

OGGETTO

DISCIPLINA DEGLI OMAGGI NEL REDDITO D'IMPRESA E AI FINI IVA

AGGIORNAMENTO

12 DICEMBRE 2019

RIFERIMENTI NORMATIVI

ARTT. 2, 18 E 19-BIS1, COMMA 1, LETT. H) D.P.R. 26.10.1972 N.633; ARTT. 95 E 108, COMMA 2 D.P.R. 22.12.1986 N. 917 (TUIR); ART. 31, COMMA 1 LETT. A) N. 2 L. 23.12.2000 N. 388; ART. 83, COMMI DA 28-BIS A 28-QUINQUIES, D.L. 25.6.2008 n. 112 CONV. IN L. 6.8.2008 N. 133; CIRC. AE 03.01.2001 N. 1/E; CIRC. AE 18.06.2001 N. 57/E; CM 24.12.1997 N. 328/E; CM 16.07.1998 N. 188/E; RM 16.10.1990 N. 666305, CIRC. AE 13.07.2009 N.34; ART. 30 DEL D.LGS 21.11.2014 N. 175; ART. 9 D.LGS. 14.09.2015 n. 147; DECRETO LEGISLATIVO 29 NOVEMBRE 2018, N. 141.

ALLEGATI

ALLEGATO 1- TABELLA RIEPILOGATIVA DEL TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI

CLASSIFICAZIONE

DIRITTO TRIBUTARIO
TUIR
OMAGGI

CODICE CLASSIFICAZIONE

20
010
108

COLLEGAMENTI

CIRCOLARE 81/2018 – DISCIPLINA DEGLI OMAGGI NEL REDDITO D'IMPRESA E AI FINI IVA
CIRCOLARE 82/2018 – DISCIPLINA DEGLI OMAGGI NEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO

REFERENTE STUDIO

Dott.ssa Federica Rita QUARTO

BRIEFING

La concessione di omaggi da parte delle imprese rappresenta un fatto usuale in occasione delle festività natalizie.

Con riferimento alle imprese, gli oneri sostenuti per omaggi distribuiti ai clienti sono deducibili interamente, ai sensi dell'art. 108 comma 2 del TUIR, se il valore unitario dei beni in omaggio destinati ad uno stesso soggetto non supera 50 euro. Diversamente, tali oneri sono considerati spese di rappresentanza e, in quanto tali, sono deducibili nell'esercizio di sostenimento nel rispetto dei limiti di inerenza e congruità previsti dal DM 19 novembre 2008.

In relazione agli omaggi ai dipendenti e ai soggetti assimilati, per l'impresa i relativi costi sostenuti sono deducibili dal reddito imponibile secondo le norme relative ai costi per le prestazioni di lavoro di cui all'art. 95 comma 1 del TUIR.

La presente Circolare esamina la disciplina degli oneri sostenuti per omaggi ai fini delle imposte sui redditi, ai fini IRAP e IVA.

IMPOSTE DIRETTE

La normativa riguardante le imposte sui redditi non prevede una definizione espressa di omaggio. In linea generale, la dottrina prevalente identifica come “omaggi” quei beni ceduti da un soggetto senza la richiesta del relativo prezzo o di alcuna contropartita.

Al riguardo vale la pena di sottolineare che dal punto di vista fiscale, i premi e gli sconti non possono essere considerati degli omaggi. Questo in quanto essi rappresentano un riconoscimento gratuito al cliente attuato attraverso la cessione di un bene o, meglio, di una quantità aggiuntiva di un certo bene prodotto o commercializzato dall’impresa venditrice, in rapporto a determinati comportamenti di acquisto. Infatti, come si può rilevare dai comportamenti posti in essere nelle transazioni commerciali, i premi e gli sconti risultano sempre collegati ad un accordo contrattuale (anche di tipo verbale) legato all’attività di acquisto da parte del cliente.

In conclusione, gli sconti e i premi non possono essere assimilati agli omaggi, in quanto la principale peculiarità degli omaggi consiste nell’atto di liberalità posto in essere spontaneamente dall’impresa, atto che si presenta del tutto indipendente dai comportamenti attuati da soggetti terzi. L’onere sostenuto per un omaggio può assumere per l’impresa diversa natura reddituale a seconda che il bene venga ceduto:

- ai clienti;
- ai dipendenti e ai soggetti fiscalmente assimilati.

