

# Omaggi di Natale 2020

## *Profili fiscali*

Anche in periodo di Covid-19, gli operatori italiani, come ogni anno in occasione delle festività di Natale, provvederanno a effettuare nei confronti dei propri clienti i consueti omaggi. Con la presente circolare, si vogliono ripercorrere i tratti salienti, dal punto di vista sia fiscale, che amministrativo, di tali regalie. Si ricorda che l'[art. 124](#) del D.L. n. 34/2020 ha stabilito che, a decorrere dal 19 maggio 2020 e fino al 31 dicembre 2020, sono esenti da IVA, con diritto alla detrazione sugli acquisti originari, le cessioni dei dispositivi sanitari per l'emergenza Covid-19 e dal 1° gennaio 2021 saranno soggette ad IVA agevolata nella misura del 5 per cento. Tale agevolazione è applicabile sia alle cessioni onerose sia a quelle gratuite.

### **Omaggi effettuati da soggetti esercenti attività d'impresa: aspetti IVA**

Così come disciplinato dall'art. 2, secondo comma , n. 4), del [D.P.R. n. 633/1972](#), le **cessioni gratuite di beni** (ovvero omaggi) la cui **produzione o il cui commercio rientrano nell'attività propria dell'impresa** sono **rilevanti ai fini IVA**, con diritto alla **detrazione IVA** senza limitazioni (sempre che non vi siano limitazioni al diritto della detrazione IVA proprie della società, ad esempio, pro-rata di detrazione).

Dal punto di vista operativo, la **società che produce ovvero commercializza il bene** ceduto gratuitamente potrà procedere nei confronti del cliente:

- con la **rivalsa dell'IVA** (quindi, applicando l'IVA in fattura, che verrà pagata dal cliente e versata all'Erario dalla società, fermo restando il diritto alla

detrazione dell'IVA in capo al cliente) ovvero

- **senza** procedere a **rivalsa dell'IVA**.

<b>Casistica – Rivalsa o meno dell'IVA da parte del cedente</b>	Soluzione fiscale/amministrativa
Profili operativi per il versamento dell'IVA da parte del cedente che ha proceduto alla rivalsa dell'IVA	<ul style="list-style-type: none"><li>• Il <b>cedente</b> deve emettere <b>fattura</b> (qualora emessa nei confronti di soggetti passivi IVA stabiliti ovvero residenti in Italia, dovrà essere emessa in formato elettronico), così realizzando l'addebito dell'IVA;</li><li>• il <b>cessionario</b> annota la fattura ricevuta nel registro IVA acquisti e può, conseguentemente, esercitare il diritto alla <b>detrazione dell'IVA</b>.</li></ul>

<p><b>Casistica – Rivalsa o meno dell’IVA da parte del cedente</b></p>	<p>Soluzione fiscale/amministrativa</p>
<p>Profili operativi per il versamento dell’IVA da parte del cedente in assenza della rivalsa dell’IVA</p>	<p>Il <b>cedente</b> potrà seguire una delle seguenti modalità operative, alternative tra loro:</p> <p>a) <b>emissione di fattura ordinaria</b>: il soggetto cedente emette fattura e non esercita la rivalsa, specificandolo nella fattura con adeguata dicitura (se emessa in formato elettronico, la dicitura potrà essere inserita in un campo testo); il <b>cessionario</b> cui è destinato l’omaggio riceve la fattura e la annota nel registro IVA acquisti, senza procedere alla detrazione dell’IVA;</p> <p>b) <b>tenuta (art. 39 del D.P.R. n. 633/1972) e annotazione sul registro omaggi</b> (C.M. 27 aprile 1973, n. 32/501388): l’annotazione delle cessioni gratuite deve <b>riportare</b>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• l’ammontare globale dei valori normali delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno distinto per aliquota;</li> <li>• l’ammontare globale della relativa imposta distinta per aliquota.</li> </ul> <p>Il <b>registro non deve essere bollato</b> prima della messa in uso, essendo sufficiente la sola numerazione progressiva delle pagine; inoltre, non è soggetto ad imposta di bollo;</p> <p>c) <b>emissione autofattura</b>: risulta possibile anche emettere una sola autofattura mensile per tutte le cessioni del mese (così come chiarito nelle <a href="#">circolari 30 aprile 2018, n. 8/E, 2 luglio 2018, n. 13/E, e 17 giugno 2019, n. 14/E</a>, l’<b>autofattura</b> andrà emessa in <b>formato elettronico e trasmessa al Sistema di Interscambio</b> cd. SdI). In tale ipotesi, il documento, con la dicitura “autofattura per omaggi”, deve contenere <b>indicazione</b>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• del valore normale dei beni ceduti;</li> <li>• delle aliquote IVA applicabili;</li> <li>• delle relative imposte.</li> </ul> <p>Il documento segue la numerazione delle fatture di vendita e viene annotato nel registro delle fatture emesse. L’imponibile fa parte del volume d’affari IVA. Si evidenzia che la circolare n. 14/E del 2019 in merito alle autofatture elettroniche per omaggi ha chiarito che i <b>dati del cedente/prestatore</b> vanno inseriti sia nella sezione “Dati del cedente/prestatore”, sia nella sezione “Dati del cessionario/committente”.</p> <p>In questi casi, la <b>fattura</b> e quindi la relativa <b>imposta vanno annotate solo nel registro IVA vendite</b>.</p>

