

Circolare 9/2010

Sava lì 15.12.2010

A tutti i Clienti dello Studio

Loro sedi

**Oggetto: disciplina degli omaggi natalizi.**

La diffusa consuetudine delle imprese di distribuire gratuitamente beni ai clienti, ma anche ai dipendenti e ai collaboratori, specie nel periodo natalizio, pone il problema di dare una precisa definizione ed un corretto inquadramento ai fini delle imposte dirette ed indirette delle operazioni riguardanti gli omaggi.

Vediamo di seguito qualche quesito, tra i più comuni, con la relativa risposta in merito.

**D.1. COSA SONO GLI OMAGGI? QUALI SONO I COMPORTAMENTI DA ADOTTARE IN RELAZIONE AGLI OMAGGI PER IL CORRETTO TRATTAMENTO AI FINI IVA E DEL REDDITO?**

R.1. Sono da ritenersi omaggi tutte le varie forme di **erogazione liberale** effettuate dall'azienda **a favore di:**

- ◆ **personale dipendente;**
- ◆ **lavoratori autonomi;**
- ◆ **clienti o altri soggetti;**

che hanno il requisito della **gratuità** per il beneficiario, nonché l'**autoconsumo** di beni oggetto dell'impresa o strumentali.

Per individuare il trattamento degli omaggi natalizi ai fini IVA e delle imposte dirette è necessario distinguere a seconda che:

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

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 188/E/1998 ha chiarito che:

- ◆ gli acquisti di beni destinati a essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio **non rientra nell'attività propria dell'impresa**, costituiscono sempre **spese di rappresentanza**;
- ◆ gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio **rientra nell'attività propria dell'impresa**, non costituiscono **spese di rappresentanza**.

Ai fini del corretto trattamento è necessario, quindi, identificare:

- ◆ **la natura della cessione**, ovvero l'esistenza del requisito della **gratuità sostanziale dell'operazione**, non essendo sufficiente la mancanza del pagamento di un corrispettivo in denaro perché si abbia la cessione gratuita;
- ◆ **le caratteristiche del soggetto ricevente**, a secondo che esso sia **personale dipendente, clientela, titolare o socio dell'ente erogante**.

**D.2. IN QUALE MISURA PUÒ ESSERE DETRATTA L'IVA SULL'ACQUISTO DI BENI CHE NON RIENTRANO NELL'ATTIVITÀ PROPRIA DELL'IMPRESA DESTINATI AD OMAGGI AI CLIENTI?**

**R.2.** Gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio **non rientra nell'attività propria dell'impresa**, costituiscono **sempre spese di rappresentanza**, indipendentemente dal costo unitario dei beni stessi.

Ai fini Iva, a norma dell'art.19-bis1, co. 1, lett. h) del DPR n. 633/1972 per **i beni** che costituiscono **spese di rappresentanza**:

- ◆ di **costo unitario superiore ad € 25,82** è prevista l'**indetraibilità** della relativa imposta;
- ◆ di **costo unitario non superiore ad € 25,82** è prevista la **detraibilità** della relativa imposta.

In considerazione del fatto che gli omaggi natalizi ai clienti, **oltre a poter essere qualificati spese di rappresentanza**, costituiscono una **cessione gratuita**, per inquadrare il corretto trattamento IVA applicabile agli stessi è necessario considerare anche quanto disposto dall'art. 2, co. 2, n. 4) del DPR n. 633/1972, in base al quale **non costituisce cessione** di beni (fuori campo IVA) la cessione **gratuita** di **beni non oggetto dell'attività**, di **costo unitario non superiore a € 25,82**.

Da ciò consegue che **all'atto della consegna dell'omaggio non è necessario emettere alcun documento fiscale** (fattura, ricevuta, ecc.). E' comunque auspicabile l'emissione di un **DDT** con causale omaggio o un altro tipo di documento (ad esempio, Buono di consegna) in cui viene indicato il destinatario e costituisca pertanto **prova del requisito di inerenza**.

