

OGGETTO: GLI OMAGGI NATALIZI E LE SPESE DI RAPPRESENTANZA

La presente circolare è dedicata all'esame dei riflessi fiscali della prassi, assai diffusa tra gli operatori economici, di effettuare omaggi a clienti e/o dipendenti in occasione delle festività natalizie, sebbene non siano intervenute modifiche normative o interpretative significative rispetto all'anno precedente.

Gli omaggi natalizi ai clienti sono inclusi fra le cosiddette spese di rappresentanza per il trattamento delle quali, ai fini IVA e reddituali si deve fare riferimento al D.M. 19.11.2008 ed alla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 34/E del 13.7.2009.

Innanzitutto, sono spese di rappresentanza ai fini delle imposte dirette e ai fini dell'IVA *“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”*.

Ai fini delle imposte sui redditi, la deduzione del costo di tali omaggi subisce delle limitazioni:

- nella determinazione del reddito d'impresa, gli omaggi di costo unitario fino a 50 euro sono **deducibili integralmente**, mentre per quelli di importo superiore bisognerà eseguire una verifica in proporzione ai ricavi prodotti (si veda lo schema riportato più avanti);
- nel caso di reddito di lavoro autonomo, gli omaggi, assieme alle altre spese di rappresentanza, sono deducibili nel limite dell'1% dei compensi dichiarati.

Ai fini IVA, valgono i medesimi criteri di individuazione delle spese di rappresentanza validi per le imposte sul reddito ed è prevista l'**indetraibilità** dell'imposta per i beni di costo unitario superiore a 50,00 euro.

Per il corretto inquadramento fiscale delle spese sostenute, è necessario distinguere gli omaggi natalizi a seconda che siano destinati:

- **a dipendenti;**
- **a clienti o potenziali tali;**

differenziando, inoltre, gli omaggi di beni o di servizi **prodotti o commercializzati dall'operatore**, e quindi oggetto della sua attività, da quelli non aventi alcuna attinenza con la stessa.

OMAGGI A DIPENDENTI

Gli omaggi destinati ai **dipendenti non possono essere considerati spese di rappresentanza** in quanto privi del requisito di sostenimento per finalità promozionali o propagandistiche.

TRATTAMENTO IRPEF/IRES

Il costo sostenuto dal datore di lavoro per l'acquisto di beni da destinare in omaggi ai dipendenti è **interamente deducibile dal reddito d'impresa** o di lavoro autonomo, quale **spesa per prestazioni di lavoro**.

Le erogazioni liberali concesse in capo ai dipendenti:

- se liquidate **in denaro** concorrono **sempre** alla formazione del reddito di lavoro dipendente e sono assoggettate a tassazione ordinaria, indipendentemente dal loro ammontare;
- se corrisposte attraverso beni **in natura** (beni, servizi o buoni rappresentativi degli stessi) **non concorrono alla formazione del reddito se non superano l'importo di 258,23 euro** nell'intero periodo d'imposta. Se la somma delle erogazioni liberali corrisposte al dipendente durante l'anno supera tale soglia, la stessa costituisce un fringe benefit e concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente **per l'intero importo**.

TRATTAMENTO IRAP

Le spese per gli acquisti di beni da destinare ad **omaggio ai dipendenti** rientrano nei "costi del personale" e sono **indeducibili** ai fini IRAP indipendentemente dalla natura giuridica del datore di lavoro (srl, spa, snc, impresa individuale, ecc.).

TRATTAMENTO IVA

L'IVA relativa agli acquisti di beni o servizi destinati ai dipendenti è da considerare sempre ed integralmente **indeducibile per mancanza di inerenza** con l'esercizio dell'impresa, arte o professione ed indipendentemente dal loro costo unitario (non si applica il limite di importo di 50 euro).

Qualora l'omaggio riguardi beni oggetto dell'attività dell'impresa, sarà possibile scegliere se:

- rinunciare alla **detrazione dell'IVA** relativa all'acquisto di tali beni;
- operare la detrazione dell'IVA al momento dell'acquisto, provvedendo successivamente ad assoggettare all'imposta la successiva cessione gratuita degli stessi (in base al n. 4 dell'art. 2 del D.P.R. 633/72), **senza obbligo di rivalsa** nei confronti dei dipendenti.