Così come chiarito dalla C.M. 23 luglio 1998, n. 193/E, gli omaggi di beni che rientrano nell'attività propria dell'impresa comportano l'emissione del **documento di trasporto** (cd. DDT), al fine di **superare le presunzioni di cessione** (e di acquisto per il destinatario degli stessi) di cui al [D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441](#).

Così come stabilito dal n. 4) del [secondo comma dell'art. 2](#) del D.P.R. n. 633/1972, sono **escluse da IVA** le **cessioni gratuite** di **beni** per i quali, all'atto dell'acquisto, **non è stata operata la detrazione** dell'imposta ai sensi dell'[art. 19](#) del D.P.R. n. 633/1972 e quelle dei beni, la cui **produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa**, di costo o valore unitario **non superiore a euro 50**.

Al riguardo si evidenzia che l'Amministrazione finanziaria con la C.M. [16 luglio 1998, n. 188/E](#), ha precisato che:

*"... Gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio non rientrano nell'attività propria dell'impresa, costituiscono sempre **spese di rappresentanza** con conseguente indetraibilità dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'[art. 19-bis1](#) del D.P.R. n. 633/1972, a prescindere dal loro valore unitario e dal loro costo. Ne consegue che la successiva cessione gratuita costituisce **operazione non rilevante ai fini dell'IVA** ai sensi dell'art. 2, secondo comma, n. 4). Viceversa, gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio rientrano nell'attività propria dell'impresa, non costituiscono spese di rappresentanza e le relative cessioni gratuite devono essere assoggettate ad imposta ai sensi dell'art. 2, secondo comma, n. 4), del [D.P.R. n. 633 del 1972](#)".*

Anche se ad oggi non vi è stata una pronuncia ufficiale, si ritiene preferibile emettere il **DDT** (ovvero altra prova di contenuto equivalente) **anche** per gli omaggi di **beni che non**

**rientrano nell'ambito dell'attività propria** dell'impresa, al fine di **dimostrare l'inerenza** dell'acquisto.

Tabella riassuntiva

<b>Omaggi effettuati da soggetti esercenti attività d'impresa</b>		
<b><i>Casistica</i></b>	<b><i>Costo dei beni ceduti gratuitamente</i></b>	<b><i>Rilevanza o meno ai fini IVA</i></b>
Impresa che produce o che commercializza il bene ceduto	Beni di costo < o $\geq$ ad euro 50	Cessione rilevante ai fini IVA (*)
Impresa che <b>non</b> produce e <b>non</b> commercializza il bene ceduto	Beni di costo < o $\geq$ ad euro 50	Cessione fuori campo IVA (**)
(*) Ammessa la detrazione dell'IVA sull'acquisto del bene. (**) Ammessa la detrazione dell'IVA sull'acquisto del bene, se di costo unitario uguale o inferiore ad euro 50; invece, non è ammessa la detrazione dell'IVA sull'acquisto del bene, se lo stesso ha un costo unitario superiore ad euro 50.		

