



Ai Clienti

Loro Sedi

Montichiari (BS) li 16/12/2017

Circolare N. 9/2017

SETTORE

IVA – IMPOSTE DIRETTE

IL TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI NATALIZI

RIFERIMENTI

- Artt. 2, 13 e 19-bis1, DPR n. 633/72
- Artt. 51, comma 3, 54, comma 5 e 108, comma 2, TUIR
- Artt. 5, 5-bis, D.Lgs. n. 446/97
- DM 19.11.2008
- Art. 9, D.Lgs. n. 147/2015

IN SINTESI

Come di consueto, con l'avvicinarsi delle festività natalizie si ripropone la "gestione" degli omaggi a clienti e/o dipendenti.

Ferma restando la necessità di differenziare a seconda:

- della tipologia del bene (oggetto o meno dell'attività esercitata);
- del soggetto destinatario (cliente / dipendente);

si rammenta che per le spese classificabili "di rappresentanza" è rimasto invariato il limite di € 50:

- che consente di detrarre l'IVA e di dedurre il costo nell'anno di sostenimento della spesa;
- oltre il quale l'IVA è indetraibile e la deducibilità della spesa è proporzionata ai ricavi / proventi derivanti dall'attività caratteristica.

SERVIZI COLLEGATI

**SCADENZIARI
INFORMATIVE
SU
www.studioparoli.it**

BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ CEDUTI GRATUITAMENTE A CLIENTI

TRATTAMENTO IVA - IMPRESE

Ai sensi dell'art. 19-bis1, lett. h), DPR n. 633/72, la **detrazione dell'IVA** a credito relativa all'acquisto di beni regalati è **ammessa** se gli stessi sono:

- classificabili quali **spese di rappresentanza**, così come definite ai fini delle imposte dirette;
- di **costo unitario non superiore a € 50**.

Si rammenta che l'Agenzia delle Entrate nella Circolare 13.7.2009, n. 34/E, richiamando l'art. 1, DM 19.11.2008, definisce "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:

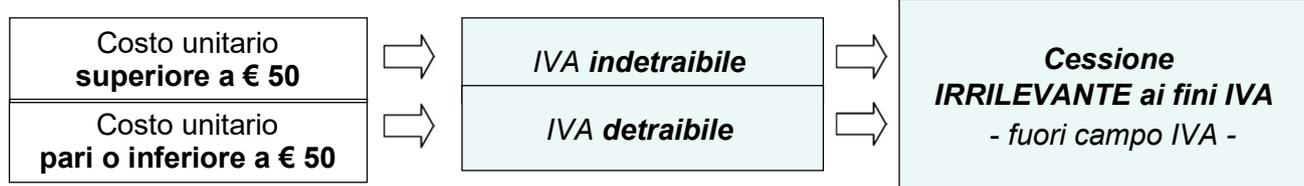
- sostenute con **finalità promozionali e di pubbliche relazioni**;
- **ragionevoli in funzione dell'obiettivo** di generare benefici economici;
- **coerenti con gli usi e le pratiche commerciali** del settore.

Considerato che gli omaggi natalizi ai clienti, oltre a poter essere qualificati spese di rappresentanza, costituiscono **cessioni gratuite**, ai fini IVA trova applicazione anche l'art. 2, comma 2, n. 4), DPR n. 633/72, ai sensi del quale **non costituisce cessione** di beni la **cessione gratuita di beni non oggetto dell'attività di costo unitario non superiore a € 50**.

Va infine evidenziato che il citato n. 4), dispone altresì che **non costituiscono cessioni** le cessioni gratuite di beni per i quali "**non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'art. 19**".

Dal combinato disposto dai citati artt. 2 e 19-bis1, la situazione è così sintetizzabile.

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



Di conseguenza, la **cessione gratuita a clienti** di beni **non oggetto** dell'attività dell'impresa è **sempre irrilevante ai fini IVA**, a prescindere dall'ammontare del relativo costo unitario.



All'atto della consegna dell'omaggio **non è richiesta l'emissione di alcun documento fiscale** (fattura, ricevuta, ecc.).

