

## CIRCOLARE 18/2014

### IL NUOVO TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGINATALIZI

Il trattamento FISCALE applicabile agli omaggi è differenziato a seconda che:

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

<b>BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ CEDUTI GRATUITAMENTE A CLIENTI</b>
--

#### TRATTAMENTO IVA – IMPRESE

L'art. 30, D.Lgs. n. 175/2014, Decreto c.d. "Semplificazioni", ha modificato a decorrere dal 13.12.2014 (data di entrata in vigore del citato Decreto) l'art. 19-bis1, lett. h), DPR n. 633/72, **innalzando** (da € 25,82) a **€ 50 il costo unitario** del bene regalato per il quale è ammessa la **detrazione dell'IVA** a credito relativa all'acquisto dei **beni costituenti spese di rappresentanza**, così come definite ai fini delle imposte dirette.

Conseguentemente, l'**IVA relativa all'acquisto del bene omaggiato è detraibile** se il relativo **costo unitario è:**

- pari o inferiore a **€25,82, se acquisito fino al 12.12.2014;**
- pari o inferiore a **€50, se acquisito dal 13.12.2014.**

Al fine di stabilire il **limite** ("vecchio" o "nuovo") **applicabile**, si ritiene di dover fare riferimento al momento di effettuazione dell'operazione ai sensi dell'art. 6, DPR n. 633/72 (non può quindi essere attribuita rilevanza alla data di registrazione della fattura).

Conseguentemente, va considerata la **data di consegna / spedizione** degli stessi **risultante dal ddt** (o documento analogo) ovvero **dalla fattura di acquisto** (se immediata), fermo restando che l'emissione della fattura e/o il pagamento precedenti la consegna / spedizione dei beni "anticipano" il momento di effettuazione dell'operazione.

Come in passato, quindi, la cessione gratuita a clienti di beni non oggetto dell'attività d'impresa è sempre irrilevante ai fini IVA, a prescindere dall'ammontare del relativo costo unitario.

#### *Acquisito di confezioni di beni*

L'omaggio può essere rappresentato:

- da un **unico bene**;
- **da più beni** costituenti una **confezione unica** (ad esempio, cesto regalo).

In quest'ultimo caso, al fine di individuare il limite di € 25,82 / € 50 è necessario considerare il **costo dell'intera confezione** e non quello dei singoli componenti.

Di conseguenza, è **indetraibile l'IVA** relativa all'acquisto di un cesto regalo di costo superiore a € 25,82 / € 50 ancorché composto da beni di costo unitario inferiore a tale limite.

#### *Acquisito di 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** sia rispettato il **costo unitario non superiore a €25,82 / €50** e la cessione sia **qualificabile spesa di rappresentanza**.

### *Es empio 1*

La Alfa srl il 15.12.2014 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 al nuovo limite di € 50, l'IVA a credito è detraibile e la consegna ai clienti di detti cesti non configura una cessione ai fini IVA.

### *Es empio 2*

La Beta srl il 3.12.2014 ha acquistato 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, superiore al limite di € 25,82 ancora in vigore alla data dell'acquisto, l'IVA a credito è indetraibile; la consegna ai clienti di detti cesti non configura una cessione ai fini IVA.

## **TRATTAMENTO IRPEF / IRES**

I costi sostenuti per l'acquisto di beni destinati ad omaggio, ricompresi fra le **spese di rappresentanza** di cui all'art. 108, comma 2, TUIR, e quindi aventi i requisiti prescritti dal citato DM 19.11.2008, sono **deducibili**, come di seguito schematizzato.

### **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 del Conto economico) le seguenti percentuali:

*Ricavi / proventi gestione caratteristica Importo massimo deducibile*

Fino a € 10 mln	<b>1,3%</b>
Parte eccedente € 10 mln e fino a € 50 mln	<b>0,5%</b>
Parte eccedente € 50 mln	<b>0,1%</b>

*(\*) L'importo va considerato al lordo dell'IVA indetraibile. Se l'omaggio è costituito da più beni in un'unica confezione, il limite di € 50 va verificato con riferimento al valore della confezione nel suo complesso.*

## **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** del 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 sono **indeducibili ai fini IRAP**.

