



Sommario

| | |
|---|----------|
| IL TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI NATALIZI | 2 |
| PREMESSA..... | 2 |
| BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ CEDUTI GRATUITAMENTE A CLIENTI | 2 |
| TRATTAMENTO IVA IMPRESE | 2 |
| TRATTAMENTO IVA LAVORATORI AUTONOMI | 3 |
| TRATTAMENTO IRPEF/IRES | 3 |
| TRATTAMENTO IRAP..... | 3 |
| BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ CEDUTI GRATUITAMENTE A DIPENDENTI | 4 |
| TRATTAMENTO IVA | 4 |
| TRATTAMENTO IRPEF/IRES | 4 |
| TRATTAMENTO IRAP..... | 4 |
| BENI OGGETTO DELL'ATTIVITÀ CEDUTI GRATUITAMENTE A CLIENTI | 5 |
| TRATTAMENTO IVA | 5 |
| TRATTAMENTO IRPEF / IRES | 6 |
| TRATTAMENTO IRAP..... | 6 |
| BENI OGGETTO DELL'ATTIVITÀ CEDUTI GRATUITAMENTE A DIPENDENTI..... | 6 |
| TRATTAMENTO IVA | 6 |
| TRATTAMENTO IRPEF / IRES | 6 |
| TRATTAMENTO IRAP..... | 7 |
| IL BUFFET / CENA DI NATALE | 7 |
| CESSIONI GRATUITE A SOGGETTI ESTERI | 8 |
| TABELLA RIEPILOGATIVA..... | 9 |



IL TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI NATALIZI

PREMESSA

Con l'avvicinarsi delle festività natalizie si ripresenta la necessità di "gestire" l'effettuazione di omaggi a clienti e/o dipendenti.

Il trattamento fiscale ai fini IVA, IRPEF/IRES ed IRAP delle operazioni in esame è differenziato a seconda:

- della tipologia del bene omaggiato (oggetto o meno dell'attività esercitata);
- del soggetto destinatario dello stesso cliente (cliente/dipendente).

Di seguito si analizzano i diversi casi.

BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ CEDUTI GRATUITAMENTE A CLIENTI

TRATTAMENTO IVA IMPRESE

L'articolo 30 del D.Lgs n. 175/2014 (Decreto Semplificazioni) ha innalzato a € 50 il costo unitario del bene regalato per il quale è ammessa la detrazione dell'IVA a credito relativa all'acquisto dei beni costituenti spese di rappresentanza.

Conseguentemente, l'IVA relativa all'acquisto del bene omaggiato è detraibile se il relativo costo unitario è pari o inferiore a € 50.

Si ricorda che gli omaggi natalizi ai clienti, oltre a poter essere qualificati spese di rappresentanza, costituiscono cessioni gratuite e, pertanto, non sono assoggettate ad IVA.

Se l'omaggio è rappresentato da più beni (ad esempio, cesto regalo), al fine di individuare il limite di € 50 è necessario considerare il costo dell'intera confezione e non quello dei singoli componenti. Di conseguenza, è indetraibile l'IVA relativa all'acquisto di un cesto regalo di costo superiore a € 50 ancorché composto da beni di costo unitario inferiore a tale limite.

La detrazione dell'IVA è riconosciuta anche qualora i beni omaggiati siano costituiti da alimenti e bevande a condizione che sia rispettato il costo unitario non superiore a € 50 e la cessione sia qualificabile spesa di rappresentanza.

A tal proposito 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.

TRATTAMENTO IVA LAVORATORI AUTONOMI

A seguito dell'espresso riferimento normativo all'attività di impresa, si ritiene che la cessione gratuita di beni di costo unitario non superiore a € 50 da parte di un lavoratore autonomo sia da assoggettare ad IVA, con la necessità di adempiere agli obblighi di fatturazione e registrazione.

Rimane comunque possibile scegliere di non detrarre l'IVA sull'acquisto dei beni da omaggiare, rendendo irrilevante ai fini IVA la successiva cessione.

