

stM

Studio Commerciale e Tributario Masciotti

Consulenza contabile, fiscale, societaria e del lavoro

Roma, 07/12/2017

Spett.le Cliente

Studio Commerciale - Tributario

Fabrizio Masciotti

Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Piazza Gaspare Ambrosini 25, Cap 00156 Roma

Tel 06/41614250 fax 06/41614219

e-mail: info@studiomasciotti.it

Oggetto

Regime fiscale degli omaggi natalizi



Fabrizio Masciotti

Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Roma Piazza Gaspare Ambrosini 24/25, 00156 ■ Fiano Romano (RM) Via Procoio 31, 00065
Tel. + 39 06 41614250 r.a. ■ Fax + 39 06 41614219 ■ email: info@studiomasciotti.it



Studio Commerciale e Tributario Masciotti

Consulenza contabile, fiscale, societaria e del lavoro

Gentile Cliente siamo nuovamente vicini al Natale e quindi al periodo dei regali.

Spesso le imprese ed i professionisti, in prossimità delle feste natalizie, sostengono spese per l'acquisto di beni e servizi che vengono ceduti gratuitamente ai propri clienti, fornitori e/o dipendenti (c.d. spese di rappresentanza quali ad esempio calendari, agende, panettoni, cesti, cene di natale, ecc...). La presente circolare informativa è dedicata all'esame del trattamento contabile e fiscale (Iva, Ires/Irpef e Irap) degli omaggi natalizi a clienti e/o dipendenti al fine di consentirLe di fare dei calcoli di convenienza fiscale al momento dell'acquisto di tali omaggi.

N.B. Chiaramente il nostro Studio resta a sua disposizione per sciogliere qualunque dubbio possa persistere al riguardo.

E' necessario distinguere a seconda che il destinatario sia:

- un cliente o un fornitore oppure
- un dipendente.

Per semplicità, consideriamo che i beni acquistati e ceduti gratuitamente (c.d. omaggi) non siano oggetto dell'attività esercitata.

OMAGGI A CLIENTI e FORNITORI

Innanzitutto, ricordiamo che gli omaggi ai Clienti e/o ai Fornitori sono sostanzialmente "spese di rappresentanza" ossia spese:

- sostenute con finalità promozionali e di pubbliche relazioni,
- ragionevoli in funzione dell'obiettivo di generare benefici economici e
- coerenti con gli usi e le pratiche commerciali del settore.

TRATTAMENTO IVA

Il decreto legislativo 2014 avente ad oggetto alcune semplificazioni fiscali è intervenuto sulla disciplina IVA dei "piccoli omaggi": in particolare, è stato uniformato (ai fini della detrazione) il

Fabrizio Masciotti

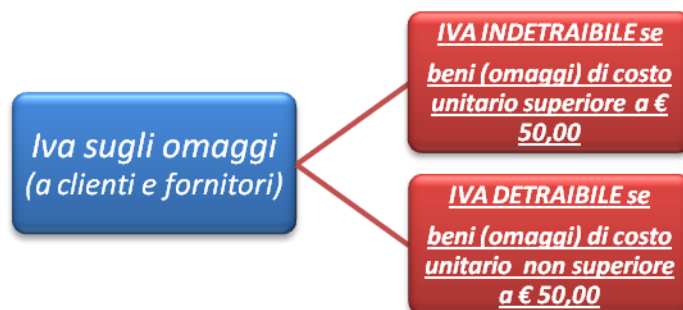
Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Roma Piazza Gaspare Ambrosini 24/25, 00156 ■ Fiano Romano (RM) Via Procoio 31, 00065
Tel. + 39 06 41614250 r.a. ■ Fax + 39 06 41614219 ■ email: info@studiomasciotti.it

limite previsto dall'art. 19-bis1, comma 1, lettera h) - in precedenza pari a 25,82 euro - ora elevato (come per le imposte sui redditi) a 50 euro.

