



## TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI AZIENDALI

Nello studio che segue verrà evidenziato il trattamento fiscale ai fini Iva e delle imposte sui redditi, previsto dalla vigente normativa tributaria, per gli omaggi ai clienti e dipendenti, in occasione delle festività natalizie. Per una corretta analisi del trattamento fiscale riservato agli omaggi è bene distinguere tra beni oggetto dell'attività d'impresa e beni che non rientrano nell'attività stessa.

### DEDUCIBILITA' OMAGGI A CLIENTI DI BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITA' PROPRIA

I costi sostenuti per l'acquisto di beni, ceduti gratuitamente a terzi, la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa, in base alla C.M. n. 188/E/1998, sono qualificati come "spese di rappresentanza".

Per la definizione e le condizioni di deducibilità e detraibilità delle spese di rappresentanza si fa riferimento al D.M. 19 novembre 2008, il quale definisce inerenti e congrue le spese di rappresentanza sostenute e documentate:

- Per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi;
- Effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni;
- 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.

Ai fini della deducibilità le spese di rappresentanza sono disciplinate dall'articolo 108, comma 2, del TUIR, il quale dispone che:

- Sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità;
- Sono totalmente deducibili se di valore unitario non superiore a euro 50,00.

Quindi le spese di rappresentanza possono essere dedotte entro un determinato importo, appositamente indicato nel D.M. 19 novembre 2008, ovvero in misura pari:

- All'1,5% dei ricavi e altri proventi fino a 10 milioni di euro;
- Allo 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro;
- Allo 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 50 milioni di euro.

RICAVI E PROVENTI	IMPORTO MASSIMO DEDUCIBILE
Fino a 10 milioni di euro	1,5%
Per la parte eccedente 10 milioni di euro e fino 50 milioni di euro	0,6%
Per la parte eccedente 50 milioni di euro	0,4%
100% se di valore unitario non superiore a euro 50	

Con riguardo al valore di 50,00 euro fissato per la deducibilità integrale, va precisato che nel caso in cui l'omaggio sia composto da più beni (es. cestino natalizio), il valore di 50,00 euro deve essere riferito al valore complessivo dell'omaggio.



## DETRIBILITA' IVA SUGLI OMAGGI DI BENI A CLIENTI

Ai fini della detraibilità Iva, bisogna far riferimento all'art. 30 del D.Lgs. n. 175/2014, il quale stabilisce che sulle spese di rappresentanza è ammessa la detrazione integrale dell'Iva se il costo unitario del bene non è superiore a 50,00 euro.

In considerazione del fatto che gli omaggi ai clienti, oltre a poter essere qualificati come spese di rappresentanza, costituiscono una cessione gratuita, per inquadrare il corretto trattamento Iva applicabile agli stessi è necessario considerare anche quanto disposto dall'art. 2, comma 2, n. 4) del DPR n. 633/1972, in base al quale non costituisce cessione di beni (fuori campo Iva):

- la cessione gratuita di beni non oggetto dell'attività, di costo unitario non superiore a euro 50,00;
- la cessione di beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'Iva.

OMAGGI A FAVORE DEI CLIENTI	TRATTAMENTO IVA	
	Detrazione Iva	Cessione gratuita
	SI Se di costo unitario pari o inferiore ad euro 50,00	Esclusa da IVA (art. 2, c. 2, n. 4), DPR 633/1972)
NO Se di costo unitario superiore ad euro 50,00		

## OMAGGI DI BENI DELL'ATTIVITA' PROPRIA A CLIENTI

Nel caso in cui il bene sia oggetto dell'attività d'impresa l'Iva è stata detratta in sede di acquisto dello stesso, poiché l'acquisto o la produzione del bene sono stati fatti senza tener conto della destinazione ad omaggio del bene. Si dovrà pertanto, applicare la regola generale dell'imponibilità della cessione gratuita:

- l'Iva assolta all'atto dell'acquisto è detraibile;
- la cessione gratuita è imponibile Iva indipendentemente dal costo unitario dei beni.

Tuttavia, occorre tener presente che la rivalsa dell'Iva non è obbligatoria, come previsto dall'art. 18, comma 4, DPR 633/1972, il quale stabilisce un'eccezione alla regola dell'obbligatorietà della rivalsa per i casi di cessioni gratuite di beni.