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.



Acquisto confezioni di beni	L'omaggio può essere rappresentato: <ul style="list-style-type: none">• da un unico bene;• da più beni costituenti una confezione unica (ad esempio, cesto regalo). In tal caso, al fine di individuare il limite di € 50 è necessario considerare il costo dell'intera confezione e non quello dei singoli componenti. È quindi indetraibile l'IVA relativa all'acquisto del 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 qualora i beni omaggiati siano costituiti da alimenti e bevande (spumante, panettone, torrone, ecc.), a condizione che : <ul style="list-style-type: none">• il costo unitario sia non superiore a € 50;• la cessione sia una spesa di rappresentanza alla quale è applicabile la citata lett. h). Non opera quindi l'indetraibilità dell'IVA di cui alla lett. f) dell'art. 19-bis1, relativa all'acquisto di alimenti e bevande (Circolare Agenzia Entrate 19.6.2002, n. 54/E).

Esempio 1 La Alfa srl il 9.12.2017 acquista 30 cesti natalizi destinati ai propri clienti "storici".
 Ciascun cesto è composto da 1 bottiglia di spumante del costo di € 15 e da 1 panettone artigianale del costo di € 18.
Poiché il costo complessivo del cesto è pari a € 33 (inferiore a € 50), l'IVA a credito è detraibile e la consegna ai clienti di detti cesti non configura una cessione ai fini IVA.

Esempio 2 La Beta srl il 4.12.2017 ha acquistato 30 cesti natalizi destinati ai propri clienti "storici".
 Ciascun cesto è composto da 1 bottiglia di spumante del costo di € 35 e da 1 panettone artigianale del costo di € 25.
Poiché il costo complessivo del cesto è pari a € 60, superiore al limite di € 50, l'IVA a credito è indetraibile e la consegna ai clienti di detti cesti non configura una cessione ai fini IVA.

TRATTAMENTO IVA – LAVORATORI AUTONOMI

Come specificato dall'Agenzia nella citata 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, **ai fini IVA**, l'art. 2, comma 2, n. 4), considera non rilevanti le cessioni gratuite di beni non oggetto dell'attività propria dell'**impresa** se di costo unitario non superiore a € 50 ovvero per i quali l'imposta non sia stata detratta all'atto dell'acquisto. Pertanto:

- a seguito dell'espresso riferimento normativo all'attività d'impresa, si ritiene che anche la **cessione gratuita di beni di costo unitario non superiore a € 50** da parte di un lavoratore autonomo **sia da assoggettare ad IVA**, con la necessità di adempiere agli obblighi di fatturazione, registrazione, ecc. previsti per gli omaggi.

Rimane comunque possibile **non operare la detrazione dell'IVA sull'acquisto** dei beni da omaggiare, rendendo **la successiva cessione irrilevante ai fini IVA**;

- per i beni di **costo unitario superiore a € 50** non sussistono problemi; così come per un'impresa, anche per un lavoratore autonomo **non è consentita la detrazione dell'IVA a credito** ex art. 19-bis1, lett. h), con conseguente **esclusione da IVA della successiva cessione**.

TRATTAMENTO IRPEF / IRES

Come noto, a seguito delle modifiche apportate all'art. 108, comma 2, TUIR che disciplina la deduzione delle spese di rappresentanza, ad opera dell'art. 9, comma 1, D.Lgs. n. 147/2015:

- è stato **eliminato il riferimento alla congruità** delle spese sostenute;

- è stata **introdotta la misura massima deducibile**, pari ad una **percentuale dei ricavi derivanti dalla gestione caratteristica**.

Il citato art. 108 ripropone la medesima modalità di quantificazione dell'importo massimo deducibile prevista dal DM 19.11.2008, aumentando (di poco) le percentuali applicabili dal 2016 ai ricavi / proventi derivanti dalla gestione caratteristica, come di seguito riportato.

