

Trattamento fiscale degli omaggi natalizi

di Marco Baldin e Antonio Gigliotti

Premessa

Come di consuetudine, in prossimità delle festività natalizie, molte aziende e professionisti effettuano omaggi al fine di gratificare i migliori clienti o fornitori o per ringraziare i propri dipendenti della collaborazione prestata. Negli ultimi anni, accanto ai tradizionali cesti natalizi o gadget con il logo aziendale hanno preso spazio altre forme di gratificazione quali, a esempio, i cofanetti o buoni-regalo di altra natura. In via generale, l'art. 85 co. 2 del TUIR prevede che si comprenda tra i ricavi il valore normale dei beni assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. Il trattamento fiscale degli omaggi è differenziato ai fini Iva, Irpef/Ires e Irap in ragione di aspetti di natura soggettiva e di tipo oggettivo.

In particolare, la distinzione è fatta in base:

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



In particolare, la Circolare n. 25/364695 del 3 agosto 1979 ha chiarito che per "beni oggetto dell'attività propria dell'impresa" devono intendersi quelli il cui impiego qualifica e realizza l'attività normalmente esercitata (commercio, lavorazione, noleggio, locazione finanziaria ecc.) e che per "attività propria dell'impresa" si deve ritenere, quella che normalmente ed abitualmente viene esercitata dall'imprenditore e non quindi quella svolta in maniera occasionale o, comunque, di scarsa rilevanza nell'ambito dell'impresa.

Inoltre, nella **Circolare n. 188/E/1998**, è stato chiarito che “gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio, non rientrano nell'attività propria dell'impresa, costituiscono sempre spese di rappresentanza”.

A tal proposito, in via preliminare, appare utile precisare cosa si intende per spese di rappresentanza. Sia ai fini IVA che delle II.DD. si deve fare riferimento all'articolo 1, comma 1, del D.M. 19 novembre 2008 che definisce come spese di rappresentanza le spese inerenti:

- le erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi;
- effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni;
- 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.



Aspetti IVA per le imprese

Gli omaggi concessi ai propri clienti, oltre ad essere ritenuti spese di rappresentanza, costituiscono cessioni gratuite rientranti nell'ambito di applicazione dell'articolo 2, comma 2, n. 4), del D.p.r. 633/1972, il quale afferma che costituiscono cessioni di beni “le cessioni gratuite di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore ad euro cinquanta e di quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'articolo 19, anche se per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis”.

Pertanto, non rilevano ai fini dell'applicazione dell'imposta le cessioni di beni che non sono oggetto dell'attività d'impresa e che abbiano un valore unitario inferiore ad Euro 50. Inoltre, sono escluse dalla categoria delle cessioni di beni, quelle gratuite per le quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o della importazione, la detrazione dell'imposta.

LEGGENDO IN MODO COMBINATO L'ART. 2 E L'ART. 19-BIS1 DEL DECRETO IVA EMERGE CHE:

PER I BENI DI COSTO UNITARIO SUPERIORE A EURO 50:



L'IVA ASSOLTA SULL'ACQUISTO È INDETRAIBILE, MENTRE LA SUCCESSIVA CESSIONE GRATUITA È IRRILEVANTE AI FINI IVA (FUORI CAMPO IVA);

PER I BENI DI COSTO UNITARIO NON SUPERIORE A EURO 50



L'IVA ASSOLTA SULL'ACQUISTO È DETRAIBILE, MENTRE LA SUCCESSIVA CESSIONE GRATUITA È IRRILEVANTE AI FINI IVA.

Valore del bene	IVA sull'acquisto	IVA sulla cessione
Costo < € 50	IVA detraibile	Cessione Fuori campo IVA
Costo > € 50	IVA indetraibile	Cessione Fuori campo IVA

Gli omaggi effettuati possono riguardare sia un unico bene che una pluralità di beni che costituiscono un unico omaggio, come per esempio il cesto natalizio. In questo caso, anche se i beni che unitariamente compongono l'omaggio sono di valore unitario inferiore al limite di Euro 50, va considerato l'omaggio nella sua interezza.

Aspetti IVA per i lavoratori autonomi

Le regole richiamate all'articolo 2, comma 2, n. 4 del D.p.r. 633/1972, ovvero di irrilevanza delle cessioni gratuite di beni:

- non oggetto dell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore a Euro 50; ovvero:
- per i quali non sia stata detratta l'imposta all'atto dell'acquisto.

