

**GIGLIO & Partners**

**Dottori Commercialisti e Revisori legali**

**News per i Clienti dello studio**

**Dr. Renato Giglio**

**Dr. Antonio Piras**

**Dr.ssa Federica Sechi**



**Ai Gentili Clienti**

**Loro sedi**

**IL REGIME FISCALE DEGLI OMAGGI  
IMPOSTE SUI REDDITI, IRAP E IVA**

---

**GIGLIO & PARTNERS**

*Dr. Renato Giglio – Dr. Antonio Piras – Dr.ssa Federica Sechi*

07041 ALGHERO via Giorgio Asproni n. 27 - Tel:+39.(0)79.9943304 – Fax: +39.079.6013315

07044 ITTIRI, via Marini n. 31/B – Tel/Fax: 079442985

[www.studiogiglio.com](http://www.studiogiglio.com) [www.commercialistaalghero.it](http://www.commercialistaalghero.it)

[info@studiogiglio.com](mailto:info@studiogiglio.com) - [studiodrpiras@gmail.com](mailto:studiodrpiras@gmail.com)

## 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.

---

<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.

## GIGLIO & PARTNERS

*Dr. Renato Giglio – Dr. Antonio Piras – Dr.ssa Federica Sechi*

07041 ALGHERO via Giorgio Asproni n. 27 - Tel:+39.(0)79.9943304 – Fax: +39.079.6013315

07044 ITTIRI, via Marini n. 31/B – Tel/Fax: 079442985

[www.studiogiglio.com](http://www.studiogiglio.com) [www.commercialistaalghero.it](http://www.commercialistaalghero.it)

[info@studiogiglio.com](mailto:info@studiogiglio.com) - [studiodpiras@gmail.com](mailto:studiodpiras@gmail.com)

## 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 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.**

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% (in luogo del precedente 1,3%) dei ricavi e proventi della gestione caratteristica<sup>7</sup>, fino a 10 milioni di euro;

---

<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” alla luce della ris. Agenzia delle Entrate 22.2.2011 n. 21, si veda il successivo § 4.

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

<sup>7</sup> Si tratta dei ricavi e proventi della gestione caratteristica risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al medesimo periodo.

---

## GIGLIO & PARTNERS

*Dr. Renato Giglio – Dr. Antonio Piras – Dr.ssa Federica Sechi*

07041 ALGHERO via Giorgio Asproni n. 27 - Tel:+39.(0)79.9943304 – Fax: +39.079.6013315

07044 ITTIRI, via Marini n. 31/B – Tel/Fax: 079442985

[www.studiogiglio.com](http://www.studiogiglio.com) [www.commercialistaalghero.it](http://www.commercialistaalghero.it)

[info@studiogiglio.com](mailto:info@studiogiglio.com) - [studiodpiras@gmail.com](mailto:studiodpiras@gmail.com)

- allo 0,6% (in luogo del precedente 0,5%) dei suddetti ricavi e proventi, per la parte compresa tra 10 e 50 milioni di euro;
- allo 0,4% (in luogo del precedente 0,1%) dei suddetti ricavi e proventi, per la parte eccedente 50 milioni di euro.

Tali limiti si applicano secondo una logica a scaglioni.

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 autoprodotta 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 autoprodotta 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 autoprodotta abbia un valore

---

## **GIGLIO & PARTNERS**

*Dr. Renato Giglio – Dr. Antonio Piras – Dr.ssa Federica Sechi*

07041 ALGHERO via Giorgio Asproni n. 27 - Tel:+39.(0)79.9943304 – Fax: +39.079.6013315

07044 ITTIRI, via Marini n. 31/B – Tel/Fax: 079442985

[www.studiogiglio.com](http://www.studiogiglio.com) [www.commercialistaalghero.it](http://www.commercialistaalghero.it)

[info@studiogiglio.com](mailto:info@studiogiglio.com) - [studiodpiras@gmail.com](mailto:studiodpiras@gmail.com)

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>8</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.

---

<sup>8</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”*.