Per i beni di costo unitario superiore a € 50 non sussistono problemi, considerato che anche per il lavoratore autonomo non è consentita la detrazione dell'IVA a credito con conseguente esclusione da IVA della successiva cessione.

TRATTAMENTO IRPEF/IRES

I costi sostenuti per l'acquisto dei beni destinati ad omaggio, ricompresi fra le spese di rappresentanza di cui all'art. 108, comma 2, TUIR, e quindi sono deducibili come di seguito schematizzato:

| Soggetti | Deducibilità omaggi | |
|--|--|----------------------------|
| IMPRESA | - integrale , se di valore unitario non superiore a € 50 (*) | |
| | - se di valore unitario superiore a € 50, nell'anno di sostenimento e nel limite dell'importo annuo massimo, ottenuto applicando ai ricavi / proventi della gestione caratteristica (voci A.1 e A.5 del Conto economico) le seguenti percentuali: | |
| | Ricavi/proventi gestione caratteristica | Importo massimo deducibile |
| | Fino a € 10 mln | 1,5% |
| Parte eccedente € 10 mln e fino a € 50 mln | 0,6% | |
| Parte eccedente € 50 mln | 0,4% | |
| LAVORATORE AUTONOMO | - nel limite dell'1% dei compensi incassati nell'anno, a prescindere dal valore unitario | |

(*) L'importo va considerato al lordo dell'IVA indetraibile

TRATTAMENTO IRAP

Il trattamento di tali costi è differenziato a seconda del metodo utilizzato per la determinazione della base imponibile.

In particolare, in caso di utilizzo 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 sono indeducibili ai fini IRAP.



Per i lavoratori autonomi 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 nel periodo d'imposta.

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 tali casi, infatti 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 a prescindere dall'ammontare del costo e la successiva cessione gratuita è esclusa da IVA.

TRATTAMENTO IRPEF/IRES

Il costo degli omaggi destinati ai dipendenti è deducibile in sede di determinazione del reddito d'impresa.

Per quanto concerne 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.

In caso di erogazioni in denaro, queste concorrono sempre alla formazione del reddito del dipendente e quindi sono assoggettate a tassazione.

In caso di erogazioni in natura, se di importo non superiore a € 258,23 nel periodo d'imposta, non concorrono alla formazione del reddito, se di importo 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).

Si segnala che 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 l'anniversario della fondazione dell'azienda, ai dipendenti è donato un bene del valore di € 150, al dipendente va imputato un reddito, da assoggettare a tassazione, di € 350 (200 + 150).

TRATTAMENTO IRAP

Le spese per gli acquisti di omaggi da destinare ai dipendenti rientrano nei "costi del personale", che non concorrono alla formazione della base imponibile IRAP.



Di conseguenza, le spese in esame sono indeducibili ai fini IRAP indipendentemente dalla qualifica del datore di lavoro.

Anche per i lavoratori autonomi i costi sostenuti per l'acquisto di beni non oggetto dell'attività destinati ad omaggio per i dipendenti sono indeducibili ai fini IRAP.

BENI OGGETTO DELL'ATTIVITÀ CEDUTI GRATUITAMENTE A CLIENTI

TRATTAMENTO IVA

Possono essere "di rappresentanza" le spese sostenute sia per i beni oggetto che i beni non oggetto dell'attività tipica.

La differenziazione tra beni oggetto e non oggetto dell'attività assume rilevanza ai fini IVA.

La cessione gratuita di un bene oggetto dell'attività costituisce, ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 4), cessione rilevante ai fini IVA, a meno che l'imposta relativa all'acquisto non sia stata detratta. Non rileva quindi il valore del bene (superiore o meno a € 50) come per le cessioni gratuite di beni non oggetto dell'attività.