OMAGGI A CLIENTI**TRATTAMENTO IRPEF/IRES**

Ai fini reddituali, gli omaggi compresi fra le **spese di rappresentanza** (ai sensi dell'art. 108, comma 2, TUIR) sono deducibili nell'anno di sostenimento secondo i parametri indicati nello schema riportato di seguito (come previsto dall'art. 9 del D. Lgs 14/9/2015 n. 147 che ha modificato l'art. 108 comma 2 del TUIR con decorrenza dal periodo di imposta 2016):

IMPRESA	- integralmente, se di valore unitario non superiore a € 50 (*)	
	- nel limite dell'importo annuo ottenuto applicando ai ricavi/proventi della gestione caratteristica (per voci A1 e A5 del Conto economico) le seguenti percentuali:	
	Ricavi / proventi della gestione caratteristica	Importo massimo delle spese di rappresentanza deducibili
	Fino a € 10 milioni	1,5% dei ricavi
	Per la parte eccedente € 10 milioni e fino a € 50 milioni	0,6% dei ricavi
	Per la parte eccedente € 50 milioni	0,4% dei ricavi
LAVORATORE AUTONOMO	- nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta, a prescindere dal valore unitario dell'omaggio.	

(*) L'importo va considerato comprensivo dell'IVA non detratta. Qualora l'omaggio sia rappresentato da più beni costituenti una **confezione unica**, il limite di € 50 va verificato con riferimento al valore della confezione nel suo complesso.

TRATTAMENTO IRAP

Il trattamento ai fini IRAP 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 base alla normativa in materia di IRAP:

- se viene applicato il c.d. metodo di bilancio (valido per i soggetti IRES e per i soggetti IRPEF che hanno optato per tale modalità) le spese di rappresentanza sono **interamente deducibili**;
- se viene applicato l'ordinario metodo fiscale (valido per i soggetti IRPEF, che non hanno optato per il regime alternativo), le spese di rappresentanza sono **indeducibili**;
- per i liberi professionisti la **deducibilità è consentita nel limite dell'1%** dei compensi percepiti, come ai fini IRPEF.

TRATTAMENTO IVA**BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ**

In base all'art. 19-bis 1, lett. h) del DPR n. 633/72 l'**IVA** relativa all'acquisto degli omaggi (o meglio dei beni costituenti spese di rappresentanza) è detraibile se il costo unitario dei beni acquistati **non è superiore a 50,00 euro**.

La detraibilità dell'IVA, con i limiti già indicati, è possibile solo per l'acquisto di beni e **non vale per l'acquisto di servizi**.

beni di costo unitario superiore a € 50,00	➔	IVA INDETRAIBILE
beni di costo unitario non superiore a € 50,00	➔	IVA DETRAIBILE
servizi, senza alcuna soglia di importo	➔	IVA INDETRAIBILE

La cessione gratuita di tali beni costituisce un'operazione fuori campo IVA e, come tale, non è soggetta ad ulteriori obblighi IVA. Potrebbe però risultare consigliabile emettere un documento di trasporto (DDT) con l'indicazione che si tratta di beni in omaggio, anche per poter dimostrare in caso di eventuale verifica fiscale i soggetti destinatari degli omaggi, individuando l'inerenza della spesa.

Per quanto riguarda i **liberi professionisti**, il richiamo all'attività di impresa da parte dell'art. 2 n. 4 del D.P.R. 633/72 ha indotto alcuni interpreti a ipotizzare che, in **presenza di detrazione di imposta** all'atto dell'acquisto, derivi l'obbligo di assoggettamento ad IVA della successiva cessione gratuita anche per i beni di costo non superiore a 50,00 euro.

Per evitare ogni inconveniente è quindi opportuno che il professionista non operi la detrazione dell'IVA all'atto dell'acquisto dell'omaggio, indipendentemente dal costo dello stesso.

Acquisto di alimenti e bevande

La detrazione dell'imposta è consentita anche nell'ipotesi in cui i beni di costo unitario fino a euro 50,00 siano costituiti da **alimenti e bevande** (spumante, panettone, torrone, ecc.).

Qualora l'omaggio sia rappresentato da più beni costituenti una **confezione unica**, il limite va riferito al valore della confezione nel suo complesso, come ai fini delle imposte sui redditi.

