informativa fiscale
ISSN 2612-2987

SEAC
Direttore responsabile Giovanni Bort

INFORMATIVA N. 382 – 13 DICEMBRE 2021

INFORMATIVA FISCALE

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**

IN SINTESI

Come di consueto, in occasione delle festività natalizie, si ripropone la "gestione" degli omaggi a clienti e/o dipendenti.

Ferma restando la necessità di distinguere in base a:

- *tipologia del bene (oggetto o meno dell'attività);*
- *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 evidenzia, infine, che anche per il 2021 è raddoppiato (da € 258,23 a € 516,46) il valore dei beni ceduti / servizi prestati dal datore di lavoro ai dipendenti che non concorre alla formazione del reddito imponibile di questi ultimi.

SERVIZI COLLEGATI
settimana professionale
SO fisco SCHEDE OPERATIVE
il notiziario

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

Al fine di individuare il trattamento fiscale (IVA / IRPEF / IRES / IRAP) applicabile agli omaggi è innanzitutto 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, è **detraibile l'IVA** relativa all'acquisto di beni regalati 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 risulta applicabile anche l'art. 2, comma 2, n. 4), DPR n. 633/72, in base al quale **non configura cessione** di beni rilevante ai fini IVA la **cessione gratuita**:

- **di beni non oggetto dell'attività**, **di costo unitario non superiore a € 50**;
- di beni per i quali **non è stata operata**, all'atto dell'acquisto / importazione, **la detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 19**.

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

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

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

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.

NB

All'atto della consegna dell'omaggio, ai fini IVA, **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.

Al fine di verificare il superamento o meno del limite di € 50 e la detraibilità dell'imposta va considerato quanto segue.

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

Acquisto confezioni di beni	Se l'omaggio è rappresentato **da più beni** costituenti un'**unica confezione** (ad esempio, cesto regalo) è necessario considerare il **costo dell'intera confezione** e non quello dei singoli componenti. È quindi **indetraibile l'IVA** relativa all'acquisto di un 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 quando i beni regalati sono costituiti da **alimenti e bevande** (spumante, panettone, torrone, ecc.), **a condizione che**: • il **costo unitario sia non superiore a € 50**; • la cessione sia **spesa di rappresentanza** a cui è applicabile la citata **lett. h)**. In tal caso, come chiarito dall'Agenzia nella Circolare 19.6.2002, n. 54/E **non opera** l'indetraibilità dell'IVA di cui alla **lett. f)** dell'art. 19-bis1 (acquisto di alimenti e bevande).

Esempio 1

La Alfa srl il 10.12.2021 ha acquistato 30 cesti natalizi per i propri clienti "storici", ciascuno composto da 1 bottiglia di spumante del costo di € 15 e da 1 panettone del costo di € 28. Poiché il costo complessivo del cesto è pari a € 43 (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 4.12.2021 ha acquistato 30 cesti natalizi per i propri clienti "storici", ciascuno composto da 1 bottiglia di spumante del costo di € 35 e da 1 panettone del costo di € 25. Poiché il costo del cesto è pari a € 60, superiore al limite di € 50, l'IVA a credito è indetraibile e la consegna ai clienti dei cesti non configura una cessione ai fini IVA.

TRATTAMENTO IVA - LAVORATORI AUTONOMI

Quanto sopra esposto con riferimento alle imprese **trova applicazione anche** per gli omaggi (che costituiscono "spese di rappresentanza") effettuati da **lavoratori autonomi / professionisti**, tenendo presente che, 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.

TRATTAMENTO IRPEF / IRES

L'art. 108, comma 2, TUIR dispone che le spese di rappresentanza sono **deducibili**:

- **integralmente** nell'anno di sostenimento, se di **valore unitario non superiore a € 50**;
- se di **valore unitario pari o superiore a € 50**, **nel limite massimo** risultante dall'applicazione della **percentuale fissata in base all'ammontare dei ricavi / proventi**, come di seguito schematizzato.

