

Dott. Francesco Ferri de Lazara
Dott. Enrico Grigolin
Avv. Filippo Lo Presti

Avv. Vincenza Valeria Cicero
Avv. Silvia Segato
Dott.ssa Hillary Romanato
Dott. Tommaso Gazzea
Dott.ssa Francesca Sturba
Avv. Nicola Mario Pierro
Dott.ssa Irene Pellizzato
Dott.ssa Alessia Segliani
Dott.ssa Giulia Veronese
Avv. Giulia Bassanini

Padova, 20 dicembre 2023
Spett.li
Sig.ri Clienti

OGGETTO: CIRCOLARE INFORMATIVA N. 12/2023

IL TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI NATALIZI

Gentili Clienti,

come di consueto, in occasione delle festività natalizie, si riepiloga il trattamento fiscale degli omaggi effettuati a clienti / dipendenti. Tale trattamento varia a seconda se il bene, oggetto di omaggio, rientra o meno nell'attività svolta e se viene rispettato o meno il limite di 50,00 € delle spese "di rappresentanza". Si evidenzia, inoltre, che il corretto trattamento fiscale da individuare varia a seconda se il destinatario dell'omaggio sia un cliente oppure un dipendente.

Per una maggiore chiarezza espositiva si riportano le diverse casistiche per determinare il corretto trattamento fiscale.

OMAGGI DI BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITA' CEDUTI GRATUITAMENTE A CLIENTI

L'Iva relativa all'acquisto di beni successivamente ceduti gratuitamente a clienti risulta detraibile quando questi sono:

- classificabili come spese di rappresentanza;
- di costo unitario non superiore a 50,00 €.

Affinché l'Iva possa risultare detraibile occorre che **le spese di rappresentanza soddisfino il requisito dell'inerenza** ossia:

- quando sono sostenute con finalità promozionali e di pubbliche relazioni;
- ragionevoli in funzione dell'obiettivo di generare benefici economici;

- coerenti con gli usi e le pratiche commerciali del settore.

Si ricorda, pertanto che **per le spese di rappresentanza il cui costo unitario supera i 50,00 €, l'Iva risulta indetraibile.**

Se l'omaggio è rappresentato da più beni costituenti un'unica confezione allora per stabilire se è stato superato il limite dei 50,00 € è necessario considerare il costo dell'intera confezione e non quello dei singoli componenti. Risulterà, dunque, indetraibile l'IVA relativa all'acquisto di un cesto di costo superiore a 50,00 € anche qualora sia composto da beni di costo unitario inferiore a tale limite.

La detraibilità dell'Iva è riconosciuta anche se i beni regalati sono costituiti da alimenti e bevande a condizione che la spesa sostenuta rientri in quelle "di rappresentanza" e il costo unitario non sia superiore a 50,00 €.

Quanto esposto finora, con riferimento alle imprese, **trova applicazione anche per** gli omaggi, che costituiscono "spese di rappresentanza", effettuati da **lavoratori autonomi / professionisti.**

Per quanto riguarda il trattamento ai fini IRPEF / IRES **le spese di rappresentanza sono deducibili** per l'impresa:

- integralmente nell'anno di sostenimento se di valore unitario non superiore a 50,00 €;
- se di valore unitario pari o superiore a 50,00 €, nel limite massimo risultante dall'applicazione di una percentuale fissata in base all'ammontare dei ricavi / proventi come di seguito schematizzato:

Ricavi	Importo massimo deducibile
Fino a 10 milioni €	1,5%
Per la parte eccedente i 10 milioni € e fino a 50 milioni €	0,6%
Per la parte eccedente i 50 milioni €	0,4%

Per i lavoratori autonomi / professionisti e studi associati, invece, il limite massimo deducibile è rappresentato dall'1% dei compensi incassati nell'anno, a prescindere dal valore unitario.

OMAGGI DI BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITA' CEDUTI GRATUITAMENTE A DIPENDENTI

La cessione gratuita a favore di dipendenti **non può essere considerata come spesa di rappresentanza** in quanto non si configura la finalità promozionale, di conseguenza, l'iva relativa ai beni destinati ai dipendenti è indetraibile per mancanza di inerenza, indipendentemente dal costo.

Per quanto riguarda il trattamento IRPEF / IRES, di seguito viene analizzato il trattamento fiscale da parte del datore di lavoro e quello da parte del dipendente.

Per il datore di lavoro, le spese sostenute in denaro / natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori sono ricomprese fra le spese per prestazioni di lavoro deducibili. Anche per i lavoratori autonomi il costo degli omaggi destinati ai dipendenti è deducibile.

Per il dipendente, al fine di verificare la tassazione in capo ad esso delle erogazioni liberali concesse in occasione di festività è necessario distinguere se le stesse siano state corrisposte in denaro o in natura.

