

## TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI E DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA

Con la presente si intende fornire un riepilogo generale della normativa vigente che, anche in considerazione delle prossime festività, interessa numerose imprese ed operatori economici.

### Deducibilità ai fini IRES e IRPEF

L'articolo 108, comma 2, del Tuir, riconosce la deducibilità piena delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente se di valore unitario non superiore a 50 Euro.

Quando il valore unitario dei beni dati in omaggio supera il limite di Euro 50 si applicano le nuove regole sulle spese di rappresentanza, che ne prevedono la deducibilità nel periodo d'imposta in cui sono sostenute nel limite:

- dell'1,3% dei ricavi e degli altri proventi fino a 10 milioni di Euro;
- dello 0,5% dei ricavi e degli altri proventi per la parte eccedente 10 milioni e fino a 50 milioni di Euro;
- dello 0,1% dei ricavi e degli altri proventi per la parte eccedente 50 milioni di Euro.

Per essere qualificate di rappresentanza e, quindi, risultare deducibili secondo il criterio di cui sopra, le spese devono essere effettivamente sostenute e documentate e devono possedere le caratteristiche della loro gratuità per il destinatario del bene o del servizio, di inerenza e congruità: le spese devono essere finalizzate alla promozione sul mercato dei beni o servizi dell'azienda o perseguire finalità di pubbliche relazioni ed essere ragionevoli in funzione dell'obiettivo di generare benefici economici per l'impresa o coerenti rispetto alle pratiche e agli usi commerciali propri del settore in cui opera l'azienda.

Quando l'omaggio è composto da più beni (es. il cesto natalizio), il limite di 50 Euro va riferito al valore complessivo dell'omaggio e non a quello dei singoli beni che lo compongono.

### La deducibilità ai fini IVA

Per quanto riguarda il trattamento ai fini Iva, per i beni ceduti a titolo di omaggio va fatta una distinzione:

- a) beni diversi cioè non aventi alcuna attinenza con l'attività esercitata dall'impresa.

I beni ceduti a titolo gratuito, la cui produzione o il cui commercio **NON rientra** nell'attività di impresa, sono soggetti ad un trattamento IVA differenziato a seconda del loro valore unitario:

- in caso di **valore unitario superiore a Euro 25,82**, l'imposta assolta all'atto dell'acquisto è indetraibile e la successiva cessione è irrilevante (non va fatturata perché l'operazione risulta essere "fuori campo IVA"). In questo caso, l'IVA rappresenta un onere aggiuntivo al costo dell'omaggio e deve essere considerata nella verifica del predetto limite di 50 Euro;
- in caso di **valore unitario NON superiore a Euro 25,82**, l'imposta assolta all'atto dell'acquisto è detraibile e la successiva cessione omaggio è fuori campo IVA.

Quanto sopra vale anche nell'ipotesi in cui i beni, di costo unitario non superiore a Euro 25,82, siano costituiti da alimenti e bevande. E' stato, infatti, specificato che è consentita la detrazione per detti beni di costo unitario non superiore a Euro 25,82 nel caso in cui gli stessi, destinati ad essere ceduti a titolo gratuito, rientrino fra le spese di rappresentanza. 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.

## TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI E DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA

b) beni prodotti o commercializzati dall'impresa e, quindi, rientranti nella propria attività;

indipendentemente dal fatto che la spesa relativa al bene che si intende omaggiare possa o meno essere qualificata come spesa di rappresentanza, l'impresa ha la possibilità di scegliere di non detrarre l'IVA a credito relativa all'acquisto dei beni oggetto dell'attività e destinati ad essere ceduti come omaggio, al fine di non assoggettare ad IVA la successiva cessione gratuita;

se si ritiene che la spesa relativa al bene oggetto dell'attività ceduto gratuitamente possa essere qualificata "spesa di rappresentanza", l'IVA a credito è detraibile solo per i beni di costo unitario non superiore a Euro 25,82 mentre la cessione del bene è rilevante ai fini IVA indipendentemente dal valore dello stesso, ferma restando l'esclusione da IVA della cessione gratuita se non è stata detratta l'IVA sull'acquisto;

se si ritiene che la spesa relativa al bene oggetto dell'attività ceduto gratuitamente NON possa essere qualificata "spesa di rappresentanza", l'IVA a credito è detraibile a prescindere dall'importo e la cessione gratuita è rilevante ai fini IVA indipendentemente dal valore del bene, ferma restando la possibilità di "rinunciare" alla detrazione escludendo così dall'IVA la cessione gratuita.

