

CIRCOLARE N. 22/2017

Besana Brianza, 18 Dicembre 2017

OMAGGI NATALIZI

Si ripropone il trattamento fiscale relativo agli omaggi, in occasione del periodo natalizio.

La disciplina fiscale degli omaggi presenta delle differenze in relazione a due elementi:

- il **soggetto** a cui sono destinati gli omaggi:
 - soggetti terzi (clienti, fornitori, ecc.);
 - dipendenti;
- la **tipologia** di beni offerti in omaggio:
 - beni prodotti o commercializzati dalla stessa impresa;
 - beni acquistati appositamente al fine di regalarli.

Si rammenta che rientrano nella definizione di “**spese 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.*

BENI NON RIENTRANTI NELL’ATTIVITA’ PROPRIA

Cedenti	Destinatario dell’omaggio		Iva		Deducibilità del costo	
			Acquisto	Cessione (gratuita)	Irpef/Ires	Irap
Imprese	Clienti e/o fornitori	Costo unitario non superiore a € 50	Iva detraibile (anche alimenti e bevande)	Operazione esclusa da Iva	Intero importo nel limite di € 50 Spese per omaggi Interamente deducibili	<ul style="list-style-type: none"> • Deducibilità per soggetti con metodo di bilancio. • Indeducibilità per soggetti con metodo fiscale.
		Costo unitario superiore a € 50	Iva indetraibile		Se costo superiore a € 50 deducibile nel periodo di sostenimento se rispondente ai criteri di inerenza nel limite annuo deducibile (% sui ricavi/proventi) Spese di rappresentanza	
	Dipendenti	---	Iva indetraibile		Intero importo nell’esercizio Spesa per prestazioni di lavoro	Indeducibilità ²
Lavoratori autonomi	Clienti e/o Fornitori	Costo unitario non superiore a € 50	Iva detraibile (anche alimenti e bevande)	Imponibile Iva ³	1% dei compensi percepiti nel periodo d’imposta Spese di rappresentanza	1% dei compensi percepiti nel periodo d’imposta ¹
		Costo unitario superiore a € 50	Iva indetraibile		Operazione esclusa da Iva	Intero importo nell’esercizio Spese per prestazioni di lavoro
	Dipendenti	---				

Note	1. I costi e gli altri componenti si assumono così come rilevanti ai fini della dichiarazione dei redditi, esclusi i costi per il personale e gli interessi passivi. 2. Indipendentemente dalla contabilizzazione in voci diverse dalla B.9 del conto economico. 3. In alternativa si può scegliere di non detrarre l'IVA sull'acquisto dei beni da omaggiare, rendendo irrilevante ai fini IVA la successiva cessione gratuita.
-------------	--

All'atto della consegna dell'omaggio è 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.

BENI RIENTRANTI NELL'ATTIVITA' PROPRIA

La cessione gratuita di un bene oggetto dell'attività è 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**;
 - 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;
- 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 "**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 non è operata e pertanto l'IVA rimane a carico del cedente, costituendo per quest'ultimo un **costo indeducibile**.

Destinatario dell'omaggio	Iva		Deducibilità del costo	
	Acquisto	Cessione	Irpef/Ires	Irap
Clienti/ Fornitori	Iva detraibile ¹	Operazione imponibile Iva Obbligo di fattura, autofattura o registro degli omaggi	Intero importo nell'esercizio Spese per omaggi interamente deducibili ²	<ul style="list-style-type: none"> • Deducibilità per soggetti con metodo di bilancio. • Indeducibilità per soggetti con metodo fiscale.
Dipendenti			Intero importo nell'esercizio Spese per prestazioni di lavoro	

Note	1. Detraibile se la spesa non è classificata spesa di rappresentanza . Diversamente, la detrazione è ammessa solo per i beni di costo unitario inferiore a € 50. Rimane la facoltà di non detrarre l'iva sull'acquisto per non dover assoggettare a Iva la cessione gratuita. 2. Non costituiscono spese di rappresentanza le cessioni di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa. Tuttavia, parte della dottrina ritiene prudenzialmente possibile che le spese siano qualificate spese di rappresentanza ; in tal caso, per i beni di costo unitario superiore a € 50, è applicabile il limite di deducibilità previsto per le spese di rappresentanza; rimangono deducibili per intero nell'esercizio se di valore unitario inferiore a € 50.
-------------	--

