

# Studio Previtali srl

Consulenza Fiscale - Assistenza Contabile - Paghe - Sicurezza sul lavoro & C.E.D

## IL TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI NATALIZI

### 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.

Si ricorda che al fine di individuare il trattamento IVA / II.DD. / IRAP applicabile agli omaggi è 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, **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**.

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.

La situazione è così sintetizzabile:

- Costo unitario **superiore a € 50 IVA indetraibile Cessione IRRILEVANTE ai fini IVA**
- Costo unitario - **fuori campo IVA - pari o inferiore a € 50 IVA detraibile**

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.

### CESSIONI GRATUITE QUALIFICATE “SPESE DI RAPPRESENTANZA” BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ

#### Acquisto confezioni di beni

L'omaggio può essere rappresentato:

- 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:**

- 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** 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 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.

#### **Soggetti Deducibilità omaggi**

##### **Impresa**

- **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**

- nel **limite dell'1% dei compensi incassati** nell'anno, a prescindere dal valore unitario

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**.

### **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**

Bene **NON** oggetto dell'attività *IVA*  
**indetraibile**

**Cessione IRRILEVANTE ai fini IVA - fuori campo IVA -**

#### **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:

- **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.

#### **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:**

- **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.

## TABELLA RIEPILOGATIVA

### BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ

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

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

Per ogni altra informazione il ns. studio è a Vs. completa disposizione, distinti saluti.

Madone, 1 dicembre 2017