OMAGGI A CLIENTI

In linea generale, gli oneri sostenuti per omaggi distribuiti ai clienti rientrano tra le c.d. spese di rappresentanza.

Per identificare la nozione di spesa di rappresentanza occorre fare riferimento al DM 19.11.2008, attuativo dell’art. 108 co. 2 del TUIR. Il citato provvedimento, infatti, definisce “*di rappresentanza*” le spese sostenute per effettuare erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi.

In particolare, costituiscono spese di rappresentanza:

- ◆ le spese per viaggi turistici in occasione dei quali sono programmate e svolte significative attività promozionali di beni / servizi la cui produzione / scambio rappresenta l’attività caratteristica dell’impresa;
- ◆ le spese per feste, ricevimenti ed altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di:
 - ricorrenze aziendali e festività nazionali o religiose;
 - inaugurazioni di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell’impresa;
 - mostre, fiere ed eventi simili nei quali sono esposti i beni o i servizi prodotti / erogati dall’impresa;
- ◆ i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponde ai criteri di inerenza;
- ◆ ogni altra spesa per beni / servizi distribuiti o erogati gratuitamente il cui sostenimento risponde ai criteri di inerenza.

Diversamente, non costituiscono spese di rappresentanza:

- ◆ le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di:
 - mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni / servizi prodotti o erogati dall’impresa, ossia manifestazioni nel cui ambito “si incontrano

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 92/2019

PAGINA
3/11

una serie di attori connotati da un forte interesse e propensione commerciale (compratori, espositori, fornitori, ecc.)”;

- visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell’impresa;
- ◆ le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute da imprese specializzate nell’organizzazione di manifestazioni fieristiche e simili per ospitare clienti, anche potenziali, sostenute nell’ambito di iniziative finalizzate alla promozione di specifiche manifestazioni espositive o eventi similari;
- ◆ le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute direttamente dal titolare dell’impresa in occasione di trasferte effettuate per la partecipazione a mostre, fiere ed eventi simili nei quali sono esposti beni / servizi prodotti / erogati dall’impresa ovvero attinenti all’attività caratteristica dell’impresa.

Ai sensi dell’art. 108 co. 2 del TUIR, gli omaggi sono deducibili:

- ✓ interamente, se di valore unitario non superiore a 50,00 euro;
- ✓ nell’esercizio di sostenimento nel rispetto dei requisiti di congruità e inerenza, se il valore unitario supera 50,00 euro.

Nello specifico, ove l’omaggio abbia valore unitario superiore a 50,00 euro, le spese “inerenti” sostenute per il suo acquisto possono essere dedotte interamente nell’esercizio di competenza nel rispetto dei seguenti limiti di congruità:

- a) all’1,5% dei ricavi e proventi della gestione caratteristica, fino a 10 milioni di euro;
- b) allo 0,6% dei suddetti ricavi e proventi, per la parte compresa tra 10 e 50 milioni di euro;
- c) allo 0,4% dei suddetti ricavi e proventi, per la parte eccedente 50 milioni di euro.

Quanto poi al requisito dell’inerenza, il DM 19.11.2008 richiede che le spese di rappresentanza, per essere deducibili dal reddito d’impresa, siano:

- ✓ a titolo gratuito, ossia caratterizzate dall’assenza di un corrispettivo o di una prestazione da parte del destinatario del bene / servizio erogato;
- ✓ sostenute con finalità promozionali, ossia dirette a divulgare sul mercato l’attività svolta e i beni / servizi prodotti, e di pubbliche relazioni, ossia dirette a diffondere / consolidare l’immagine dell’impresa;
- ✓ ragionevoli in funzione dell’obiettivo di generare benefici economici, ossia ricavi, e adeguate rispetto all’obiettivo atteso in termini di benefici economici ovvero coerenti con gli usi e le pratiche commerciali del settore.

Come sopra indicato, il soddisfacimento di tali requisiti non è richiesto per dedurre i costi d’acquisto degli omaggi di valore unitario non superiore a 50,00 euro.

Tanto premesso, al fine di determinare il “valore unitario” dell’omaggio consegnato, e dunque la percentuale di deducibilità del costo, occorre fare riferimento:

- ✓ al regalo nel suo complesso (es. cesto natalizio), e non ai singoli beni che lo compongono;
- ✓ al valore normale del bene.

