



Iginio Sorbino  
Dottore Commercialista  
Revisore Contabile  
igino@studiosorbino.com  
<http://www.studiosorbino.com>

# Omaggi Natalizi questo strano benefit Deducibilità IVA e ai fini fiscali Come trattarlo ?

## Ai gentili clienti e Loro Sedi

La presente news esamina il trattamento fiscale e contabile degli omaggi natalizi nel contesto aziendale, con particolare attenzione alle implicazioni per l'IVA, le spese di rappresentanza e le modalità di deducibilità.

Attraverso una esame dettagliato, vengono analizzate le differenze tra i beni oggetto e non oggetto dell'attività d'impresa, le condizioni di detrazione dell'IVA, e i criteri di deducibilità delle spese secondo la normativa vigente, rimasta pressoché inalterata rispetto allo scorso anno.

Questo lavoro cerca inoltre di fornire degli esempi pratici e dei riferimenti normativi per chiarire l'applicazione delle regole, cercando di offrire un utile supporto operativo sia ai professionisti che alle aziende nella gestione degli adempimenti legati agli omaggi natalizi.

## Premessa

Gli omaggi sono cessioni per le quali non è previsto un corrispettivo. Il trattamento fiscale che il legislatore prevede è differenziato a seconda che i beni omaggio siano o meno oggetto dell'attività di impresa. Inoltre, gli omaggi di beni non prodotti o normalmente non commercializzati dalle imprese si considerano spese di rappresentanza.

Gli omaggi di beni che rientrano nell'attività di impresa non costituiscono, invece, spese di rappresentanza in quanto al momento del loro acquisto/produzione non si è in grado di conoscere la loro esatta destinazione.

Nel prosieguo si andranno ad analizzare le tematiche fiscali e contabili inerenti la gestione degli omaggi Natalizi.

## Trattamento IVA

Spese di rappresentanza  
Beni non oggetto attività d'impresa

Costituiscono spese di rappresentanza le cessioni di beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa.

### Beni oggetto dell'attività

La disciplina delle spese di rappresentanza non distingue tra beni oggetto dell'attività e beni non oggetto dell'attività; pertanto, possono essere spese di rappresentanza anche le spese sostenute per le cessioni di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa.

Si ritiene che non costituiscano spese di rappresentanza:

1	→	omaggi effettuati nei confronti di dipendenti di beni non oggetto dell'attività;
2	→	valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali.

## Indetraibilità

### Regole

Non è ammessa in detrazione l'iva relativa alle spese di rappresentanza, così come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a Euro 50,00 [anche se si tratta di alimenti e bevande (C.M. 54/E/2002)].

Le successive cessioni di tali beni costituiranno, secondo l'Amministrazione Finanziaria, operazioni escluse da Iva.

### Beni oggetto dell'attività

L'iva per l'acquisto di beni non qualificati come spesa di rappresentanza è ammessa in detrazione e la successiva cessione gratuita è rilevante ai fini Iva.

In ogni caso l'impresa può scegliere di non detrarre l'Iva a credito relativa all'acquisto dei beni oggetto dell'attività e destinati ad essere ceduti come omaggio (qualificato come spese di rappresentanza), al fine di non assoggettare a Iva la successiva cessione gratuita. In tal caso, l'Iva a credito rimane detraibile solo per i beni di costo unitario non superiore a Euro 50,00.

**Beni ceduti a titolo di premio, sconto e abbuono previsti contrattualmente**  
**Aliquota Iva non superiore a quella del bene principale**

Il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono, in conformità alle originarie condizioni contrattuali, è escluso da Iva se l'aliquota dell'omaggio non è superiore a quella del bene venduto.

Obbligo di indicazione del valore normale del bene o del valore all'ingrosso per i beni acquistati da terzi.