---

## **GIGLIO & PARTNERS**

*Dr. Renato Giglio – Dr. Antonio Piras – Dr.ssa Federica Sechi*

07041 ALGHERO via Giorgio Asproni n. 27 - Tel:+39.(0)79.9943304 – Fax: +39.079.6013315

07044 ITTIRI, via Marini n. 31/B – Tel/Fax: 079442985

[www.studiogiglio.com](http://www.studiogiglio.com) [www.commercialistaalghero.it](http://www.commercialistaalghero.it)

[info@studiogiglio.com](mailto:info@studiogiglio.com) - [studiodpiras@gmail.com](mailto:studiodpiras@gmail.com)

Le erogazioni liberali concesse ai dipendenti (e soggetti assimilati) sono, in linea generale, assoggettate a tassazione<sup>9</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.

### **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 complessivamente con gli altri *fringe benefit* ricevuti.

## **2.1.4 Disciplina ai fini IRAP**

### **Omaggi ai clienti**

Con riguardo alla determinazione della base imponibile IRAP per i soggetti IRES<sup>10</sup>, in seguito all'abrogazione dell'art. 11-*bis* del DLgs. 15.12.97 n. 446<sup>11</sup>, le spese per omaggi sono deducibili per l'importo stanziato a Conto economico.

Per i soggetti IRPEF<sup>12</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 gli imprenditori individuali e le società di persone gli omaggi non sono deducibili ai fini IRAP.

Si segnala peraltro che le istruzioni ai modelli di dichiarazione IRAP limitano la previsione di indeducibilità agli omaggi di valore unitario superiore a 50,00 euro (rientranti tra le spese di rappresentanza).

---

<sup>9</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>10</sup> E per i soggetti IRPEF che hanno optato per il regime di determinazione della base imponibile in base al bilancio.

<sup>11</sup> 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>12</sup> Che non hanno optato per la determinazione del valore della produzione netta in base al bilancio.

---

## **GIGLIO & PARTNERS**

*Dr. Renato Giglio – Dr. Antonio Piras – Dr.ssa Federica Sechi*

07041 ALGHERO via Giorgio Asproni n. 27 - Tel:+39.(0)79.9943304 – Fax: +39.079.6013315

07044 ITTIRI, via Marini n. 31/B – Tel/Fax: 079442985

[www.studiogiglio.com](http://www.studiogiglio.com) [www.commercialistaalghero.it](http://www.commercialistaalghero.it)

[info@studiogiglio.com](mailto:info@studiogiglio.com) - [studiodpiras@gmail.com](mailto:studiodpiras@gmail.com)

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

Per quanto riguarda i soggetti IRES<sup>13</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.

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 assumenti natura retributiva, fatta eccezione per gli omaggi destinati ai lavoratori per i quali è prevista la deducibilità analitica dei relativi costi (es. dipendenti a tempo indeterminato<sup>14</sup>).

Per i soggetti IRPEF che non hanno optato per la determinazione della base imponibile in base al bilancio, 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 a lavoratori per i quali è stabilita la deducibilità analitica dei relativi costi (es. dipendenti a tempo indeterminato<sup>15</sup>).

---

<sup>13</sup> Diversi da quelli esercenti attività bancaria, finanziaria e assicurativa.

<sup>14</sup> Art. 11 co. 1 e 4-*octies* del DLgs. 446/97.

<sup>15</sup> Art. 11 co. 1 e 4-*octies* del DLgs. 446/97.

---

### **GIGLIO & PARTNERS**

*Dr. Renato Giglio – Dr. Antonio Piras – Dr.ssa Federica Sechi*

07041 ALGHERO via Giorgio Asproni n. 27 - Tel:+39.(0)79.9943304 – Fax: +39.079.6013315

07044 ITTIRI, via Marini n. 31/B – Tel/Fax: 079442985

[www.studiogiglio.com](http://www.studiogiglio.com) [www.commercialistaalghero.it](http://www.commercialistaalghero.it)

[info@studiogiglio.com](mailto:info@studiogiglio.com) - [studiodpiras@gmail.com](mailto:studiodpiras@gmail.com)

## 2.2 ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI

La cessione gratuita di beni non strumentali non costituisce reddito per il professionista<sup>16</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>17</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>18</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.

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.

## 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,

---

<sup>16</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>17</sup> Si veda l'art. 85 co. 2 del TUIR.

<sup>18</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 13.7.2009 n. 34 (§ 1).