Quindi, in ambito IVA, il novellato art. 19-bis 1, lett. h), DPR n. 633/72 dispone che la detraibilità dell'IVA a credito relativa all'acquisto dei beni costituenti spese di rappresentanza è collegata al costo dei singoli beni ed in particolare:

- a) beni (omaggi) di costo unitario superiore a € 50,00 IVA INDETRAIBILE
- b) beni (omaggi) di costo unitario non superiore a € 50,00 IVA DETRAIBILE



Così, ad esempio, un panettone del valore globale di € 40,00 (quindi inferiore a € 50) è una spesa detraibile ai fini Iva per il datore di lavoro; se invece è pari a € 60,00 (quindi superiore a € 50) è indetraibile ai fini Iva.

Se la spesa di rappresentanza consiste invece in un servizio (es. spese di ristorazione sostenuta a favore dei clienti) l'Iva è sempre indetraibile indipendentemente dall'importo.

L'art. 2, comma 2, n. 4), DPR n. 633/72 stabilisce che non costituisce cessione di beni (ossia è fuori campo IVA) la cessione gratuita di beni non oggetto dell'attività. Da ciò consegue che all'atto della consegna dell'omaggio al cliente non è necessario emettere alcun documento fiscale (fattura, ricevuta, ecc.). Risulta tuttavia opportuna l'emissione di un d.d.t. (con causale "omaggio") o documento analogo (buono di consegna), allo scopo di identificare il destinatario e provare l'inerenza della spesa con l'attività aziendale.

Acquisto di confezioni di beni:

Per l'individuazione del limite di € 50,00, qualora l'omaggio sia rappresentato da più beni costituenti una confezione unica, è necessario considerare il costo dell'intera confezione e non quello dei singoli componenti. Conseguentemente, in relazione all'acquisto di un cesto regalo di costo complessivo



Studio Commerciale e Tributario Masciotti

Consulenza contabile, fiscale, societaria e del lavoro

superiore a € 50,00, ancorché composto da beni di costo unitario inferiore a tale limite, la relativa IVA è indetraibile.

Da un punto di vista contabile

1. al momento del ricevimento della fattura di **ACQUISTO DI OMAGGI DI COSTO UNITARIO NON SUPERIORE A € 50,00** (es. € 40,00 + Iva)

Diversi	a	Debiti vs. Fornitore		48,80
Omaggi di beni			40,00	
Iva a credito			8,80	

2. al momento del ricevimento della fattura di **ACQUISTO DI OMAGGI DI COSTO UNITARIO SUPERIORE A € 50,00** (es. € 50,00 + Iva)

Omaggi di beni	a	Debiti vs. Fornitore	61,00	61,00
----------------	---	----------------------	-------	-------

TRATTAMENTO IRPEF/IRES

Ai fini reddituali i costi sostenuti per l'acquisto di beni destinati ad omaggio, ricompresi fra le spese di rappresentanza di cui all'art. 108, comma 2, TUIR, rispondenti ai requisiti prescritti dal citato DM 19.11.2008, sono deducibili come di seguito schematizzato:

- integralmente, se di valore unitario non superiore a € 50; l'importo va considerato al lordo dell'IVA indetraibile; 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;
- se di valore unitario superiore a € 50 nell'anno di sostenimento, nel limite dell'importo annuo massimo deducibile, ottenuto applicando ai ricavi/proventi della gestione caratteristica (voci A1 e A5 del Conto economico) le seguenti percentuali:

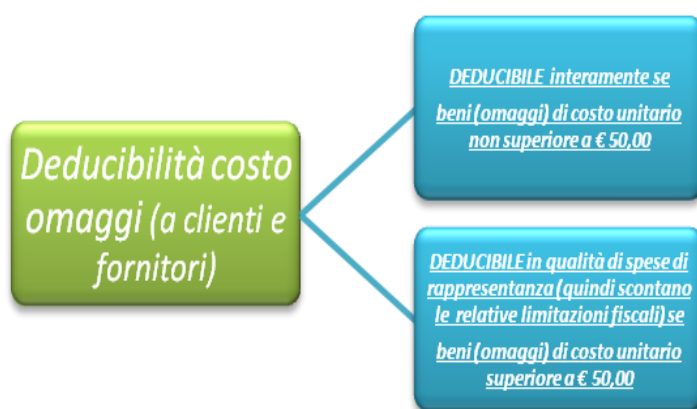
Fabrizio Masciotti

Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Roma Piazza Gaspare Ambrosini 24/25, 00156 ■ Fiano Romano (RM) Via Procoio 31, 00065
Tel. + 39 06 41614250 r.a. ■ Fax + 39 06 41614219 ■ email: info@studiomasciotti.it