Soggetti	Deducibilità omaggi	
Impresa	<ul style="list-style-type: none"> • integrale, se di valore unitario non superiore a € 50 (*) • se di valore unitario superiore a € 50, nell'anno di sostenimento e nel limite dell'importo annuo massimo, ottenuto applicando ai ricavi / proventi della gestione caratteristica (voci A.1 e A.5 di Conto economico) le seguenti percentuali. 	
	Ricavi / proventi gestione caratteristica	Importo massimo deducibile
	Fino a € 10 milioni	1,5%
	Per la parte eccedente € 10 milioni e fino a € 50 milioni	0,6%
	Per la parte eccedente € 50 milioni	0,4%
Lavoratore autonomo	<ul style="list-style-type: none"> • nel limite dell'1% dei compensi incassati nell'anno, a prescindere dal valore unitario 	

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

Fermo restando che quanto sopra esposto rappresenta il quadro ricavabile dalla normativa e dall'orientamento espresso nella prassi dall'Amministrazione finanziaria, preme evidenziare che nella sentenza 17.2.2016, n. 3087 la Corte di Cassazione è giunta alla conclusione che vanno ricomprese tra le **spese di rappresentanza, e non tra quelle di pubblicità e propaganda**, le spese relative ad operazioni poste in essere dall'impresa che **non hanno lo scopo preminente di informare i consumatori circa l'esistenza dei beni e servizi prodotti e/o commercializzati dall'impresa**.

Soggetti in contabilità semplificata

Come specificato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 13.4.2017, n. 11/E, i soggetti che nel 2017 hanno adottato la **contabilità semplificata e conseguentemente il nuovo regime di cassa** possono dedurre le spese di rappresentanza considerando il **periodo d'imposta in cui è avvenuto il pagamento**, ferme restando le **limitazioni** alla deducibilità di cui all'art. 108, comma 2, TUIR.

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** ex art. 5, D.Lgs. n. 446/97, le spese in esame rientrano nella **voce B.14** del Conto economico e pertanto sono **interamente deducibili ai fini IRAP**;
- **metodo fiscale** ex art. 5-bis, D.Lgs. n. 446/97, le spese in esame non rientrano tra i componenti rilevanti espressamente previsti e pertanto risultano **indeducibili ai fini IRAP**.

Come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 28.10.2008, n. 60/E, per individuare i "costi per servizi" di cui all'art. 5-bis non va fatto riferimento alla voce B.7 (costi per servizi) o B.14 (oneri diversi di gestione), bensì ai servizi identificati dal DM 17.1.92.

e-mail: segreteria@studioparoli.it - m.paroli@studioparoli.it - pec: micheleparoli@pec.it

Partita Iva 02911470983 Codice Fiscale PRL MHL 76E16 C118E

Iscrizione Reg. Revisori Legali N. 177586 - D.M. del 20/10/2016

Lavoratori autonomi

Ai sensi dell'art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 446/97, la base imponibile IRAP dei lavoratori autonomi 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**”.*

Di conseguenza 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, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare n. 34/E, confermando quanto contenuto nella RM 16.10.90, n. 666305, 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 ex art. 19, comma 1, DPR n. 633/72, a prescindere dall'ammontare del costo.

Per effetto dell'indetraibilità, ai sensi del citato art. 2, comma 2, n. 4), la **successiva cessione gratuita è esclusa da IVA.**

OMAGGI DI BENI A DIPENDENTI



TRATTAMENTO IRPEF / IRES

Deducibilità da parte del datore di lavoro

Nella determinazione del **reddito d'impresa** il costo degli omaggi destinati ai dipendenti è **deducibile** ai sensi dell'art. 95, comma 1, TUIR, secondo il quale sono ricomprese fra le **spese per prestazioni di lavoro** anche quelle sostenute in denaro / natura **a titolo di liberalità** a favore dei lavoratori.

Per i **lavoratori autonomi** detti costi sono **deducibili** ai sensi dell'art. 54, comma 1, TUIR, avente una portata applicativa analoga a quella del citato art. 95.

Tassazione in capo al dipendente

Ai sensi dell'art. 51, comma 3, TUIR, così come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 22.10.2008, n. 59/E, 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**.