---

### GIGLIO & PARTNERS

*Dr. Renato Giglio – Dr. Antonio Piras – Dr.ssa Federica Sechi*

07041 ALGHERO via Giorgio Asproni n. 27 - Tel:+39.(0)79.9943304 – Fax: +39.079.6013315

07044 ITTIRI, via Marini n. 31/B – Tel/Fax: 079442985

[www.studiogiglio.com](http://www.studiogiglio.com) [www.commercialistaalghero.it](http://www.commercialistaalghero.it)

[info@studiogiglio.com](mailto:info@studiogiglio.com) - [studiodpiras@gmail.com](mailto:studiodpiras@gmail.com)

l'IVA a monte può essere detratta a condizione che il costo unitario dei beni non sia superiore a 50,00 euro<sup>19</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>20</sup>.

Giova peraltro sottolineare come, a seguito delle modifiche apportate dalla L. 7.7.2009 n. 88 (legge Comunitaria 2008)<sup>21</sup>, la base imponibile relativa alle cessioni gratuite di beni *ex art. 2 co. 2 n. 4 del DPR 633/72* sia costituita dal prezzo d'acquisto/di costo, in luogo del valore normale<sup>22</sup>.

### **Spese di rappresentanza**

L'art. 19-*bis*1 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>23</sup>, salvo che per quella assolta sui beni di costo unitario non superiore a 50,00 euro.

Al riguardo, si ricorda che l'art. 30 del DLgs. 21.11.2014 n. 175, in vigore dal 13.12.2014, ha stabilito l'incremento da 25,82 a 50,00 euro della soglia per la detraibilità dell'IVA, al fine di allineare il valore unitario per la detrazione IVA a quello previsto per la deducibilità ai fini delle imposte sui redditi.

Posto che la nozione di spese di rappresentanza prevista dal DM 19.11.2008, attuativo dell'art. 108 co. 2 del TUIR<sup>24</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 (dal 13.12.2014), 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;

---

<sup>19</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>20</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>21</sup> Pubblicata sul S.O. n. 110/L alla G.U. 14.7.2009 n. 161.

<sup>22</sup> Per approfondimenti, si veda il successivo § 3.1.

<sup>23</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>24</sup> Si veda il precedente § 2.1.1.

---

## **GIGLIO & PARTNERS**

*Dr. Renato Giglio – Dr. Antonio Piras – Dr.ssa Federica Sechi*

07041 ALGHERO via Giorgio Asproni n. 27 - Tel:+39.(0)79.9943304 – Fax: +39.079.6013315

07044 ITTIRI, via Marini n. 31/B – Tel/Fax: 079442985

[www.studiogiglio.com](http://www.studiogiglio.com) [www.commercialistaalghero.it](http://www.commercialistaalghero.it)

[info@studiogiglio.com](mailto:info@studiogiglio.com) - [studiodpiras@gmail.com](mailto:studiodpiras@gmail.com)

- 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.

### 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 stabiliva che, per le cessioni in esame, la base imponibile era costituita dal "valore normale", così come definito dal successivo art. 14 co. 3 ("*prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni o servizi della stessa specie o similari ...*").

A seguito delle modifiche apportate dalla citata L. 7.7.2009 n. 88 (Comunitaria 2008), a partire dal 27.9.2009<sup>25</sup>, 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>26</sup>:

- il prezzo di acquisto dei beni (o di beni simili);
- ovvero, in mancanza, il prezzo di costo<sup>27</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>28</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 sul registro IVA delle vendite (di cui all'art. 23 del DPR 633/72), può essere**

<sup>25</sup> Sessantesimo giorno successivo a quello di entrata in vigore della legge, avvenuta il quindicesimo giorno successivo alla sua pubblicazione sulla *G.U.* del 14.7.2009 (cfr. art. 24 co. 8 della L. 88/2009).

<sup>26</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>27</sup> Analogamente a quanto previsto dall'art. 74 della direttiva 28.11.2006 n. 2006/112/CE.

<sup>28</sup> Si veda la C.M. 27.4.73 n. 32/501388 (§ VI).