- fino a € 10 milioni: 1,5%
- per la parte eccedente € 10 milioni e fino a € 50 milioni: 0,6%
- per la parte eccedente € 50 milioni: 0,4%

Esempio: Spese di rappresentanza € 10.000; Ricavi € 500.000; il limite massimo deducibile è pari a € 7.500 (= 1,5% x 500.000); quindi € 2.500 (10.000 - 7.500) di spese non sono deducibili.



Lavoratori autonomi

Le spese di rappresentanza sono deducibili nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta, a prescindere dal valore unitario. Non trova applicazione, a parere dell'Agenzia delle Entrate, la norma sul reddito di impresa (art. 108 co.2 Tuir), che prevede la deducibilità integrale delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente, avente valore unitario non superiore a € 50,00 (C.M. 13/07/2009). Ai fini Iva, vale quanto detto sopra per le imprese.

TRATTAMENTO IRAP

Al fine di determinare il trattamento ai fini IRAP dei costi sostenuti per l'acquisto di beni non oggetto dell'attività destinati ad omaggio per i clienti, è necessario differenziare a seconda della modalità con la quale è calcolata la base imponibile IRAP, ossia in base a quanto previsto:

- dall'art. 5, D.Lgs. n. 446/97 (c.d. metodo di bilancio) per i soggetti IRES (società di capitali) nonché per le ditte individuali e le società di persone in contabilità ordinaria che hanno optato per tale modalità di determinazione della base imponibile; ovvero

- dall'art. 5-bis, D.Lgs. n. 446/97 (c.d. metodo fiscale) per i soggetti IRPEF (ditte individuali e società di persone in contabilità semplificata).

Da quanto sopra deriva pertanto che:

- nei casi in cui la base imponibile IRAP è determinata ai sensi del citato art. 5 (*valori di bilancio*), poiché le spese in esame rientrano nella voce B.7 (servizi) o B.14 (omaggi di beni) del Conto economico, le stesse risultano interamente *deducibili ai fini IRAP*;
- nei casi in cui la base imponibile IRAP è determinata ai sensi del citato art. 5-bis (*valori fiscali*), le spese in esame non rientrano tra i componenti rilevanti espressamente previsti e conseguentemente le stesse risultano *indeducibili ai fini IRAP*.

In sintesi:

<i>Trattamento Iva degli omaggi natalizi erogati ai Clienti e Fornitori</i>			
<i>Soggetti che erogano omaggi</i>	<i>Soggetti che ricevono omaggi</i>	<i>Importo unitario</i>	<i>Iva</i>
Imprenditori/professionisti	Clienti e Fornitori	beni ≤ 50	Detraibile
Imprenditori/professionisti	Clienti e Fornitori	beni > 50 o servizi	Indetraibile

<i>Trattamento Ires/Irpef degli omaggi natalizi erogati ai Clienti e Fornitori</i>			
<i>Soggetti che erogano omaggi</i>	<i>Soggetti che ricevono omaggi</i>	<i>Importo unitario</i>	<i>Ires/Irpef</i>
Imprenditori	Clienti e Fornitori	beni ≤ 50	Deducibile
Imprenditori	Clienti e Fornitori	beni > 50 o servizi	Deducibile nei limiti fissati dal DM 19/11/08
Professionisti	Clienti e Fornitori	indipendentemente dall'importo	Deducibile nei limiti dell'1% dei compensi incassati