La Circolare 19.6.02, n. 54/E dell'Agenzia delle Entrate prevede una deroga all'indetraibilità dell'IVA relativa all'acquisto di alimenti e bevande, **consentendo la detrazione dell'imposta per i beni di costo unitario non superiore a euro 50,00** nel caso in cui gli stessi, destinati ad essere ceduti a titolo gratuito, **rientrano fra le spese di rappresentanza**.

BENI OGGETTO DELL'ATTIVITÀ

Per gli omaggi di beni oggetto dell'attività dell'impresa, ai fini delle imposte sui redditi non esiste una norma specifica e si applica la regola generale. Ai fini IVA, invece, è data facoltà all'imprenditore di scegliere se:

- rinunciare alla **detrazione dell'IVA** relativa all'acquisto di detti beni, registrando le fatture di acquisto con **IVA indetraibile**;
- **operare la detrazione dell'IVA** al momento dell'acquisto, provvedendo **successivamente ad assoggettare all'imposta** la cessione gratuita (in base al n. 4 dell'art. 2 del D.P.R. 633/72), senza obbligo di rivalsa nei confronti dei destinatari dei beni.

In presenza di una **cessione gratuita** rilevante ai fini IVA, la **rivalsa dell'IVA non è obbligatoria** (art. 18, DPR n. 633/72) e generalmente per gli omaggi la rivalsa non viene operata.

L'IVA rimane, quindi, a carico del cedente e costituisce per quest'ultimo un **costo indeducibile** in base all'art. 99, comma 1, TUIR.

Ai sensi dell'art. 13 del DPR n. 633/72, per l'individuazione della **base imponibile IVA** della cessione gratuita, non è più necessario applicare il c.d. "valore normale" ma:

- il **prezzo di acquisto** dei beni o dei servizi e, in mancanza,
- il **prezzo di costo** dei medesimi, **determinato nel momento in cui si effettuano le cessioni gratuite**.

ADEMPIMENTI

Per documentare la cessione gratuita, **in assenza di rivalsa**, l'impresa può scegliere di:

1. emettere una **fattura con applicazione dell'IVA, senza addebitare la stessa al cliente**, specificando che si tratta di "*omaggio senza rivalsa dell'IVA ex art. 18, DPR n. 633/72*";
2. emettere un'**autofattura**, in unico esemplare, con indicazione del valore dei beni, dell'aliquota IVA e della relativa imposta, specificando che si tratta di "*autofattura per omaggi*".

La stessa può essere emessa:

- singolarmente per ciascuna cessione ("autofattura immediata");
- globalmente, a fine mese e per tutte le cessioni effettuate nel mese ("autofattura differita").

E' consigliabile l'emissione del **DDT**, necessario per avvalersi della fatturazione o autofatturazione differita, 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. tenere il **registro degli omaggi**, ai sensi dell'art. 39 D.P.R. 633/1972, sul quale annotare l'ammontare complessivo delle cessioni gratuite effettuate, distinte per aliquota.

IL BUFFET O LA CENA DI NATALE

Al fine di determinare il trattamento IVA e reddituale in merito all'organizzazione di buffet o cene di Natale, va innanzitutto considerato il fatto che in tal caso si è **nell'ambito delle prestazioni gratuite di servizi** (somministrazione di alimenti e bevande) e non in quello della cessione di beni gratuita sopra analizzato.

In base alla Circolare n. 34/E dell'Agenzia delle Entrate, **NON** si tratta di spese di rappresentanza se all'evento siano presenti esclusivamente dipendenti dell'impresa.

Il costo del pranzo o della cena di Natale organizzata dal datore di lavoro per i propri dipendenti, non è considerato spesa di rappresentanza, ma può essere inteso come liberalità in favore dei dipendenti.

In tal caso:

- il costo è deducibile ai fini IRPEF/IRES:
 - nel limite del 75% della spesa sostenuta, come previsto dal D.L. n. 112/2008 per le spese di alberghi e ristoranti, e comunque
 - nel limite del 5% (cinque per mille) delle spese per prestazioni di lavoro dipendente sostenute dall'impresa, come previsto dall'art. 100, comma 1, TUIR;
- l'IVA è indetraibile in quanto relativa ad un costo sostenuto nell'interesse dei dipendenti che, come per gli omaggi, non possiede il requisito dell'inerenza con l'esercizio dell'impresa;
- ai fini IRAP, il costo è deducibile o indeducibile sulla base delle modalità di determinazione della base imponibile (art. 5 - metodo di bilancio o art. 5-bis - metodo fiscale del D.Lgs. n. 446/97).