Erogazioni liberali	Trattamento fiscale
In denaro	Concorrono sempre (a prescindere dall'ammontare) alla formazione del reddito del dipendente e quindi sono assoggettate a tassazione .
In natura (beni o servizi)	Se di importo: <ul style="list-style-type: none"> • non superiore a € 258,23 nel periodo d'imposta, non concorrono alla formazione del reddito; • superiore a € 258,23 nel periodo d'imposta, 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 di € 258,23 vanno considerate le analoghe erogazioni corrisposte durante l'anno. Così, ad esempio, una stenna natalizia del valore di € 200 (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, per l'anniversario della fondazione dell'azienda, ai dipendenti è donato un bene del valore di € 150, al dipendente va imputato un reddito, da assoggettare a tassazione, di € 350 (200 + 150).



Ai sensi del comma 3-bis dell'art. 51, TUIR sono da considerare 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**. Ciò è stato confermato dall'Agenzia nella Circolare 15.6.2016, n. 28/E.

TRATTAMENTO IRAP

Come accennato, le spese per gli acquisti di **omaggi da destinare ai dipendenti** rientrano nei "costi del personale", che ai sensi dei citati artt. 5 e 5-bis, **non concorrono alla formazione della base imponibile IRAP**, anche se contabilizzati in voci diverse dalla B.9 del Conto economico.

Di conseguenza, le spese in esame sono **indeducibili ai fini IRAP** indipendentemente dalla qualifica del datore di lavoro (srl, spa, snc, ditta individuale, ecc.).

Va tuttavia evidenziato che detti costi potrebbero di fatto risultare deducibili ai fini IRAP a seguito dell'applicazione della **deduzione per il costo residuo del personale** ex art. 11, comma 4-octies, D.Lgs. n. 446/97.

Si rammenta inoltre che per i soggetti che determinano la base imponibile IRAP applicando il metodo da bilancio, si potrebbe porre la questione se le spese in esame possano essere ancora classificate "costi del personale". Infatti, privilegiando la **classificazione per natura**, tali spese **potrebbero risultare deducibili** in quanto ricomprese nella voce B.14 e **non funzionali** allo svolgimento dell'attività di lavoro dipendente.

Lavoratori autonomi

Come già evidenziato, i lavoratori autonomi determinano la base imponibile IRAP ai sensi del citato art. 8, comma 1, 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 destinati ad omaggi per i dipendenti sono quindi **indeducibili ai fini IRAP**.

BENI OGGETTO DELL'ATTIVITÀ CEDUTI GRATUITAMENTE A CLIENTI

TRATTAMENTO IVA

Il citato 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 il citato art. 2, comma 2, n. 4), soltanto con riferimento alla cessione gratuita di un bene oggetto dell'attività prevede che la stessa sia rilevante ai fini IVA, a meno che l'imposta relativa all'acquisto non sia stata detratta. **Non rileva** quindi il valore del bene (superiore o meno a € 50), come per le cessioni gratuite di beni non oggetto dell'attività. Da ciò consegue che:

- **indipendentemente** dal fatto che la spesa relativa ai beni in esame **possa o meno essere qualificata “di rappresentanza”**, **l'impresa può scegliere di non detrarre l'IVA a credito** dei beni oggetto dell'attività, al fine di **non assoggettare ad IVA la successiva cessione gratuita**;
- ritenendo che la spesa relativa al bene oggetto dell'attività che si intende omaggiare possa essere **qualificata “di rappresentanza”**:
 - **l'IVA a credito è detraibile solo** per i beni di **costo unitario non superiore a € 50** ai sensi del citato art. 19-bis1, lett. h);
 - la **cessione del bene è rilevante ai fini IVA indipendentemente dal valore** dello stesso ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 4), fermo restando che la cessione gratuita è esclusa da IVA se non è stata detratta l'IVA sull'acquisto;
- ritenendo che la spesa relativa al bene oggetto dell'attività che si intende omaggiare **non possa 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.