<i>Trattamento Irap degli omaggi natalizi erogati ai Clienti e Fornitori</i>			
<i>Soggetti che erogano omaggi</i>	<i>Soggetti che ricevono omaggi</i>	<i>Importo unitario</i>	<i>Irap</i>
Società di capitali	Clienti e Fornitori	indipendentemente dall'importo	Deducibile
Ditte individuali e società di persone col "metodo da bilancio"	Clienti e Fornitori	indipendentemente dall'importo	Deducibile
Ditte individuali e società di persone col "metodo fiscale"	Clienti e Fornitori	indipendentemente dall'importo	Indeducibile
Professionisti	Clienti e Fornitori	indipendentemente dall'importo	Deducibile nei limiti dell'1% dei compensi



Studio Commerciale e Tributario Masciotti

Consulenza contabile, fiscale, societaria e del lavoro

OMAGGI A DIPENDENTI

TRATTAMENTO IVA

Nella Circolare n. 34/E del 13/07/2009, confermando nella sostanza quanto già affermato in passato nella RM 16.10.90, n. 666305, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che *quando la cessione/erogazione gratuita di un bene/servizio è a favore dei dipendenti la stessa non può essere considerata spesa di rappresentanza in quanto priva del requisito di sostenimento per finalità promozionali.*

L'IVA relativa ai beni destinati ai dipendenti è da considerare indetraibile per mancanza di inerenza con l'esercizio dell'impresa, arte o professione ex art. 19, comma 1, DPR n. 633/72, a prescindere dal costo. Conseguentemente, in applicazione del citato art. 2, comma 2, n. 4), la successiva cessione gratuita è esclusa da IVA.

Dal punto di vista contabile

Altri costi per dipendenti (B9C/E)	a	Debiti vs. Fornitore
------------------------------------	---	----------------------

TRATTAMENTO IRPEF/IRES

Il costo dei beni destinati ad omaggio dei dipendenti è deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'art. 95, TUIR, secondo il quale sono comprese fra le spese per prestazioni di lavoro anche quelle sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori. Analogo trattamento va riservato ai beni destinati ad omaggio dei dipendenti da parte di un lavoratore autonomo.

Per quanto riguarda l'imponibilità in capo al dipendente delle erogazioni liberali concesse in occasione di festività alla generalità o a categorie di dipendenti va evidenziato che, a decorrere dal 28.5.2008, va fatto riferimento a quanto disposto nell'art. 51, comma 3, TUIR, in base al quale, come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 22.10.2008, n. 59/E, *le erogazioni liberali*

Fabrizio Masciotti

Dottore Commercialista e Revisore Contabile

concesse ai dipendenti:

- in denaro concorrono sempre (indipendentemente dal loro ammontare) alla formazione del reddito di lavoro dipendente e sono quindi assoggettate a tassazione e contribuzione;
- in natura (beni, servizi o buoni rappresentativi degli stessi) non concorrono alla formazione del reddito se di importo non superiore ad € 258,23 nel periodo d'imposta.

Così, ad esempio, un cesto natalizio regalato a un dipendente del valore globale di € 200,00 è una spesa deducibile per il datore di lavoro e non concorre a formare il reddito in capo al dipendente. Se invece il cesto natalizio ha un valore globale di € 500,00 è una spesa deducibile per il datore di lavoro, tuttavia concorre interamente (e non solo l'eccedenza rispetto a € 258,23) a formare il reddito in capo al dipendente (e quindi tale importo sarà assoggettato a tassazione e contribuzione). Si evidenzia che per la verifica del superamento della franchigia di € 258,23 devono essere considerate anche le analoghe erogazioni in natura corrisposte al dipendente durante l'anno.

TRATTAMENTO IRAP

Come sopra accennato le spese per gli acquisti di beni da destinare ad omaggio dei dipendenti rientrano nei "costi del personale". Ai sensi dei citati artt. 5 e 5-bis, D.Lgs. n. 446/97, tale categoria di costi non concorre alla formazione della base imponibile IRAP, anche nei casi in cui detti costi sono contabilizzati in voci diverse dalla B.9. In altre parole, le spese in esame sono indeducibili ai fini IRAP indipendentemente dalla natura giuridica del datore di lavoro (srl, spa, snc, ditta individuale, ecc.).