Non paiono applicabili ai lavoratori autonomi, in quanto c'è un espresso riferimento normativo all'attività d'impresa. Pertanto, per questi soggetti, sono da assoggettare ad IVA tutte le cessioni gratuite, anche di valore inferiore ad Euro 50. Rimane, però, la possibilità di non detrarre l'IVA al momento dell'acquisto dei beni che saranno oggetto di omaggio. In questo modo la successiva cessione non sarà rilevante ai fini IVA.

Aspetti IVA per gli omaggi ai dipendenti

Gli omaggi effettuati nei confronti di lavoratori dipendenti, come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 34/E/2017, non sono considerabili come spese di rappresentanza, in quanto manca la finalità promozionale della cessione. Pertanto, l'Iva relativa ai beni destinati ai dipendenti è indetraibile per mancanza di inerenza con l'esercizio dell'impresa, arte o professione ex articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972, a prescindere dall'ammontare del costo.

La successiva cessione rientra nel novero delle operazioni menzionate dal già citato articolo 2, comma 2, n. 4 del Decreto IVA e sarà da considerarsi irrilevante ai fini della determinazione dell'imposta.

Tipologia di bene	IVA sull'acquisto	IVA sulla cessione
Non oggetto dell'attività	IVA indetraibile	Cessione Fuori campo IVA

Aspetti IVA su alimenti e bevande

L'Agenzia delle Entrate, nella Circolare n. 54/E/2002, ha spiegato come non operi la limitazione alla detrazione oggettiva di alimenti e bevande prevista dall'articolo 19-bis1 del D.p.r. 633/1972 nel caso in cui siano ceduti come beni omaggio. In particolare, affinché non operi questa indetraibilità è necessario che gli alimenti e bevande (esempio pandoro, spumante, ecc) siano ceduti come omaggio, siano considerati come spese di rappresentanza ed abbiano un costo unitario inferiore ad Euro 50.

ESEMPIO: Alfa Srl acquista, per il periodo natalizio, acquista 60 cesti natalizi. Ogni cesto è composto da un pandoro artigianale del valore di Euro 15 e da una bottiglia di prosecco del valore di Euro 13. Dato che il valore complessivo di Euro 28 è inferiore al limite di Euro 50, l'IVA pagata al momento dell'acquisto è detraibile senza particolari limitazioni e la successiva cessione non è rilevante ai fini IVA.

Beni oggetto dell'attività d'impresa

Per quanto concerne l'aspetto IVA risulta importante definire se il bene o i beni oggetti di omaggio si possono qualificare come spesa di rappresentanza o meno. Infatti, in caso affermativo l'IVA a credito è detraibile solo per i beni di costo unitario non superiore a Euro 50 ai sensi dell'articolo 19-bis1, lettera h), del D.p.r. 633/1972, mentre la cessione del bene sarà sempre rilevante ai fini IVA in quanto l'articolo 2 del citato decreto non è applicabile. Nel caso in cui non sia qualificabile come spesa di rappresentanza l'IVA a credito è detraibile, mentre la cessione rilevante ai fini IVA.

Riguardo questo aspetto è importante sottolineare che il soggetto passivo che pone in essere l'operazione può sempre optare per non detrarsi l'IVA al momento dell'acquisto, in modo da rendere la successiva cessione gratuita irrilevante ai fini IVA.

Nel caso in cui l'omaggio sia rilevante ai fini IVA la base imponibile, ai sensi di quanto disposto dall'articolo 13 del D.p.r. 633/1972, sarà costituita "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".

Inoltre, bisogna tener presente che, ai sensi dell'articolo 18 del Decreto IVA, non è obbligatorio esercitare il diritto di rivalsa qualora la cessione sia rilevante ai fini IVA. E nella pratica, per questioni principalmente di immagine, è raro che venga esercitata.

Nel caso in cui non venga posto in essere il diritto di rivalsa ci si trova di fronte a tre possibili alternative:

1- Viene emessa fattura con IVA indicando la dicitura "omaggio senza rivalsa IVA ex articolo 18 del D.p.r. 633/1972". In questo caso l'IVA non verrà addebitata al cliente;

ESEMPIO FATTURA SENZA APPLICAZIONE RIVALSA

Ditta Alfa Spa

Spett.