La particolare disciplina relativa agli omaggi di valore unitario non superiore a 50 euro è applicabile **unicamente** ai **"beni" di modico valore distribuiti gratuitamente** e non è, al contrario, riferibile alle spese relative a "servizi".

### **Omaggio di dispositivi sanitari per l'emergenza Covid-19**

L' del D.L. 19 maggio 2020, n. 34, cd. decreto "Rilancio", ha stabilito che, a decorrere **dal 19 maggio 2020 e fino al 31 dicembre 2020, sono esenti da IVA**, con diritto alla detrazione sugli acquisti originari, le **cessioni di determinati dispositivi** (n. 1-ter.1 della Tabella A, parte II-bis, allegata al ):

- ventilatori polmonari per terapia intensiva e subintensiva;
  - monitor multiparametrico anche da trasporto;
- pompe infusionali per farmaci e pompe peristaltiche per nutrizione enterale;
  - tubi endotracheali;
- caschi per ventilazione a pressione positiva continua;
  - maschere per la ventilazione non invasiva;
    - sistemi di aspirazione;
      - umidificatori;
      - laringoscopi;
  - strumentazione per accesso vascolare;
    - aspiratore elettrico;
  - centrale di monitoraggio per terapia intensiva;
    - ecotomografo portatile;
      - elettrocardiografo;
    - tomografo computerizzato;
      - mascherine chirurgiche;
      - mascherine Ffp2 e Ffp3;
- articoli di abbigliamento protettivo per finalità sanitarie quali guanti in lattice, in vinile e in nitrile, visiere e occhiali protettivi, tute di protezione, calzari e soprascarpe, cuffie copricapo, camici impermeabili, camici chirurgici;
  - termometri;
  - detergenti disinfettanti per mani;
  - dispenser a muro per disinfettanti;
    - soluzione idroalcolica in litri;
  - perossido al 3 per cento in litri;
    - carrelli per emergenza;
      - estrattori RNA;
  - strumentazione per diagnostica per COVID-19;
    - tamponi per analisi cliniche;
    - provette sterili;
  - attrezzature per la realizzazione di ospedali da campo.

Invece, le **cessioni ovvero importazioni effettuate dal 1° gennaio 2021** saranno soggette ad **IVA agevolata nella misura del 5 per cento**.

Tutto ciò premesso, si evidenzia che l'Agenzia delle entrate, con la , ha chiarito che il **trattamento IVA introdotto** dal citato art. 124 del decreto "Rilancio" è **applicabile sia alle cessioni onerose, che a quelle gratuite** dei medesimi beni, **nonché alle prestazioni di servizi** di cui all', del D.P.R. n. 633/1972.

## **Il cesto natalizio**

Capita sovente che il bene acquistato per essere destinato ad “omaggio” consista in cesti o confezioni di **generi alimentari**. Per tali beni, il computo dei limiti indicati in precedenza deve essere fatto con **riferimento all’entità** che rappresenta l’omaggio (il “cesto natalizio”).

Inoltre, si fa presente che gli omaggi consistenti in **prodotti alimentari** (panettoni, dolci, vini, ecc.) **perdono la loro specifica qualificazione** e, quindi, ai fini IVA, devono essere trattati allo stesso modo degli omaggi non alimentari (penne, agende, ecc.); quindi, se tali beni sono destinati ad essere omaggiati e se di valore inferiore ad euro 50, è possibile detrarre l’IVA sull’acquisto (, par. 16.6).

Qualora l’impresa effettui degli **omaggi** di fine anno **ai propri dipendenti**, l’operazione potrà risultare soggetta o meno all’IVA, a seconda che la cessione dei beni omaggiati rientri o meno nell’attività d’impresa.