## **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 tali casi, infatti, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella non si configura la finalità promozionale.

Pertanto, 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 la **successiva cessione gratuita è esclusa da IVA**.

## TRATTAMENTO IRPEF / IRES

### *Deducibilità da parte del datore di lavoro*

Il costo degli omaggi destinati ai dipendenti è **deducibile in sede di determinazione del reddito d'impresa** ai sensi dell'art. 95, comma 1, TUIR, secondo il quale sono comprese fra le **spese per prestazioni di lavoro** anche quelle sostenute in denaro o in 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, 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 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).

## TRATTAMENTO IRAP

Come accennato, 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**, ancorché gli stessi siano 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.).

<b>BENIOGGETTO DELL'ATTIVITÀ CEDUTA GRATUITAMENTE A CLIENTI</b>
---

## 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** ai sensi del citato art. 2, comma 2, n. 4), secondo il quale la **cessione gratuita di un bene oggetto dell'attività** costituisce **cessione 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 € 25,82 / € 50) come per le cessioni gratuite di beni non oggetto dell'attività.

## TRATTAMENTO IRPEF / IRES

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 sopra 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**.

## BENIOGGETTO DELL'ATTIVITÀ CEDUTIGRATUITAMEN

### TRATTAMENTO IVA

Gli omaggi ai dipendenti di beni oggetto dell'attività dell'impresa **non configurano spese di rappresentanza** e pertanto la relativa IVA è **deducibile**.

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 detrarre l'IVA** relativa a 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, TUIR, fa riferimento alle *'liberalità a favore dei lavoratori'* senza differenziare tra beni oggetto e non oggetto dell'attività.

Conseguentemente, anche nei casi in cui 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).

### 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**.

## IBUONIAACQUISTO

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"), il cui trattamento ai fini IVA è stato chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 22.2.2011, n. 21/E.

### TRATTAMENTO IVA

L'Agenzia ha affermato che:

*"i buoni/voucher utilizzabili per l'acquisto di beni e/o servizi non possono qualificarsi i 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"*.

Da tale natura dei buoni 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:

*"... si rendono 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 delle imposte dirette** 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**. Sul punto è auspicabile un chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

### *Tassazione in capo al dipendente*

Al fine di individuare il trattamento applicabile in capo al dipendente, si ritiene che anche il buono acquisto possa **rientrare tra le erogazioni "in natura", in quanto riconducibile ad un "paniere di beni"**, e pertanto non tassabile se di importo non superiore ad € 258,23.

<b>IL BUFFET / CENA DINATALE</b>
----------------------------------

Al fine di individuare il trattamento IVA e reddituale riservato al buffet / pranzo / cena organizzati dall'impresa / datore di lavoro per lo scambio degli auguri, va innanzitutto considerato che tale fattispecie costituisce una **prestazione di servizi gratuita** (somministrazione di alimenti e bevande) e non rientra quindi nelle cessioni gratuite sopra analizzate.

In merito, l'Agenzia ha specificato che le **spese per feste e ricevimenti** organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o **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 il seguente:

### **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.

### **RAP**

Costo **indeducibile** in quanto qualificabile quale "costo del personale".

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

### **IVA Indetraibile**

### **IRPEF/IRES**

**Deducibile il 75% della spesa sostenuta, nel limite dell'ammontare massimo deducibile nell'anno**, pari a 1,3% - 0,5% - 0,1% dei ricavi / proventi della gestione caratteristica.

### **RAP**

- Costo **deducibile** per i soggetti che applicano il metodo da bilancio;
- Costo **indeducibile** per i soggetti che applicano il metodo fiscale.

*\*L'elaborazione dei testi, ancorché curata con scrupolosa attenzione, non impegna alcuna responsabilità*