuti dall'azienda per l'acquisto di *voucher* da regalare, a titolo promozionale, ai propri clienti rientrano nella categoria "residuale" delle spese di rappresentanza ex art. 1 co. 1 lett. e) del DM 19.11.2008, nonostante la formulazione letterale della norma faccia riferimento diretto solo a beni e servizi.

### **Concessione a dipendenti**

I buoni acquisto concessi ai dipendenti costituiscono *fringe benefit* in capo ai dipendenti<sup>60</sup> e i relativi costi rientrerebbero quindi tra quelli deducibili per la società ai sensi dell'art. 95 del TUIR.

<sup>59</sup> Si vedano, *ex multis*, le risposte a interpello Agenzia delle Entrate 13.1.2023 n. 29 e 29.7.2021 n. 523.

<sup>60</sup> Si veda il precedente § 2.1.2.