

CIRCOLARE n. 15/2009

Spett.li Clienti  
Loro SEDI

Pesaro, 10 dicembre 2009

---

## 1 - Gli omaggi natalizi

---

*La presente Informativa è dedicata all'esame dei riflessi fiscali della prassi, assai diffusa tra gli operatori economici, di effettuare omaggi a clienti e/o dipendenti in occasione delle festività natalizie, alla luce delle novità legislative introdotte per l'individuazione e la deducibilità delle spese di rappresentanza nonché per la quantificazione della base imponibile IVA delle cessioni gratuite.*

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.

### A ) BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ

#### A.1) OMAGGI A CLIENTI

##### **TRATTAMENTO IVA**

In ambito IVA la **detraibilità dell'IVA a credito** relativa all'**acquisto dei beni costituenti spese di rappresentanza**, così come definite ai fini delle imposte dirette, è collegata al **costo dei singoli beni** ed in particolare:

beni di **costo unitario superiore** a € 25,82 → **IVA INDETRAIBILE**

beni di **costo unitario non superiore** a € 25,82 → **IVA DETRAIBILE**

**La successiva Cessione è IRRILEVANTE ai fini IVA (fuori campo IVA)**

Da ciò consegue che all'atto della consegna dell'omaggio **non è necessario emettere alcun documento fiscale** (fattura, ricevuta, ecc.).

Risulta tuttavia opportuna l'emissione di un **ddt** (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.

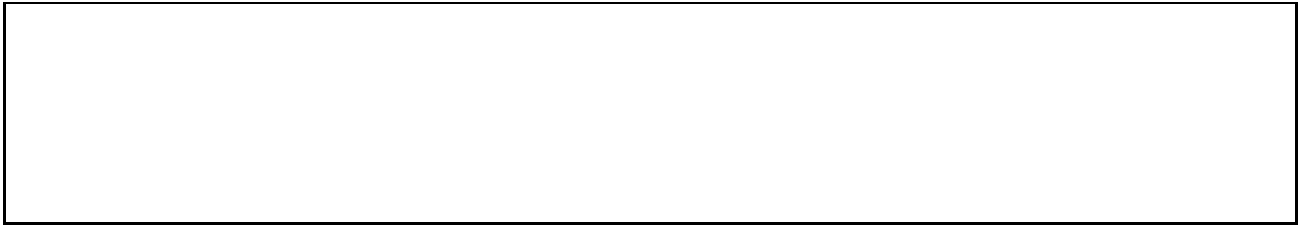
#### **Acquisto di confezioni di beni**

Per l'individuazione del limite di € 25,82, 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 superiore a € 25,82, ancorché composto da beni di costo unitario inferiore a tale limite, la relativa IVA è indetraibile.

##### **TRATTAMENTO IRPEF / IRES**

Ai fini reddituali i costi sostenuti per l'acquisto di beni destinati ad omaggio, ricompresi fra le spese



di rappresentanza (Costo superiore ad Euro 50,00) sono deducibili come di seguito schematizzato 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:

#### **IMPRESE**

Ricavi / proventi gestione caratteristica Importo massimo deducibile

Fino a € 10 milioni 1,3%

Per la parte eccedente € 10 milioni

e fino a € 50 milioni

0,5%

Per la parte eccedente € 50 milioni 0,1%

- integralmente, se di valore unitario non superiore a € 50 (\*)

#### **LAVORATORE AUTONOMO**

nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta, a prescindere dal valore unitario

*(\*) 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.*

#### **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:**

- Nei casi in cui la **base imponibile IRAP è determinata a valori di bilancio**, poiché le spese in esame rientrano nella **voce B.14** del Conto economico, le stesse risultano **interamente deducibili ai fini IRAP**;
- nei casi in cui la **base imponibile IRAP è determinata a valori fiscali**, le spese in esame **non** rientrano tra i componenti rilevanti espressamente previsti e conseguentemente le stesse risultano **indeducibili ai fini IRAP**.

### **A.2) OMAGGI A DIPENDENTI**

#### **TRATTAMENTO IVA**

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**.

## 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.

## TRATTAMENTO IRAP

Come sopra accennato le spese per gli acquisti di beni da destinare ad omaggio dei dipendenti rientrano nei "costi del personale" con la conseguenza che le spese in esame sono indeducibili ai fini IRAP indipendentemente dalla natura giuridica del datore di lavoro (srl, spa, snc, ditta individuale, ecc.).

## B ) BENI OGGETTO DELL'ATTIVITÀ

### B.2) OMAGGI A CLIENTI

#### TRATTAMENTO IVA

La **cessione gratuita 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.**

Generalmente in relazione agli omaggi la rivalsa non viene operata; l'IVA rimane quindi a carico del cedente e costituisce per quest'ultimo un **costo indeducibile** ex art. 99, comma 1, TUIR.