Si rammenta che in presenza di una **cessione gratuita** rilevante ai fini IVA:

- la **base imponibile IVA** è costituita, ai sensi dell'art. 13, DPR n. 633/72, “**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**, come disposto dall'art. 18, DPR n. 633/72.

Generalmente, in relazione agli omaggi la rivalsa non è operata e pertanto l'IVA rimane a carico del cedente, costituendo per quest'ultimo un **costo indeducibile** ex art. 99, comma 1, TUIR. In **assenza di rivalsa**, l'operazione può essere documentata utilizzando una delle seguenti soluzioni alternative:

1. 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**”;
2. emissione di un'**autofattura** in unico esemplare, con indicazione del valore dei beni come sopra individuato (prezzo di acquisto o di costo), dell'aliquota e della relativa imposta, specificando che trattasi di “**autofattura per omaggi**”.

Detta autofattura può essere singola per ciascuna cessione (“autofattura immediata”) ovvero globale mensile per tutte le cessioni effettuate nel mese (“autofattura differita”).



L'emissione del **ddt**, necessaria per poter effettuare la fatturazione o l'autofatturazione differita, è comunque consigliabile anche qualora venga emessa l'autofattura immediata al fine di identificare il destinatario e **provare l'inerenza** del costo con l'attività dell'impresa;

3. tenuta del **registro degli omaggi**, sul quale annotare l'ammontare complessivo delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno, distinte per aliquota.

FISCALITA'

Ai fini delle imposte dirette, gli acquisti dei beni in esame rientrano tra le **spese di rappresentanza** di cui all'art. 108, comma 2, TUIR in base ai criteri contenuti nel citato DM 19.11.2008, **senza distinzioni**, come evidenziato, 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**;
- **indeducibili** per i soggetti che applicano 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**.

La cessione gratuita va **assoggettata ad IVA** ai sensi del n. 4) del citato art. 2, senza obbligo di rivalsa nei confronti dei destinatari.



Analogamente a quanto evidenziato per gli omaggi ai clienti, all'atto dell'acquisto il datore di lavoro può **scegliere di non operare la detrazione dell'IVA** di detti beni, al fine di **non assoggettare ad IVA la relativa cessione gratuita**.

TRATTAMENTO IRPEF / IRES

Deducibilità da parte del datore di lavoro

Il citato art. 95, comma 1, fa riferimento alle **"liberalità a favore dei lavoratori"** senza differenziare tra beni oggetto e non oggetto dell'attività. Quindi, anche quando l'omaggio ai dipendenti è costituito da un bene oggetto dell'attività, la relativa spesa è **deducibile** come spesa per prestazioni di lavoro.

Tassazione in capo al dipendente

Anche al fine della tassazione in capo al dipendente trova applicazione quanto illustrato per i beni non oggetto dell'attività (erogazioni liberali in natura da tassare / non tassare a seconda dell'ammontare annuo superiore o meno a € 258,23 ex art. 51, commi 3 e 3-bis, TUIR).

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 di fatto risultare deducibili ai fini IRAP a seguito dell'applicazione della **deduzione per il costo residuo del personale** ex art. 11, comma 4-octies, D.Lgs. n. 446/97.



TABELLA RIEPILOGATIVA

BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ

IMPRESE				
Destinatari omaggio	IVA		IRPEF / IRES	IRAP
	Detrazione IVA a credito	Cessione gratuita	Deducibilità della spesa	
Clienti	Sì se costo unitario ≤ € 50 (anche alimenti e bevande)	Esclusa da IVA	<ul style="list-style-type: none"> • integrale nell'esercizio se valore unitario ≤ € 50 • nel limite annuo deducibile (1,5% - 0,6% e 0,4% dei ricavi / proventi) 	<ul style="list-style-type: none"> • deducibili se metodo da bilancio • indeducibili se metodo fiscale
	NO se costo unitario > € 50			
Dipendenti	NO (mancanza di inerenza)	Esclusa da IVA	integrale nell'esercizio (spesa per prestazioni di lavoro)	indeducibili

