IL TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI NATALIZI

Per individuare il trattamento fiscale (IVA / IRPEF / IRES / IRAP) applicabile agli omaggi è innanzitutto necessario differenziare a seconda che: -

- i beni ceduti gratuitamente siano o meno oggetto dell'attività esercitata;
- il destinatario dell'omaggio sia un cliente oppure un dipendente.

BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ CEDUTI GRATUITAMENTE A CLIENTI

TRATTAMENTO IVA – IMPRESE

Ai sensi dell'art. 19-bis1, lett. h), DPR n. 633/72, è detraibile l'IVA relativa all'acquisto di beni regalati se gli stessi sono: - classificabili quali spese di rappresentanza, così come definite ai fini delle imposte dirette; - di costo unitario non superiore a € 50. Come specificato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 13.7.2009, n. 34/E, sono "di rappresentanza": "le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore". In particolare, l'inerenza delle spese di rappresentanza sussiste se le stesse sono: - sostenute con finalità promozionali e di pubbliche relazioni; - ragionevoli in funzione dell'obiettivo di generare benefici economici; - coerenti con gli usi e le pratiche commerciali del settore. Considerato che gli omaggi natalizi ai clienti, oltre a poter essere qualificati spese di rappresentanza, costituiscono cessioni gratuite, ai fini IVA non configura cessione di beni rilevante la cessione gratuita:

- di beni non oggetto dell'attività, di costo unitario non superiore a € 50;
- di beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto / importazione, la detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 19. La situazione è così sintetizzabile.

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

Costo unitario **superiore a € 50**	⇨	IVA **indetraibile**	⇨	**Cessione IRRILEVANTE Ai fini IVA** (fuori campo IVA)
Costo unitario **pari o inferiore a € 50**	⇨	IVA **detraibile**	⇨	

La cessione gratuita a clienti di beni non oggetto dell'attività dell'impresa risulta, pertanto, sempre irrilevante ai fini IVA, a prescindere dall'ammontare del relativo costo unitario. Da quanto sopra consegue che, all'atto della consegna dell'omaggio, ai fini IVA, non è richiesta l'emissione di alcun documento fiscale (fattura, documento commerciale). È tuttavia opportuno emettere un ddt (con causale "omaggio") o un documento analogo (buono di consegna), al fine di provare l'inerenza della spesa con l'attività esercitata e la natura di spesa di rappresentanza. Considerata la tipologia degli "omaggi" tipici del periodo natalizio, al fine di verificare il superamento o meno del limite di € 50 e la detraibilità dell'imposta è opportuno ricordare quanto segue.

Acquisto confezioni di beni	Se l'omaggio è rappresentato da più beni costituenti **un'unica confezione** (ad esempio, cesto regalo) è necessario considerare il **costo dell'intera confezione** e non quello dei singoli componenti. È quindi **indetraibile l'IVA** relativa all'acquisto di un cesto di costo superiore a € 50 ancorché composto da beni di costo unitario inferiore a tale limite.
Acquisto alimenti e bevande	La detrazione dell'IVA **è riconosciuta** anche se i beni regalati sono costituiti da alimenti e bevande (spumante, panettone, torrone, ecc.**), a condizione che**: • il costo unitario sia **non superiore a € 50;** • la cessione sia **spesa di rappresentanza**.

TRATTAMENTO IVA - LAVORATORI AUTONOMI

Quanto sopra esposto con riferimento alle imprese trova applicazione anche per gli omaggi, che costituiscono "spese di rappresentanza", effettuati da lavoratori autonomi / professionisti, considerato che, come specificato dall'Agenzia nella Circolare n. 34/E, i criteri per individuare le spese di rappresentanza contenuti nel DM 19.11.2008 sono applicabili anche ai lavoratori autonomi. Tuttavia, per quanto riguarda i liberi professionisti, il richiamo all'attività di impresa da parte dell'art. 2 n. 4 del D.P.R. 633/72 ha indotto alcuni interpreti a ipotizzare che, in presenza di detrazione di imposta all'atto dell'acquisto, derivi l'obbligo di assoggettamento ad IVA della successiva cessione gratuita anche per i beni di costo non superiore a 50,00 euro.

