

**A tutti i Clienti**  
**Loro sedi**

Oggetto:

## **IL TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI NATALIZI**

Riferimenti:

- Artt. 2, 3, 13 e 19-bis<sup>1</sup>, DPR n. 633/72
- Artt. 51, comma 3, da 54 a 54-septies e 108, comma 2, TUIR
- Artt. 5, 5-bis, D.Lgs. n. 446/97
- DM 19.11.2008
- Art. 1, comma 1, DL n. 5/2023
- Art. 1, comma 16, Legge n. 213/2023
- Art. 1, comma 81, lett. d), Legge n. 207/2024

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

- *nel rispetto del quale è possibile detrarre l'IVA e 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 2025:*

- *la deducibilità delle spese per omaggi / di rappresentanza è subordinata al pagamento delle stesse con modalità tracciabili;*
- *il limite di non imponibilità del valore dei beni / servizi ricevuti dal datore di lavoro (liberalità a favore dei dipendenti) è pari a € 2.000 / 1.000, a seconda che il dipendente abbia o meno figli a carico (come già nel 2024).*



**consulenza tributaria  
e aziendale**

Via I. Alpi 4 – 46100 Mantova  
T +39 0375 323177 F +39 0376 323179

Via Beltrame 22 – 37067 Valeggio Sul Mincio (VR)  
info@saconsultingsrl.it www.saconsultingsrl.it

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**).



In base all'art. 1, comma 81, lett. d), Legge n. 207/2024 (Finanziaria 2025) la **non tassazione / deducibilità delle spese di rappresentanza** di cui all'art. 108, comma 2, TUIR è **subordinata al pagamento** delle spese **con modalità tracciabili** (versamento bancario / postale, carta di debito / credito e prepagate, assegno bancario / circolare, ecc.).

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

### TRATTAMENTO IVA - IMPRESE

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

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

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



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

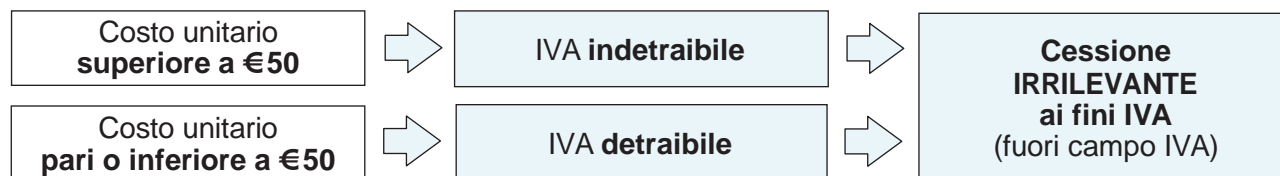
Le finalità promozionali / di pubbliche relazioni, la ragionevolezza della spesa in base all'obiettivo nonché la coerenza con le pratiche tipiche del settore in cui il soggetto opera rappresentano le condizioni al ricorrere delle quali si ritiene soddisfatta l'**inerenza** delle spese di rappresentanza con l'esercizio dell'attività.

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

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

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

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



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



consulenza tributaria  
e aziendale

Via I. Alpi 4 – 46100 Mantova  
T +39 0375 323177 F +39 0376 323179

Via Beltrame 22 – 37067 Valeggio Sul Mincio (VR)  
info@saconsultingsrl.it www.saconsultingsrl.it



**Ai fini IVA**, all'atto della consegna dell'omaggio **non è richiesta** l'emissione della **fattura / documento commerciale**. È tuttavia **opportuno emettere un ddt / documento analogo** (buono di consegna) con causale "omaggio", al fine di **provare l'inerenza** della spesa con l'attività esercitata e la natura di **spesa di rappresentanza**.

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

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

#### *Esempio 1*



La Alfa srl il 2.12.2025 ha acquistato 30 cesti natalizi per i propri clienti "storici", ciascuno composto da 1 bottiglia di spumante del costo di €15 e da 1 panettone del costo di €28. Poiché il costo complessivo del cesto è pari a €43 (inferiore a €50), l'IVA a credito è detraibile e la consegna ai clienti di detti cesti non configura una cessione ai fini IVA.