<table>
<tr><th>Soggetti</th><th>Deducibilità omaggi</th></tr>
<tr><td>Impresa</td><td>• integrale, se di valore unitario non superiore a € 50 (*)
• se di valore unitario superiore a € 50, nell'anno di sostenimento nel limite dell'importo massimo annuo ottenuto applicando ai ricavi / proventi della gestione caratteristica (voci A.1 / A.5 di Conto economico) le seguenti percentuali.
<table>
<tr><th>Ricavi / proventi gestione caratteristica</th><th>Importo massimo deducibile</th></tr>
<tr><td>Fino a € 10 milioni</td><td>1,5%</td></tr>
<tr><td>Per la parte eccedente € 10 milioni e fino a € 50 milioni</td><td>0,6%</td></tr>
<tr><td>Per la parte eccedente € 50 milioni</td><td>0,4%</td></tr>
</table></td></tr>
<tr><td>Lavoratore autonomo</td><td>Nel limite dell'1% dei compensi incassati nell'anno, a prescindere dal valore unitario</td></tr>
</table>

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

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

Merita evidenziare che, nella sentenza 17.2.2016, n. 3087, la Corte di Cassazione ha sancito che vanno ricomprese tra le **spese di rappresentanza**, **e non tra quelle di pubblicità e propaganda**, le spese relative ad operazioni poste in essere da un'impresa che **non hanno lo scopo preminente di informare i consumatori circa l'esistenza dei beni e servizi prodotti e/o commercializzati dall'impresa**.

Imprese in contabilità semplificata

Come specificato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 13.4.2017, n. 11/E, i soggetti in **contabilità semplificata** "**per cassa**" possono dedurre le spese di rappresentanza nel **rispetto delle limitazioni** di cui al citato art. 108, comma 2, considerando il **periodo d'imposta in cui è avvenuto il pagamento**, ovvero, in caso di adozione del criterio "registrato = pagato" di cui all'art. 18, comma 5, DPR n. 600/73, **quello in cui è effettuata l'annotazione nel registro IVA degli acquisti**.

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.

Lavoratori autonomi

Considerato che, come previsto dall'art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 446/97, la base imponibile IRAP 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",

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, 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

Beni **NON** oggetto dell'attività → *IVA* ***indetraibile*** → **Cessione *IRRILEVANTE ai fini IVA*** (*fuori campo IVA*)

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

TRATTAMENTO IRPEF / IRES

Deducibilità da parte del datore di lavoro

Ai sensi dell'art. 95, comma 1, TUIR sono **ricomprese fra le spese per prestazioni di lavoro deducibili** anche quelle sostenute in denaro / natura **a titolo di liberalità** a favore dei lavoratori.

Per i **lavoratori autonomi** il costo degli omaggi destinati ai dipendenti è **deducibile** 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**.

NB **Per il 2021** (analogamente a quanto previsto per il 2020) l'art. 6-quinquies, DL n. 41/2021, c.d. "Decreto Sostegni", ha disposto il **raddoppio (da € 258,23 a € 516,46)** del valore dei beni ceduti / servizi prestati dal datore di lavoro ai dipendenti che **non concorre alla formazione del reddito imponibile** degli stessi ai sensi del citato art. 51, comma 3.

Erogazioni liberali	Trattamento fiscale 2020
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 € 516,46 non concorrono** alla formazione del reddito; • **superiore a € 516,46 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 vanno considerate anche le analoghe erogazioni corrisposte durante l'anno. Così, ad esempio, una strenna natalizia del valore di € 270 (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 anche stato donato un bene del valore di € 400, al dipendente va imputato un reddito di € 670 (400 + 270) da assoggettare a tassazione.

NB Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 15.6.2016, n. 28/E, sono 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** (c.d. "voucher").

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;
- per i soggetti che determinano la base imponibile IRAP con il metodo da bilancio, si potrebbe porre la questione in merito alla possibilità di classificare "costi del personale" le spese in esame.