Casistica	Profili IVA
<i>Cessione gratuita di beni, che non rientrano nell’attività d’impresa, destinati ai dipendenti</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Indetraibilità dell’IVA</b> sull’acquisto (sul punto la R.M. 16 ottobre 1990, n. 666305, ha chiarito che in tale fattispecie è assente il presupposto dell’inerenza dell’operazione in argomento con l’attività esercitata dall’impresa);</li><li>• cessione <b>fuori campo IVA</b> ai sensi dell’art. 2, secondo comma, n. 4), del <a href="#">D.P.R. n. 633/1972</a></li></ul>

Casistica	Profili IVA
<i>Cessione gratuita di beni, che rientrano nell'attività d'impresa, destinati ai dipendenti</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Detraibilità dell'IVA;</b></li><li>• cessione <b>soggetta ad IVA.</b></li></ul>

Le imprese al giorno d'oggi ricevono ed effettuano omaggi anche con **soggetti stabiliti/residenti in altri Paesi della UE ovvero in Paesi extra-UE**. Di seguito si riporta, quindi, il trattamento IVA nei rapporti con altri Paesi della UE ovvero extra-UE.



Operazioni in ambito UE ovvero extra-UE	Tipologia di operazione	Regime IVA
Aspetti IVA degli omaggi tra soggetti di <b>altri Paesi della UE</b>	<i>Cessioni di beni prodotti o commercializzati abitualmente dall'impresa cedente</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Anche nel caso in cui il cessionario sia un soggetto passivo IVA "stabilito" in altro Paese della UE, <b>non si è in presenza di una cessione intracomunitaria</b> di beni di cui all'<a href="#">art. 41</a> del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, in quanto manca l'onerosità della cessione;</li> <li>ne consegue che la cessione a titolo gratuito è <b>imponibile</b> ai fini <b>IVA</b> (così come chiarito dalla C.M. 23 febbraio 1994, n. 13-VII-15-464, è applicabile la medesima disciplina prevista per le cessioni in Italia).</li> </ul>
	<i>Cessioni di beni <b>non</b> prodotti o commercializzati abitualmente dall'impresa cedente</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Cessione <b>esclusa da IVA</b>;</li> <li>così come chiarito dalla C.M. n. 13-VII-15-464 del 1994, è applicabile la medesima disciplina prevista per le cessioni in Italia.</li> </ul>
	<i>Omaggi ricevuti da altro Paese della UE</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>L'operazione è <b>soggetta ad IVA nel Paese UE di provenienza</b>. L'operatore italiano non effettua un acquisto intracomunitario;</li> <li>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 <b>documentazione estera</b> valga ai fini della prova contraria.</li> </ul>

Operazioni in ambito UE ovvero extra-UE	Tipologia di operazione	Regime IVA
Aspetti IVA degli omaggi tra <b>soggetti extra-UE</b>	<i>Cessioni di beni prodotti o commercializzati abitualmente dall'impresa cedente</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cessioni <b>non imponibili IVA</b> ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. a) e b), del <a href="#">D.P.R. n. 633/1972</a>;</li> <li>• obbligo da parte del cedente di porre in essere tutti i connessi <b>adempimenti contabili e di documentazione</b> dell'uscita dei beni dal territorio doganale dell'UE; <ul style="list-style-type: none"> <li>• essendo cessioni senza corrispettivo, <b>non rilevano ai fini del plafond</b> per l'esportatore abituale.</li> </ul> </li> </ul>
	<i>Cessioni di beni <b>non</b> prodotti o commercializzati abitualmente dall'impresa cedente</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cessioni <b>fuori campo IVA</b> ai sensi dell'art. 2, secondo comma, n. 4), del <a href="#">D.P.R. n. 633/1972</a>;</li> <li>• necessità di redigere apposito documento comprovante l'operazione stessa (ad esempio, fattura pro forma).</li> </ul>
	<i>Omaggi ricevuti da Paese extra-UE</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• All'atto dell'introduzione, sarà emessa regolare <b>bolletta doganale</b> anche in relazione ai beni non oggetto dell'attività, da trattare come qualsiasi altra importazione, salvo il pagamento del corrispettivo;</li> <li>• ai fini dell'evasione di dazi ed IVA, la Dogana assume quale <b>imponibile un valore di mercato</b> dei beni, concetto simile al valore normale di cui all'<a href="#">art. 14</a> del D.P.R. n. 633/1972; <ul style="list-style-type: none"> <li>• è necessario conservare i <b>documenti doganali esteri</b> per vincere la presunzione di acquisto "in nero".</li> </ul> </li> </ul>

