



Guida alla tassazione degli omaggi ed erogazioni liberali a dipendenti - anno 2018

Premessa

E' ormai prassi diffusa e consolidata la concessione, da parte delle imprese, di omaggi e regalie ai dipendenti in occasione di festività o particolari ricorrenze.

Lo scopo del presente lavoro è quello di esaminare il trattamento ai fini IVA, delle imposte sul reddito e dell'IRAP degli omaggi e delle altre erogazioni liberali in natura concessi ai dipendenti in queste occasioni.

Per individuare il loro corretto assoggettamento fiscale è necessario distinguere le seguenti fattispecie:

- beni omaggiati ai dipendenti che **non sono** oggetto dell'attività esercitata dall'impresa;
- beni omaggiati ai dipendenti che **sono** oggetto dell'attività esercitata dall'impresa;
- altre erogazioni liberali in natura (cene, buoni acquisto).

A. Beni omaggiati ai dipendenti che non sono oggetto dell'attività esercitata dall'impresa

Trattamento ai fini IVA

L'Agenzia delle Entrate ha considerato **indetraibile**¹ l'IVA sugli acquisti di beni da destinare ad omaggio ai dipendenti e non rientranti nell'attività propria dell'impresa² per mancanza del presupposto dell'*"inerenza"* del costo³. L'Agenzia, confermando quanto già affermato in passato,⁴ ha precisato che tali costi non possono qualificarsi quale spesa di rappresentanza, in quanto privi del requisito di sostenimento per finalità promozionali.

Per effetto dell'indetraibilità dell'imposta "a monte" **la successiva cessione gratuita** nei confronti dei dipendenti **è esclusa dall'assoggettamento ad IVA**⁵.

Trattamento ai fini delle imposte sul reddito

1) Per l'impresa

La modalità con cui il datore di lavoro decide di erogare le prestazioni in natura (beni e servizi) a favore della generalità o categorie di propri dipendenti ha effetti anche ai fini della deducibilità del costo dal reddito d'impresa. La **deducibilità piena** del costo sostenuto⁶ oppure **per un ammontare non superiore al 5 per mille delle spese per prestazioni di lavoro dipendente**,⁷ infatti, varia a seconda che le opere e i servizi rispondenti alle finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto siano erogate a fronte di una obbligazione contrattuale o volontariamente.

2) Per i dipendenti

Le erogazioni liberali concesse ai dipendenti, anche in occasione di festività o ricorrenze (esempio: festività natalizie), secondo le regole generali, **concorrono a formare la retribuzione imponibile sia ai fini fiscali che contributivi**⁸.

L'Agenzia delle Entrate⁹, tuttavia, ha precisato che le erogazioni liberali **in natura**, sotto forma di beni, servizi o buoni rappresentativi degli stessi, rientrano *"nella previsione di esclusione dal reddito"*, *"se di importo non superiore, nel periodo d'imposta, ad euro 258,23"*¹⁰. La norma, in questo caso, esclude dalla formazione del reddito imponibile il *"valore normale"* dei beni e dei servizi omaggiati ai dipendenti, purchè di importo complessivo non superiore a 258,23 euro nel periodo d'imposta.

¹ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 34/E del 13 luglio 2009 punto 4);

² Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 34/E del 13 luglio 2009 punto 4);

³ art. 19, comma 1, del D.P.R.n.633/1972;

⁴ Risoluzione ministeriale n. 666305 del 16 ottobre 1990;

⁵ art. 2, comma 2, n. 4), del D.P.R.n.633/1972;

⁶ art.95, comma 1, del TUIR;

⁷ art.100, comma 1, del TUIR;

⁸ Si ricorda che, in precedenza, l'art.51, comma 2, lettera b) del TUIR, soppresso ad opera dell'art.2, comma 6, del D.L.n.93/2008, convertito nella Legge n.126/2008, escludeva dalla base imponibile del reddito di lavoro dipendente le erogazioni liberali concesse in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti, non superiori nel periodo d'imposta, ad euro 258,23;

⁹ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.59/E del 22 ottobre 2008, paragrafo 16;