In sintesi:

Trattamento Iva degli omaggi natalizi erogati ai dipendenti			
Soggetti che erogano omaggi	Soggetti che ricevono omaggi	Importo unitario	Iva
Imprenditori/professionisti	Dipendenti	Indipendentemente dall'importo	Indetraibile



Studio Commerciale e Tributario Masciotti

Consulenza contabile, fiscale, societaria e del lavoro

Trattamento Ires/Irpef degli omaggi natalizi erogati ai dipendenti

Soggetti che erogano omaggi	Soggetti che ricevono omaggi	Importo unitario	Ires/Irpef
Imprenditori/professionisti	Dipendenti	Indipendentemente dall'importo	Deducibile

Trattamento Irap degli omaggi natalizi erogati ai dipendenti

Soggetti che erogano omaggi	Soggetti che ricevono omaggi	Importo unitario	Irap
Imprenditori/professionisti	Dipendenti	Indipendentemente dall'importo	Indeducibile

LA CENA DI NATALE

Nella pratica accade spesso che l'impresa organizzi il buffet ovvero la cena di Natale per lo scambio degli auguri.

Al fine di determinare il trattamento IVA e reddituale di tale operazione 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 merito, nella citata Circolare n. 34/E, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le spese per feste e ricevimenti organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o festività religiose o nazionali sono da considerare spese di rappresentanza a meno che all'evento siano presenti esclusivamente dipendenti dell'impresa.

Da quanto sopra deriva quindi che il costo del banchetto ovvero della cena di Natale organizzata dal datore di lavoro per i propri dipendenti non può essere considerata spesa di rappresentanza. Tuttavia l'Agenzia non indica come vada qualificata tale spesa. Si ritiene che la stessa costituisca una liberalità a favore dei dipendenti e quindi:

- il costo è deducibile ai fini IRPEF/IRES:
 - nel limite del 75% della spesa sostenuta, così come previsto dal DL n. 112/2008 per le spese di albergo e ristorante;
 - nel limite del 5% dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi fissato dall'art. 100, comma 1, TUIR;

Fabrizio Masciotti

Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Roma Piazza Gaspare Ambrosini 24/25, 00156 | Fiano Romano (RM) Via Procoio 31, 00065
Tel. + 39 06 41614250 r.a. | Fax + 39 06 41614219 | email: info@studiomasciotti.it



Studio Commerciale e Tributario Masciotti

Consulenza contabile, fiscale, societaria e del lavoro

- l'IVA è indetraibile in considerazione del fatto che la stessa è relativa ad un costo per i dipendenti che, come sopra evidenziato con riferimento agli omaggi, non possiede il requisito dell'inerenza con l'esercizio dell'impresa;
- ai fini IRAP, il costo si ritiene sia deducibile per i soggetti che applicano l'art. 5 (metodo di bilancio) e indeducibile per coloro che determinano l'IRAP con l'art. 5-bis (metodo fiscale).

Se la cena/buffet è organizzata (anche) con soggetti terzi rispetto all'impresa (clienti, istituzioni, ecc.) la stessa rientra nelle spese di rappresentanza con la conseguenza che:

- la relativa IVA è indetraibile;
- il costo, nel limite del 75% della spesa sostenuta, è deducibile nel limite dell'ammontare massimo deducibile nell'anno previsto dal DM 19.11.2008, ossia in proporzione (massimo 1,5% - 0,6% - 0,4%) ai ricavi/proventi della gestione caratteristica.

Resto a disposizione per qualunque chiarimento in merito.

Dott. Fabrizio Masciotti

Fabrizio Masciotti

Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Roma Piazza Gaspare Ambrosini 24/25, 00156 ■ Fiano Romano (RM) Via Procoio 31, 00065
Tel. + 39 06 41614250 r.a. ■ Fax + 39 06 41614219 ■ email: info@studiomasciotti.it