

STUDIO LUERTI

Partita IVA e Codice Fiscale 11071760158

Dott. Giorgio Luerti
Dottore Commercialista
Revisore contabile
giorgio.luerti@studioluerti.it

Rag. Valentina Brazzioli
Ragioniere Commercialista
Revisore contabile
valentina.brazzioli@studioluerti.it

CIRCOLARE INFORMATIVA N. 19 DEL 15 DICEMBRE 2017

IL TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI NON COSTITUENTI OGGETTO DELL'ATTIVITA' D'IMPRESA

Al fine di individuare il trattamento IVA / II.DD. applicabile agli omaggi, è necessario differenziare a seconda che:

- i beni ceduti gratuitamente siano o meno oggetto dell'attività esercitata;
- il destinatario dell'omaggio sia un cliente oppure un dipendente.

Nella presente circolare considereremo il trattamento fiscale dei beni **non costituenti oggetto dell'attività dell'impresa**.

❖ BENI CEDUTI GRATUITAMENTE A CLIENTI

Trattamento IVA

Ai sensi dell'art. 19-bis1, lett. h), DPR n. 633/72, **la detrazione dell'IVA** a credito relativa all'acquisto di beni regalati **è ammessa se gli stessi sono:**

- **classificabili quali spese di rappresentanza**, così come definite ai fini delle imposte dirette;
- di **costo unitario non superiore a € 50**.

Dal combinato disposto del citato art. 19-bis1 e dell'art. 2 del DPR 633/72, ai sensi del quale non costituisce cessione di beni la cessione gratuita di beni non oggetto dell'attività di costo unitario non superiore a € 50, la situazione è così sintetizzabile.

CESSIONI GRATUITE QUALIFICATE "SPESE DI RAPPRESENTANZA" BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ		
Costo unitario > € 50	IVA INDETRAIBILE	Cessione IRRILEVANTE ai fini IVA fuori campo IVA
Costo unitario < € 50	IVA DETRAIBILE	

L'omaggio può essere rappresentato:

- da un **unico bene**;
- **da più beni costituenti una confezione unica** (ad esempio cesto regalo). In tal caso, al fine di individuare il limite di € 50, è necessario **considerare il costo**

STUDIO LUERTI

Partita IVA e Codice Fiscale 11071760158

Dott. Giorgio Luerti
Dottore Commercialista
Revisore contabile
giorgio.luerti@studioluerti.it

Rag. Valentina Brazzioli
Ragioniere Commercialista
Revisore contabile
valentina.brazzioli@studioluerti.it

dell'intera confezione e non quello dei singoli componenti. È quindi indetraibile l'IVA relativa all'acquisto del cesto di costo superiore a € 50 ancorché composto da beni di costo unitario inferiore a tale limite.

La detrazione dell'IVA, come specificato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 19.6.2002 n. 54/E, è riconosciuta **anche qualora i beni omaggiati siano costituiti da alimenti e bevande**, sempreché tali beni costituiscano spese di rappresentanza e il costo unitario non sia superiore a € 50. Non opera pertanto l'indetraibilità dell'IVA di cui alla lett. f) dell'art. 19- bis1, relativa all'acquisto di alimenti e bevande.

Trattamento IRPEF/IRES/IRAP

Ai fini delle imposte dirette la deducibilità del costo per acquisto di omaggi è:

- **integrale**, se di valore unitario non superiore a € 50 (l'importo deve essere considerato al lordo dell'IVA indetraibile);
- 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 max deducibile
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%

La deducibilità ai fini IRAP è differenziata a seconda del metodo utilizzato per il calcolo dell'imposta:

- **interamente deducibile** per le società di capitali e le imprese in contabilità ordinaria che hanno optato per il "metodo da bilancio";
- **interamente indeducibile** per le imprese in contabilità semplificata e per quelle in contabilità ordinaria non hanno optato per il "metodo da bilancio".

❖ BENI CEDUTI GRATUITAMENTE AI DIPENDENTI

Trattamento IVA

La cessione / erogazione gratuita di un bene / servizio a favore dei dipendenti **non può essere considerata spesa di rappresentanza**, in quanto, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate Circolare n. 34/E, confermando quanto contenuto nella RM 16.10.90 n. 666305, non si configura la finalità promozionale. Da ciò consegue che **l'IVA relativa ai beni destinati ai dipendenti è indetraibile** per mancanza di inerenza con l'esercizio dell'impresa, arte o professione ex art. 19, comma 1, DPR n. 633/72, a prescindere dall'ammontare del costo. Per effetto dell'indetraibilità, ai sensi del citato art. 2, comma 2, n. 4), la successiva cessione gratuita è esclusa da IVA.