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

Infatti, privilegiando la **classificazione per natura**, tali spese **potrebbero risultare deducibili** essendo 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 **omaggio 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 ai sensi del citato art. 2, comma 2, n. 4), soltanto 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). Da ciò consegue che:

- **indipendentemente** dal fatto che la spesa possa o meno essere qualificata "di rappresentanza", l'impresa **può scegliere di non detrarre l'IVA a credito dell'acquisto** dei beni oggetto dell'attività, al fine di **non assoggettare ad IVA la relativa cessione gratuita**;
- se la spesa per il bene oggetto dell'attività che si intende regalare è 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;
- se la spesa relativa al bene oggetto dell'attività che si intende regalare **non può 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.

Cessione gratuita rilevante ai fini IVA

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, ai sensi dell'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 questo un **costo indeducibile** ex art. 99, comma 1, TUIR.

In **assenza di rivalsa**, l'operazione può essere documentata con una delle seguenti soluzioni:

- tenuta del **registro degli omaggi**, sul quale annotare l'ammontare complessivo delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno, distinte per aliquota;
- 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"*;
- 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 dell'imposta, specificando che trattasi di *"autofattura per omaggi"*. Detta autofattura può essere singola per ogni cessione ("autofattura immediata") ovvero mensile per tutte le cessioni effettuate nel mese ("autofattura differita").

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

L'emissione del **ddt**, necessaria per poter effettuare la fattura differita, è comunque consigliabile anche in caso di autofattura immediata al fine di identificare il destinatario e **provare l'inerenza** con l'attività dell'impresa.

NB

Anche le **fatture / autofatture per omaggi vanno emesse in formato elettronico ed inviate a SdI** (fermi restando gli esoneri dall'obbligo di fatturazione elettronica normativamente previsti). Ai fini della compilazione della **autofattura elettronica per omaggi** si rammenta che nella Circolare 17.6.2019, n. 14/E e nella "*Giuda alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esterometro*", l'Agenzia ha precisato che:

- è possibile utilizzare il **tipo documento** "**TD27**";
- i dati del cedente / prestatore vanno indicati sia nella sezione *"Dati del cedente/prestatore"* che nella sezione *"Dati del cessionario/committente"*;
- la fattura va annotata (solo) nel registro delle fatture emesse.

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

NB

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**.

Da ciò consegue quindi che anche quando l'omaggio ai dipendenti è 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 è applicabile quanto illustrato per i beni non oggetto dell'attività per le erogazioni liberali in natura, da tassare / non tassare a seconda dell'ammontare annuo superiore o meno al predetto limite di **€ 516,46**.

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

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

IMPRESA				
Destinatari omaggi	**IVA**		**IRPEF / IRES**	**IRAP**
	Detrazione IVA a credito	**Cessione gratuita**	**Deducibilità spesa**	
Clienti	**SI** se costo unitario **≤ € 50** (anche alimenti e bevande) **NO** se costo unitario **> € 50**	Esclusa da IVA	• **integrale** nell'esercizio se valore unitario **≤ € 50** • **deducibile** nel **limite annuo** (1,5% - 0,6% e 0,4% dei ricavi / proventi)	• **deducibili** se metodo da bilancio • **indeducibili** se metodo fiscale
Dipendenti	**NO** (mancanza di inerenza)	Esclusa da IVA	**integrale** nell'esercizio (spesa per prestazioni di lavoro)	**indeducibili**

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

BENI OGGETTO DELL'ATTIVITÀ

Destinatari omaggi	**IVA**		**IRPEF / IRES**	**IRAP**
	Detrazione IVA a credito	**Cessione gratuita**	**Deducibilità spesa**	
Clienti	• **SI** se spesa non di rappresentanza • **SI** (*) ma solo se costo unitario ≤ € 50 se **spesa rappresentanza**	Imponibile IVA (*)	• **integrale** nell'esercizio se valore unitario **≤ € 50** • **deducibile** nel **limite annuo** (1,5% - 0,6% e 0,4% dei ricavi / proventi)	• **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.

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

BUONI ACQUISTO

Con riferimento alla 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 trattamento applicabile è così sintetizzabile.