Ciò significa che l'impresa potrà evitare di chiedere il pagamento dell'Iva al destinatario dell'omaggio, facendosene carico direttamente attraverso una delle seguenti modalità:

- emissione di autofattura per omaggi per singola cessione o cumulativa per il mese (da annotare sul registro Iva delle vendite);
- annotazione nell'apposito registro degli omaggi (da compilare con riferimento alle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno).

## OMAGGI EFFETTUATI DA PROFESSIONISTI A CLIENTI

Per gli omaggi di beni e servizi effettuati da professionisti, ai fini delle imposte dirette, il costo dei beni oggetto di cessione gratuita ed omaggio alla clientela è deducibile dal reddito del professionista a titolo di spese di



rappresentanza, nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta, a prescindere dal valore unitario degli stessi.

In merito agli omaggi ai dipendenti, si osserva che per i professionisti il costo sostenuto per l'acquisto di beni dati in omaggio ai propri dipendenti, non è specificamente disciplinato dal TUIR. La tesi prevalente considera il costo di tali omaggi deducibile a norma dell'art. 54, comma 1, del TUIR, ovvero in misura integrale.

Le prestazioni professionali gratuite non concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo, posto che ai sensi dell'art. 54, comma 1, del TUIR assume rilievo il principio di cassa.

## OMAGGI DI BENI A DIPENDENTI E COLLABORATORI COORDINATI E CONTINUATIVI

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), va classificato nella voce di costo per prestazioni di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 95, comma 1, del TUIR e, pertanto risulta totalmente deducibile dal reddito di impresa.

Secondo l'art. 51 comma 1 del TUIR, gli omaggi ricevuti in relazione al rapporto di lavoro concorrono a formare il reddito per il lavoratore dipendente. Tuttavia, risultano non imponibili gli omaggi ricevuti che, nel periodo d'imposta, non superino, insieme all'ammontare degli altri fringe benefit, l'importo di 258,23 euro ai sensi dell'art. 51 comma 3 del TUIR. Il limite di non imponibilità è stato elevato prima ad euro 600,00 dall'art. 12 del DL 115 del 09 agosto 2022 e successivamente portato ad euro 3.000,00 con l'art. 3 comma 10 del DL 176 del 18 novembre 2022, che recita testualmente *"limitatamente al periodo d'imposta 2022, in deroga a quanto previsto dall'articolo 51, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non concorrono a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti nonché 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 entro il limite complessivo di euro 3.000,00"*.

In caso di superamento del predetto limite, concorrerà a formare reddito in capo al dipendente l'intero valore e non solo la parte eccedente.

Si ricorda che i fringe benefit fanno parte della macro-categoria dei compensi in natura, cioè sono quella parte di retribuzione che non è corrisposta dal datore in denaro in busta paga bensì attraverso l'erogazione di beni e servizi che vanno comunque nel cedolino. La casistica dei benefits ai dipendenti è varia, i principali e più diffusi fringe benefit in busta paga sono i buoni pasto, le auto aziendali, il cellulare aziendale, le abitazioni, i prestiti agevolati e le borse di studio. Sono considerati fringe benefit anche i buoni acquisto concessi dall'impresa ai dipendenti (art. 51 comma 3-bis del TUIR).

Un trattamento particolare rispetto agli omaggi ai dipendenti spetta ai buoni carburante corrisposti dai datori di lavoro ai propri dipendenti, che, per effetto dell'art. 2 del DL 21 marzo 2022 n. 21, sono stati innalzati, limitatamente all'anno 2022 ad euro 200,00. A seguito della modifica intervenuta al regime dell'art. 51, comma 3 del TUIR, al fine di fruire dell'esenzione da imposizione, i beni e i servizi erogati nel periodo d'imposta 2022 dal datore di lavoro a favore di ciascun dipendente possono raggiungere un valore di euro 200,00 per uno o più buoni benzina e un valore di euro 3.000 per l'insieme degli altri beni e servizi (compresi eventuali ulteriori buoni benzina) nonché per le somme erogate/rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale. Inoltre, atteso che il bonus carburante ai fini della tassazione è ricondotto nell'ambito di applicazione dell'art. 51, comma 3 del TUIR, si osserva che se il valore in questione è superiore ad euro 200,00, lo stesso concorre interamente a formare il reddito ed è assoggettato a tassazione ordinaria, per cui è necessario che i vari benefit siano conteggiati e monitorati in maniera distinta.