Trattamento IRPEF/IRES/IRAP

STUDIO LUERTI

Partita IVA e Codice Fiscale 11071760158

Dott. Giorgio Luerti
Dottore Commercialista
Revisore contabile
giorgio.luerti@studioluerti.it

Rag. Valentina Brazzioli
Ragioniere Commercialista
Revisore contabile
valentina.brazzioli@studioluerti.it

Deducibilità da parte del datore di lavoro

Nella determinazione del reddito d'impresa **il costo degli omaggi destinati ai dipendenti è qualificato come spesa per prestazioni di lavoro**: l'art. 95, comma 1, del TUIR ricomprende tra le spese per prestazioni di lavoro anche quelle sostenute in denaro / natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori.

Pertanto il costo degli omaggi destinati ai dipendenti è **interamente deducibile ai fini IRES/IRPEF**.

Diverso è il **trattamento ai fini IRAP**: poiché i costi per acquisti di omaggi ai dipendenti rientrano tra i costi del personale, gli stessi **non concorrono alla formazione della base imponibile IRAP e conseguentemente sono indeducibili**. Tuttavia tali costi potrebbero rientrare tra le deduzioni per il costo residuo del personale dipendente assunto con contratto a tempo indeterminato, come previsto dall'art.11 co. 4-octies D. Lgs n.446/97.

Tassazione in capo al dipendente

Al fine di verificare la tassazione in capo al dipendente delle erogazioni liberali concesse in occasione di festività o ricorrenze, è necessario distinguere a seconda che le stesse siano in denaro ovvero in natura.

Le erogazioni in denaro concorrono sempre (a prescindere dall'ammontare) alla formazione del reddito del dipendente e quindi sono assoggettate a tassazione.

Le erogazioni in natura (beni o servizi) se di importo:

- **non superiore a € 258,23** nel periodo d'imposta, **non concorrono alla formazione del reddito**;
- **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).

TABELLA RIEPILOGATIVA

OMAGGI DI BENI NON OGGETTO ATTIVITA' IMPRESA				
Destinatari omaggi	TRATTAMENTO IVA		TRATTAMENTO IRPEF/IRES	IRAP
	Detrazione IVA	Cessione gratuita	Deducibilità costo	
Clienti	SI se costo unitario < o = € 50 (anche alimenti e bevande)	Esclusa da IVA	Integrale nell'esercizio se di valore < o = € 50	Deducibile se utilizzato metodo di bilancio
	NO se costo unitario > € 50		Nel limite annuo deducibile (1,5% - 0,6% - 0,4% dei ricavi) se > € 50.	Indeducibile se utilizzato metodo fiscale
Dipendenti	NO per mancanza ineranza	Esclusa da IVA	Integrale nell'esercizio (spesa per prestazioni di lavoro)	Indeducibile

❖ BUONI ACQUISTO

Si riscontra spesso la pratica di omaggiare buoni acquisto utilizzabili in un determinato punto vendita o gruppo di negozi convenzionati. Di seguito si evidenzia il trattamento ai fini IVA e ai fini delle imposte dirette.

Trattamento IVA

I buoni / voucher utilizzabili per l'acquisto di beni e/o servizi **non possono qualificarsi quali titoli rappresentativi di merce**; da ciò deriva che "la circolazione del buono ... non assume rilevanza ai fini IVA". In generale, quindi, **le cessioni aventi ad oggetto un "buono acquisto o regalo" sono da considerare fuori campo IVA** ex art. 2, comma 3, lett. a), DPR n. 633/72, in base al quale non costituiscono cessioni di beni quelle aventi ad oggetto denaro / crediti in denaro.

Tali considerazioni sono **applicabili anche con riferimento ai «buoni acquisto o regalo»** acquistati dalle aziende per la successiva consegna gratuita a propri dipendenti o a clienti e fornitori per finalità promozionali.

Trattamento IRPEF/IRES/IRAP

Ai fini II.DD. il trattamento del costo sostenuto dall'impresa / datore di lavoro per l'acquisto dei buoni da omaggiare a clienti / dipendenti è individuato sulla base di quanto sopra illustrato con riferimento ai costi sostenuti per i beni non oggetto dell'attività.

Tassazione in capo al dipendente

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 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**.

Rimanendo a disposizione per ulteriori chiarimenti porgiamo cordiali saluti.