Omaggi effettuati da soggetti esercenti attività d'impresa:  
imposte dirette

Per le imprese, le cessioni gratuite di beni (ovvero omaggi) costituiscono **spese di rappresentanza** (aventi i requisiti prescritti dal [D.M. 19 novembre 2008](#)). Pertanto, ai fini delle imposte dirette, si deve prendere a riferimento quanto contenuto nel comma 2 dell'art. 108 del TUIR; conseguentemente:

- gli omaggi di **valore unitario non superiore ad euro 50** (al lordo dell'IVA indetraibile) sono interamente **deducibili**;
- invece, gli omaggi di **valore unitario superiore** ad euro 50 (al lordo dell'IVA indetraibile) sono **deducibili in percentuale** rispetto ai ricavi della gestione caratteristica e, nel dettaglio, nel **limite**:
  - dell'**1,5 per cento**: fino a 10 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica (massimo di spesa di euro 150.000);
  - dello **0,6 per cento**: per la parte eccedente 10 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica (massimo di spesa di euro 390.000);
  - dello **0,4 per cento**: per la parte eccedente 50 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica (massimo di spesa di euro 390.000 + lo 0,4 per cento del fatturato caratteristico).

Si tenga presente che la **parte di spesa che eccede** tali limiti percentuali va considerata interamente **indeducibile**.

In merito all'**IRAP** si fa presente che:

- se si utilizza il "**metodo di bilancio**" ex [art. 5](#) del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, riservato ai soggetti IRES e alle ditte individuali o società di persone in contabilità ordinaria che hanno optato per tale metodo,

le spese in esame rientrano nella voce B.14 del conto economico e, quindi, sono interamente **deducibili** ai fini IRAP;

- se si utilizza il “**metodo fiscale**” ex [art. 5-bis](#) del D.Lgs. n. 446/1997, riservato ai soggetti IRPEF, le spese in esame non rientrano tra i componenti rilevanti espressamente previsti e quindi le stesse risultano **indeducibili** ai fini IRAP.

### **Buoni acquisto (cd. voucher)**

– Ai fini **IVA** è stato chiarito che ([risoluzione 22 febbraio 2011, n. 21/E](#)) *“i buoni/voucher utilizzabili per l’acquisto di beni e/o servizi non possono qualificarsi quali titoli rappresentativi di merce, bensì quali semplici **documenti di legittimazione** ai sensi dell’[articolo 2002](#) del codice civile. In sostanza, il buono può essere considerato ... un documento che consente l’identificazione dell’avente diritto all’acquisto di un bene o di un servizio, con la possibilità di trasferire tale diritto senza l’osservanza delle forme proprie della cessione”*. Pertanto, la cessione di tali “buoni” è **fuori campo IVA** ai sensi dell’art. 2, terzo comma, lett. a), del [D.P.R. n. 633/1972](#). Sempre la citata [risoluzione n. 21/E del 2011](#) ha chiarito che medesime considerazioni valgono anche in merito ai *“buoni acquisto o regalo acquistati dalle aziende per la successiva consegna gratuita **a propri dipendenti** o a clienti e fornitori per finalità promozionali ...”*;

– ai fini delle **imposte dirette** (IRPEF ovvero IRES), ancorché ad oggi non vi sia stato un chiarimento ufficiale da parte dell’Amministrazione finanziaria, sembra ragionevole che gli stessi siano **deducibili** come per le spese di rappresentanza (quindi, prendendo a riferimento gli artt. [54](#) e [108](#) del TUIR); nel caso in cui il **buono acquisto** venga dato **ai dipendenti**, si ritiene che lo stesso **non concorra alla formazione del reddito**, se di importo **non superiore ad euro 258,23**.