Beta srl

Fattura n. 22 del 22/10/2017

Bene omaggio n.

Imponibile € 200,00

IVA 22% € 44,00

Totale fattura € 0,00

Omaggio senza rivalsa IVA ex articolo 18 del D.p.r. 633/1972

2- Viene emessa un'autofattura con il valore del corrispettivo rilevato sulla base delle regole dell'articolo 13 del D.p.r. 633/1972 e l'indicazione dell'imposta. In questo caso sarebbe opportuno indicare anche che si tratta di "autofattura per omaggi".

ESEMPIO AUTOFATTURA PER OMAGGI

Ditta Alfa Spa

Autofattura per omaggi del 22/10/2017

Imponibile € 200,00

IVA 22% € 44,00

Totale fattura € 0,00

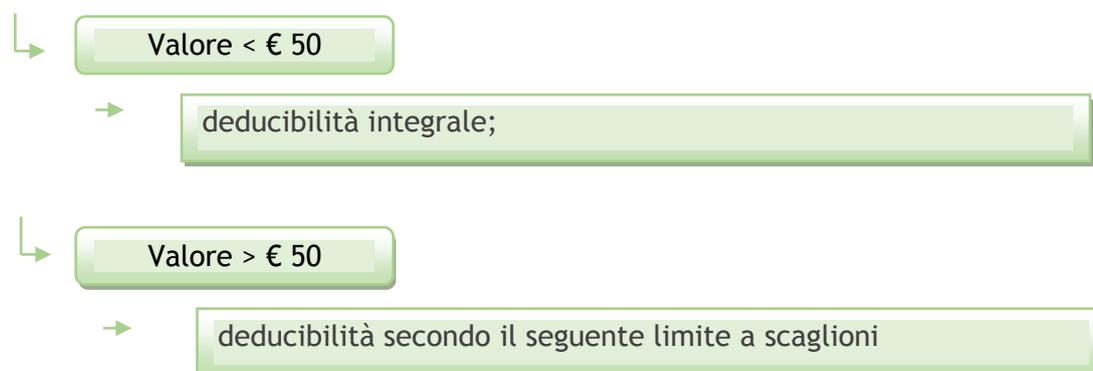
Autofattura per omaggi

3- Si tiene un registro specifico degli omaggi, nel quale viene annotato l'ammontare complessivo delle cessioni gratuite poste in essere in ciascun giorno, suddividendole sulla base della relativa aliquota IVA.

Aspetti relativi alle imposte dirette

Ai fini delle imposte dirette, come già anticipato, i costi sostenuti per quei beni che saranno successivamente ceduti in omaggio vanno ricompresi tra le spese di rappresentanza, secondo il disposto dell'articolo 108, comma 2, del D.p.r. 917/1986 (TUIR). Secondo questa disposizione normativa le spese in oggetto sono deducibili dal reddito sia di impresa che di lavoro autonomo se rispondono a requisiti di inerenza e congruità stabiliti dal D.M. 19 novembre 2008. Oltre a questi due requisiti vi sono dei limiti quantitativi da rispettare ai fini della deducibilità di queste particolari spese.

Reddito d'impresa:



RICAVI GESTIONE CARATTERISTICA (A1 E A5 DI CONTO ECONOMICO)	IMPORTO MASSIMO DEDUCIBILE
Fino a 10 milioni di €	1,5%
Parte eccedente i 10 milioni fino a 50 milioni di €	0,6%
Parte eccedente i 50 milioni di €	0,4%

Reddito di lavoro autonomo

↳ Deducibile nel limite dell'1% dei compensi incassati nell'anno

→ a prescindere dal valore unitario.

ATTENZIONE: Al fine della verifica del limite di Euro 50, come per le imposte indirette occorre fare riferimento all'omaggio nella sua interezza se composto da una pluralità di beni di valore unitario inferiore al limite.

INERENZA

↳ L'articolo 1, comma 1, del D.M. 19 novembre 2008 afferma che

“si considerano inerenti, sempreché effettivamente sostenute e documentate, 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”.