#### *Esempio 2*



La Beta srl il 3.12.2025 ha acquistato 30 cesti natalizi per i propri clienti "storici", ciascuno composto da 1 bottiglia di spumante del costo di €35 e da 1 panettone del costo di €25. Poiché il costo del cesto è pari a €60 (superiore a €50), l'IVA a credito è indetraibile e la consegna ai clienti dei cesti non configura una cessione ai fini IVA.

## **TRATTAMENTO IVA - LAVORATORI AUTONOMI**

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

## **TRATTAMENTO IRPEF / IRES**

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

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



consulenza tributaria  
e aziendale

Via I. Alpi 4 – 46100 Mantova  
T +39 0375 323177 F +39 0376 323179

Via Beltrame 22 – 37067 Valeggio Sul Mincio (VR)  
info@saconsultingsrl.it www.saconsultingsrl.it

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

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



Come sopra accennato, la predetta deducibilità è **subordinata al pagamento** delle spese **con modalità tracciabili** (versamento bancario / postale, carta di debito / credito e prepagata, assegno bancario / circolare, ecc.).

### Imprese in contabilità semplificata

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

### TRATTAMENTO IRAP

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

In particolare in caso di applicazione del:

- **metodo da bilancio** ex art. 5, D.Lgs. n. 446/97, le spese in esame rientrano nella **voce B.14** di Conto economico e pertanto sono **interamente deducibili ai fini IRAP**;
- **metodo fiscale** ex art. 5-bis, D.Lgs. n. 446/97, le spese in esame non rientrano tra i componenti rilevanti espressamente previsti e pertanto risultano **indeducibili ai fini IRAP**.

Come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 28.10.2008, n. 60/E, per individuare i "costi per servizi" di cui all'art. 5-bis non va fatto riferimento alla voce B.7 (costi per servizi) o B.14 (oneri diversi di gestione), bensì ai servizi identificati dal DM 17.1.92.

### Lavoratori autonomi (studi associati)

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



*"differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti all'attività esercitata ... esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente. I compensi, i costi e gli altri componenti si assumono così come rilevanti ai fini della dichiarazione dei redditi".*



consulenza tributaria  
e aziendale

Via I. Alpi 4 – 46100 Mantova  
T +39 0375 323177 F +39 0376 323179

Via Beltrame 22 – 37067 Valeggio Sul Mincio (VR)  
info@saconsultingsrl.it www.saconsultingsrl.it

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

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

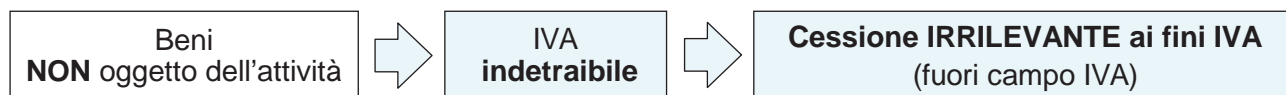
##### TRATTAMENTO IVA

La cessione / erogazione gratuita di beni / servizi **a favore dei dipendenti non può essere considerata spesa di rappresentanza**, in quanto non si configura la finalità promozionale (Circolare Agenzia delle Entrate, 13.7.2009, n. 34/E).

Di conseguenza l'IVA relativa ai beni destinati ai dipendenti è **indetraibile per mancanza di inerenza** con l'esercizio dell'impresa, arte o professione ex art. 19, comma 1, DPR n. 633/72, a prescindere dall'ammontare del costo.

In applicazione dell'art. 2, comma 2, n. 4), DPR n. 633/72, tale indetraibilità comporta che la **successiva cessione (gratuita) è esclusa da IVA**.

