CONTE&CERVICOMMERCIALISTIASSOCIATI
PARTNERNELLACRESCITADELL'IMPRESA
DAL 1984 AL VOSTRO FIANCO

Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
di Treviso

Dott. Mario Conte
Ragioniere Commercialista
Revisore Contabile

Dott. Dario Cervi
Ragioniere Commercialista
Revisore Contabile

Dott. Giovanni Orso
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Rag. Pierluigi Martin
Consulente aziendale

Dott.ssa Arianna Bazzacco
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Dott.ssa Sofia Bertolo
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Circolare n. 12/2015

Castelfranco Veneto, 15 dicembre 2015

Spett. li CLIENTI

LORO SEDI

IL TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI

Si riepiloga di seguito il trattamento IVA e IRPEF/IRES e IRAP degli omaggi

CESSIONI GRATUITE BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ

IMPRESE

Destinatari omaggio	Detrazione IVA a credito	Cessione gratuita	Deducibilità della spesa	IRAP
clienti	**SÌ** se *costo unitario* ≤ **€ 50** (anche alimenti e bevande)	Esclusa da IVA	• **integrale** nell'esercizio se valore unitario ≤ **€ 50** • nel **limite annuo deducibile** (1,3% - 0,5% e 0,1% dei ricavi/proventi)	• **deducibili** se metodo da bilancio • **indeducibili** se metodo fiscale
	NO *se costo unitario* > **€ 50**	Esclusa da IVA		
dipendenti	**NO** (mancanza di inerenza)	Esclusa da IVA	**integrale** nell'esercizio (spesa per prestazioni di lavoro)	**indeducibili**

Come in passato, quindi, la cessione gratuita di beni non oggetto dell'attività dell'impresa è sempre irrilevante ai fini IVA, a prescindere dall'ammontare del relativo costo unitario.
Da ciò consegue che 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: • da un **unico bene**; • **da più beni** costituenti una **confezione unica** (ad esempio, cesto regalo).

	In tali casi, 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, come specificato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 19.6.2002, n. 54/E, **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 costituisca **spesa di rappresentanza**

LAVORATORI AUTONOMI

Destinatari omaggio	IVA		IREPF/IRES	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'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.*

CESSIONI GRATUITE BENI OGGETTO DELL'ATTIVITÀ

Destinatari omaggio	IVA		IREPF/IRES	IRAP
	Detrazione IVA a credito	Cessione gratuita	Deducibilità della spesa	
clienti	• **SÌ** se spesa **non** di rappresentanza • **SÌ** (*) *ma solo se costo unitario* ≤ *€ 50* se **spesa rappresentanza**	Imponibile IVA (*)	• **integrale** nell'esercizio se valore unitario ≤ **€ 50** • nel **limite annuo deducibile** (1,3% - 0,5% e 0,1% 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*

Via Degli Olivi, 6/A 31033 Castelfranco Veneto TV | www.contecervi.it info@contecervi.it | T. +39.0423.721722 T. +39.0423.721982 | F. +39.0423.496919 P.I. 03186010264

Ai fini iva **non rileva** il valore del bene (superiore o meno a € 50) come per le cessioni gratuite di beni non oggetto dell'attività, pertanto **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**.

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 viene 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.

OMAGGI AI DIPENDENTI

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.
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.

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**.

Via Degli Olivi, 6/A 31033 Castelfranco Veneto TV | www.contecervi.it info@contecervi.it | T. +39.0423.721722 T. +39.0423.721982 | F. +39.0423.496919 P.I. 03186010264

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. *Così, ad esempio, una strenna 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 il ricorrere dell'anniversario della fondazione dell'azienda, ai dipendenti è regalato un bene del valore di € 150, al dipendente va imputato un reddito, da assoggettare a tassazione, pari a € 350 (200 + 150).*

BUONI ACQUISTO

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:
"… 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 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 parificato ai costi sostenuti **per i beni non oggetto dell'attività**.
Sul punto è comunque auspicabile un chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Tassazione in capo al dipendente

Per il 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.

BUFFET/PRANZO/CENA DI NATALE

I 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.

Via Degli Olivi, 6/A 31033 Castelfranco Veneto TV | www.contecervi.it info@contecervi.it | T. +39.0423.721722 T. +39.0423.721982 | F. +39.0423.496919 P.I. 03186010264

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 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.
IRAP	Costo **indeducibile** in quanto qualificabile "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** in quanto spesa di rappresentanza
IRPEF/IRES	**Deducibile il 75% della spesa sostenuta, nel limite dell'ammontare massimo deducibile nell'anno** (1,3% - 0,5% - 0,1% dei ricavi / proventi della gestione caratteristica).
IRAP	Costo **deducibile** per i soggetti che applicano il metodo da bilancio

OMAGGI e SPESOMETRO

Relativamente alla modalità di indicazione degli omaggi nella Comunicazione clienti-fornitori (c.d. 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.

Lo Studio resta a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Cordiali Saluti

Conte & Cervi Commercialisti Associati

Via Degli Olivi, 6/A 31033 Castelfranco Veneto TV | www.contecervi.it info@contecervi.it | T. +39.0423.721722 T. +39.0423.721982 | F. +39.0423.496919 P.I. 03186010264