**Aliquota Iva superiore a quella del bene principale**

Sono imponibili con l'aliquota Iva propria e vi è facoltà di rivalsa Iva

**Omaggi ai dipendenti**  
**Non oggetto dell'attività**

Nel caso di beni non oggetto dell'attività non è consentita la detrazione Iva sugli acquisti o importazioni per mancanza di inerenza con l'esercizio dell'impresa.

Le successive cessioni sono escluse da Iva.

**Oggetto dell'attività**

Per i beni oggetto dell'attività il contribuente detrae l'Iva sugli acquisti.

La cessione gratuita deve quindi essere assoggettata ad Iva, salva l'opzione di non detrarre l'Iva sugli acquisti.

**Successiva cessione a titolo oneroso**  
**Cessioni di beni**

Sono considerate cessioni di beni le cessioni gratuite, ad esclusione:

1	→	di beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa (indipendentemente dal costo unitario);
2	→	di beni per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'articolo 19 D.p.r. 633/1972.



### Base imponibile

Articolo 13,  
comma 2,  
lettera c) D.p.r.  
633/1972

la base imponibile è costituita dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni (per operazioni effettuate dal 27.09.2009; in precedenza il riferimento era al valore normale dei beni).

Articolo 15,  
comma 1,  
numero 2 D.p.r.  
633/1972

non concorre a formare la base imponibile il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali, tranne quelli la cui cessione è soggetta ad aliquota più elevata.

### Rivalsa IVA

La rivalsa dell'Iva non è obbligatoria (ex articolo 18, D.p.r. 633/1972).

Generalmente in relazione agli omaggi la rivalsa non viene operata; l'Iva rimane quindi a carico del cedente e costituisce per quest'ultimo un costo indeducibile ex articolo 99, comma 1, TUIR.

### Documentazione dell'operazione

Per documentare l'omaggio di beni oggetto dell'attività in assenza di rivalsa, l'impresa può scegliere di:

1	→	emettere una fattura con applicazione dell'Iva, senza però addebitare la stessa al cliente, specificando che trattasi di "omaggio senza rivalsa dell'Iva ex art. 18 D.P.R. 633/1972";
2	→	emettere un'autofattura in unico esemplare, con indicazione del valore dei beni (prezzo di acquisto o di costo), dell'aliquota e della relativa imposta, specificando altresì che trattasi di "autofattura per omaggi".

La stessa può essere:

1	→	singola per ciascuna cessione ("autofattura immediata");
2	→	globale mensile per tutte le cessioni effettuate nel mese ("autofattura differita"). L'emissione del DDT, necessaria per avvalersi della fatturazione o autofatturazione differita, è consigliabile anche qualora sia emessa l'autofattura immediata, al fine di identificare il destinatario e provare l'inerenza del costo con l'attività dell'impresa.
3	→	tenere il registro degli omaggi, sul quale annotare l'ammontare complessivo delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno, distinte per aliquota.

Le autofatture vanno emesse esclusivamente in formato elettronico così come chiarito da ultimo da parte dell'Agenzia delle Entrate con la C.M. 14/E/2019. Sul punto si evidenzia che la citata C.M. 14/E/2019, in merito alle autofatture elettroniche per omaggi, ha chiarito che i dati del cedente/prestatore vanno inseriti sia nella sezione "Dati del cedente/prestatore" sia nella sezione "Dati del cessionario/committente".

#### Documento di trasporto

##### Beni oggetto dell'attività

Per l'invio dei beni oggetto di cessione gratuita che rientrano nell'attività propria dell'impresa è opportuna l'emissione del documento di trasporto, specificando la causale del trasporto (omaggio, cessione gratuita, ecc.), al fine di individuare il destinatario finale dell'omaggio e dimostrare l'inerenza della spesa.

##### Beni non oggetto dell'attività

Anche per il trasporto di beni in omaggio non oggetto dell'attività è consigliata l'emissione del documento di trasporto, sul quale annotare la causale del trasporto (omaggio, cessione gratuita, ecc.) allo scopo di documentare le generalità del donatario ai fini della verifica dell'inerenza della spesa promozionale e di consentire al donatario di vincere la presunzione di acquisto di cui al D.p.r. 441/1997.