OMAGGI AI DIPENDENTI E AI SOGGETTI FISCALMENTE ASSIMILATI

Gli omaggi ai dipendenti presentano una propria disciplina specifica, indipendente dalla loro funzione di rappresentanza o pubblicità per l’impresa che li distribuisce. La disciplina in esame è applicabile anche ai titolari di altri rapporti di lavoro i cui redditi siano fiscalmente assimilati al lavoro dipendente, ai sensi dell’art. 50 del TUIR, in particolare i collaboratori coordinati e continuativi.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 92/2019

PAGINA

4/11

In linea generale, il costo sostenuto dal datore di lavoro per l'acquisto di beni da destinare in omaggio ai dipendenti e ai soggetti fiscalmente assimilati (es. collaboratori coordinati e continuativi) è deducibile dal reddito d'impresa secondo le norme relative ai costi per le prestazioni di lavoro di cui all'art. 95 co. 1 del TUIR.

Il suddetto art. 95 considera deducibili dal reddito le spese sostenute a titolo di liberalità a favore dei lavoratori dipendenti (e assimilati), purché queste non abbiano finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto. Tale esclusione è motivata da quanto disposto dall'art. 100 co. 1 del TUIR, che considera le spese sopraelencate deducibili dal reddito d'impresa per un ammontare non superiore al 5 per mille delle spese per prestazioni di lavoro dipendente.

Dal lato dipendenti, secondo l'art. 51 co. 1 del TUIR, gli omaggi ricevuti in relazione al rapporto di lavoro concorrono a formare il reddito per il lavoratore dipendente. Tuttavia, risultano non imponibili gli omaggi ricevuti che nel periodo d'imposta non superino, insieme all'ammontare degli altri fringe benefit, l'importo di 258,23 euro ai sensi dell'art. 51 co. 3 del TUIR. Al riguardo, si precisa che sono considerati fringe benefit anche i buoni acquisto concessi dall'impresa ai dipendenti (art. 51 co. 3-bis del TUIR).

IRAP

Anche ai fini IRAP è utile distinguere a seconda che gli omaggi sino fatti in favore di:

- clienti, ovvero
- dipendenti e soggetti assimilati

OMAGGI A CLIENTI

Con riguardo alla determinazione della base imponibile IRAP per i soggetti IRES, in seguito all'abrogazione dell'art. 11-*bis* del D.lgs. 15.12.97 n. 446, le spese per omaggi sono deducibili per l'importo stanziato a Conto economico.

Per i soggetti IRPEF, invece, gli oneri diversi di gestione, tra cui sono classificati gli omaggi, non sono compresi tra i costi deducibili previsti dall'art. 5-*bis* del D.lgs. 446/97. Di conseguenza, per gli imprenditori individuali e le società di persone gli omaggi non sono deducibili ai fini IRAP.

Si segnala peraltro che le istruzioni ai modelli di dichiarazione IRAP limitano la previsione di indeducibilità agli omaggi di valore unitario superiore a 50,00 euro (rientranti tra le spese di rappresentanza).

OMAGGI AI DIPENDENTI E AI SOGGETTI FISCALMENTE ASSIMILATI

Per quanto riguarda i soggetti IRES, l'art. 5 co. 1 e 3 del D.lgs. 446/97 prevede l'indeducibilità dei costi relativi al personale, anche se contabilizzati in Conto economico in voci diverse dalla B.9 (spese per il personale).

Il precedente art. 11 co. 2 del D.lgs. 446/97 sembrava escludere in ogni caso la deducibilità dall'imponibile IRAP degli omaggi ai dipendenti (e collaboratori coordinati e continuativi). Infatti, secondo la norma gli omaggi risultavano indeducibili solo se contabilizzati tra le spese per il personale quando distribuiti in relazione al rapporto di lavoro ovvero se classificati tra gli oneri diversi di gestione.

La circ. Agenzia delle Entrate 26.5.2009 n. 27 ha precisato che l'abrogazione dell'art. 11 co. 2 del D.lgs. 446/97 riveste carattere esclusivamente formale, posto che la regola enunciata

dalla norma soppressa si desume comunque dalla disciplina dell'IRAP, ove sono resi indeducibili, in capo al soggetto passivo, quei costi che non rappresentano, ai fini del tributo, componenti positive imponibili per il soggetto percettore.