Omaggi da parte dei lavoratori autonomi

**Profili  
ai fini  
IVA**

Gli omaggi di beni effettuati dai lavoratori autonomi (artisti e professionisti) sono **fuori dal campo di applicazione dell'IVA** in considerazione del fatto che manca il presupposto oggettivo ai sensi dell'art. 2, primo comma, n. 4), del [D.P.R. n. 633/1972](#); conseguentemente, **non vi è l'obbligo di emissione della fattura.**

Infatti, la previsione normativa di cui all'art. 2, primo comma, n. 4), prima parte, del [D.P.R. n. 633/1972](#), relativa alle cessioni "senza corrispettivo" (omaggi), non è applicabile agli esercenti arti e professioni. Più in dettaglio, la disposizione di legge fa riferimento ai beni oggetto della "attività propria dell'impresa"; conseguentemente, non può che riferirsi esclusivamente ai soggetti di cui all'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972, ovvero i soggetti che esercitano attività d'impresa e non anche agli artisti e professionisti soggetti passivi IVA. Sul tema la C.M. 30 aprile 1980, n. 20/270516, ha chiarito che *"le cessioni gratuite di beni poste in essere da artisti e professionisti sono invece da considerare fuori del campo di applicazione del tributo, non esistendo disposizioni – analogamente a quanto previsto per le cessioni gratuite effettuate nell'esercizio di impresa – che ne prevedono la imponibilità."*

Gli artisti e professionisti possono, invece, procedere alla **detrazione dell'IVA** per i beni, ceduti gratuitamente, di costo unitario pari o inferiore ad euro 50.

<b>Profili ai fini delle imposte dirette</b>	L'art. 54, comma 5, del TUIR, stabilisce che sono espressamente comprese tra le <b>spese di rappresentanza</b> quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito (ovvero omaggi). Sul punto si fa presente che, ai fini sia IRPEF che IRAP, le spese di rappresentanza (nel caso in esame omaggi) sono <b>deducibili nel limite dell'1 per cento dei compensi percepiti nel periodo d'imposta</b> , a prescindere dal valore unitario dell'omaggio.
--	--

Cene/buffet di Natale con terzi ovvero con dipendenti

La [circolare 13 luglio 2009, n. 34/E](#), ha chiarito che rientrano tra le **spese di rappresentanza** e, dunque, sono soggette alla disciplina fiscale ad esse spettanti, le **spese per feste e ricevimenti** organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o festività religiose o nazionali, purché alle stesse **non partecipino esclusivamente dipendenti**.

Conseguentemente:

- la relativa **IVA è indetraibile**;
- il costo, nel **limite del 75 per cento** della spesa sostenuta (in quanto trattasi di prestazioni alberghiere e di ristorazione), è **deducibile nel limite dell'ammontare massimo deducibile nell'anno** previsto, ossia in proporzione (1,5% – 0,6% – 0,4%) ai ricavi/proventi della gestione caratteristica.

Inoltre, ancorché l'Amministrazione finanziaria nulla dica in merito alla collocazione delle spese sostenute per **cene/buffet alle quali abbiano partecipato solo dipendenti**, si ritiene che le stesse rientrino nella fattispecie delle **liberalità a favore dei dipendenti**, ragion per cui:

- il **costo è deducibile**, ai fini IRPEF/IRES, nel **limite** del:
  1. **75 per cento** della spesa sostenuta per le spese di albergo e ristorante, così come previsto dal [D.L. 25 giugno 2008, n. 112](#);
  2. **5 per cento** dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi, fissato dall'[art. 100, comma 1](#), del TUIR.
- l'**IVA è indetraibile**, in considerazione del fatto che la stessa è relativa a un costo per i dipendenti che, come per gli omaggi, non possiede il requisito dell'inerenza all'esercizio dell'impresa;
- ai fini **IRAP**, si ritiene che il costo sia **deducibile** per i soggetti che applicano l'[art. 5](#) del D.Lgs. n. 446/1997 (**metodo di bilancio**) e **indeducibile** per coloro che determinano l'IRAP con l'[art. 5-bis](#) del D.Lgs. n. 446/1997 (**metodo fiscale**).

È quindi completamente diverso il trattamento di tali spese, che sono classificate come **oneri di utilità sociale** e, pertanto, disciplinate dall'[art. 95](#) del TUIR.