## GIGLIO & PARTNERS

*Dr. Renato Giglio – Dr. Antonio Piras – Dr.ssa Federica Sechi*

07041 ALGHERO via Giorgio Asproni n. 27 - Tel:+39.(0)79.9943304 – Fax: +39.079.6013315

07044 ITTIRI, via Marini n. 31/B – Tel/Fax: 079442985

[www.studiogiglio.com](http://www.studiogiglio.com) [www.commercialistaalghero.it](http://www.commercialistaalghero.it)

[info@studiogiglio.com](mailto:info@studiogiglio.com) - [studiodpiras@gmail.com](mailto:studiodpiras@gmail.com)

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.**

Si evidenzia che, dall’1.1.2019, anche le autofatture per omaggi andranno emesse in modalità elettronica ai sensi dell’art. 1 co. 3 del DLgs. 127/2015 (cfr. risposte FAQ Agenzia delle Entrate 28.11.2018).

### **3.1.3 Comunicazione dei dati delle fatture**

Pur in assenza di specifici chiarimenti relativi alle operazioni senza corrispettivo, si ritiene che debbano essere inclusi nella comunicazione *ex art. 21 del DL 78/2010*<sup>29</sup> anche i dati delle cessioni gratuite di beni che formano oggetto dell’attività propria dell’impresa (art. 2 co. 2 n. 4) del DPR 633/72), in quanto cessioni rilevanti ai fini IVA, per le quali sussiste l’obbligo di emettere fattura o autofattura.

Prudenzialmente, si ritiene che i dati di tali operazioni debbano essere inclusi nella comunicazione, sia nel caso in cui sia stata emessa fattura o autofattura, sia nel caso in cui, in alternativa all’emissione del documento, sia stata effettuata la relativa annotazione sul registro degli omaggi (cfr. C.M. 27.4.73 n. 32, § VI).

### **3.1.4 Indeducibilità dell’IVA non addebitata in rivalsa**

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>30</sup>.

### **3.1.5 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>31</sup> di modico valore appositamente contrassegnati<sup>32</sup>.

<sup>29</sup> Come sostituito dall’art. 4 del DL 22.10.2016 n. 193, conv. L. 1.12.2016 n. 225.

<sup>30</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>31</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>32</sup> Secondo la ris. Agenzia delle Entrate 3.4.2003 n. 83, non è soggetta a IVA la cessione di campioni

## **GIGLIO & PARTNERS**

*Dr. Renato Giglio – Dr. Antonio Piras – Dr.ssa Federica Sechi*

07041 ALGHERO via Giorgio Asproni n. 27 - Tel:+39.(0)79.9943304 – Fax: +39.079.6013315

07044 ITTIRI, via Marini n. 31/B – Tel/Fax: 079442985

[www.studiogiglio.com](http://www.studiogiglio.com) [www.commercialistaalghero.it](http://www.commercialistaalghero.it)

[info@studiogiglio.com](mailto:info@studiogiglio.com) - [studiodpiras@gmail.com](mailto:studiodpiras@gmail.com)

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>33</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>34</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>35</sup>. Il requisito dell'indelebilità della dicitura implica che non è valida la mera apposizione di un adesivo sul prodotto<sup>36</sup>.

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

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-bis1 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>37</sup>.

In base al combinato disposto dell'art. 2 co. 2 n. 4 e dell'art. 19-bis1 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>38</sup>.

---

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>33</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>34</sup> Ris. Agenzia delle Entrate 3.4.2003 n. 83.

<sup>35</sup> Ris. Agenzia delle Entrate 3.4.2003 n. 83.

<sup>36</sup> Si veda la R.M. 19.11.73 n. 503097.

<sup>37</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-bis1 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>38</sup> Ai sensi dell'art. 2 co. 2 n. 4 del DPR 633/72, infatti, sono cessioni non soggette ad IVA:

---

### **GIGLIO & PARTNERS**

*Dr. Renato Giglio – Dr. Antonio Piras – Dr.ssa Federica Sechi*

07041 ALGHERO via Giorgio Asproni n. 27 - Tel:+39.(0)79.9943304 – Fax: +39.079.6013315

07044 ITTIRI, via Marini n. 31/B – Tel/Fax: 079442985

[www.studiogiglio.com](http://www.studiogiglio.com) [www.commercialistaalghero.it](http://www.commercialistaalghero.it)

[info@studiogiglio.com](mailto:info@studiogiglio.com) - [studiodpiras@gmail.com](mailto:studiodpiras@gmail.com)

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.**

#### *Beni soggetti ad aliquote diverse*

L'art. 21 co. 3 del DPR 633/72 stabilisce che, qualora la fattura sia riferita a beni o servizi soggetti ad aliquote diverse, nella stessa occorre indicare distintamente, secondo l'aliquota applicabile:

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

La C.M. 24.3.92 n. 19/440105, al fine di evitare che il soggetto passivo riporti in fattura, oltre ai dati di cui sopra, 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;
- i corrispondenti ammontari dell'IVA;
- gli estremi dell'avvenuto deposito del suddetto elenco presso l'ufficio delle Entrate;
- gli estremi dell'autorizzazione dell'Amministrazione finanziaria che consente all'impresa di non dover elencare tutti i singoli beni costituenti la confezione.