LAVORATORI AUTONOMI

Destinatari omaggio	IVA		IRPEF	IRAP
	Detrazione IVA a credito	Cessione gratuita	Deducibilità della spesa	
Clienti	Sì (*) se costo unitario ≤ € € 50 (anche alimenti e bevande)	Imponibile IVA (*)	nel limite dell'1% dei compensi incassati nell'anno	deducibili nel limite dell'1% dei compensi percepiti nell'anno
	NO se costo unitario > € 50	Esclusa da IVA		
Dipendenti	NO (mancanza di inerenza)	Esclusa da IVA	integrale nell'anno (spesa per prestazioni di lavoro)	indeducibili

(*) Salvo la scelta di non detrarre l'IVA sull'acquisto per non assoggettare ad IVA la cessione gratuita.

BENI OGGETTO DELL'ATTIVITÀ

Destinatari omaggio	IVA		IRPEF / IRES	IRAP
	Detrazione IVA a credito	Cessione gratuita	Deducibilità della spesa	
Clienti	<ul style="list-style-type: none"> • Sì se spesa non di rappresentanza • Sì (*) ma solo se costo unitario ≤ € 50 se spesa rappresentanza 	Imponibile IVA (*)	<ul style="list-style-type: none"> • integrale nell'esercizio se valore unitario ≤ € 50 • nel limite annuo deducibile (1,5% - 0,6% e 0,4% dei ricavi / proventi) 	<ul style="list-style-type: none"> • deducibili se metodo da bilancio • indeducibili se metodo fiscale
Dipendenti			integrale nell'esercizio (spesa per prestazioni di lavoro)	indeducibili

(*) Salvo la scelta di non detrarre l'IVA sull'acquisto per non assoggettare ad IVA la cessione gratuita.

BUONI ACQUISTO

Negli ultimi anni si riscontra la 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").

TRATTAMENTO IVA

Ai fini IVA, nella Risoluzione 22.2.2011, n. 21/E, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che:

"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".

Da ciò deriva che **"la circolazione del buono ... non assume rilevanza ai fini IVA"**. In generale, quindi, le **cessioni aventi ad oggetto un "buono acquisto o regalo"** sono da considerare **fuori campo IVA** ex art. 2, comma 3, lett. a), DPR n. 633/72, in base al quale **non costituiscono cessioni di beni** quelle aventi ad oggetto **denaro / crediti in denaro**.

Come precisato dall'Agenzia le medesime considerazioni sopra esposte sono:

"applicabili anche con riferimento ai «buoni acquisto o regalo» acquistati dalle aziende per la successiva consegna gratuita a propri dipendenti o a clienti e fornitori per finalità promozionali".

TRATTAMENTO IRPEF / IRES

Ai fini II.DD. 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, ai sensi del **comma 3-bis dell'art. 51, TUIR**, 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, così come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare 15.6.2016, n. 28/E, il buono acquisto / voucher che il datore di lavoro regala al dipendente **non configura un reddito tassabile per quest'ultimo se di importo non superiore ad € 258,23**.

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** (somministrazione di alimenti e bevande) e non rientrano quindi nelle cessioni gratuite sopra analizzate.

In merito, nella citata Circolare n. 34/E, l'Agenzia ha specificato che le **spese per feste e ricevimenti** organizzati in occasione di ricorrenze aziendali e **festività religiose** o nazionali sono **spese di rappresentanza a meno che all'evento siano presenti esclusivamente i dipendenti**.

Quindi, la spesa sostenuta per il **buffet / pranzo / cena di Natale** organizzati dal datore di lavoro:

- **esclusivamente per i propri dipendenti non può essere considerata “di rappresentanza”.**

L’Agenzia non ha tuttavia chiarito come qualificare tale spesa; si ritiene che la stessa costituisca una **liberalità a favore dei dipendenti** e quindi il relativo trattamento sia così individuabile.