Pertanto dovranno avere le seguenti caratteristiche:

→ essere a titolo gratuito;

→ avere finalità promozionali o di pubbliche relazioni;

Il D.M. in oggetto fornisce anche alcuni esempi di spese di rappresentanza inerenti, come:

- a) le spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa;
- b) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose;
- c) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;
- d) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa;
- e) ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda a criteri di inerenza.

CONGRUITÀ

Il criterio di congruità è valutato in funzione del volume di ricavi generato dall'attività d'impresa.

Considerato che, con il D.Lgs. 147/2015, all'interno del dettato normativo sono stati inseriti i limiti di quantitativi per la deducibilità di queste spese

appare difficile ritenere che in sede di accertamento possa essere sindacata la congruità delle spese sostenute.

Aspetti reddituali relativi agli omaggi ai dipendenti

Dal punto di vista delle imposte sui redditi, gli omaggi ai dipendenti rientrano nel novero delle erogazioni liberali, distinguendo tra:

- erogazioni in denaro;
- erogazioni in natura;

Le erogazioni in denaro saranno sicuramente imponibili e costituiranno reddito di lavoro dipendente mentre quelle in natura rientrano nel campo di applicazione dell'articolo 51, comma 3 del TUIR. In particolare, secondo questa disposizione normativa i beni ceduti (ed i servizi prestati) nei confronti di lavoratori dipendenti non sono imponibili se di valore non superiore ad Euro 258,23. Pertanto, se

l'omaggio avesse un valore superiore alla franchigia prevista questo concorrerebbe interamente alla formazione del reddito in capo al dipendente. Ciò significa che se un'azienda decidesse di omaggiare i propri dipendenti con una strena del valore di Euro 300 questa contribuirà interamente a formare il reddito di lavoro dipendente.



ESEMPIO

La società Beta Spa nel corso dell'esercizio ha riconosciuto ai propri dipendenti un buono di acquisto di beni del valore di Euro 100. Inoltre, in occasione delle festività natalizie decide di regalare un cesto del valore complessivo di Euro 160, composto da beni del valore unitario inferiore ad Euro 50.

Ai sensi dell'articolo 51 del TUIR andranno computate tutte le erogazioni effettuate nei confronti dei lavoratori dipendenti. Considerando che nel corso dell'anno il valore complessivo è di Euro 260 e che questo è superiore al limite stabilito di Euro 258,23 l'intero importo delle erogazioni (pari ad Euro 260) contribuirà alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