Di conseguenza, gli omaggi destinati ai dipendenti o collaboratori sembrerebbero:

- deducibili ove siano funzionali all'attività d'impresa, non assumendo natura retributiva per il dipendente (o collaboratore);
- indeducibili se considerati tra le spese per il personale, in quanto assunti natura retributiva, fatta eccezione per gli omaggi destinati ai lavoratori per i quali è prevista la deducibilità analitica dei relativi costi (es. dipendenti a tempo indeterminato).

Per i soggetti IRPEF che non hanno optato per la determinazione della base imponibile in base al bilancio, invece, gli omaggi ai dipendenti (o collaboratori) sono indeducibili ai fini IRAP, posto che i relativi costi d'acquisto non sono menzionati tra quelli deducibili *ex art. 5-bis* del D.lgs. 446/97, salvo che siano destinati a lavoratori per i quali è stabilita la deducibilità analitica dei relativi costi (es. dipendenti a tempo indeterminato).

IMPOSTE INDIRECTE (IVA)

Per la corretta analisi del trattamento Iva da riservare agli omaggi è necessario distinguere tra beni oggetto dell'attività d'impresa e beni che non rientrano nell'attività.

L'articolo 2, comma 2, n. 4), D.P.R. 633/1972 dispone che non sono considerate cessioni di beni (pertanto escluse dal campo di applicazione dell'Iva) le cessioni gratuite:

- ✧ di beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa, se di costo unitario non superiore a 50 euro;
- ✧ di beni per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta.

Inoltre, in deroga al diritto generale di detrazione dell'Iva, l'articolo 19-bis1, lett. h), D.P.R. 633/1972 prevede l'indetraibilità dell'Iva delle spese qualificabili come spese di rappresentanza, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a 50 euro.

Pertanto, dal combinato disposto degli articoli 2, comma 2, n. 4), e 19-bis1, lett. h), D.P.R. 633/1972, emerge che nel caso di beni non oggetto dell'attività propria dell'impresa:

- se di costo unitario non superiore ad euro 50, per i quali è stato quindi possibile operare la detrazione, la cessione gratuita sarà fuori dal campo di applicazione dell'Iva;
- se di costo unitario superiore ad euro 50, per i quali non è stato invece possibile operare la detrazione, la cessione gratuita sarà ugualmente fuori dal campo di applicazione dell'Iva.

Posto che la cessione di beni non rientranti nell'oggetto dell'attività è, come visto, un'operazione esclusa da IVA, all'atto della consegna dell'omaggio non sarà necessario emettere alcun documento fiscale (fattura, ricevuta, ecc.). Tuttavia, risulta opportuna l'emissione di un DDT, con causale "omaggio", allo scopo di certificare l'identità del destinatario e dare prova dell'inerenza della spesa con l'attività aziendale.

Diversamente, la cessione gratuita di beni alla cui produzione o alla cui commercializzazione è finalizzata l'attività dell'impresa è soggetta ad IVA indipendentemente dal costo (o valore)

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 92/2019

PAGINA
6/11

unitario dei beni (inferiore, pari o superiore a 50 euro) in quanto non opera l'esclusione di cui all'articolo 2, comma 2, n. 4), D.P.R. 633/1972

Ai fini della detrazione, gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o commercio rientra nell'attività dell'impresa, non costituiscono spese di rappresentanza (C.M. 16.7.98 n.188/E). L'IVA assolta all'atto dell'acquisto è pertanto detraibile, non trovando applicazione la previsione di indetraibilità oggettiva di cui all'art. 19-bis1 co. 1 lett. h) del DPR 633/72.

Trattandosi quindi di un'operazione che rientra nel campo di applicazione dell'Iva, occorre porre in essere taluni adempimenti. In particolare, il soggetto passivo potrà procedere in uno dei seguenti modi:

- emettere fattura con rivalsa dell'Iva (imposta richiesta in pagamento);
- emettere fattura con esplicita rinuncia alla rivalsa dell'Iva che quindi rimane a carico dell'impresa stessa, annotando sul documento che trattasi di omaggi senza rivalsa dell'Iva così come previsto dall'articolo 18, comma 3, D.P.R. 633/1972 (e costituirà onere non deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 99, comma 1, Tuir);
- emettere, per ogni cessione o globale mensile, autofattura in unico esemplare con l'espressa indicazione «autofattura per omaggi». Se il soggetto passivo intende avvalersi dell'autofattura differita è necessaria l'emissione di appositi documenti di trasporto. L'emissione di detto documento è comunque opportuna, al fine di comprovare l'inerenza dell'omaggio all'attività d'impresa;
- annotare l'operazione su un apposito «registro degli omaggi», dove indicare l'ammontare complessivo delle operazioni gratuite effettuate ogni giorno, con distinzione per aliquota.