Per evitare ogni inconveniente potrebbe quindi essere opportuno che il professionista non operi la detrazione dell'IVA all'atto dell'acquisto dell'omaggio, indipendentemente dal costo dello stesso

TRATTAMENTO IRPEF / IRES

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

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

<table>
<tr><th>Soggetti</th><th>Deducibilità omaggi</th></tr>
<tr><td>Impresa</td><td>• integrale, se di valore unitario non superiore a € 50 (*)
• se di valore unitario superiore a € 50, nell'anno di sostenimento nel limite dell'importo massimo annuo ottenuto applicando ai ricavi / proventi della gestione caratteristica (voci A.1 / A.5 di Conto economico) le seguenti percentuali.
<table>
<tr><th>Ricavi / proventi gestione caratteristica</th><th>Importo massimo deducibile</th></tr>
<tr><td>Fino a € 10 milioni
Per la parte eccedente € 10 milioni e fino a € 50 milioni</td><td>1,5%
0,6%</td></tr>
<tr><td>Per la parte eccedente € 50 milioni</td><td>0,4%</td></tr>
</table></td></tr>
<tr><td>Lavoratore autonomo</td><td>Nel limite dell'1% dei compensi incassati nell'anno, a prescindere dal valore unitario.</td></tr>
</table>

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

Imprese in contabilità semplificata
I soggetti in contabilità semplificata "per cassa" possono dedurre le spese di rappresentanza nel rispetto delle limitazioni di cui al citato art. 108, comma 2, considerando il periodo d'imposta in cui è avvenuto il pagamento, ovvero, in caso di adozione del criterio "registrato = pagato", l'annotazione nel registro IVA degli acquisti.

TRATTAMENTO IRAP
Il trattamento dei costi sostenuti per l'acquisto di beni non oggetto dell'attività destinati ad omaggio per i clienti è differenziato a seconda del metodo ("da bilancio" o "fiscale") utilizzato. In particolare in caso di applicazione del:

- metodo da bilancio le spese in esame rientrano nella voce B.14 di Conto economico e pertanto sono interamente deducibili ai fini IRAP;
- metodo fiscale, le spese in esame non rientrano tra i componenti rilevanti espressamente previsti e pertanto risultano indeducibili ai fini IRAP.

Lavoratori autonomi (studi associati)
Per tale fattispecie la base imponibile IRAP è pari alla "differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti all'attività esercitata ... esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente. I compensi, i costi e gli altri componenti si assumono così come rilevanti ai fini della dichiarazione dei redditi" Conseguentemente, i costi sostenuti per l'acquisto di beni destinati ad essere omaggiati ai clienti sono **deducibili ai fini IRAP nel limite dell'1% dei compensi percepiti nell'anno.**

BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ CEDUTI GRATUITAMENTE A DIPENDENTI

TRATTAMENTO IVA
La cessione / erogazione gratuita di un bene / servizio a favore dei dipendenti non può essere considerata spesa di rappresentanza, in quanto, non si configura la finalità promozionale. Da ciò consegue che l'IVA relativa ai beni destinati ai dipendenti è indetraibile per mancanza di inerenza con l'esercizio dell'impresa, arte o professione a prescindere dall'ammontare del costo. Tale indetraibilità comporta che la successiva cessione (gratuita) è esclusa da IVA.

OMAGGI DI BENI A DIPENDENTI

Beni **NON** oggetto dell'attività ⇨ IVA **indetraibile** ⇨ **Cessione IRRILEVANTE ai fini IVA**

TRATTAMENTO IRPEF / IRES
Deducibilità da parte del datore di lavoro
Ai sensi dell'Art. 95, comma 1, TUIR Sono ricomprese fra le spese per prestazioni di lavoro deducibili anche quelle sostenute in denaro / natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori.

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

Tassazione in capo al dipendente

Al fine di verificare la tassazione in capo al dipendente delle erogazioni liberali concesse in occasione di festività, è necessario distinguere a seconda che le stesse siano in denaro ovvero in natura. In merito vanno tuttavia considerate le modifiche recentemente apportate a seguito delle particolari situazioni emergenziali verificatesi nel 2022 e di seguito evidenziate.