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;
- ritenendo che la spesa relativa al bene oggetto dell'attività che si intende omaggiare possa essere qualificata "di rappresentanza", l'IVA a credito è detraibile solo per i beni di costo unitario non superiore a € 50 mentre la cessione gratuita è rilevante ai fini IVA indipendentemente dal valore dello stesso, fermo restando che la cessione gratuita è esclusa da IVA se non è stata detratta l'IVA sull'acquisto;
- ritenendo che la spesa relativa al bene oggetto dell'attività che si intende omaggiare non possa essere qualificata "di rappresentanza", l'IVA a credito è detraibile e la successiva cessione gratuita è rilevante ai fini IVA indipendentemente dal valore del bene, ferma restando la possibilità di "rinunciare" alla detrazione per escludere dall'IVA la cessione gratuita.

Si ricorda che in caso di una cessione gratuita rilevante ai fini IVA la rivalsa dell'IVA non è obbligatoria. 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.

In assenza di rivalsa l'operazione può essere documentata utilizzando una delle seguenti alternative:

- 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, dell'aliquota e della relativa imposta, specificando che trattasi di "autofattura per omaggi".
- Tenuta del registro degli omaggi, sul quale annotare l'ammontare complessivo delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno, distinte per aliquota.

TRATTAMENTO IRPEF / IRES

Ai fini delle imposte dirette, gli acquisti dei beni in esame rientrano tra le spese di rappresentanza. Sono pertanto applicabili le stesse regole relative agli omaggi destinati ai clienti di beni non oggetto dell'attività sopra illustrate.

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.

BENI OGGETTO DELL'ATTIVITÀ CEDUTI GRATUITAMENTE A DIPENDENTI

TRATTAMENTO IVA

Gli omaggi ai dipendenti di beni oggetto dell'attività d'impresa non configurano spese di rappresentanza e pertanto la relativa IVA è detraibile e la cessione gratuita va assoggettata ad IVA, senza obbligo di rivalsa nei confronti dei destinatari oppure il datore di lavoro può scegliere di non detrarre l'IVA relativa a detti beni, al fine di non assoggettare ad IVA la relativa cessione gratuita.

TRATTAMENTO IRPEF / IRES

Anche nei casi in cui l'omaggio ai dipendenti è costituito da un bene oggetto dell'attività, la relativa spesa è deducibile come spesa per prestazioni di lavoro.

Anche al fine della tassazione in capo al dipendente trova applicazione quanto illustrato per i beni non oggetto dell'attività (erogazioni liberali in natura da tassare / non tassare a seconda dell'ammontare annuo superiore o meno a e 258,23).

Si ricorda che 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 l'anniversario della fondazione dell'azienda, ai dipendenti è donato un bene del valore di € 150, al dipendente va imputato un reddito, da assoggettare a tassazione, di € 350 (200 + 150).

TRATTAMENTO IRAP

Ai fini IRAP, i costi sostenuti per gli omaggi ai dipendenti dovrebbero rientrare nei "costi del personale" e pertanto risultare indeducibili ai fini IRAP.

IL BUFFET / CENA DI NATALE

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 esclusivamente per i propri dipendenti non può essere considerata di "rappresentanza" con le seguenti conseguenze:

| | |
|-------------------|--|
| IVA | Indetraibile in quanto relativa ad un costo per i dipendenti che non possiede il requisito dell'inerenza con l'esercizio d'impresa |
| IRPEF IRES | Costi deducibile nel limite del: <ul style="list-style-type: none">- 75% della spesa sostenuta, come previsto per le spese di albergo e ristorante;- 0,5% dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente |
| IRAP | Costo indeducibile in quanto qualificabile quale "costo del personale" |

Se invece all'evento partecipano anche soggetti terzi rispetto all'impresa, la spesa rientra tra le spese di rappresentanza con le seguenti conseguenze:

| | |
|-------------------|---|
| IVA | Indetraibile |
| IRPEF IRES | Deducibile il 75% della spesa sostenuta, nel limite dell'ammontare massimo deducibile nell'anno, pari a 1,6% - 0,6% - 0,4% dei ricavi/proventi della gestione caratteristica. |
| IRAP | <ul style="list-style-type: none">- Costo deducibile per i soggetti che applicano il metodo da bilancio- Costo indeducibile per i soggetto che applicano il metodo fiscale |



CESSIONI GRATUITE A SOGGETTI ESTERI

Le cessioni gratuite di beni destinate a clienti residenti in Paesi extracomunitari costituiscono "cessioni all'esportazione" e, come tali, devono essere fatturate in regime di non imponibilità all'IVA.