#### OMAGGI DI BENI A DIPENDENTI



##### TRATTAMENTO IRPEF / IRES

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

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

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

###### **Tassazione in capo ai dipendenti**

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** ovvero **in natura**;
- considerare le **modifiche apportate alla disciplina "ordinaria"**, dapprima ad opera della Legge n. 213/2023, Finanziaria 2024 e successivamente dall'art. 1, commi 390 e 391, Legge n. 207/2024 (Finanziaria 2025), a seguito delle quali la soglia di **non imponibilità** dei fringe benefit è **elevata a**:
  - **€2.000** per i **dipendenti con figli a carico**. Tale (maggiore) importo:
    - è riconosciuto sia ai titolari di reddito di lavoro dipendente che ai titolari di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente;
    - va considerato in misura intera (non suddiviso) da ogni genitore, anche in presenza di un unico figlio, purché lo stesso sia a carico di entrambi i genitori, anche se questi ultimi non fruiscono della detrazione IRPEF per figli a carico;
  - **a €1.000** per i **dipendenti senza figli a carico**.

In merito si rammenta inoltre che:

- **il superamento del predetto limite comporta l'assoggettamento a tassazione dell'intero**



consulenza tributaria  
e aziendale

Via I. Alpi 4 – 46100 Mantova  
T +39 0375 323177 F +39 0376 323179

Via Beltrame 22 – 37067 Valeggio Sul Mincio (VR)  
info@saconsultingsrl.it www.saconsultingsrl.it



**importo** corrispondente alle erogazioni liberali riconosciute al dipendente, tenendo presente che tra le stesse **possono essere ricomprese** anche le somme erogate / rimborsate dal datore di lavoro per le spese dei dipendenti relative alle utenze domestiche di acqua / elettricità / gas, all'affitto / interessi sul mutuo della prima casa;

- il “buono acquisto” si considera percepito dal dipendente, e quindi **assume rilevanza** ai fini in esame, alla data in cui **“entra nella disponibilità del lavoratore a prescindere dal fatto che il servizio venga fruito in un momento successivo”**.



Come chiarito dall'Agenzia nella Circolare 15.6.2016, n. 28/E, sono erogazioni liberali **in natura** anche le erogazioni di beni / prestazioni che il datore di lavoro effettua **mediante i c.d. “voucher”** (cartacei o elettronici).

Erogazioni liberali	Trattamento fiscale 2025
In denaro	<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 (nel limite di € 1.000 / 2.000).</p>
In natura (beni o servizi)	<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 le erogazioni riconosciute nel corso di tutto l'anno.</p> <p>Così, ad esempio, una strenna natalizia del valore di € 250 (in assenza di altre erogazioni liberali) è <b>deducibile</b> per il datore di lavoro e <b>non concorre</b> alla formazione del reddito del dipendente.</p> <p>Se nello stesso anno, ai dipendenti, oltre alla strenna natalizia (€ 250), è stato donato un bene del valore di € 1.000 per l'anniversario della fondazione dell'azienda e sono state rimborsate le spese per le utenze per € 700, ai dipendenti <b>senza figli a carico</b> va imputato un reddito di € 1.950 (250 + 1.000 + 700 &gt; 1.000) mentre a quelli <b>con figli a carico</b> non va imputato alcun importo imponibile (250 + 1.000 + 700 &lt; 2.000).</p>

## TRATTAMENTO IRAP

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

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

- detti costi potrebbero risultare deducibili ai fini IRAP per effetto dell'applicazione della **deduzione per il costo del personale dipendente a tempo indeterminato** ex art. 11, comma 4-octies, D.Lgs. n. 446/97;



consulenza tributaria  
e aziendale

Via I. Alpi 4 – 46100 Mantova  
T +39 0375 323177 F +39 0376 323179

Via Beltrame 22 – 37067 Valeggio Sul Mincio (VR)  
info@saconsultingsrl.it www.saconsultingsrl.it

- per i soggetti che determinano la base imponibile IRAP con il metodo da bilancio, si potrebbe porre la questione in merito alla possibilità di classificare “costi del personale” le spese in esame. Privilegiando la **classificazione per natura**, tali spese **potrebbero risultare deducibili** essendo ricomprese nella voce B.14 e **non funzionali** allo svolgimento dell'attività di lavoro dipendente.

### **Lavoratori autonomi (studi associati)**

Come già evidenziato, ai sensi del citato art. 8, comma 1, i lavoratori autonomi determinano la base imponibile IRAP come “*differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti all'attività esercitata ... esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente*”.