#### Registro degli omaggi

##### Soggetti interessati

Tutti coloro che cedono a titolo gratuito (omaggi) beni di propria produzione.

##### Note operative

Annotazione delle cessioni gratuite con l'indicazione di:

1	→	ammontare globale dei valori normali delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno distinto per aliquota;
2	→	ammontare globale della relativa imposta distinta per aliquota.

Il registro non deve più essere bollato prima della messa in uso, essendo sufficiente la sola numerazione progressiva delle pagine né è soggetto all'imposta di bollo.

##### Termini per la registrazione

Entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui è stato emesso il documento di trasporto e con riferimento al momento in cui l'operazione si considera effettuata.

Nel momento della cessione se non è stato emesso il documento di trasporto, che consente la fatturazione differita.

### Autofattura

In alternativa alla tenuta del registro degli omaggi, il contribuente può emettere autofattura per ogni singola cessione gratuita, certificata da documento di trasporto o di consegna, o anche una sola fattura globale mensile per tutte le cessioni effettuate nel mese, con l'indicazione dei seguenti elementi:

1	→	valore normale dei beni;
2	→	aliquota Iva applicabile;
3	→	imposta relativa.

Il documento deve riportare la dicitura "autofattura per omaggi".

L'operazione è ricompresa nel quadro VE "Determinazione del volume d'affari e dell'imposta relativa alle operazioni imponibili" della dichiarazione annuale Iva.



**NOTA BENE** - Le autofatture per omaggi devono essere emesse in formato elettronico e inviate allo Sdi (salvi gli esoneri normativamente previsti). Nella compilazione della fattura si indica come tipo documento "TD27" dal 2021 e i dati del cedente/prestatore devono essere inseriti sia nella sezione "Dati del cedente/prestatore" sia nella sezione "Dati del cessionario/committente" (la fattura, e quindi la relativa imposta, deve essere annotata solo nel registro Iva vendite).

### Formalità iniziali e modalità di tenuta

#### Registro manuale

È sufficiente l'istituzione del registro con l'intestazione del contribuente.

Si ritiene che sia preferibile effettuare la numerazione delle pagine in via preventiva.

#### Registro meccanografico

È ammesso l'impiego di schedari a fogli mobili o tabulati di macchine elettrocontabili, senza necessità di autorizzazione speciale.

Non è necessario provvedere alla preventiva numerazione dei fogli bianchi, essendo sufficiente l'attribuzione del numero di pagina progressiva in sede di stampa definitiva del registro.

### Trattamento ai fini delle imposte dirette

#### Spese di rappresentanza

Sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento, se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità.

La deducibilità delle erogazioni e delle spese è, tuttavia, subordinata alla tenuta di un'apposita documentazione dalla quale risultino anche le generalità dei soggetti ospitati, la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione e la natura dei costi sostenuti.

Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a Euro 50,00.

Se l'omaggio è di importo superiore ad Euro 50,00 la deducibilità nel periodo di imposta di sostenimento, se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità (D.M. Economia 19.11.2008) nel limite di ricavi della gestione caratteristica:

1	→	fino a € 10.000.000: 1,50%;
2	→	oltre € 10.000.000 e fino € 50.000.000: 0,60%;
3	→	oltre € 50.000.000 : 0,40%

Il D.D.L. di Bilancio 2025 prevede la deducibilità di tali oneri (dal 2025) solo se sostenuti con versamenti tracciabili.

Per determinare l'importo deducibile non si tiene conto delle spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a € 50,00, deducibili per il loro intero ammontare. L'importo deve essere considerato al lordo dell'Iva indetraibile.