**D.3. QUAL È IL TRATTAMENTO FISCALE, AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE, PER L'ACQUISTO DI BENI CHE NON RIENTRANO NELL'ATTIVITÀ PROPRIA DELL'IMPRESA DESTINATI AD OMAGGI AI CLIENTI?**

**R.3.** Ai fini reddituali i costi sostenuti per l'acquisto di beni destinati ad omaggio, di valore unitario superiore a € 50, ricompresi fra le **spese di rappresentanza** di cui all'art. 108, comma 2 del TUIR, sono **deducibili nell'anno di sostenimento**, nel limite dell'importo annuo massimo deducibile, ottenuto applicando ai ricavi/proventi della gestione caratteristica (voci A1 e A5 del CE) le seguenti percentuali:

- ◆ **1,3%** dei ricavi e altri proventi **fino a euro 10 milioni** ( massimo di spesa di € 130.000 ) ;

- ◆ **0,5%** dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e **fino a 50 milioni** ( massimo di spesa di € 330.000 )
- ◆ **0,1%** dei ricavi e altri proventi per la **parte eccedente euro 50 milioni** ( massimo di spesa di € 330.000 + lo 0,1% del fatturato caratteristico).

**D.4. I BENI DISTRIBUITI GRATUITAMENTE DI VALORE UNITARIO FINO AD € 50 SONO DEDUCIBILI DAL REDDITO D'IMPRESA?**

**R.4.** Sì. Le spese relative a beni ceduti gratuitamente di valore unitario non superiore a € 50 **sono integralmente deducibili nel periodo di sostenimento**: in pratica sono integralmente deducibili indipendentemente dall'ammontare dei ricavi e dei proventi conseguiti e non concorrono alla formazione dell'importo massimo deducibile calcolato con l'applicazione delle percentuali sopra evidenziate.

Con la Circolare n. 34/E del 13 luglio 2009, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che nel caso di un omaggio composto di **più beni**, il valore di € 50 deve essere riferito **al valore complessivo dell'omaggio** e non al valore dei singoli beni che lo compongono.

**D.5. QUAL È IL TRATTAMENTO FISCALE, AI FINI IRAP, DEI COSTI SOSTENUTI PER L'ACQUISTO DI BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ DELL'IMPRESA DESTINATI AD OMAGGIO PER I CLIENTI?**

**R.5.** Per 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** sulla base della **modalità** con la quale è stata **calcolata la base imponibile Irap**, ossia con il c.d. **metodo di bilancio** oppure il **metodo fiscale**. Ne deriva, pertanto, che:

- ◆ qualora la base imponibile IRAP sia determinata ai sensi dell'art. 5 del D. Lgs. 446/1997 (**valori di bilancio**), poiché le spese in esame rientrano nella voce B.14 del Conto economico, le stesse risultano **interamente deducibili ai fini Irap**;

- ◆ qualora la base imponibile IRAP sia determinata ai sensi del art. 5-bis del D. Lgs. 446/1997 (**valori fiscali**), le spese in esame non rientrano tra i componenti rilevanti espressamente previsti e conseguentemente le stesse risultano **indeducibili ai fini Irap**.

**D.6. COME SI DETRAE L'IVA SUI COSTI RELATIVI ALL'ACQUISTO DI BENI CHE NON RIENTRANO NELL'ATTIVITÀ PROPRIA DELL'IMPRESA DESTINATI AD OMAGGI AI DIPENDENTI ?**

**R.6.** Con la Circolare n. 34/E/2009 l'Agenzia delle Entrate ha specificato che quando la **cessione/erogazione gratuita** di un bene è **a favore dei dipendenti** la stessa **non** può essere considerata **spesa di rappresentanza**, in quanto priva del requisito di sostenimento per finalità promozionali<sup>1</sup>. L'**Iva** per tali beni è **indeducibile** e la loro cessione gratuita è esclusa dal campo di applicazione dell'imposta ai sensi dell'art. 2 co. 2, n. 4) del DPR n. 633/1972.

**D.7. IN QUALE MISURA SONO DEDUCIBILI, AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI, I COSTI RELATIVI ALL'ACQUISTO DI BENI DESTINATI AI DIPENDENTI ? E AI FINI DELL'IRAP?**

**R.7.** Il costo dei beni destinati ad omaggio dei dipendenti è **deducibile<sup>2</sup> dal reddito**

<sup>1</sup> Si ricorda, che ai sensi dell'art. 1, co. 1 del D.M. 19 novembre 2008 sono definite **spese di rappresentanza inerenti** all'attività dell'impresa se rispondono a queste **condizioni** :

- ◆ effettivamente sostenute e documentate;
- ◆ 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;
- ◆ sostenute in coerenza con pratiche commerciali di settore.