I costi sostenuti per l'acquisto di beni non oggetto dell'attività destinati ad **omaggio per i dipendenti** sono quindi **indeducibili ai fini IRAP**. Tuttavia, come sopra esaminato, tali spese potrebbero risultare deducibili per effetto della predetta deduzione per il costo del personale dipendente a tempo indeterminato.

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

### **TRATTAMENTO IVA**

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

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** ai sensi del citato art. 19-bis1, lett. h);
  - la **cessione dei beni è rilevante ai fini IVA indipendentemente dal valore** degli stessi ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 4), fermo restando che la cessione gratuita è **esclusa da IVA se non è stata detratta l'IVA** sull'acquisto;
- se la spesa relativa al bene oggetto dell'attività che si intende regalare **non può essere qualificata “di rappresentanza”**, l'**IVA a credito è detraibile** e la **cessione gratuita è rilevante ai fini IVA indipendentemente dal valore** del bene, ferma restando la possibilità di “rinunciare” alla detrazione per escludere dall'IVA la cessione gratuita.

### **Cessione gratuita rilevante ai fini IVA**

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

- la **base imponibile IVA** è costituita, ai sensi dell'art. 13, DPR n. 633/72, “**dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni**”;
- la rivalsa dell'IVA non è obbligatoria, ai sensi dell'art. 18, DPR n. 633/72. Solitamente per gli omaggi la **rivalsa dell'IVA non è operata** e pertanto l'imposta rimane a carico del cedente,



**consulenza tributaria  
e aziendale**

Via I. Alpi 4 – 46100 Mantova  
T +39 0375 323177 F +39 0376 323179

Via Beltrame 22 – 37067 Valeggio Sul Mincio (VR)  
info@saconsultingsrl.it www.saconsultingsrl.it

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 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.



Con la Risposta di consulenza giuridica 14.2.2022, n. 3 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che le predette possibilità di documentazione sono *"pienamente valide per i rapporti tra soggetti passivi d'imposta"* mentre **non risultano sempre applicabili per i commercianti al minuto** in quanto, le modifiche apportate all'art. 2, comma 5, D.Lgs. n. 127/2015 ad opera dell'art. 1, comma 1109, lett. a), Legge n. 178/2020 (Finanziaria 2021)



*"nella sostanza **impongono che al completamento dell'operazione** (cessione del bene / prestazione del servizio), **anche qualora non vi sia un esborso di denaro**, al cessionario / committente **venga necessariamente rilasciato un documento commerciale** (con l'eventuale importo non riscosso) **o una fattura**, non risultando ammissibili alternative".*

Per i commercianti soggetti all'obbligo di memorizzazione e invio telematico 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 in base ai criteri del citato DM 19.11.2008, **senza distinzioni**, come evidenziato, tra beni **oggetto e non oggetto** dell'attività dell'impresa.

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

## TRATTAMENTO IRAP

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

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



consulenza tributaria  
e aziendale

Via I. Alpi 4 – 46100 Mantova  
T +39 0375 323177 F +39 0376 323179

Via Beltrame 22 – 37067 Valeggio Sul Mincio (VR)  
info@saconsultingsrl.it www.saconsultingsrl.it



## BENI OGGETTO DELL'ATTIVITÀ CEDUTI GRATUITAMENTE A DIPENDENTI

### TRATTAMENTO IVA

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



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

### TRATTAMENTO IRPEF / IRES

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

Il citato art. 95, comma 1, fa riferimento alle **"liberalità a favore dei lavoratori"** senza differenziare tra **beni oggetto e non oggetto dell'attività**. Da ciò consegue 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 2025**, a seconda dei casi, **a €1.000 / 2.000**.

### TRATTAMENTO IRAP

Analogamente a quanto esposto con riferimento ai beni non rientranti nell'attività dell'impresa, i costi sostenuti per gli **omaggi ai dipendenti** dovrebbero rientrare nei "costi del personale" e pertanto essere **indeducibili ai fini IRAP**. Tuttavia gli stessi potrebbero risultare deducibili applicando la predetta **deduzione del costo del personale dipendente a tempo indeterminato**.