### 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;

- 
- 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-bis1 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.

## **GIGLIO & PARTNERS**

*Dr. Renato Giglio – Dr. Antonio Piras – Dr.ssa Federica Sechi*

07041 ALGHERO via Giorgio Asproni n. 27 - Tel:+39.(0)79.9943304 – Fax: +39.079.6013315

07044 ITTIRI, via Marini n. 31/B – Tel/Fax: 079442985

[www.studiogiglio.com](http://www.studiogiglio.com) [www.commercialistaalghero.it](http://www.commercialistaalghero.it)

[info@studiogiglio.com](mailto:info@studiogiglio.com) - [studiodpiras@gmail.com](mailto:studiodpiras@gmail.com)

- 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>39</sup>.

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*.

#### **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.

L'Agenzia delle Entrate, nella ris. 22.2.2011 n. 21, ha esaminato la tematica esclusivamente con riferimento alla disciplina IVA, non fornendo alcun chiarimento in relazione al trattamento dei *voucher* ai fini delle imposte sui redditi.

##### **4.1 TRATTAMENTO AI FINI IVA**

Si consideri il caso in cui una società organizzi, per conto delle aziende clienti, un servizio di appalto-somministrazione di beni e/o servizi attraverso l'emissione di *voucher* utilizzabili esclusivamente presso gli esercizi convenzionati da parte dei soggetti possessori dei buoni. L'operazione si articola in quattro diversi rapporti:

- rapporto tra società emittente ed esercizi convenzionati, regolato da un contratto di appalto-somministrazione, con il quale l'affiliato si impegna a somministrare i beni e/o servizi all'emittente;
- rapporto tra società emittente e azienda cliente, caratterizzato dalla cessione dei *voucher* ad un corrispettivo pari al valore nominale, comprensivo dell'IVA;
- rapporto tra azienda cliente ed utilizzatore, caratterizzato dalla distribuzione gratuita dei *voucher* ai beneficiari, i quali possono utilizzarli presso la rete degli affiliati;
- rapporto tra utilizzatori ed affiliati, caratterizzato dalla presentazione dei *voucher* al fine di ottenere il bene e/o servizio prescelto.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, i *voucher* non sono qualificabili come titoli rappresentativi di merce, bensì come documenti di legittimazione *ex art. 2002 c.c.*, che consentono l'identificazione dell'avente diritto all'acquisto di un bene o di un servizio con possibilità di trasferire tale diritto senza l'osservanza delle forme proprie della cessione.

La suddetta qualificazione dei *voucher* come semplici documenti di legittimazione implica l'irrelevanza ai fini IVA dei rapporti tra:

- società emittente ed esercizi convenzionati;
- società emittente e azienda cliente;
- azienda cliente ed utilizzatori.

---

<sup>39</sup> Si veda la R.M. 16.10.90 n. 666305.

---

#### **GIGLIO & PARTNERS**

*Dr. Renato Giglio – Dr. Antonio Piras – Dr.ssa Federica Sechi*

07041 ALGHERO via Giorgio Asproni n. 27 - Tel:+39.(0)79.9943304 – Fax: +39.079.6013315

07044 ITTIRI, via Marini n. 31/B – Tel/Fax: 079442985

[www.studiogiglio.com](http://www.studiogiglio.com) [www.commercialistaalghero.it](http://www.commercialistaalghero.it)

[info@studiogiglio.com](mailto:info@studiogiglio.com) - [studiodpiras@gmail.com](mailto:studiodpiras@gmail.com)

In tutti e tre i rapporti, infatti, la circolazione dei *voucher* non perfeziona una cessione di beni o una prestazione di servizi e la corresponsione del relativo valore nominale, laddove previsto, assume carattere di mera movimentazione finanziaria.