¹⁰ art.51, comma 3, del TUIR;



Riassumendo:

- **nel caso di erogazioni liberali in denaro**, queste concorrono sempre (indipendentemente dal loro ammontare) alla formazione del reddito di lavoro dipendente e sono, pertanto, assoggettate a tassazione e contribuzione;
- **nel caso, invece, di erogazioni liberali in natura**, queste non concorrono alla formazione del reddito, se il loro importo non supera **l'ammontare di 258,23 euro nel periodo d'imposta**. Si sottolinea che al superamento di detto limite, l'erogazione concorre per l'intero ammontare alla formazione del reddito di lavoro dipendente¹¹ (non solamente per la quota eccedente tale importo). Rientrano fra le erogazioni liberali in natura anche i buoni rappresentativi di beni e servizi.

Nota bene – verifica del limite di 258,23 euro

Per verificare il superamento o meno del limite di 258,23 euro è necessario considerare **tutte** le erogazioni liberali in natura corrisposte al dipendente durante l'anno¹².

In pratica, l'importo di 258,23 euro deve essere calcolato tenendo conto di tutti i *benefits* erogati nel periodo d'imposta (anno 2018) al dipendente, sia di quei beni e servizi determinati *"al valore normale"* che di quelli determinati in modo convenzionale (esempio: auto, abitazione, prestiti).

Secondo l'Agenzia delle Entrate, l'aver ricondotto le erogazioni liberali in natura nella franchigia di esenzione dei *benefits*, permette al datore di lavoro:

- di concedere erogazioni liberali in natura anche **ad un solo** dipendente;
- di concedere regalie **in occasioni diverse** dalle festività e dalle ricorrenze.

Nota bene – determinazione del valore dei beni e servizi

La normativa fiscale¹³, dispone che: *"Ai fini della determinazione in denaro dei valori di cui al comma 1, compresi quelli dei beni ceduti e dei servizi prestati al coniuge del dipendente o a familiari indicati nell'art. 12, o il diritto di ottenerli da terzi, si applicano le disposizioni relative alla determinazione del **valore normale** dei beni e dei servizi contenute nell'art.9"*. La stessa normativa¹⁴ stabilisce che per determinare il *"valore normale"* si deve fare riferimento ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle Camere del Commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso.

L'Agenzia delle Entrate¹⁵ ha precisato che, poiché la norma stessa richiama gli sconti d'uso, deve ritenersi che *"... il valore normale di riferimento, per i beni e servizi offerti dal datore di lavoro ai dipendenti, possa essere costituito **dal prezzo scontato** che il fornitore pratica sulla base di apposite convenzioni ricorrenti nella prassi commerciale, compresa l'eventuale convenzione stipulata con il datore di lavoro"*.

In parziale deroga ai criteri precedentemente illustrati, la normativa fiscale in commento¹⁶, prevede che *"il valore normale dei generi in natura prodotti dall'azienda e ceduti ai dipendenti, gratuitamente o meno, è costituito dal prezzo mediamente praticato dalla stessa azienda nelle cessioni al grossista"*¹⁷.

Trattamento ai fini IRAP

E' necessario premettere che, l'impianto normativo dell'IRAP, è strutturato in modo da considerare **indeducibili**, in capo al soggetto passivo (datore di lavoro), quei costi che non costituiscono, ai fini di tale tributo, componenti positivi imponibili per il soggetto percettore (lavoratore). Fra questi vi sono i costi sostenuti per il personale dipendente ed assimilato inclusi nella voce B.9) del Conto Economico. Costi che, per espressa previsione normativa non sarebbero, comunque, ammessi in deduzione anche nel caso in cui fossero classificati dall'impresa in una voce diversa¹⁸.