Pertanto, il cedente può:

emettere autofattura, anche globale mensile per tutte le cessioni effettuate nel mese, indipendentemente dal valore del bene e assoggettando ad IVA il bene ceduto in base al suo prezzo di acquisto o di costo alla data di effettuazione dell'operazione (e non secondo il valore normale), privilegiando la delicatezza nei confronti del destinatario dell'omaggio;

emettere regolare fattura con applicazione dell'imposta.

### La disciplina per i lavoratori autonomi

Come specificato dall'Agenzia delle Entrate, la nuova disciplina delle spese di rappresentanza ha, invece, rilevanza anche per i lavoratori autonomi per quanto riguarda l'individuazione delle spese che possono essere qualificate spese di rappresentanza.

Le regole richiamate per le imprese non si applicano ai professionisti. Per tali soggetti, infatti, è consentito dedurre i costi sostenuti a titolo di spese di rappresentanza nel limite dell'1% dei compensi percepiti nell'anno.

I professionisti sono differenziati dalle imprese anche ai fini IVA. Le cessioni gratuite di beni non superiori a 25,82 Euro devono essere assoggettate all'imposta con i conseguenti obblighi di fatturazione.

Per evitare quanto sopra è opportuno che il professionista, consideri indetraibile l'IVA pagata all'atto dell'acquisto dell'omaggio. La successiva cessione sarà quindi fuori campo IVA.

### Omaggi a dipendenti

Il costo dei beni destinati ad omaggio dei dipendenti è deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'art. 95 del D.P.R. 917/86, in quanto costituiscono spese per prestazioni di lavoro dipendente. 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, risultano:

## TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI E DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA

- sempre soggette a tassazione le erogazioni liberali corrisposte in denaro;
- non concorrenti alla formazione del reddito quelle in natura (beni, servizi o buoni rappresentativi degli stessi) se di importo non superiore ad Euro 258,23.

Si fa osservare che l'Agenzia delle entrate nella Circolare n. 34/E/2009, ha chiarito che le spese per feste e ricevimenti organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o festività religiose o nazionali NON sono da considerare spese di rappresentanza se all'evento sono presenti esclusivamente dipendenti dell'impresa.

L'Agenzia delle Entrate ha infatti 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.

A tale proposito, non è ancora stato chiarito come tale spesa vada qualificata. In mancanza di espressa previsione, si ritiene che la stessa costituisca una liberalità a favore dei dipendenti che risulta, pertanto 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.
- Ai fini IVA, invece, l'imposta è totalmente indetraibile poiché la stessa è relativa ad un costo per i dipendenti che, con riferimento agli omaggi, non possiede il requisito dell'inerenza con l'esercizio dell'impresa.

Resta inteso che 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 (1,3% - 0,5% - 0,1%) ai ricavi/proventi della gestione caratteristica.

Le spese per gli acquisti di beni e per le cessioni gratuite di beni prodotti dall'impresa da destinare ad omaggio dei dipendenti rientrano nei "costi del personale" risultando, pertanto, indeducibili ai fini IRAP indipendentemente dalla natura giuridica del datore di lavoro.

Ai fini IVA, l'imposta sarà invece detraibile al momento dell'acquisto e, conseguentemente, la cessione gratuita sarà assoggettata ad Iva. 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 cessione gratuita.

Relativamente agli acquisti di beni da destinare ad omaggio ai dipendenti, l'Iva è indetraibile a prescindere dal costo per mancanza di inerenza con l'esercizio dell'impresa. Di conseguenza, la successiva cessione gratuita è esclusa da IVA.

Fonte: Art. 108 Tuir, Circolare Agenzia delle Entrate 34/E/2009

Busto Arsizio, 15 Dicembre 2010