È invece soggetto ad IVA il rapporto tra gli esercizi convenzionati e gli utilizzatori dei *voucher*, anche se il prezzo da essi pagato è, in tutto o in parte, assolto attraverso la consegna dei buoni; di conseguenza, l'esercizio commerciale deve emettere lo scontrino fiscale o la fattura assoggettando ad IVA l'intero prezzo dei beni/servizi, anche se, in tutto o in parte, pagato con buoni acquisto.

#### ***Nuova disciplina IVA per i voucher emessi dall'1.1.2019***

Occorre tenere presente che la disciplina IVA applicabile all'emissione, al trasferimento e al riscatto dei *voucher* è stata riformata al fine di recepire le novità introdotte dalla direttiva del Consiglio dell'Unione europea 27.6.2016 n. 1065.

Nell'ambito della nuova 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. Inoltre, nella nuova disciplina, si distingue tra buoni "monouso" e buoni "multiuso" ai fini della corretta individuazione del momento di esigibilità dell'imposta.

Le disposizioni attuative della disciplina in argomento sono state approvate dal Consiglio dei Ministri in data 28.11.2018, e troveranno applicazione a partire dai buoni emessi successivamente al 31.12.2018.

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

L'Agenzia delle Entrate non ha fornito alcun chiarimento in merito al trattamento dei *voucher* concessi a terzi ai fini dell'imposizione diretta.

Ci si chiede, quindi, sia con riferimento ai buoni di importo non superiore a 50,00 euro, sia con riferimento a quelli di importo superiore, se gli stessi siano deducibili in quanto spese di rappresentanza.

Nel caso in cui la qualificazione come semplici documenti di legittimazione, applicata dall'Amministrazione finanziaria ai fini IVA, operasse anche ai fini delle imposte sui redditi, il costo d'acquisto dei *voucher* potrebbe essere indeducibile, in quanto gli stessi non rientrano nella nozione di spese di rappresentanza fornita dal DM 19.11.2008.

Se il buono, invece, si qualificasse come titolo rappresentativo di un bene, non sembrerebbero sorgere dubbi sulla relativa deducibilità.

Considerata la crescente diffusione della concessione di omaggi sotto forma di buoni acquisto, si auspica un chiarimento ufficiale in merito alla deducibilità degli stessi.

---

### **GIGLIO & PARTNERS**

*Dr. Renato Giglio – Dr. Antonio Piras – Dr.ssa Federica Sechi*

07041 ALGHERO via Giorgio Asproni n. 27 - Tel:+39.(0)79.9943304 – Fax: +39.079.6013315

07044 ITTIRI, via Marini n. 31/B – Tel/Fax: 079442985

[www.studiogiglio.com](http://www.studiogiglio.com) [www.commercialistaalghero.it](http://www.commercialistaalghero.it)

[info@studiogiglio.com](mailto:info@studiogiglio.com) - [studiodpiras@gmail.com](mailto:studiodpiras@gmail.com)

### ***Concessione a dipendenti***

I buoni acquisto concessi ai dipendenti costituiscono *fringe benefit* in capo ai dipendenti<sup>40</sup> e i relativi costi rientrerebbero quindi tra quelli deducibili per la società ai sensi dell'art. 95 del TUIR.

\*\*\*

Lo studio sarà a vostra disposizione per eventuali chiarimenti ed aggiornamenti.

Si ricorda che le Circolari dello studio sono scaricabili dal sito al link <http://www.studiogiglio.com/blog/>

Alghero, li 05 dicembre 2023

---

<sup>40</sup> Si veda il precedente § 2.1.2.

---

### **GIGLIO & PARTNERS**

*Dr. Renato Giglio – Dr. Antonio Piras – Dr.ssa Federica Sechi*

07041 ALGHERO via Giorgio Asproni n. 27 - Tel:+39.(0)79.9943304 – Fax: +39.079.6013315

07044 ITTIRI, via Marini n. 31/B – Tel/Fax: 079442985

[www.studiogiglio.com](http://www.studiogiglio.com) [www.commercialistaalghero.it](http://www.commercialistaalghero.it)

[info@studiogiglio.com](mailto:info@studiogiglio.com) - [studiodpiras@gmail.com](mailto:studiodpiras@gmail.com)