¹¹ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.59/E del 22 ottobre 2008;

¹² sia le erogazioni previste dall'art.51, al comma 3, che quelle previste, al comma 4, del TUIR (Circolare ministeriale n.326/E del 23 dicembre 1997 al paragrafo 2.3.1);

¹³ art.51, comma 3, primo periodo, del TUIR;

¹⁴ art.9, comma 3, del TUIR;

¹⁵ Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.26/E del 29 marzo 2010;

¹⁶ art.51, comma 3, secondo periodo, del TUIR;

¹⁷ si veda anche la Circolare ministeriale n.326/E del 23 dicembre 1997, paragrafo 2.3.1;

¹⁸ art.5, comma 3, e art.7, comma 2, del D.Lgs.n.446/1997;



Fatta questa premessa, per i soggetti IRES, l'Agenzia delle Entrate¹⁹ ritiene che le spese per omaggi destinati ai dipendenti, ai fini IRAP, siano:

- **deducibili**, se funzionali all'attività dell'impresa e non assumono natura retributiva per il dipendente (sono costi deducibili, ad esempio, quelli sostenuti per l'acquisto di tute e scarpe da lavoro; per i corsi di aggiornamento professionale, ecc.). Tali costi sono classificati nella voce B.7) "Oneri diversi di gestione" del Conto Economico;
- **indeducibili**, se rientrano fra le spese per il personale dipendente, rivestendo natura retributiva per il dipendente. Tali costi sono contabilizzati nella voce B.9) "Spese per il personale" del Conto Economico²⁰.

Per i soggetti IRPEF (ditte individuali e società di persone) che, invece, non hanno scelto di derivare l'imponibile IRAP sulla base del bilancio, gli omaggi ai dipendenti risultano indeducibili, in quanto i relativi costi d'acquisto non rientrano nell'elenco dei costi deducibili fornito dalla norma istitutiva dell'IRAP²¹.

Nota bene

La Legge di Stabilità 2015²² ha introdotto una rilevante novità in materia di IRAP²³, vale a dire l'ulteriore deduzione riconosciuta in misura pari alla differenza tra il costo complessivo per il **personale dipendente a tempo indeterminato** ed alcune deduzioni previste dall'art.11, commi 1, lett. a), 1-bis, 4-bis.1 e 4-quater²⁴. La finalità dell'intervento legislativo è quella di arrivare alla integrale deducibilità del costo del lavoro sostenuto per il personale dipendente a tempo indeterminato. Di conseguenza, nel caso in cui le erogazioni liberali in natura siano concesse al personale con contratto di lavoro a tempo indeterminato, tale onere potrebbe essere di fatto deducibile ai fini IRAP.

B. Beni omaggiati ai dipendenti che sono oggetto dell'attività esercitata dall'impresa

Trattamento ai fini IVA

Nell'ipotesi in cui i beni destinati ad omaggio ai dipendenti **rientrano** nell'attività propria dell'impresa, essendo l'imposta generalmente **detraibile**, la successiva cessione gratuita costituisce **operazione da assoggettare ad IVA**²⁵, senza obbligo di rivalsa nei confronti dei destinatari.

Trattamento ai fini delle imposte sul reddito

1) Per l'impresa

Il TUIR²⁶, nel comprendere fra le spese deducibili dal reddito imponibile anche quelle sostenute (in denaro o in natura) a favore dei dipendenti, non fa alcuna distinzione fra beni oggetto o non oggetto dell'attività esercitata dall'impresa. Di conseguenza, anche nel caso in cui gli omaggi ai dipendenti siano costituiti da beni oggetto dell'attività del datore di lavoro, il costo è deducibile secondo quanto illustrato, in precedenza, al punto A.

2) Per i dipendenti

Per quanto riguarda l'assoggettamento a tassazione e contribuzione degli omaggi che rientrano nell'attività propria dell'impresa, si rimanda a quanto illustrato, in precedenza, al punto A.

Trattamento ai fini IRAP

In analogia a quanto trattato al punto A, i costi sostenuti per gli omaggi ai dipendenti, di beni oggetto dell'attività esercitata dall'impresa, si ritiene possano rientrare nelle "spese per il personale", di conseguenza, **indeducibili** ai fini IRAP.