L'esportazione verrà effettuata con fattura nei confronti del soggetto estero ex. art. 8 DPR 633/1972 con indicazione della gratuità dell'operazione, del prezzo di acquisto del bene o, in mancanza del prezzo di costo dei beni o di beni simili.

Tali operazioni non concorrono né alla qualifica di "esportatore abituale", né alla costituzione del relativo plafond.

Le cessioni gratuite di beni a soggetti CEE non costituiscono "cessioni intracomunitarie", in quanto mancano del requisito dell'onerosità dell'operazione. Pertanto tali operazioni sono disciplinate alla stessa stregua delle cessioni gratuite effettuate all'interno dello Stato Italiano.

Di conseguenza, in caso di beni rientranti nell'attività propria dell'impresa, se la spesa non è classificata come "di rappresentanza" con conseguente detrazione dell'iva a credito, la successiva cessione, ancorché gratuita, costituisce un'operazione da assoggettare ad Iva anche attraverso autofattura.

Quanto alla detrazione dell'iva sull'acquisto valgono le stesse regole illustrate a seconda che si tratti di beni rientranti o meno nell'attività propria dell'impresa, sia in caso di clienti comunitari che di clienti extracomunitari.



TABELLA RIEPILOGATIVA

| TABELLA RIEPILOGATIVA | | | | |
|---------------------------------|--|-------------------|---|---|
| BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITA' | | | | |
| IMPRESE | | | | |
| Destinatari omaggio | IVA | | IRPEF/ IRES | IRAP |
| | Detrazione IVA a credito | Cessione gratuita | Deducibilità della spesa | |
| CLIENTI | SI se costo unitario ≤ € 50 (anche alimenti e bevande) | Esclusa da IVA | - nel limite annuo deducibile (1,5% - 0,6% e 0,4% dei ricavi/proventi) | - deducibili se metodo da bilancio |
| | NO se costo unitario > € 50 | | - integrale nell'esercizio se valore unitario ≤ € 50 | - indeducibili se metodo fiscale |
| DIPENDENTI | NO (mancanza inerenza) | Esclusa da IVA | Integrale nell'esercizio (spesa per prestazioni di lavoro) | Indeducibili |

| LAVORATORI AUTONOMI | | | | |
|---------------------|--|--------------------|--|---|
| Destinatari omaggio | IVA | | IRPEF/ IRES | IRAP |
| | Detrazione IVA a credito | Cessione gratuita | Deducibilità della spesa | |
| CLIENTI | SI (*) 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 inerenza) | Esclusa da IVA | Integrale nell'anno (spesa per prestazioni di lavoro) | Indeducibili |

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

| BENI OGGETTO DELL'ATTIVITA' | | | | |
|-----------------------------|--------------------------|---------------------|---|---|
| Destinatari omaggio | IVA | | IRPEF/ IRES | IRAP |
| | Detrazione IVA a credito | Cessione gratuita | Deducibilità della spesa | |
| CLIENTI | SI (*) | Imponibile IVA (**) | - nel limite annuo pari a 1,5% - 0,6% e 0,4% dei ricavi/proventi | - deducibili se metodo da bilancio |
| | | | - integrale nell'esercizio se valore unitario ≤ € 50 | - indeducibili se metodo fiscale |
| DIPENDENTI | | | Integrale nell'esercizio (spesa per prestazioni di lavoro) | Indeducibili |

(*) Se la spesa non è classificata "di rappresentanza". Diversamente, la detrazione è ammessa soltanto per i beni di costo unitario non superiore a € 50. Resta ferma la possibilità di non detrarre l'IVA per non assoggettare ad imposta la successiva cessione gratuita

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