Per documentare l'operazione, **in assenza di rivalsa**, l'impresa può scegliere di:

1. emettere una **fattura con applicazione dell'IVA, senza però addebitare la stessa al cliente**, specificando che trattasi di "*omaggio senza rivalsa dell'IVA ex art. 18, DPR n. 633/72*";
2. emettere un'**autofattura** in unico esemplare, con indicazione del valore dei beni come sopra individuato (prezzo di acquisto o di costo), dell'aliquota e della relativa imposta, specificando altresì che trattasi di "*autofattura per omaggi*".

La stessa può essere:

- singola per ciascuna cessione ("autofattura immediata");
- globale mensile per tutte le cessioni effettuate nel mese ("autofattura differita").

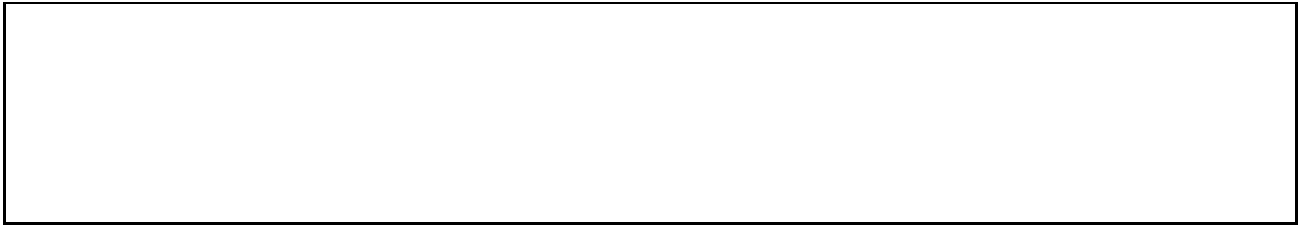
L'emissione del **ddt**, necessaria per avvalersi della fatturazione o autofatturazione differita, è consigliabile anche qualora venga emessa l'autofattura immediata, al fine di identificare il destinatario e **provare l'inerenza** del costo con l'attività dell'impresa;

3. tenere il **registro degli omaggi**, sul quale annotare l'ammontare complessivo delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno, distinte per aliquota.

## TRATTAMENTO IRPEF / IRES

Ai fini reddituali, gli acquisti dei beni in esame rientrano tra le **spese di rappresentanza** di cui all'art. 108, comma 2, TUIR in base ai criteri contenuti nel citato DM 19.11.2008, senza distinzioni, come sopra evidenziato, **tra beni oggetto e non oggetto dell'attività dell'impresa.**

Di conseguenza, risultano applicabili le regole sopra illustrate con riferimento agli omaggi fatti ai clienti di beni non oggetto dell'attività.



### **TRATTAMENTO IRAP**

Ai fini IRAP, per i costi sostenuti per l'acquisto di beni oggetto dell'attività destinati ad omaggio per i clienti valgono le considerazioni sopra illustrate con riferimento ai beni non oggetto dell'attività destinati ad essere omaggiati ai clienti.

Detti costi sono quindi:

- **deducibili** per i soggetti che applicano il metodo **di bilancio**;
- **indeducibili** per i soggetti che applicano il metodo **fiscale**.

### **B.2) OMAGGI A DIPENDENTI**

#### **TRATTAMENTO IVA**

Trattandosi di beni oggetto dell'attività dell'impresa, al datore di lavoro è **consentita la detrazione dell'IVA** relativa a tali omaggi, che **non configurano spese di rappresentanza**.

La cessione gratuita va quindi **assoggettata ad IVA** ai sensi del citato n. 4) dell'art. 2, senza obbligo di rivalsa nei confronti dei destinatari.

Analogamente a quanto sopra esposto per gli omaggi ai clienti, all'atto dell'acquisto il datore di lavoro può **scegliere di non detrarre l'IVA** relativa a detti beni, **non assoggettando pertanto ad IVA la relativa cessione gratuita**.

#### **TRATTAMENTO IRPEF / IRES**

Anche in questo caso, il costo dei beni da omaggiare ai dipendenti rappresenta una spesa per prestazioni di lavoro **deducibile**.

#### **TRATTAMENTO IRAP**

Analogamente a quanto esposto con riferimento ai beni non rientranti nell'attività dell'impresa, anche in questo caso i costi sostenuti per gli omaggi ai dipendenti, dovrebbero rientrare nei "costi del personale" e pertanto risultare **indeducibili ai fini IRAP**.

Lo "**Studio Giampaoli**" rimane a Vostra completa disposizione per ogni ulteriore chiarimento.