¹⁹ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.27/E del 26 maggio 2009, punto 1.4;

²⁰ in merito di veda anche il Documento interpretativo n.1 del Principio Contabile n.12;

²¹ art.5-bis del D.Lgs.n.446/1997;

²² Legge n.190/2014;

²³ art.11, comma 4-octies, del D.Lgs.n.446/1997;

²⁴ D.Lgs.n.446/1997;

²⁵ art. 2, comma 2, n. 4), del D.P.R.n.633/1972;

²⁶ art.95, comma 1 del TUIR oppure art.100, comma 1, del TUIR;



Prova della destinazione dei beni omaggiati ai dipendenti

Secondo il principio di “*inerenza*”, precedentemente illustrato, anche per gli omaggi erogati ai dipendenti è necessario fornire prova della loro destinazione.

A tale fine, ad esempio, possono essere utilizzati come prova documentale:

- i documenti di trasporto (DDT);
- le distinte contenenti la descrizione dei beni omaggiati e l’indicazione dei soggetti destinatari, firmate per ricevuta da questi ultimi;
- l’istituzione di un apposito registro di carico e scarico tenuto ai sensi della normativa IVA²⁷;
- ecc.

C. Altre erogazioni liberali in natura concesse ai dipendenti

• Cena di Natale, per altre ricorrenze e festività

Accade spesso che l’impresa, per lo scambio degli auguri natalizi, organizzi una cena o un piccolo rinfresco. Per individuare il corretto trattamento ai fini IVA e delle imposte sul reddito di questo costo, è necessario premettere che la cena di Natale è riconducibile alle **prestazioni gratuite di servizi** (somministrazione di alimenti e bevande) e non alle cessioni gratuite di beni.

L’Agenzia delle Entrate²⁸ ha chiarito che 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 solamente dipendenti dell’impresa.

Da tale interpretazione discende che il **costo della cena o del rinfresco natalizio** organizzati dal datore di lavoro **per i propri dipendenti** non può essere considerato spesa di rappresentanza (nel caso in cui siano presenti **esclusivamente** dipendenti dell’impresa), anche se, poi, purtroppo, l’Agenzia non dà indicazioni su come questo costo debba essere qualificato.

Tale spesa, si ritiene possa costituire una **liberalità a favore dei dipendenti** risultando così:

- 1) il **costo deducibile** ai fini **IRES** o **IRPEF**:
 - nella misura del 75% della spesa sostenuta²⁹ per le spese di albergo e ristorante;
 - nel limite del 5 per mille dell’ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi³⁰;
- 2) l’**IVA indetraibile** in considerazione del fatto che la stessa riguarda un costo per il personale che, come in precedenza illustrato, non possiede il requisito dell’“*inerenza*”;
- 3) ai fini **IRAP**, si ritiene che il **costo** sia **indeducibile**³¹.

Nel caso in cui l’impresa abbia organizzato la cena o il rinfresco con la partecipazione anche di soggetti terzi (esempio: clienti, fornitori, banche, istituzioni, ecc.) la stessa rientra nelle “**spese di rappresentanza**” con la conseguenza che:

- l’**IVA è indetraibile**;
- il **costo è deducibile** ai fini **IRES** e **IRPEF**, nella misura del 75% della spesa sostenuta, nel limite dell’ammontare massimo previsto dall’apposita disposizione normativa³² che disciplina il trattamento delle spese di rappresentanza (si veda Tabella n.1);
- ai fini **IRAP**, il **costo è deducibile** per i soggetti che applicano il c.d. “*metodo di bilancio*” e **indeducibile** per i soggetti che determinano l’imposta secondo il c.d. “*metodo fiscale*”.

²⁷ art.39 del D.P.R.n.633/1972;

²⁸ Circolare dell’Agenzia delle Entrate n.34/E del 13 luglio 2009;

²⁹ art.109, comma 5 del TUIR;

³⁰ art. 100, comma 1, del TUIR;

³¹ si veda in merito la Circolare dell’Agenzia delle Entrate n.27/E del 26 maggio 2009, punto 1.4;

³² D.M. 19 novembre 2008;



Tabella n.1 – Limiti di deducibilità delle spese di rappresentanza

Ricavi/proventi dalla gestione caratteristica (*)	Importo massimo delle spese di rappresentanza deducibili
Fino a 10 milioni di euro	1,5%
Per la parte eccedente i 10 milioni e fino a 50 milioni di euro	0,6%
Per la parte eccedente i 50 milioni di euro	0,4%

(*) I ricavi e proventi della gestione caratteristica sono quelli indicati nelle voci A1 e A5 del Conto Economico

• Buoni acquisto (Voucher)

Sempre più spesso accade che, oltre alla componente in denaro, la retribuzione dei dipendenti sia composta anche da beni e servizi concessi dal datore di lavoro ai propri dipendenti, in seguito ad una scelta unilaterale oppure ad accordi individuali o alla contrattazione aziendale.