#### Unica confezione regalo

Qualora il bene omaggiato sia composto da un insieme di beni costituenti un'unica confezione, si deve considerare il valore unitario nel suo complesso, anziché quello dei singoli componenti.

##### *Esempio 1*

*Acquisto di una confezione regalo, classificata come spesa di rappresentanza, contenente più beni, il cui prezzo complessivo è pari o inferiore a Euro 50,00.*

*L'Iva relativa all'acquisto è detraibile; il costo è interamente deducibile nell'esercizio.*

##### *Esempio 2*

*La confezione contiene beni assortiti di valore singolarmente inferiore a Euro 50,00, ma complessivamente la confezione ha un valore superiore a Euro 50,00.*

*In tal caso, l'Iva relativa all'acquisto non è detraibile; il costo è deducibile nei limiti dei requisiti di inerenza e congruità.*

#### Rivalsa IVA

L'Iva sugli omaggi, per la quale non è stata esercitata la rivalsa, rappresenta per il cedente un costo non deducibile.

#### Buffet o cena di Natale

Le spese per feste e ricevimenti organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o festività religiose o nazionali sono da considerare spese di rappresentanza a meno che all'evento siano presenti esclusivamente dipendenti dell'impresa.

Per cui l'IVA risulterà indetraibile mentre il costo sarà deducibile, nel limite del 75% dell'importo, in base ai criteri di inerenza e congruità.

### Liberalità a favore dei dipendenti

Il costo del banchetto ovvero della cena di Natale organizzata dal datore di lavoro solo per i propri dipendenti non può essere considerata spesa di rappresentanza, ma una liberalità a favore dei dipendenti stessi.


Pertanto l'IVA sarà indetraibile per assenza del requisito dell'inerenza.

Il costo è deducibile nel limite del 75% della spesa sostenuta (somministrazione di alimenti) e del 5% delle spese per prestazioni di lavoro dipendente (articolo 100 Tuir).

#### Riepilogo

Destinatario	Deducibilità IRES/IRPEF	Trattamento IRAP
Clienti	Integrale, se < € 50	Deducibili (metodo da bilancio)
	Nel limite annuo previsto per le spese di rappresentanza, se > € 50	Indeducibili (metodo fiscale)
Dipendenti	Integrale nell'esercizio (spese per prestazioni di lavoro)	Indeducibili

### Reddito di lavoro autonomo



L'articolo 54, comma 5 del TUIR disciplina il trattamento fiscale degli omaggi con riferimento ai redditi prodotti dagli esercenti arti o professioni. Per questi soggetti 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. 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. Si ritiene che, per i lavoratori autonomi, detti costi sono deducibili ai sensi dell'articolo 54, comma 1, TUIR, avente una portata applicativa analoga a quella del citato articolo 95.

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

#### Riepilogo

Destinatario	Deducibilità IRPEF	Trattamento IRAP
Clienti	Deducibili nel limite dell'1% dei compensi incassati nell'anno	Deducibili nel limite dell'1% dei compensi percepiti nell'anno
Dipendenti	Integrale nell'esercizio (spese per prestazioni di lavoro)	Indeducibili



## Contribuenti forfettari

Con riferimento ai contribuenti che determinano il reddito secondo il regime forfetario ex L. 190/2014, il tema della deducibilità degli omaggi non assume alcun rilievo, posto che le spese eventualmente sostenute non sono deducibili analiticamente, essendo il loro ammontare predefinito nel coefficiente di redditività.

## Trattamento contabile

### Omaggio di beni rientranti nella propria attività

#### Omaggio di beni con valore superiore ad Euro 50,00 rientranti nell'attività d'impresa

Una azienda agricola decide di omaggiare un cliente con una bottiglia di vino pregiato della propria produzione di costo pari a Euro 50. Occorre ricordare che:

1	→	l'IVA applicabile è pari al 22%.
2	→	non è esercitata la rivalsa.

In primis deve essere emessa un'autofattura per omaggio do beni rientranti nell'attività dell'impresa.