## TABELLA RIEPILOGATIVA

### BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ

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



consulenza tributaria  
e aziendale

Via I. Alpi 4 – 46100 Mantova  
T +39 0375 323177 F +39 0376 323179

Via Beltrame 22 – 37067 Valeggio Sul Mincio (VR)  
info@saconsultingsrl.it www.saconsultingsrl.it

LAVORATORE AUTONOMO				
Destinatari omaggi	IVA		IRPEF	IRAP
	Detrazione IVA a credito	Cessione gratuita	Deducibilità spesa con pagamento tracciabile	
Clienti	<b>SI</b> se costo unitario $\leq \text{€ } 50$ (anche alimenti e bevande)	Esclusa da IVA	<b>nel limite dell'1%</b> dei compensi incassati nell'anno	<b>deducibili nel limite dell'1%</b> dei compensi percepiti nell'anno
Dipendenti	<b>NO</b> (mancanza di inerenza)	Esclusa da IVA	<b>integrale</b> nell'esercizio (spesa per prestazioni di lavoro)	<b>indeducibili (*)</b>

#### BENI OGGETTO DELL'ATTIVITÀ

Destinatari omaggi	IVA		IRPEF / IRES	IRAP
	Detrazione IVA a credito	Cessione gratuita	Deducibilità spesa con pagamento tracciabile	
Clienti	<ul style="list-style-type: none"> <li>◦ <b>SI</b> se spesa non di rappresentanza</li> <li>◦ <b>SI (**)</b> ma solo se costo unitario <math>\leq \text{€ } 50</math> se <b>spesa rappresentanza</b></li> </ul>	Imponibile IVA (**)	<ul style="list-style-type: none"> <li>◦ <b>integrale</b> nell'esercizio se valore unitario <math>\leq \text{€ } 50</math></li> <li>◦ <b>deducibile</b> nel <b>limite annuo</b> (1,5% - 0,6% e 0,4% dei ricavi / proventi)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◦ <b>deducibili</b> se metodo da bilancio</li> <li>◦ <b>indeducibili</b> se metodo fiscale</li> </ul>
Dipendenti			<b>integrale</b> nell'esercizio (spesa per prestazioni di lavoro)	<b>indeducibili (*)</b>

(\*) Salvo la deducibilità per effetto della specifica deduzione per il personale dipendente a tempo indeterminato ex art. 11, comma 4-octies, D.Lgs. n. 446/97.

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

#### BUONI ACQUISTO

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

#### TRATTAMENTO IVA

È possibile individuare **2 tipologie di buono** (su supporto fisico / in formato elettronico): il **buono monouso** e il **buono multiuso**, la cui definizione è collegata alla **conoscenza o meno della disciplina IVA applicabile** alla cessione / prestazione cui il buono dà diritto.



consulenza tributaria  
e aziendale

Via I. Alpi 4 – 46100 Mantova  
T +39 0375 323177 F +39 0376 323179

Via Beltrame 22 – 37067 Valeggio Sul Mincio (VR)  
info@saconsultingsrl.it www.saconsultingsrl.it

Buono-corrispettivo	Descrizione
<b>Monouso</b> art. 6-ter, DPR n. 633/72	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> art. 6-quater, DPR n. 633/72	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).



In base all'orientamento espresso più volte dall'Agenzia delle Entrate (Risposte 12.12.2019, n. 519; 3.3.2021, n. 147; 27.7.2021, n. 512; 29.7.2021, n. 523 e 13.1.2023, n. 29), la **certezza del trattamento IVA** applicabile alla cessione / prestazione acquistabile con il buono-corrispettivo, che qualifica lo stesso quale **buono "monouso"**, sussiste quando **sono noti**, oltre al trattamento IVA (imponibilità / aliquota), **anche territorialità** dell'operazione, **natura, qualità e quantità** del bene / servizio acquistabile.