Generalmente, il datore di lavoro non fornisce direttamente tali beni o servizi, ma consegna ai dipendenti dei documenti (voucher), in formato cartaceo oppure elettronico, che riportano un valore nominale e che danno loro il diritto di ottenere i beni e servizi presentandoli a terzi.

Secondo il Codice civile le tipologie di documenti che possono essere utilizzati per erogare beni o servizi si qualificano come:

- titoli rappresentativi di beni;
- documenti di legittimazione.

I primi sono veri e propri titoli di credito. Il Codice civile³³, infatti, definisce i titoli rappresentativi di merci come quei documenti che *"attribuiscono al possessore il diritto alla consegna delle merci che sono in essi specificate, il possesso delle medesime e il potere di disporre mediante trasferimento del titolo"*.

I secondi, invece, secondo sempre quanto disposto dal Codice civile³⁴, sono documenti che *"servono solo a identificare l'avente diritto alla prestazione"* e a facilitare l'esecuzione del contratto sottostante.

Di seguito si analizzano, ai fini del trattamento fiscale, le due fattispecie.

Titoli rappresentativi di beni e servizi

In questi ultimi anni le aziende hanno dato luogo a varie forme di *"welfare aziendale"* per i propri dipendenti, le più utilizzate sono state quelle che hanno previsto la concessione di *"buoni libro"* oppure di *"buoni spesa"*.

In questi due casi l'impresa stipula una convenzione con i fornitori, la grande distribuzione, ecc., acquista direttamente i libri scolastici oppure i generi alimentari e consegna ai propri dipendenti beneficiari i buoni (nominativi), rappresentativi di tali beni, per il loro ritiro.

I titoli rappresentativi di beni e servizi si configurano come "pagamento anticipato" dei beni e servizi in essi incorporati e identificati fin dall'inizio, di conseguenza, sono soggetti ad IVA.

Trattamento ai fini IVA

L'IVA sugli acquisti di beni da destinare ad omaggio ai dipendenti, la cui produzione o il cui commercio **non rientra** nell'attività dell'impresa è, come in precedenza illustrato, **indetraibile** per mancanza del presupposto dell'*"inerenza"* del costo³⁵, di conseguenza, **la successiva cessione gratuita** ai dipendenti **è esclusa dall'assoggettamento a IVA**³⁶.

Trattamento ai fini delle imposte sul reddito

1) Per l'impresa

Come si è illustrato in precedenza, la **deducibilità piena** del costo sostenuto³⁷ oppure **per un ammontare non superiore al 5 per mille delle spese per prestazioni di lavoro dipendente**³⁸ varia a seconda che le opere e i servizi rispondenti alle finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto siano erogate a fronte di una obbligazione contrattuale o volontariamente.

³³ art. 1996 del Codice civile;

³⁴ art.2002 del Codice civile;

³⁵ art.19, comma 1, del D.P.R.n.633/1972;

³⁶ art. 2, comma 2, n. 4), del D.P.R.n.633/1972;

³⁷ art.95, comma 1, del TUIR;

³⁸ art.100, comma 1, del TUIR;



2) Per i dipendenti

Le erogazioni, sotto forma di beni, servizi o buoni rappresentativi degli stessi, rientrano nella previsione di esclusione dal reddito, “*se di importo non superiore, nel periodo d’imposta, ad euro 258,23*”³⁹.

La norma, di conseguenza, esclude dalla formazione del reddito imponibile il “**valore normale**” dei beni e dei servizi omaggiati, se complessivamente di importo non superiore a 258,23 euro nel periodo d’imposta.