Per il 2022:

- il c.d. "Decreto Aiuti-quater" ha disposto l'innalzamento a € 3.000 del valore dei beni ceduti / servizi prestati dal datore di lavoro ai dipendenti che non concorre alla formazione del reddito imponibile degli stessi;
- con il c.d. "Decreto Aiuti-bis", tra le liberalità in esame sono state ricomprese le somme erogate / rimborsate dal datore di lavoro per le spese relative alle utenze domestiche di acqua / elettricità / gas dei dipendenti. In merito va altresì evidenziato che l'Agenzia delle Entrate nella Circolare 4.11.2022, n. 35/E ha specificato che:
- il superamento del predetto limite comporta l'assoggettamento a tassazione dell'intero importo corrispondente alle erogazioni liberali riconosciute al dipendente; - il "buono acquisto" si considera percepito dal dipendente, e quindi assume rilevanza ai fini in esame, alla data in cui "entra nella disponibilità del lavoratore a prescindere dal fatto che il servizio venga fruito in un momento successivo";
- il c.d. "bonus carburante" che il datore di lavoro può riconoscere nei 2022 ai propri dipendenti nel limite massimo di € 200 ciascuno, rappresenta un'agevolazione ulteriore e autonoma rispetto alle erogazioni liberali in esame e pertanto il relativo valore non va considerato per la verifica del superamento o meno del limite di € 3.000.

Erogazioni liberali	Trattamento fiscale 2022
In denaro	**Concorrono sempre** (a prescindere dall'ammontare) a**lla formazione del reddito** del dipendente e quindi sono **assoggettate a tassazione**. Fanno **eccezione le somme erogate / rimborsate per le spese relative alle utenze domestiche**, "equiparate" alle erogazioni in natura.
In natura (beni o servizi)	Se di importo: • **non superiore a € 3.000 non concorrono** alla formazione del reddito; • **superiore a € 3.000 concorrono per l'intero ammontare** alla formazione del reddito del dipendente (non solo per la quota eccedente il limite). Per la verifica del superamento del limite vanno considerate anche le analoghe erogazioni riconosciute durante l'anno. Così, ad esempio, una strenna natalizia del valore di € 250 (in assenza di altre erogazioni liberali) è deducibile per il datore di lavoro e non concorre alla formazione del reddito del dipendente. Se nello stesso anno, oltre alla strenna natalizia (€ 250), è stato donato un bene del valore di € 1.500 per l'anniversario della fondazione dell'azienda e sono state rimborsate le spese per le utenze per € 1.500, ai dipendenti va imputato un reddito di € 3.250 (250 + 1.500 + 1.500) da assoggettare a tassazione

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate. Sono erogazioni liberali in natura anche le erogazioni di beni, prestazioni, opere e servizi che il datore di lavoro effettua mediante documenti di legittimazione, in formato cartaceo o elettronico, riportanti un valore nominale (c.d. "voucher").

TRATTAMENTO IRAP

Le spese per gli acquisti di omaggi da destinare ai dipendenti rientrano nei "costi del personale" che non concorrono alla formazione della base imponibile IRAP, anche se contabilizzati in voci diverse dalla B.9 di Conto economico. Di conseguenza, le spese in esame sono indeducibili ai fini IRAP indipendentemente dalla qualifica del datore di lavoro (srl, spa, snc, ecc.). Va tuttavia evidenziato che:

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

Lavoratori autonomi (studi associati)

Come già evidenziato, i lavoratori autonomi determinano la base imponibile IRAP come "differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti all'attività esercitata ... esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente". I costi sostenuti dal lavoratore autonomo per l'acquisto di beni non oggetto dell'attività per i dipendenti sono quindi indeducibili ai fini IRAP.

BENI OGGETTO DELL'ATTIVITÀ CEDUTI GRATUITAMENTE A CLIENTI

TRATTAMENTO IVA

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

Da ciò consegue che:

- indipendentemente dal fatto che la spesa possa o meno essere qualificata "di rappresentanza", l'impresa può scegliere di non detrarre l'IVA a credito dell'acquisto dei beni oggetto dell'attività, al fine di non assoggettare ad IVA la relativa cessione gratuita;
- se la spesa per il bene oggetto dell'attività che si intende regalare è qualificata "di rappresentanza":
  - l'IVA a credito è detraibile solo per i beni di costo unitario non superiore a € 50;
  - la cessione del bene è rilevante ai fini IVA indipendentemente dal valore dello stesso, fermo restando che la cessione gratuita è esclusa da IVA se non è stata detratta l'IVA sull'acquisto;
- se la spesa relativa al bene oggetto dell'attività che si intende regalare non può essere qualificata "di rappresentanza", l'IVA a credito è detraibile e la cessione gratuita è rilevante

ai fini IVA indipendentemente dal valore del bene, ferma restando la possibilità di "rinunciare" alla detrazione per escludere dall'IVA la cessione gratuita.