TRATTAMENTO IVA

La disciplina IVA applicabile ai c.d. "voucher" (buoni-corrispettivo) è contenuta negli artt. 6-bis, 6-ter e 6-quater, DPR n. 633/72. In particolare sono individuate **2 tipologie di buono** (su supporto fisico / in formato elettronico): il **buono monouso** e il **buono multiuso**, la cui definizione è collegata alla conoscenza o meno della disciplina IVA applicabile alla cessione / prestazione cui il buono dà diritto (Informativa SEAC 29.4.2019, n. 130).

Buono-corrispettivo	Descrizione
Monouso	Al momento della sua emissione **è nota** la disciplina applicabile ai fini IVA alla cessione / prestazione a cui lo stesso dà diritto (ad esempio, buono per acquisto di abbigliamento presso un determinato punto vendita).
Multiuso	Al momento della sua emissione **non è nota** la disciplina applicabile ai fini IVA della cessione / prestazione a cui lo stesso dà diritto (ad esempio, buono per acquisto di beni in un supermercato).

La differenza tra le due tipologie di buoni **si riflette sull'individuazione del momento di effettuazione dell'operazione**, in quanto, per i primi risulta "anticipata" al momento di emissione, mentre per i secondi si realizza all'atto dell'utilizzo. Ciò comporta che:

- il buono-corrispettivo **monouso** consente di applicare (già) al momento dell'emissione il trattamento IVA della cessione / prestazione a cui il buono dà diritto, con conseguente **assoggettamento ad IVA**;
- con il buono-corrispettivo **multiuso**, non essendo noti i suddetti elementi, è necessario attendere il momento di utilizzo del buono. Conseguentemente, l'emissione del buono **non è assoggettata ad IVA**. L'imposta sarà quindi applicata nel momento di utilizzo del buono da parte del cliente / dipendente per l'acquisto del bene / servizio.

TRATTAMENTO IRPEF / IRES

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, come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare 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 al predetto limite di **€ 516,46**.

OMAGGI PER CONTRIBUENTI MINIMI / FORFETARI

TRATTAMENTO IVA

Ai contribuenti minimi / forfetari **non è consentito detrarre l'IVA** sugli acquisti.

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

TRATTAMENTO IRPEF

Contribuenti minimi

Nella Circolare 28.1.2008, n. 7/E (quesito 5.1), dopo aver evidenziato che nei confronti dei contribuenti minimi non trovano applicazione *"le specifiche norme del TUIR che limitano la deducibilità di taluni costi"*, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito 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 comma 2 del citato art. 108.

Contribuenti forfetari

Considerato che il reddito imponibile è determinato applicando ai ricavi / compensi lo specifico coefficiente di redditività previsto in base al settore di attività, le spese / oneri sostenuti (fatta eccezione per i contributi previdenziali) **non assumono rilevanza**.

TRATTAMENTO IRAP

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

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** e **non rientrano quindi nelle cessioni gratuite di beni** sopra analizzate. In merito, nella citata Circolare n. 34/E, l'Agenzia ha specificato che le **spese per feste e ricevimenti** in occasione di ricorrenze aziendali e **festività** costituiscono **spese di rappresentanza se all'evento non sono presenti esclusivamente i dipendenti**. Quindi, la spesa sostenuta dal datore di lavoro per il **buffet / pranzo / cena di Natale** organizzati:

- **esclusivamente per i dipendenti, non potendo essere considerata "di rappresentanza"** dovrebbe costituire una **liberalità a favore dei dipendenti** per la quale è previsto il seguente trattamento.

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.
IRAP	**Costo indeducibile** in quanto "costo del personale". Come sopra evidenziato, tale costo potrebbe risultare deducibile applicando la **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.), è considerata **spesa di rappresentanza** e risulta pertanto applicabile il seguente trattamento.

IVA	**Indetraibile**.
IRPEF IRES	**Deducibile il 75% della spesa sostenuta, nel limite massimo deducibile nell'anno** (1,5% - 0,6% - 0,4% dei ricavi / proventi della gestione caratteristica).
IRAP	• Costo **deducibile** per i soggetti che applicano il **metodo da bilancio**; • costo **indeducibile** per i soggetti che applicano il **metodo fiscale**.

■

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it