Titoli di legittimazione

Oggi è diventata prassi diffusa da parte delle imprese concedere erogazioni liberali ai propri dipendenti nella forma di buoni acquisto “valorizzati”. I dipendenti, utilizzando tali documenti, in esercizi convenzionati, possono acquistare beni e servizi fino a concorrenza del valore facciale del buono.

Trattamento ai fini IVA

Per quanto riguarda l’assoggettamento **ad IVA** delle cessioni che hanno come oggetto i buoni acquisto, l’Agenzia delle Entrate ha affermato, con un documento di prassi⁴⁰ che “*la circolazione del buono non assume rilevanza ai fini IVA*” in quanto il buono è equiparabile ai **documenti di legittimazione**⁴¹ (cessione assimilata al denaro), di conseguenza, le cessioni di tali titoli sono riconducibili alle operazioni escluse dall’assoggettamento all’imposta,⁴² non essendo i beni e servizi individuati fino al momento dell’utilizzo.

Nota bene

Il legislatore comunitario è finalmente intervenuto fornendo (con la c.d. “*Direttiva sui voucher*”⁴³) una definizione di “buono” e distinguendo, a seconda delle caratteristiche specifiche del buono stesso, fra buono “*monouso*” e buono “*multiuso*”, nonché chiarendo il momento impositivo ai fini IVA. Gli Stati membri, entro il 31 dicembre 2018, devono adottare norme, regolamenti e disposizioni amministrative necessarie a conformarsi alla nuova disposizione comunitaria. Il legislatore ha previsto che le nuove norme si applichino ai buoni emessi a partire **dall’1 gennaio 2019**. L’approfondimento delle nuove disposizioni verrà trattato al momento dell’emanazione del decreto legislativo di recepimento della normativa comunitaria.

Trattamento ai fini delle imposte sul reddito

Con le modifiche apportate dalla Legge di Stabilità 2016⁴⁴ al TUIR⁴⁵, il legislatore fiscale ha riconosciuto la possibilità di erogare beni e servizi⁴⁶ anche mediante documenti di legittimazione “valorizzati” (*voucher*), in formato cartaceo o elettronico. La norma, nel disciplinare in via generale questa modalità di erogazione dei *benefits*, ha stabilito che tali documenti, anche se connotati da un valore nominale, non configurano denaro. Questo chiarimento, secondo l’Agenzia delle Entrate⁴⁷, si è reso necessario per superare le precedenti incertezze interpretative sulla natura del titolo.

Con un Decreto⁴⁸ e, successivamente, con un documento di prassi⁴⁹ dell’Agenzia delle Entrate, sono state illustrate le caratteristiche e le modalità di fruizione di tali documenti⁵⁰.

In particolare, la disposizione normativa, ha distinto i titoli di legittimazione in:

- voucher *monouso*: che danno diritto ad un solo bene o ad un solo servizio;
- voucher *cumulativo*: che danno diritto ad una pluralità di beni e servizi, purchè il valore complessivo degli stessi non sia superiore a 258,23 euro.

Voucher monouso

La speciale disciplina che ha dettato le caratteristiche e le modalità di fruizione dei titoli in esame ha previsto che il voucher *monouso*:

³⁹art.51, comma 3, del TUIR;

⁴⁰ Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n.21/E del 22 febbraio 2011;

⁴¹ art.2002 del Codice civile;

⁴² art.2, comma 3, lett.a) del D.P.R.n.633/1972;

⁴³ Direttiva UE n.2016/1065 del 27 giugno 2016;

⁴⁴ art.1, comma 190, della Legge n.208 del 28 dicembre 2015;

⁴⁵ art.51, comma 3-bis del TUIR;

⁴⁶ art.51, commi 2 e 3 del TUIR;

⁴⁷ Agenzia delle Entrate, Circolare n.28/E del 15 giugno 2016, par.2.4;

⁴⁸ Decreto Interministeriale 25 marzo 2016;

⁴⁹ Agenzia delle Entrate, Circolare n.28/E del 15 giugno 2016;