<sup>2</sup> La deducibilità opera indipendentemente dal fatto che i beni rientrano o meno nell'attività propria dell'impresa.

**d'impresa ai sensi dell'art. 95 del 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.

Secondo quanto confermato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 59/E del 22.10.2008, le **erogazioni liberali** concesse i dipendenti:

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

Per il trattamento ai fini Irap dei costi in esame va precisato che ai sensi degli artt. 5 e 5-bis, del D. Lgs. n. 446/1997, tale categoria **non concorre alla formazione della base imponibile** Irap, anche nei casi in cui detti costi siano contabilizzati in voci diverse dalla B.9. Di conseguenza, tali spese sono **indeducibili ai fini Irap** indipendentemente dalla natura giuridica del datore di lavoro.

**D.8. IN QUALE MISURA PUÒ ESSERE DETRATTA L'IVA SULL'ACQUISTO DI BENI CHE RIENTRANO NELL'ATTIVITÀ PROPRIA DELL'IMPRESA DESTINATI AD OMAGGI AI CLIENTI? O AI DIPENDENTI?**

**R.8.** Come chiarito con la Circolare n. 188/E del 16.7.98 "gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o commercio rientra nell'attività dell'impresa, **non costituiscono spese di rappresentanza**". Pertanto, l'IVA assolta all'atto dell'acquisto è **sempre detraibile**, non trovando applicazione la previsione di indetraibilità oggettiva di cui all'art. 19-bis1 co. 1 lett. h) del DPR 633/72.

Tuttavia, ai sensi dell'art. 2 co. 2 n. 4) del DPR n. 633/1972, **la cessione di un bene oggetto dell'attività** costituisce una **cessione rilevante ai fini IVA**, a meno che l'imposta relativa all'acquisto non sia stata detratta. Di conseguenza, in

presenza di una cessione gratuita rilevante ai fini Iva, per **documentare l'operazione**, l'impresa può scegliere di:

- ◆ emettere **un'autofattura** per ogni singola cessione o per tutte quelle del mese con l'indicazione del prezzo di acquisto o di costo, dell'aliquota Iva e della relativa imposta, specificando altresì che trattasi di "autofattura per omaggi";
- ◆ **tenere il registro degli omaggi**, sul quale annotare l'ammontare complessivo delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno, distinte per aliquota;
- ◆ emettere una **fattura** in cui **esercitare o meno il diritto di rivalsa** secondo l'art. 18, co. 3 del DPR n. 633/1972. Se viene esercitata la rivalsa, chi riceve l'omaggio potrà portarla in detrazione, salvo che l'importo sia oggettivamente indetraibile.

**D.9. QUAL È IL TRATTAMENTO FISCALE, AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE, PER L'ACQUISTO DI BENI CHE RIENTRANO NELL'ATTIVITÀ PROPRIA DELL'IMPRESA DESTINATI AD OMAGGI AI CLIENTI? E AI FINI DELL'IRAP?**

**R.9.** Ai fini reddituali, gli acquisti dei beni in esame rientrano tra le **spese di rappresentanza** di cui all'art. 108, comma 2 del TUIR, senza distinzioni tra beni oggetto e non oggetto dell'attività dell'impresa. Di conseguenza, risultano applicabili le **stesse regole** previste con riferimento agli **omaggi ai clienti di beni non oggetto dell'attività propria dell'impresa**.

Ai fini del trattamento **Irapp** per i costi sostenuti per l'acquisto di beni oggetto dell'attività destinati ad omaggio ai clienti valgono le **stesse considerazioni adottate con riferimento ai beni non oggetto dell'attività** dell'impresa.

**D.10. QUAL È IL TRATTAMENTO FISCALE, AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE ED INDIRETTE, PER IL COSTO DEL BANCHETTO OVVERO DELLA CENA DI NATALE ORGANIZZATA DAL DATORE DI LAVORO PER I PROPRI DIPENDENTI?**

**R.10.** Nella pratica, spesso accade 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 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. Al riguardo, nella Circolare n. 34/E/2009 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.