Se alla cena/buffet partecipano (anche) soggetti terzi rispetto all'impresa (clienti, fornitori, istituzioni, ecc.) la stessa rientra nelle spese di rappresentanza ed il costo è deducibile nel limite del 75% e con l'applicazione delle disposizioni già analiticamente esposte in precedenza.

Si riporta di seguito una tabella riassuntiva del trattamento delle spese di rappresentanza.

TABELLA RIASSUNTIVA DEL TRATTAMENTO DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA				
BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ				
IMPRESE				
<i>Destinatari omaggio</i>	<i>IVA</i>		<i>IRPEF / IRES</i>	<i>IRAP</i>
	<i>Detrazione IVA a credito</i>	<i>Cessione gratuita</i>	<i>Deducibilità della spesa</i>	
<i>CLIENTI</i>	SÌ <i>se costo unitario non superiore a € 50,00 (anche alimenti e bevande)</i>	Esclusa da IVA	- nel limite dell'importo massimo deducibile nell'anno (1,5% - 0,6% e 0,4% dei ricavi/proventi) - per intero se di costo unitario non superiore a € 50	- deducibili se si applica il metodo di bilancio (art. 5, D.Lgs. n. 446/97) - indeducibili se si applica il metodo fiscale (art. 5-bis, D.Lgs. n. 446/97)
	NO <i>se costo unitario superiore a € 50,00</i>			
<i>DIPENDENTI</i>	NO (mancanza di inerenza)	Esclusa da IVA	Per intero nell'esercizio (spese prestazioni di lavoro)	Indeducibili
PROFESSIONISTI				
<i>Destinatari omaggio</i>	<i>IVA</i>		<i>IRPEF / IRES</i>	<i>IRAP</i>
	<i>Detrazione IVA a credito</i>	<i>Cessione gratuita</i>	<i>Deducibilità della spesa</i>	
<i>CLIENTI</i>	SÌ <i>se costo unitario non superiore a € 50,00 (*) (anche alimenti e bevande)</i>	Imponibile IVA (*)	Nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta	Deducibili nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta
	NO <i>se costo unitario superiore a € 50,00</i>	Esclusa da IVA		
<i>DIPENDENTI</i>	NO (mancanza di inerenza)	Esclusa da IVA	Per intero nell'esercizio (spese prestazioni di lavoro)	Indeducibili

(*) Salvo la scelta di non detrarre l'IVA sull'acquisto al fine di non assoggettare ad IVA la successiva cessione gratuita.

BENI OGGETTO DELL'ATTIVITÀ				
Destinatario omaggio	IVA		IRPEF / IRES	IRAP
	Detrazione IVA a credito	Cessione gratuita	Deducibilità della spesa	
A CLIENTI	SÌ (*)	Imponibile IVA (*)	- nel limite dell'importo massimo deducibile nell'anno (1,5% - 0,6% e 0,4% dei ricavi/proventi) - per intero nell'esercizio se di valore unitario non superiore a € 50	- deducibili se si applica il metodo di bilancio (art. 5, D.Lgs. n. 446/97) - indeducibili se si applica il metodo fiscale (art. 5-bis, D.Lgs. n. 446/97)
A DIPENDENTI			Per intero nell'esercizio (spese prestazioni di lavoro)	Indeducibili

(*) Salvo la scelta di non detrarre l'IVA sull'acquisto al fine di non assoggettare ad IVA la successiva cessione gratuita.

A cura Studio Consulenti Associati – Ravenna

www.consulentiassociati.ra.it

La presente circolare contiene informazioni di carattere generale sugli argomenti trattati, che non sono da considerare esaustive o sufficienti al fine di adottare decisioni, né possono altresì essere sostitutive della consulenza professionale. Lo Studio Consulenti Associati non può essere ritenuto responsabile per eventuali danni derivanti da decisioni adottate o non adottate utilizzando le informazioni contenute nella presente circolare.