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 al 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, ai sensi del comma 3-bis dell'art. 51, TUIR, sono da considerare erogazioni liberali **in natura** a favore dei dipendenti anche le erogazioni di beni, prestazioni, opere e servizi che il datore di lavoro effettua **mediante documenti di legittimazione, in formato cartaceo o elettronico, riportanti un valore nominale**.

Conseguentemente, come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare n. 28/E, il buono acquisto / voucher che il datore di lavoro regala al dipendente **non configura reddito tassabile** per quest'ultimo nel rispetto del predetto limite di **€1.000 / 2.000**.

## OMAGGI PER CONTRIBUENTI MINIMI / FORFETARI

### TRATTAMENTO IVA

Ai contribuenti minimi / forfetari **non è consentito operare la detrazione dell'IVA** sugli acquisti.



consulenza tributaria  
e aziendale

Via I. Alpi 4 – 46100 Mantova  
T +39 0375 323177 F +39 0376 323179

Via Beltrame 22 – 37067 Valeggio Sul Mincio (VR)  
info@saconsultingsrl.it www.saconsultingsrl.it

## TRATTAMENTO IRPEF

### Contribuenti minimi

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



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

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

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

### Contribuenti forfetari

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

### BUFFET / PRANZO / CENA DI NATALE

Il buffet / pranzo / cena organizzati dall'impresa / datore di lavoro per lo scambio degli auguri costituiscono una **prestazione di servizi gratuita** e **non rientrano quindi nelle cessioni gratuite di beni** sopra analizzate.

In merito, nella citata Circolare n. 34/E, l'Agenzia ha specificato che le **spese per feste e ricevimenti** in occasione di ricorrenze aziendali e **festività** costituiscono **spese di rappresentanza se all'evento non sono presenti esclusivamente i dipendenti**.

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

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

IVA	<b>Indetraibile</b> in quanto relativa ad un <b>costo per i dipendenti</b> che, come sopra evidenziato, non possiede il requisito dell'inerenza con l'esercizio dell'impresa.
IRPEF IRES	<b>Costo deducibile nel limite</b> del: <ul style="list-style-type: none"><li>◦ <b>75%</b> della spesa sostenuta, 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><li>◦ <b>2%</b> dei compensi incassati nell'anno se il datore di lavoro è un lavoratore autonomo (ex art. 54-septies, TUIR).</li></ul>
IRAP	<b>Costo indeducibile</b> in quanto “costo del personale”. Come sopra evidenziato, tale costo potrebbe risultare deducibile applicando la <b>deduzione per il costo del personale dipendente a tempo indeterminato</b> ex art. 11, comma 4-octies, D.Lgs. n. 446/97;



consulenza tributaria  
e aziendale

Via I. Alpi 4 – 46100 Mantova  
T +39 0375 323177 F +39 0376 323179

Via Beltrame 22 – 37067 Valeggio Sul Mincio (VR)  
info@saconsultingsrl.it www.saconsultingsrl.it

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

<b>IVA</b>	<b>Indetraibile.</b>
<b>IRPEF IRES</b>	<b>Deducibile il 75% della spesa sostenuta, nel limite massimo annuale</b> parametrato ai ricavi / proventi della gestione caratteristica (1,5% - 0,6% - 0,4%) ovvero nel limite <b>dell'1%</b> dei compensi incassati nell'anno se il datore di lavoro è un lavoratore autonomo
<b>IRAP</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◦ Costo <b>deducibile</b> per i soggetti che applicano il <b>metodo da bilancio</b>;</li> <li>◦ costo <b>indeducibile</b> per i soggetti che applicano il <b>metodo fiscale</b>.</li> </ul>

*Lo studio resta a disposizione per qualsiasi chiarimento.*

*Distinti saluti.*

*Mantova, lì 11 dicembre 2025*

Studio di Consulenza Tributaria e Aziendale  
Cressoni - Ghizzi - Zeni  
(dott. Massimiliano Ghizzi)



**consulenza tributaria  
e aziendale**

Via I. Alpi 4 – 46100 Mantova      Via Beltrame 22 – 37067 Valeggio Sul Mincio (VR)  
T +39 0376 323177    F +39 0376 323179    info@saconsultingsrl.it    www.saconsultingsrl.it