Come previsto dall'articolo 13, comma 2, D.P.R. 633/1972, la base imponibile per le cessioni in esame sarà pari al prezzo di acquisto, o in mancanza, al prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati al momento in cui si effettuano tali operazioni. Sarà possibile tenere conto delle eventuali spese sostenute successivamente all'acquisto per riparazioni o completamento nonché anche del deprezzamento che il bene ha subito nel corso del tempo.

Dunque, volendo ricapitolare il trattamento ai fini IVA degli omaggi, si tenga presente la seguente tabella:

	VALORE UNITARIO DEL BENE	ACQUISTO DEL BENE	CESSIONE GRATUITA DEL BENE
<i>BENI NON RIENTRANTI NELL'ATTIVITÀ DI IMPRESA</i>	> € 50,00	Iva indetraibile	Operazione Fuori campo Iva
	< € 50,00	Iva detraibile	Operazione Fuori campo Iva
<i>BENI RIENTRANTI NELL'ATTIVITÀ DI IMPRESA</i>	IRRILEVANTE	Iva detraibile	Operazione Soggetta ad Iva

Si precisa che i beni acquistati per essere ceduti a titolo di omaggio ai propri dipendenti non sono inerenti all'attività d'impresa e non possono nemmeno essere qualificati come spese di rappresentanza. Di conseguenza:

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 92/2019

PAGINA

7/11

- la relativa IVA è indetraibile;
- la loro cessione gratuita è esclusa dal campo di applicazione dell'imposta ai sensi dell'art. 2 co. 2 n. 4 del DPR 633/72.

Se, tuttavia, gli omaggi sono rappresentati da beni oggetto dell'attività d'impresa:

- spetta la detrazione dell'imposta;
- la cessione gratuita è imponibile ex art. 2 co. 2 n. 4 del DPR 633/72.

Infine, in merito ai campioni gratuiti, si precisa che sono escluse da IVA le cessioni gratuite di campioni:

- di modico valore;
- appositamente contrassegnati, in maniera indelebile; l'obbligo può essere correttamente assolto anche mediante l'apposizione di un'etichettatura, benché rimuovibile, sui beni o sull'involucro che li contiene;
- che avvengono "per promuovere il bene, al fine di migliorarne la conoscenza e la diffusione presso gli utilizzatori, attuali e potenziali".

OMAGGI A SOGGETTI NON RESIDENTI

Le imprese possono effettuare cessioni di omaggi con operatori non residenti, nel qual caso occorre distinguere tra:

- soggetti stabiliti in uno Stato UE;
- soggetti stabiliti in uno Stato extra-UE.

OMAGGI A SOGGETTI UE

I beni ceduti a titolo gratuito con trasporto/spedizione in un altro Paese membro dell'Unione europea non beneficiano del regime di non imponibilità previsto, per le cessioni intra-UE, dall'art. 41 del D.L. n. 331/1993, in quanto uno dei requisiti essenziali affinché l'operazione sia detassata nel Paese di origine, in quanto tassata nel Paese di destinazione, è che l'operazione sia a titolo oneroso.

Pertanto, nel caso in cui le cessioni gratuite di beni vengano effettuate nei confronti di soggetti UE, mancando il requisito dell'onerosità, le stesse non potranno essere considerate operazioni comunitarie bensì dovranno essere assoggettate al medesimo regime IVA previsto per le operazioni nazionali.

Pertanto, il destinatario dell'omaggio non deve assolvere all'obbligo delle segnalazioni INTRASTAT, né ai fini fiscali, né ai fini statistici (C.M. n. 13-VII-15-464/1994, B.15.1).

Inoltre, si segnala che l'operazione non concorre né alla formazione del plafond, né all'acquisizione dello status di esportatore abituale.