Crediti vs clienti (autofattura)	a	<i>Diversi</i>		61,00
		Merci c/vendite	50,00	
		IVA c/vendite	11,00	

Successivamente si provvederà al giroconto dell'autofattura

<i>Diversi</i>	a	Crediti vs clienti (autofattura)		61,00
Omaggi a clienti			50,00	
Imposte non deducibili			11,00	

L'iva ha natura di costo per il cedente, poiché colui che ha ricevuto il bene in omaggio non ha corrisposto l'imposta al cedente stesso. Pertanto, dovrà essere inserita nei costi di esercizio, sotto la voce imposte e tasse d'esercizio non deducibili fiscalmente, per effetto delle disposizioni dell'articolo 99 D.p.r. 917/1986, che recita: "Le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa (Iva), non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento".

#### Omaggio di beni non rientranti nella propria attività – inferiori a 50 euro

Una azienda metalmeccanica acquista 40 cesti natalizia da destinare alla cessione gratuita. Ciascuna cesto ha un costo di Euro 30 + IVA 22%.

Si procederà con la registrazione della fattura di acquisto di beni da destinare alla cessione gratuita.

<i>Diversi</i>	a	Debito vs fornitore YZ		1.464,00
Spese di rappresentanza			1.200,00	
IVA c/acquisti			264,00	

L'IVA è detraibile in quanto si tratta di beni che non rientrano nell'attività di impresa ma che hanno un costo unitario inferiore a Euro 50,00.

#### Omaggio di beni non rientranti nella propria attività – superiori a 50 euro

Una azienda metalmeccanica acquista 20 bottiglie pregiate da destinare alla cessione gratuita. Ciascuna bottiglia ha un costo di Euro 30 + IVA 22%.

Si procederà con la registrazione della fattura di acquisto di beni da destinare alla cessione gratuita.

<i>Diversi</i>	a	Debito vs fornitore YZ		732,00
Spese di rappresentanza			600,00	
IVA indetraibile			132,00	

Spese di rappresentanza	a	IVA indetraibile		132,00
-------------------------	---	------------------	--	--------

#### Azienda che riceve i beni in omaggio

Una azienda riceve da un proprio fornitore una fattura, senza rivalsa dell'IVA, per un omaggio del valore di Euro 50,00.

<i>Diversi</i>	a	Debito vs fornitore Alfa		61,00
Merci c/acquisti			50,00	
IVA indetraibile			11,00	

Merci c/acquisti	a	IVA indetraibile		11,00
------------------	---	------------------	--	-------

Debito vs fornitore Alfa	a	Abbuoni, sconti ed omaggi		61,00
--------------------------	---	---------------------------	--	-------

#### Omaggio a/da soggetto estero – Intra-UE

##### Cessioni di beni prodotti o commercializzati abitualmente dall'impresa cedente

Nel caso in cui il cessionario sia un soggetto passivo Iva "stabilito" in altro Paese della UE non si è in presenza di una cessione intracomunitaria di beni di cui all'articolo 41 D.L. 331/1993, poiché manca l'onerosità della cessione.

Ne consegue che la cessione a titolo gratuito è imponibile ai fini Iva (così come chiarito dalla C.M. n. 13/1994, torna applicabile la medesima disciplina prevista per le cessioni in Italia).

##### Cessioni di beni non prodotti o commercializzati abitualmente dall'impresa cedente

Cessione esclusa da Iva (così come chiarito dalla C.M. n. 13/1994, torna applicabile la medesima disciplina prevista per le cessioni in Italia).

#### Omaggi ricevuti da altro Paese della UE

L'operazione è soggetta ad Iva nel Paese UE di provenienza. L'operatore italiano non effettua un acquisto intracomunitario.