IVA	Indetraibile in quanto relativa ad un costo per i dipendenti che, come sopra evidenziato, non possiede il requisito dell’inerenza con l’esercizio dell’impresa.
IRPEF IRES	Costo deducibile nel limite del: <ul style="list-style-type: none"> • 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 ex art. 100, comma 1, TUIR.
IRAP	Costo indeducibile in quanto qualificabile “costo del personale”. Come sopra evidenziato, detto costo potrebbe di fatto risultare deducibile ai fini IRAP a seguito dell’applicazione della deduzione per il costo residuo del personale ex art. 11, comma 4-octies, D.Lgs. n. 446/97.

- **(anche) con soggetti terzi** rispetto all’impresa (clienti, istituzioni, ecc.), rientra tra le **spese di rappresentanza** con la seguente conseguenza.

IVA	Indetraibile
IRPEF IRES	Deducibile il 75% della spesa sostenuta, nel limite dell’ammontare massimo deducibile nell’anno (1,5% - 0,6% - 0,4% dei ricavi / proventi della gestione caratteristica).
IRAP	<ul style="list-style-type: none"> • Costo deducibile per i soggetti che applicano il metodo da bilancio; • Costo indeducibile per i soggetti che applicano il metodo fiscale.

OMAGGI PER CONTRIBUENTI MINIMI E FORFETARI

TRATTAMENTO IVA

Ai fini IVA, non si pone alcun problema di trattamento delle spese in esame considerato che sia nel regime dei minimi che in quello forfetario è prevista la **non detraibilità** dell’IVA sugli acquisti.

TRATTAMENTO IRPEF

Ai fini IRPEF è **necessario differenziare** come di seguito illustrato.

Contribuenti minimi

Per i **contribuenti minimi** ex art. 27, commi 1 e 2, DL n. 98/2011 va fatto riferimento ai chiarimenti forniti dall’Agenzia delle Entrate in relazione al “vecchio” regime di cui all’art. 1, commi da 96 a 117, Legge n. 244/2007.

In particolare, nella Circolare 28.1.2008, n. 7/E (quesito 5.1), dopo aver evidenziato che nei confronti di tali soggetti non trovano applicazione *“le specifiche norme del TUIR che limitano la deducibilità di taluni costi”*, l’Agenzia ha specificato 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, nella Circolare 13.7.2009, n. 34/E, la stessa Agenzia ha precisato che:

- la **deducibilità integrale** riconosciuta nella citata 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 DM 19.11.2008 (ora in base a quanto contenuto nel nuovo comma 2 dell'art. 108, TUIR).

Contribuenti forfetari

I **contribuenti forfetari** ex art. 1, commi da 54 a 89, Legge n. 190/2014, determinano il reddito imponibile applicando ai ricavi / compensi lo specifico coefficiente di redditività previsto in base al settore di attività.

Ai fini della quantificazione del reddito, quindi, le spese / oneri sostenuti (fatta eccezione per i contributi previdenziali) **non assumono alcun rilievo**.

TRATTAMENTO IRAP

I contribuenti minimi / forfetari **non sono soggetti ad IRAP**.

OMAGGI E SPESOMETRO

Relativamente alla modalità di indicazione degli omaggi nello spesometro, nell'ambito dei chiarimenti forniti nella Nota 19.11.2013, prot. n. 0136693, l'Agenzia ha confermato che vanno **riportate le cessioni gratuite di beni oggetto dell'attività** dell'impresa.

A tal fine si evidenzia che, in caso di:

- **mancata rivalsa dell'IVA** ed emissione dell'autofattura, va riportata la **partita IVA del cedente**;
- **rivalsa dell'IVA**, ai fini dell'indicazione dell'**imponibile** va riportato il **valore di 1 €**.



Le cessioni gratuite di beni non oggetto dell'attività dell'impresa **non vanno incluse nello spesometro** in quanto non rilevanti ai fini IVA.

Le cessioni gratuite di beni di costo **non superiore a € 50** da parte di un **lavoratore autonomo** che ha **detratto l'IVA** a credito vanno **riportate nello spesometro** in quanto rilevanti ai fini IVA.

Si ritiene che quanto sopra trovi applicazione anche con riferimento al “nuovo” spesometro.

Scarica altre informative su: <http://www.studioparoli.it>

Cordialmente

Paroli Dott. Michele