Cessione gratuita rilevante ai fini IVA

In presenza di una cessione gratuita rilevante ai fini IVA:

- la base imponibile IVA è costituita "dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni";
- la rivalsa dell'IVA non è obbligatoria

Generalmente, in relazione agli omaggi la rivalsa dell'IVA non è operata e pertanto l'imposta rimane a carico del cedente, costituendo per quest'ultimo un costo indeducibile.

In assenza di rivalsa, l'operazione può essere documentata utilizzando una delle seguenti soluzioni:

- tenuta del registro degli omaggi, sul quale annotare l'ammontare complessivo delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno, distinte per aliquota;
- emissione di una fattura con applicazione dell'IVA, senza addebitare la stessa al cliente, specificando che trattasi di "omaggio senza rivalsa dell'IVA ex art. 18, DPR n. 633/72";
- emissione di un'autofattura in unico esemplare, con indicazione del valore dei beni (prezzo di acquisto / di costo), aliquota e imposta, specificando che trattasi di "autofattura per omaggi".

L'autofattura può essere singola per ogni cessione ("autofattura immediata") ovvero mensile per tutte le cessioni effettuate nel mese ("autofattura differita"). A tal fine è utilizzabile il tipo documento "TD27", indicando i dati del cedente / prestatore sia nella sezione "Dati del cedente/prestatore" che nella sezione "Dati del cessionario/committente"). La stessa va annotata soltanto nel registro delle fatture emesse. L'emissione del ddt, necessaria per la fattura differita, è consigliabile anche in caso di autofattura immediata al fine di identificare il destinatario e provare l'inerenza con l'attività dell'impresa.

TRATTAMENTO IRPEF / IRES

Ai fini delle imposte dirette, gli acquisti dei beni in esame rientrano tra le spese di rappresentanza senza distinzioni tra beni oggetto e non oggetto dell'attività dell'impresa. Sono quindi applicabili le regole sopra illustrate con riferimento agli omaggi destinati ai clienti di beni non oggetto dell'attività.

TRATTAMENTO IRAP

Ai fini IRAP, relativamente ai costi sostenuti per l'acquisto di beni oggetto dell'attività destinati ad omaggio per i clienti, valgono le medesime considerazioni sopra illustrate con riferimento ai beni non oggetto dell'attività destinati ad essere omaggiati a clienti. Tali costi sono quindi deducibili per i soggetti che applicano il metodo da bilancio e indeducibili per chi applica il metodo fiscale.

BENI OGGETTO DELL'ATTIVITÀ CEDUTI GRATUITAMENTE A DIPENDENTI

TRATTAMENTO IVA

Gli omaggi ai dipendenti di beni oggetto dell'attività dell'impresa non configurano spese di rappresentanza e pertanto la relativa IVA è detraibile e la cessione gratuita va assoggettata ad IVA senza obbligo di rivalsa nei confronti dei destinatari. Come per gli omaggi ai clienti, il datore

di lavoro può scegliere di non detrarre l'IVA per l'acquisto di detti beni, per non assoggettare ad IVA la relativa cessione gratuita.

TRATTAMENTO IRPEF / IRES

Deducibilità da parte del datore di lavoro L'art. 95, comma 1, fa riferimento alle "liberalità a favore dei lavoratori" senza differenziare tra beni oggetto e non oggetto dell'attività. Da ciò consegue quindi che anche quando l'omaggio ai dipendenti è un bene oggetto dell'attività, la relativa spesa è deducibile come spesa per prestazioni di lavoro.

Tassazione in capo al dipendente

Anche per la tassazione in capo al dipendente è applicabile quanto illustrato per i beni non oggetto dell'attività, da tassare / non tassare in base all'ammontare annuo superiore o meno al limite fissato per il 2022 a € 3.000.

TRATTAMENTO IRAP

Analogamente a quanto esposto con riferimento ai beni non rientranti nell'attività dell'impresa, i costi sostenuti per gli omaggi ai dipendenti dovrebbero rientrare nei "costi del personale" e pertanto risultare indeducibili ai fini IRAP. Va tuttavia evidenziato che detti costi potrebbero risultare deducibili ai fini IRAP per l'applicazione della deduzione per il costo residuo del personale.