OMAGGIO COMPOSTO DA PIU' BENI

In caso di **unica confezione regalo**, quando cioè il bene omaggiato è rappresentato da un insieme di beni costituenti un'unica confezione, la regola generale è quella di considerare il **valore unitario** nel suo **complesso** e non quello dei singoli componenti. Per maggior chiarezza proponiamo i seguenti esempi:

- una confezione regalo contiene più beni assortiti – non oggetto dell'attività propria dell'impresa – il cui costo complessivo è pari o inferiore a € 50 → l'imposta relativa all'acquisto è detraibile
- una confezione regalo contiene più beni assortiti – non oggetto dell'attività propria dell'impresa – di costo singolarmente inferiore a € 50, ma complessivamente la confezione costa più di € 50 → l'imposta relativa all'acquisto è indetraibile e conseguentemente la cessione gratuita esula dal campo di applicazione dell'IVA.

OMAGGI A SOGGETTI ESTERI

Le cessioni gratuite di beni - **se essi rientrano nell'attività propria dell'impresa** - costituiscono operazioni rilevanti a fini dell'IVA in ogni caso, e quindi a prescindere dal valore unitario superiore o meno a € 50. La disciplina varia, tuttavia, a seconda che il destinatario della cessione gratuita sia appartenente alla UE o meno.

- **Destinatario residente in un paese appartenente alla UE**
Poiché manca il requisito dell'onerosità previsto dall'art. 41 DL 331/1993, la cessione è soggetta ad IVA e non costituisce quindi cessione intracomunitaria.
Occorre pertanto fare riferimento all'art. 56, DL 331/1993, il quale afferma che, per quanto non diversamente disposto dal provvedimento in oggetto, si rimanda al DPR 633/72: risulta cioè applicabile la normativa interna degli omaggi.
Non devono essere neppure presentati gli elenchi Intrastat.
- **Destinatario residente in un paese non appartenente alla UE (extra-UE)**
Costituiscono cessioni all'esportazione a norma dell'art.8, co.1, lett. a) e b) DPR 633/72.
Infatti, a differenza delle cessioni intracomunitarie, la sussistenza del requisito dell'onerosità non è determinante ai fini della qualificazione dell'operazione in oggetto come esportazione.
Occorre che l'esportazione risulti dal documento doganale.
L'assenza di un corrispettivo non consente di includere l'operazione tra quelle che concorrono alla formazione del plafond, utilizzabile da parte degli esportatori abituali, anche se siamo in presenza di un'esportazione.

Discorso diverso vale per le cessioni gratuite di beni **non oggetto dell'attività propria dell'impresa** e per i **campioni gratuiti**, in quanto **non rientrano nel concetto di cessione di beni**.

Per i *campioni gratuiti*, di modico valore e appositamente contrassegnati, la cessione non rientra nel campo di applicazione IVA. L'IVA assoluta sugli acquisti inerenti i campioni gratuiti è detraibile. Occorrerà almeno fare una lista valorizzata al fine di dichiarare il loro valore in dogana.

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, 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"*.

Pertanto, in generale, le **cessioni aventi ad oggetto un "buono acquisto o regalo"**, trattandosi quindi di denaro, sono da considerare **fuori campo IVA** ex art. 2, comma 3, lett. a), DPR n. 633/72.

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**.

TRATTAMENTO IN CAPO AL DIPENDENTE

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**.

Consequentemente, 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.

A questo riguardo 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 "*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*".

Tuttavia l'Agenzia delle Entrate ha precisato che:

- la **deducibilità integrale** riconosciuta 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 e ss.mm.

➤ **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, riportiamo le istruzioni dell'Agenzia per il vecchio spesometro riguardo agli omaggi oggetto della propria attività:

- **le cessioni gratuite di beni oggetto dell'attività** dell'impresa vanno riportate nello spesometro;
- in caso di **mancata rivalsa dell'IVA** ed emissione dell'autofattura, va riportata la **partita IVA del cedente**;
- in caso di **rivalsa dell'IVA**, ai fini dell'indicazione dell'**imponibile** va riportato il **valore di 1 €**.

Riguardo invece le **cessioni gratuite di beni non oggetto dell'attività** dell'impresa, trattandosi di operazioni non rilevanti ai fini IVA, vanno incluse nel nuovo spesometro se è stata emessa fattura.

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.

L'ufficio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Cordiali saluti.

ELBE SRL

A handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and a long horizontal stroke extending to the right.