⁵⁰ art.6 del Decreto Interministeriale 25 marzo 2016;



- non può essere utilizzato da persona diversa dal titolare;
- non può essere monetizzato o ceduto a terzi;
- può consistere anche in somministrazioni continuative o ripetute nel tempo, purché indicate nel loro valore complessivo;
- deve dare diritto ad un solo bene, prestazione, opera o servizio per l'intero valore nominale senza integrazione a carico del titolare ("*divieto di cumulo*"). Vale a dire che vi deve essere una coincidenza tra il valore indicato nel titolo ed il valore della prestazione erogata. Il dipendente può, però, stipulare un rapporto contrattuale autonomo con la struttura che eroga il servizio. E' il caso, ad esempio, di un abbonamento in palestra: se il voucher emesso dal datore di lavoro comprende dieci ingressi in palestra, l'undicesimo può essere acquistato direttamente dal dipendente;
- non può essere emesso a rimborso di spese già sostenute dal dipendente e quest'ultimo non può intervenire nel rapporto economico tra struttura che eroga il servizio e datore di lavoro;
- in quanto finalizzato ad identificare il soggetto che ha diritto alla prestazione sottostante, deve riportare il nominativo dell'effettivo fruitore della stessa (dipendente o suoi familiari).

Voucher cumulativo

In deroga alla regola generale che ha stabilito che il voucher deve dare diritto ad un solo bene, prestazione, opera o servizio, la norma⁵¹ ha previsto la possibilità di emettere titoli di legittimazione (voucher *cumulativo*) che rappresentino una pluralità di beni e servizi, **purché il valore complessivo degli stessi non sia superiore a 258,23 euro**⁵².

Secondo l'Agenzia delle Entrate⁵³, mentre il voucher *monouso* deve dare diritto ad un solo bene, prestazione, opera o servizio, predeterminato *ab origine e definito nel valore*, il voucher *cumulativo* può rappresentare una pluralità di beni, determinabili anche attraverso l'accesso ad un elenco contenuto su una piattaforma elettronica, che il dipendente può combinare a sua scelta nel c.d. "*carrello della spesa*", per un valore che, però, non può eccedere 258,23 euro.

Attenzione

Con il rinnovo del CCNL del settore Industria Meccanica in data 27 febbraio 2017 è stato previsto, per i dipendenti, un nuovo elemento retributivo sotto forma di "*welfare*" che, per il 2018, ammonta a 150 euro per ogni lavoratore che abbia i requisiti previsti dal contratto e che può essere erogato anche come beni e servizi in natura attraverso l'emissione buoni spesa (voucher *cumulativi*). Nel caso in cui l'erogazione dell'importo avvenga con questa modalità, si ricorda che i 150 euro si cumulano con le altre erogazioni liberali in natura e *benefits* eventualmente concessi dal datore di lavoro al dipendente (esempio: omaggi natalizi). Di conseguenza, è necessario verificare sempre il superamento o meno del limite di 258,23 euro nel periodo d'imposta.

Trattamento ai fini IVA dei "buoni benzina"

Per quanto riguarda il trattamento ai fini IVA dei buoni benzina, l'Amministrazione finanziaria ha sempre sostenuto che questi documenti sono semplici titoli di legittimazione la cui cessione, pertanto, non è rilevante ai fini IVA.⁵⁴

Recentemente, in un documento di prassi⁵⁵ (emesso a commento dell'obbligo di fatturazione elettronica per l'acquisto di carburanti e lubrificanti) l'Agenzia delle Entrate, in considerazione delle novità contenute c.d. "*Direttiva sui voucher*"⁵⁶ che entreranno in vigore dall'1 gennaio 2019, ha cambiato orientamento distinguendo tra:

- buoni benzina che consentono di rifornirsi presso i distributori gestiti dalla medesima compagnia che ha emesso il buono (buono "*monouso*");
- buoni benzina che consentono di rifornirsi presso più distributori o l'acquisto anche di beni e servizi (buono "*multiuso*").