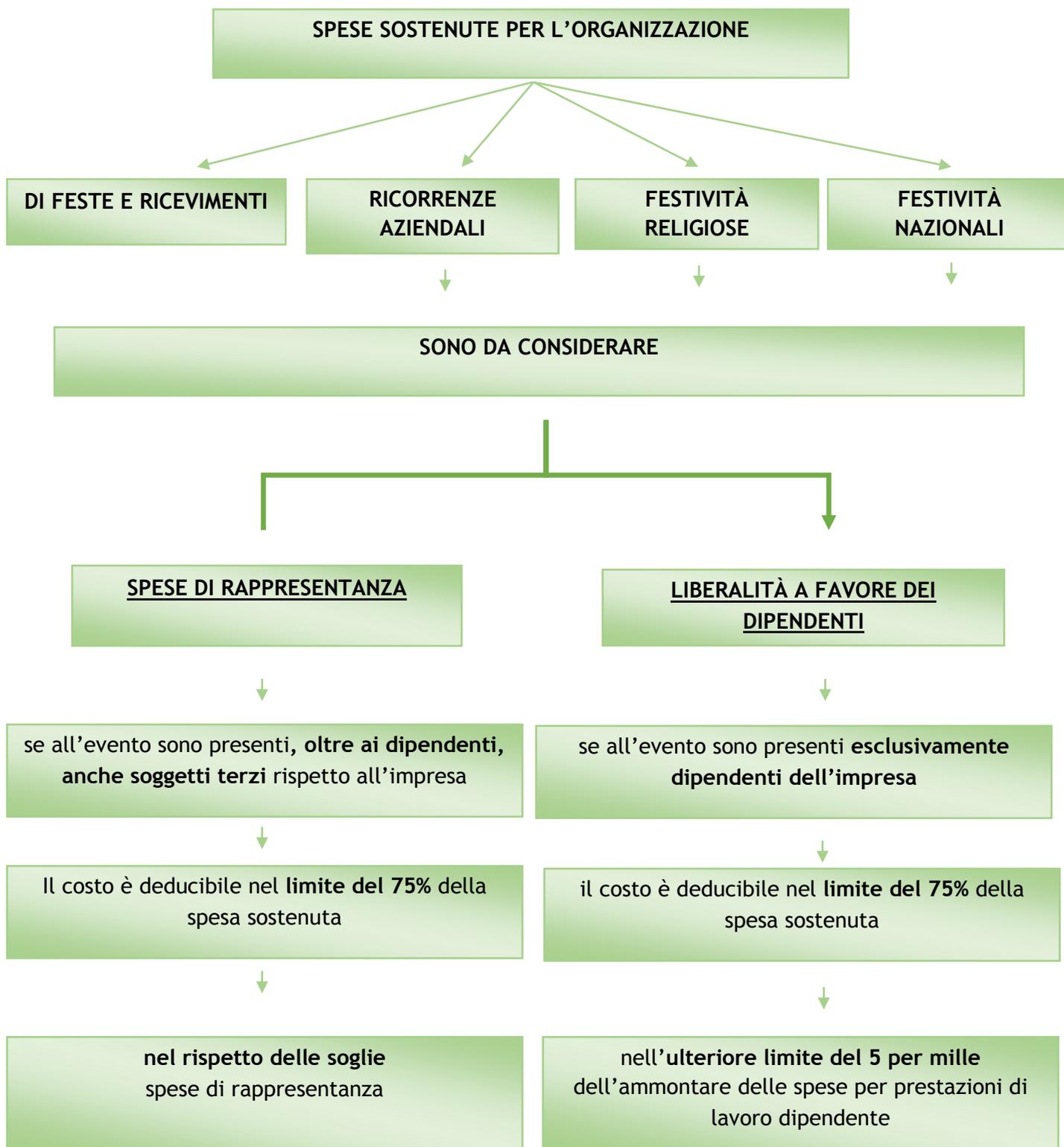
Cena aziendale

Le spese sostenute per l'organizzazione di feste e ricevimenti in generale organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o festività religiose o nazionali sono da considerare:

- **spese di rappresentanza** se all'evento sono presenti, oltre ai dipendenti, anche soggetti terzi rispetto all'impresa. In questo caso il costo è deducibile nel limite del 75% della spesa sostenuta nel rispetto delle soglie precedentemente illustrate in relazione alle spese di rappresentanza;

- **liberalità a favore dei dipendenti** (e non spese di rappresentanza!) se all'evento sono presenti esclusivamente dipendenti dell'impresa. In tale caso il costo è deducibile nel limite del 75% della spesa sostenuta e nell'ulteriore limite del 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

In entrambi i casi l'imposta sul valore aggiunto è indetraibile in quanto relativa ad un costo per i dipendenti che non possiede il requisito dell'inerenza con l'esercizio dell'impresa.



CHECK LIST

TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI

CHECK LIST APPLICAZIONE OMAGGI

DENOMINAZIONE CONTRIBUENTE:

PARTITA IVA:

CODICE FISCALE:

ATTIVITA' ESERCITATA:

ANNOTAZIONI:

IMPRESE

BENI DESTINATI A CLIENTI

COSTO UNITARIO ACQUISTO < € 50

IVA DETRAIBILE

COSTO UNITARIO ACQUISTO > € 50

IVA INDETRAIBILE

CESSIONE GRATUITA A PRESCINDERE DAL COSTO DI ACQUISTO

FUORI CAMPO IVA

CESTI NATALIZI

SONO DI VALORE COMPLESSIVO < € 50 E RIENTRANTI TRA LE SPESE DI RAPPRESENTANZA

IVA DETRAIBILE

CESSIONE GRATUITA

FUORI CAMPO IVA

ALIMENTI E BEVANDE

SONO DI VALORE COMPLESSIVO < € 50 E RIENTRANTI TRA LE SPESE DI RAPPRESENTANZA

IVA DETRAIBILE

CESSIONE GRATUITA

FUORI CAMPO IVA

ACQUISTO BENI DESTINATI A DIPENDENTI

IVA INDETRAIBILE

OMAGGIO BENI A DIPENDENTI

FUORI CAMPO IVA

CENE NATALIZIE

PARTECIPANO DIPENDENTI E SOGGETTI TERZI

IVA INDETRAIBILE

ASPETTI IRES/IRPEF BENI OMAGGIO

BENI DI COSTO UNITARIO < € 50

INTERAMENTE DEDUCIBILE

CESTI NATALIZI COMPLESSIVAMENTE < € 50

INTERAMENTE DEDUCIBILI

BENI DI COSTO UNITARIO > € 50

DEDUCIBILI NEL LIMITE DELL'A1,5% RICAVI/PROVENTI FINO A 10 MILIONI, POI 0,6% E 0,4%

BENI OMAGGIO PER I DIPENDENTI

DEDUCIBILI (COME SPESA PER

		PRESTAZIONI DI LAVORO)
ASPETTI IRAP BENI OMAGGIO		
DETERMINAZIONE BASE IMPONIBILE CON METODO DA BILANCIO		DEDUCIBILI
DETERMINAZIONE BASE IMPONIBILE CON METODO FISCALE		INDEDUCIBILI
BENI DESTINATI AI DIPENDENTI		INDEDUCIBILI

LAVORATORI AUTONOMI

ASPETTI IVA BENI OMAGGIO		
BENI DESTINATI A CLIENTI		
COSTO UNITARIO ACQUISTO < € 50		IVA DETRAIBILE
COSTO UNITARIO ACQUISTO > € 50		IVA INDETRAIBILE
CESSIONE GRATUITA BENI < € 50		IMPONIBILE IVA
CESSIONE GRATUITA BENI > € 50		FUORI CAMPO IVA
CESTI NATALIZI		
SONO DI VALORE COMPLESSIVO < € 50		IVA DETRAIBILE
CESSIONE GRATUITA BENI < € 50		IMPONIBILE IVA
SONO DI VALORE COMPLESSIVO > € 50		IVA INDETRAIBILE
CESSIONE GRATUITA BENI > € 50		FUORI CAMPO IVA
ACQUISTO BENI DESTINATI A DIPENDENTI		IVA INDETRAIBILE
OMAGGIO BENI A DIPENDENTI		FUORI CAMPO IVA
ASPETTI IRPEF BENI OMAGGIO		
BENI OMAGGIO DESTINATI A CLIENTI		DEDUCIBILI NEL LIMITE DELL'1% DEI COMPENSI INCASSATI
BENI OMAGGIO DESTINATI A DIPENDENTI		DEDUCIBILI (COME SPESA PER PRESTAZIONI DI LAVORO)
ASPETTI IRAP BENI OMAGGIO		
BENI OMAGGIO DESTINATI A CLIENTI		DEDUCIBILI NEL LIMITE DELL'1% DEI COMPENSI INCASSATI
BENI OMAGGIO DESTINATI A DIPENDENTI		INDEDUCIBILI

BENI OGGETTO DELL'ATTIVITA'

ASPETTI IVA BENI OMAGGIO		
BENI DESTINATI A CLIENTI - ACQUISTO		IVA DETRAIBILE
BENI DESTINATI A CLIENTI - CESSIONE GRATUITA		IMPONIBILE IVA
BENI DESTINATI A DIPENDENTI - ACQUISTO		IVA DETRAIBILE

BENI DESTINATI A DIPENDENTI - CESSIONE GRATUITA		IMPONIBILE IVA
ASPETTI IRES/IRPEF BENI OMAGGIO		
BENI DI COSTO UNITARIO < € 50		INTERAMENTE DEDUCIBILE
CESTI NATALIZI COMPLESSIVAMENTE < € 50		INTERAMENTE DEDUCIBILI
BENI DI COSTO UNITARIO > € 50		DEDUCIBILI NEL LIMITE DELL'A1,5% RICAVI/PROVENTI FINO A 10 MILIONI, POI 0,6% E 0,4%
BENI OMAGGIO PER I DIPENDENTI		DEDUCIBILI (COME SPESA PER PRESTAZIONI DI LAVORO)
ASPETTI IRAP BENI OMAGGIO		
DETERMINAZIONE BASE IMPONIBILE CON METODO DA BILANCIO		DEDUCIBILI
DETERMINAZIONE BASE IMPONIBILE CON METODO FISCALE		INDEDUCIBILI
BENI DESTINATI AI DIPENDENTI		INDEDUCIBILI