OMAGGI A SOGGETTI EXTRA-UE

L'onerosità dell'operazione non costituisce, invece, un elemento qualificante delle esportazioni ai fini IVA, atteso che il co. 1 dell'art. 8 del DPR 633/72, nel fare riferimento alle "cessioni", non opera alcuna distinzione in funzione del titolo dell'operazione realizzata, per cui rientrano nel regime di non imponibilità, oltre alle "cessioni" in senso stretto di cui al co. 1 dell'art. 2 (cessioni a titolo oneroso), anche quelle "assimilate" previste dal co. 2, cioè le cessioni gratuite.

Di conseguenza, le cessioni di omaggi sono considerate "cessioni all'esportazione" ai sensi dell'art. 8 del DPR 633/72 qualora vi sia il trasferimento fisico dei beni al di fuori del territorio della UE.

Quando la consegna è effettuata dal cedente italiano al destinatario dell'omaggio non residente, le operazioni sono disciplinate dalle lett. a) e b) del co. 1 dell'art. 8 del DPR n. 633/72; in tal caso, gli omaggi costituiscono quindi cessioni all'esportazione, non imponibili a IVA. Mancando però il corrispettivo, è prudente non conteggiare tali operazioni ai fini del calcolo del plafond e della determinazione dello status di esportatore abituale.

Essendo qualificabili come cessioni all'esportazione, le cessioni in commento devono osservare tutti gli adempimenti previsti. In particolare, le cessioni gratuite di beni che rientrano nell'attività propria dell'impresa comportano l'emissione della relativa fattura, con indicazione:

- ➔ del titolo di non imponibilità;
- ➔ dell'annotazione che trattasi di beni ceduti a titolo gratuito;
- ➔ della valorizzazione al prezzo di acquisto o di costo (legge Comunitaria 2008).

In assenza di chiarimenti a riguardo, appare opportuno seguire il medesimo iter per gli omaggi di beni che non rientrano nell'attività d'impresa; ciò al fine di dimostrare l'inerenza dell'acquisto.

Laddove, invece, si tratti di beni non prodotti o commercializzati dall'impresa, occorrerà effettuare un'ulteriore distinzione in base al valore unitario dei beni. In particolare:

- ❖ le esportazioni gratuite di beni di valore unitario superiore a 50,00 euro configurano, analogamente a quanto sopra esposto con riferimento ai beni di propria produzione o commercio, un'operazione di cessione all'esportazione;
- ❖ le cessioni di beni di valore unitario non superiore a tale soglia costituiscono, invece, operazioni escluse da IVA (per le quali, tra l'altro, la detrazione IVA è consentita). Nessun adempimento, conseguentemente, è previsto in materia di fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione (devono, invece, essere assolti gli adempimenti in materia di documenti di trasporto e di accompagnamento). In quest'ultima ipotesi occorre presentare in dogana esclusivamente una lista valorizzata, su propria carta intestata, nella quale devono essere indicati la tipologia di beni, la loro quantità, nonché, ai fini dell'espletamento della pratica doganale, il loro valore.

Al fine di rendere più chiara la distinzione delle varie casistiche e di facilitare l'individuazione della fattispecie di riferimento, si allega alla presente una tabella esplicativa.

CONCESSIONE DI BUONI ACQUISTO (VOUCHER)

È ormai prassi diffusa concedere omaggi anche sotto forma di buoni acquisto, *voucher*, che consentono l'acquisto di beni/servizi negli esercizi convenzionati, tra la casistica in esame si ritiene che possano essere ricomprese anche le c.d. smart box. Di seguito si espone il trattamento dei voucher al fine delle imposte dirette e dell'IVA.

TRATTAMENTO AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE

Si ritiene che il trattamento del costo sostenuto dall'impresa o dal datore di lavoro per l'acquisto dei buoni da omaggiare a clienti e/o dipendenti debba essere individuato sulla base di quanto esposto con riferimento ai costi sostenuti per i beni non oggetto dell'attività.

Inoltre, si precisa che 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, così come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 28/E del 15/06/2016, 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.