Ne deriva, quindi, che il costo 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 del reddito:**
  - ✓ 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;
- ◆ **l'IVA è indetraibile** in quanto relativa ad un costo per i dipendenti che non possiede il requisito dell'inerenza con l'esercizio dell'impresa;
- ◆ **ai fini IRAP**, il costo si ritiene **deducibile** per i soggetti che applicano l'art. 5 del Decreto Irap (**metodo di bilancio**) e **indeducibile** per coloro che determinano l'Irap con l'art. 5-bis del Decreto Irap (**metodo fiscale**).

## TABELLA RIEPILOGATIVA

<b>BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITA' D'IMPRESA</b>			
	<b>AI FINI IVA</b>		<b>AI FINI IRES/IRPEF</b>
	<b>OMAGGI AI CLIENTI</b>	<b>IVA detraibile</b> se costo unitario <b>non superiore a € 25,82</b>	<b>Cessione esclusa da IVA</b>
<b>IVA indetraibile</b> se costo unitario è <b>superiore a € 25,82</b>		Deducibilità nel <b>limite dell'importo massimo deducibile nell'anno</b> , ottenuto applicando ai ricavi/proventi della gestione caratteristica le seguenti percentuali: <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ <b>1,3%</b> dei ricavi e altri proventi <b>fino a euro 10 milioni;</b></li> <li>◆ <b>0,5%</b> dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e <b>fino a 50 milioni;</b></li> <li>◆ <b>0,1%</b> dei ricavi e altri proventi per la <b>parte eccedente euro 50 milioni.</b></li> </ul>	
<b>OMAGGI AI DIPENDENTI</b>	<b>IVA indetraibile</b> per mancanza di inerenza	<b>Cessione esclusa da IVA</b>	Deducibilità del costo <b>per intero nell'esercizio</b>
<b>BENI OGGETTO DELL'ATTIVITA' D'IMPRESA</b>			
	<b>AI FINI IVA</b>		<b>AI FINI IRES/IRPEF</b>
	<b>IVA detraibile</b> (salvo la scelta di non detrarre l'Iva sull'acquisto al fine di non assoggettare ad Iva la cessione gratuita)	<b>Cessione imponibile IVA</b> (salvo la scelta di non detrarre l'Iva sull'acquisto al fine di non assoggettare ad	Deducibilità del costo <b>per intero nell'esercizio</b> se di valore unitario <b>non superiore a € 50</b>
<b>OMAGGI AI CLIENTI</b>			Deducibilità nel <b>limite dell'importo massimo deducibile nell'anno</b> , ottenuto applicando ai

Via Abruzzo nr.11 - 74028 Sava (TA) – tel/fax 099/9727858  
C.F./P.I. 02581080732

Reg. Imprese di TARANTO n. 02581080732 - REA n. 156216

e-mail: [info@studioformat.it](mailto:info@studioformat.it)

sito web: <http://www.studioformat.it>

		Iva la cessione gratuita)	ricavi/proventi della gestione caratteristica le seguenti percentuali: <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ <b>1,3%</b> dei ricavi e altri proventi <b>fino a euro 10 milioni;</b></li> <li>◆ <b>0,5%</b> dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e <b>fino a 50 milioni;</b></li> <li>◆ <b>0,1%</b> dei ricavi e altri proventi per la <b>parte eccedente euro 50 milioni.</b></li> </ul>
<b>OMAGGI AI DIPENDENTI</b>	<b>IVA detraibile</b> (salvo la scelta di non detrarre l'Iva sull'acquisto al fine di non assoggettare ad Iva la cessione gratuita)	<b>Cessione imponibile IVA</b> (salvo la scelta di non detrarre l'Iva sull'acquisto al fine di non assoggettare ad Iva la cessione gratuita)	<b>Deducibilità del costo per intero nell'esercizio</b>

Rimaniamo sin da ora a disposizione per ulteriori chiarimenti e nel contempo porgiamo distinti saluti.

Per Studio Format S.a.s.

Dr. Prudeniano Giovanni Antonio

*L'elaborazione dei testi, anche se curata e revisionata, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali errori o inesattezze, e non può essere considerata consulenza specifica*