L'eventuale fattura non va integrata, né va emessa autofattura. Occorre in ogni caso vincere la presunzione di acquisto "in nero" e sembra ragionevole ritenere che la documentazione estera valga ai fini della prova contraria

#### Omaggio a/da soggetto estero – extra-UE

##### Cessioni di beni prodotti o commercializzati abitualmente dall'impresa cedente

Cessioni non imponibili Iva ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettere a) e b) D.p.r. 633/1972.

Obbligo da parte del cedente di porre in essere tutti i connessi adempimenti contabili e di documentazione dell'uscita dei beni dal territorio doganale dell'Unione Europea.

Essendo cessioni senza corrispettivo non rilevano ai fini del plafond per l'esportatore abituale.

##### Cessioni di beni non prodotti o commercializzati abitualmente dall'impresa cedente

Cessioni fuori campo Iva ai sensi dell'articolo 2, comma 2, numero 4 D.p.r. 633/1972.

Necessità di redigere apposito documento comprovante l'operazione stessa (es.: fattura pro forma).

#### Omaggi ricevuti da Paese extra-UE

All'atto dell'introduzione sarà emessa la bolletta doganale anche in relazione ai beni non oggetto dell'attività, da trattare come qualsiasi altra importazione, salvo il pagamento del corrispettivo. Ai fini dell'evasione di dazi ed Iva, la Dogana assume quale imponibile un valore di mercato dei beni, concetto simile al valore normale di cui all'articolo 14 D.p.r. 633/1972. Necessario conservare i documenti doganali esteri per vincere la presunzione di acquisto "in nero".

## Riferimenti normativi

- Articolo 2 del D.p.r. 633/1972;
- Articolo 13 del D.p.r. 633/1972;
- Articolo 19-bis1 del D.p.r. 633/1972;
- Articolo 51, comma 3 del TUIR;
- Articolo 54, comma 5 del TUIR;
- Articolo 108, comma 2, del TUIR.

## Allegato 1

## L'Esperto risponde...

Oggetto: Omaggio ai dipendenti dell'azienda

### DOMANDA



Si chiede come devono essere trattati fiscalmente gli omaggi natalizi di beni che un'impresa acquista da terzi al fine di omaggiarli ai propri dipendenti?

### RISPOSTA



In merito al quesito posto occorre considerare che le strenne natalizia omaggiate ai dipendenti dell'azienda non possono considerarsi spese di rappresentanza ma devono essere considerate quali spesa per prestazione di lavoro dipendente.

L'Iva dell'omaggio è indetraibile e la successiva cessione, fuori campo Iva.

Nel caso in cui un'azienda decida di omaggiare ai propri dipendenti dei beni autoprodotti occorre effettuare particolari osservazioni.

Pensiamo al caso di un'impresa operante nel settore vitivinicolo che decide di omaggiare ai propri dipendenti una bottiglia di vino pregiato prodotta internamente. In questo caso il costo della bottiglia di vino è da considerarsi spesa per prestazione di lavoro dipendenti. La successiva cessione sarà imponibile IVA, a meno che l'azienda scelga di non detrarre l'imposta sugli acquisti per non applicare poi l'IVA sulla vendita.

Inoltre, per quanto riguarda gli omaggi ai dipendenti, si ricorda che, se per l'impresa i relativi costi sostenuti sono deducibili (come prestazioni da lavoro dipendente, come sopra esplicito) in capo ai dipendenti i beni ricevuti vengono tassati (ex articolo 51, comma 1 del Tuir), tuttavia sono imponibili gli omaggi ricevuti che nel periodo d'imposta non superino, assieme all'ammontare degli altri fringe benefit, l'importo di 258,23 euro ai sensi dell'articolo 51, comma 3 del Tuir (elevato per il 2024 a 1.000 o a 2.000 euro per i dipendenti con figli fiscalmente a carico ex articolo 1, commi 16-17 L. 213/2023).

Nell'augurare a tutti Buone Feste ricordiamo che .....

*Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.  
Cordiali saluti*