TRATTAMENTO AI FINI IVA

La disciplina IVA applicabile all'emissione, al trasferimento e al riscatto dei *voucher* è stata riformata con il D.lgs. 29 novembre 2018 n. 141, che ha introdotto i nuovi artt. 6-bis, 6-ter e 6-quater al DPR n. 633/72 al fine di recepire le novità introdotte dalla direttiva 2016/1065/UE. Le nuove disposizioni trovano applicazione per i buoni emessi successivamente al 31.12.2018. In particolare il Legislatore ha individuato due tipologie di buono, sia su supporto fisico che in formato elettronico, il buono monouso e il buono multiuso. La differenza tra le due tipologie di buoni si riflette sull'individuazione del momento di effettuazione dell'operazione, ciò comporta che:

- il buono monouso, per il quale il momento di effettuazione dell'operazione risulta "anticipata" al momento di emissione, 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.
- il buono multiuso, per il quale, al contrario, il momento di effettuazione dell'operazione si realizza al momento dell'utilizzo dello stesso, non consente di applicare già al momento dell'emissione il trattamento IVA della cessione / prestazione.

PRANZO E CENA DI NATALE

Il buffet, il pranzo o la cena organizzati dall'impresa o dal 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. In merito, nella citata Circolare n. 34/E/2009, l'Agenzia ha specificato che le spese per feste e ricevimenti organizzati in occasione di ricorrenze aziendali e festività costituiscono spese di rappresentanza a meno che all'evento siano presenti esclusivamente i dipendenti. Quindi, la spesa sostenuta dal datore di lavoro per il buffet / pranzo / cena di Natale organizzati:

- 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: O 75% della spesa sostenuta, come previsto per le spese di albergo e ristorante; O 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, il 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.), rientra tra le spese di rappresentanza con la seguente conseguenza:
 - IVA: Indetraibile.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 92/2019

PAGINA

10/11

- 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: costo deducibile per i soggetti che applicano il metodo da bilancio, ovvero costo indeducibile per i soggetti che applicano il metodo fiscale.

OMAGGI PER CONTRIBUENTI MINIMI E FORFETARI

Per quanto riguarda le spese per omaggi acquistati nell'ambito del regime dei c.d. contribuenti minimi, di cui all'art. 27 del DL 98/2011, e nell'ambito del regime forfetario, il trattamento degli omaggi presenta le seguenti caratteristiche.

TRATTAMENTO AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE

Per quanto riguarda il trattamento delle imposte dirette, per i contribuenti minimi nella Circolare 28.1.2008, n. 7/E (quesito 5.1) l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che anche le spese per omaggio possono 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.

Nel caso dei contribuenti forfetari, considerato che per i soggetti in esame 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 alcun rilievo.

TRATTAMENTO AI FINI 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.

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati -
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI
(Un associato)

Dott.ssa Adriana ADRIANI

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 92/2019

PAGINA

11/11

ALLEGATO N. 1 – TABELLA RIEPILOGATIVA DEL TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI NATALIZI PER GLI ESERCENTI ATTIVITA' D'IMPRESA

TIPOLOGIA DI OMAGGIO	VALORE UNITARIO DEI BENI	IMPOSTE INDIRETTE (IVA)		IMPOSTE DIRETTE
		Acquisto del bene	Cessione gratuita	Deducibilità spese

OMAGGI A CLIENTI

BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ	<i>Non superiore a € 50,00</i>	<i>Detraibile</i>	Operazione Fuori campo Iva	Spese di rappresentanza deducibili per intero nell'esercizio di competenza
	<i>Superiore a € 50,00</i>	<i>Indetraibile</i>	Operazione Fuori campo Iva	Spese di rappresentanza deducibili nei limiti fissati dal D.M. 19.11.08 (art.108 c.2 TUIR)
BENI OGGETTO DELL'ATTIVITÀ	<i>Non superiore a € 50,00</i>	<i>Detraibile</i>	Operazione Soggetta ad Iva	Per intero nell'esercizio (Beni destinati alla produzione o alla vendita)
	<i>Superiore a € 50,00</i>	<i>Detraibile</i>	Operazione Soggetta ad Iva	Spese di rappresentanza deducibili nei limiti fissati dal D.M. 19.11.08 (art.108 c.2 TUIR) (Beni destinati alla produzione o alla vendita)

OMAGGI A DIPENDENTI E SOGGETTI FISCALMENTE ASSIMILATI

BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ	<i>Non superiore a € 50,00</i>	<i>Indetraibile</i>	Operazione Fuori campo Iva	Per intero
BENI OGGETTO DELL'ATTIVITÀ	<i>Superiore a € 50,00</i>	<i>Detraibile</i>	Operazione Soggetta ad Iva	(Spese per prestazioni di lavoro ex art. 95 co. 1 TUIR)