Secondo la stessa, solo nel secondo caso (buono "*multiuso*") "*si avrà un semplice documento di legittimazione, la cui cessione non è soggetta a IVA in forza dell'art.2, comma 3, lett.a), del Decreto IVA*". In

⁵¹ art.6, comma 2, del Decreto Interministeriale 25 marzo 2016;

⁵² art.51, comma 3, ultimo periodo del TUIR;

⁵³ Agenzia delle Entrate, Circolare n.28/E del 15 giugno 2016, par.2.5.1;

⁵⁴ Circolare min. n.30/1974;

⁵⁵ Agenzia delle Entrate, Circolare n.8/E del 30 aprile 2018, par.2.1.1);

⁵⁶ Direttiva UE n.2016/1065 del 27 giugno 2016;



questo caso, infatti, l'imposta deve essere applicata al momento dell'effettivo utilizzo del buono presso il gestore dell'impianto, in quanto al momento della sua emissione non sono ancora noti né il luogo della prestazione né l'imposta dovuta.

Nel primo caso, invece, l'assoggettamento ad IVA viene "anticipato" al momento di emissione del buono, in quanto sono noti da subito il luogo della prestazione cui il buono si riferisce e l'imposta dovuta.

Beni omaggiati ai collaboratori (diversi dai lavoratori autonomi)

Di seguito si analizza il trattamento fiscale dei beni omaggiati ai collaboratori che, per il tipo di rapporto di lavoro stipulato con l'impresa, percepiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Trattamento ai fini IVA

Per il trattamento, ai fini IVA, dei beni omaggiati ai collaboratori, si rimanda a quanto illustrato in precedenza per i dipendenti.

Trattamento ai fini delle imposte sul reddito

Il costo degli omaggi destinati ai collaboratori si ritiene, in via prudenziale, **indeducibile**, in quanto il tenore letterale del testo normativo⁵⁷ fa riferimento esclusivamente alla deduzione delle spese per "prestazioni di lavoro dipendente".

La tesi sembra trovare sostegno anche nella prassi⁵⁸. L'Agenzia delle Entrate, infatti, ha precisato che l'assimilazione dei redditi di collaborazione ai redditi di lavoro dipendente concerne solo la modalità di determinazione del reddito imponibile, ma non si configura quale assimilazione delle due tipologie di rapporto di lavoro a tutti gli effetti di legge.

Trattamento ai fini IRAP

Per i soggetti IRES, l'Agenzia delle Entrate⁵⁹ ritiene che le spese per omaggi destinati ai collaboratori siano, ai fini IRAP:

- **deducibili**, se sono funzionali all'attività dell'impresa e non assumono natura "retributiva" per il collaboratore. Tali costi sono classificati nella voce B.14) (oneri diversi di gestione) del Conto Economico;
- **indeducibili**, se rivestono natura retributiva per il collaboratore. Tali costi sono contabilizzati nella voce B.7) (spese per servizi) del Conto Economico.

Per i soggetti IRPEF che, invece, non hanno scelto di derivare l'imponibile IRAP sulla base del bilancio, gli omaggi ai collaboratori risultano **indeducibili**, in quanto i relativi costi d'acquisto non rientrano nell'elenco dei costi deducibili riportato nella norma⁶⁰.

Prova della destinazione dei beni omaggiati ai collaboratori

Secondo il principio dell'"inerenza", precedentemente illustrato, anche per gli omaggi concessi ai collaboratori è necessario fornire prova della loro destinazione.

A tale fine possono essere utilizzati, anche in questo caso, come prova documentale:

- i documenti di trasporto (DDT);
- le distinte contenenti la descrizione dei beni omaggiati e l'indicazione dei soggetti destinatari firmate per ricevuta da questi ultimi;
- l'istituzione di un apposito registro di carico e scarico tenuto ai sensi della normativa IVA⁶¹;
- ecc.

Aggiornato novembre 2018

⁵⁷ art.95, comma 1, del TUIR;

⁵⁸ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.57/E del 18 giugno 2001, punto 7.2;

⁵⁹ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.27/E del 26 maggio 2009, punto 1.4;

⁶⁰ art.5-bis del D.Lgs.n.446/1997;

⁶¹ art.39 del D.P.R.n.633/1972;