BUONI ACQUISTO

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

TRATTAMENTO IVA

La disciplina IVA applicabile ai c.d. "voucher" (buoni-corrispettivo) individua 2 tipologie di buono (su supporto fisico / in formato elettronico): il buono monouso e il buono multiuso:

Buono-corrispettivo	Descrizione
Monouso	Al momento della sua emissione **è nota** la disciplina applicabile ai fini IVA alla cessione / prestazione a cui lo stesso dà diritto (ad esempio, buono per acquisto di abbigliamento presso un determinato punto vendita).
Multiuso	Al momento della sua emissione **non è nota** la disciplina applicabile ai fini IVA della cessione / prestazione a cui lo stesso dà diritto (ad esempio, buono per acquisto di beni in un supermercato).

La differenza tra le due tipologie di buoni si riflette sull'individuazione del momento di effettuazione dell'operazione, in quanto, per i primi risulta "anticipata" al momento di emissione, mentre per i secondi si realizza all'atto dell'utilizzo. Ciò comporta che:

- il buono-corrispettivo monouso consente di applicare (già) al momento dell'emissione il trattamento IVA della cessione / prestazione a cui il buono dà diritto, con conseguente assoggettamento ad IVA;

- con il buono-corrispettivo multiuso, non essendo noti i suddetti elementi, è necessario attendere il momento di utilizzo del buono. Conseguentemente, l'emissione del buono non è assoggettata ad IVA. L'imposta sarà quindi applicata nel momento di utilizzo del buono da parte del cliente / dipendente per l'acquisto del bene / servizio.

TRATTAMENTO IRPEF / IRES

Si ritiene che il trattamento del costo sostenuto dall'impresa / datore di lavoro per l'acquisto dei buoni da omaggiare a clienti / dipendenti debba essere individuato sulla base di quanto sopra illustrato con riferimento ai costi sostenuti per i beni non oggetto dell'attività.

Tassazione in capo al dipendente

Come sopra evidenziato, sono da considerare erogazioni liberali in natura a favore dei dipendenti anche le erogazioni di beni, prestazioni, opere e servizi che il datore di lavoro effettua mediante documenti di legittimazione, in formato cartaceo o elettronico, riportanti un valore nominale. Conseguentemente, come confermato dall'Agenzia delle Entrate il buono acquisto / voucher che il datore di lavoro regala al dipendente non configura reddito tassabile per quest'ultimo nel rispetto del predetto limite di € 3.000 per il 2022.

OMAGGI PER CONTRIBUENTI MINIMI / FORFETARI

TRATTAMENTO IVA

Ai contribuenti minimi / forfetari non è consentito detrarre l'IVA sugli acquisti.

TRATTAMENTO IRPEF

Contribuenti minimi

Nella Circolare 28.1.2008, n. 7/E, dopo aver evidenziato che ai contribuenti minimi non sono applicabili "le specifiche norme del TUIR che limitano la deducibilità di taluni costi", l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che "anche le spese per omaggi … potranno essere portate in deduzione per l'intero importo pagato sempreché la stretta inerenza delle stesse all'esercizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo sia dimostrabile sulla base di criteri oggettivi".

Successivamente la stessa Agenzia ha precisato che:

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

Contribuenti forfetari

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

TRATTAMENTO IRAP

I contribuenti minimi / forfetari non sono soggetti ad IRAP

BUFFET / PRANZO / CENA DI NATALE

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

beni sopra analizzate. L'Agenzia delle Entrate ha specificato che le spese per feste e ricevimenti in occasione di ricorrenze aziendali e festività costituiscono spese di rappresentanza se all'evento non sono presenti esclusivamente i dipendenti. Quindi, la spesa sostenuta dal datore di lavoro per il buffet / pranzo / cena di Natale organizzati:

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

IVA	Indetraibile
IRPEF IRES	**Costo deducibile** nel **limite** del: • **75%** della spesa sostenuta, come previsto per le spese di albergo e ristorante; • 5‰ **dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente** risultante dalla dichiarazione dei redditi.
IRAP	**Costo indeducibile** in quanto "costo del personale". Come sopra evidenziato, tale costo potrebbe risultare deducibile applicando la **deduzione per il costo residuo del personale**.

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

IVA	Indetraibile
IRPEF IRES	**Deducibile il 75% della spesa sostenuta, nel limite massimo annuale** parametrato ai ricavi / proventi della gestione caratteristica (1,5% - 0,6% - 0,4%).
IRAP	• Costo **deducibile** per i soggetti che applicano il **metodo da bilancio**; • costo **indeducibile** per i soggetti che applicano il **metodo fiscale**.

A cura Studio Consulenti Associati - Ravenna