- **Le erogazioni liberali concesse in denaro**, concorrono sempre alla formazione del reddito imponibile del dipendente e, di conseguenza, assoggettate a tassazione. Fanno eccezione le somme erogate / rimborsate per le spese relative alle utenze domestiche (acqua / elettricità / gas) in quanto sono "equiparate" alle erogazioni in natura;
- **le erogazioni liberali concesse in natura**, se complessivamente non sono superiori a 3.000 € per i dipendenti con figli fiscalmente a carico (tale limite è ridotto a 258,23 € per i dipendenti senza figli a carico), non concorrono alla formazione del reddito mentre, se superiori a 3.000 € (o 258,23 €) concorrono per l'intero ammontare alla formazione del reddito del dipendente.

Si sottolinea che per l'anno 2023, grazie al "Decreto Lavoro", è stato **innalzato a 3.000 € il valore dei fringe benefit concessi dal datore di lavoro ai dipendenti con figli a carico che non concorrono alla formazione del reddito imponibile**. Nel predetto limite sono state ricomprese anche le somme erogate / rimborsate dal datore di lavoro per le spese relative alle utenze domestiche di acqua / elettricità / gas ai dipendenti.

Il c.d. "bonus carburante", invece, rappresenta un'agevolazione ulteriore e autonoma rispetto alle erogazioni liberali e, pertanto, non dev'essere considerato per la verifica del superamento o meno del

limite di 3.000 € (o 258,23 € per i dipendenti senza figli a carico). Sono considerate erogazioni liberali in natura anche quelle effettuate mediante documenti di legittimazione, in formato cartaceo o elettronico, riportanti un valore nominale (c.d. “voucher”).

BENI OGGETTO DELL'ATTIVITA' CEDUTI GRATUITAMENTE A CLIENTI

In merito al trattamento Iva dell'acquisto di beni oggetto dell'attività ceduti gratuitamente a clienti possono verificarsi tre casi:

- indipendentemente dal fatto che la spesa possa essere qualificata “di rappresentanza” o meno, **l'impresa può scegliere di non detrarre l'Iva a credito** dell'acquisto dei beni oggetto dell'attività al fine di non assoggettare ad Iva la relativa cessione gratuita;
- **se la spesa per il bene oggetto dell'attività che si intende regalare è qualificata “di rappresentanza”**, l'Iva a credito è detraibile solo per i beni di costo unitario non superiore a 50,00 € mentre la cessione del bene è rilevante ai fini Iva indipendentemente dal valore dello stesso, fermo restando che, se la società non si è detratta l'Iva sull'acquisto, allora la cessione gratuita è esclusa da Iva;
- **se la spesa relativa al bene oggetto dell'attività che si intende regalare non può essere qualificata “di rappresentanza”**, l'Iva a credito è detraibile e la cessione gratuita è rilevante ai fini Iva indipendentemente dal valore del bene, fermo restando che, se la società non si è detratta l'Iva sull'acquisto, allora la cessione gratuita è esclusa da Iva.

In presenza di una cessione gratuita rilevante ai fini Iva:

- la base imponibile Iva è 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”;
- la rivalsa dell'Iva non è obbligatoria, nel caso in cui la rivalsa dell'Iva non operi l'imposta rimane a carico del cedente rappresentando un costo indeducibile.

In assenza di rivalsa l'operazione può essere documentata in modi differenti utilizzando, alternativamente, una delle soluzioni di seguito elencate:

- **tenendo un registro degli omaggi** sul quale viene annotato l'ammontare complessivo delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno, distinte per aliquota;
- **emissione di una fattura con applicazione dell'Iva**, senza addebitare la stessa al cliente specificando che si tratta di "omaggio senza rivalsa dell'Iva ex art. 18, D.P.R. n. 633/72";
- **emissione di un'unica autofattura**, che va annotata solamente nel registro delle fatture emesse, con indicazione del valore dei beni, aliquota e imposta specificando che si tratta di "autofattura per omaggi". A tal fine è utilizzabile il **tipo di documento TD27**, indicando i dati del cedente / prestatore sia nella sezione dati del cedente che del cessionario.

Ai fini IRPEF e IRES gli acquisti dei beni in esame rientrano tra le spese di rappresentanza senza distinzione tra beni oggetto e non oggetto dell'attività dell'impresa per cui, **sono applicabili le regole sulla deducibilità viste per la cessione gratuita di beni non oggetto dell'attività a clienti.**

BENI OGGETTO DELL'ATTIVITA' CEDUTI GRATUITAMENTE A DIPENDENTI

Gli omaggi ai dipendenti di beni oggetto dell'attività dell'impresa **non configurano spese di rappresentanza**, pertanto, l'Iva è detraibile e la cessione gratuita va assoggettata ad Iva senza obbligo di rivalsa sui destinatari. Come per gli omaggi ai clienti, però, il datore di lavoro può scegliere di non detrarre l'iva per l'acquisto di beni in modo da non assoggettare ad Iva la relativa cessione gratuita.

Per quanto riguarda il trattamento ai fini IRPEF e IRES, **anche l'omaggio ai dipendenti di un bene oggetto dell'attività rappresenta una spesa deducibile** per il datore di lavoro mentre, in capo al dipendente è applicabile quanto visto per i beni non oggetto dell'attività (tassazione in base all'ammontare annuo superiore al limite fissato per il 2023 a 3.000 € o 258,23 €).

Ai fini IRAP i **costi sostenuti** per l'acquisto di beni oggetto dell'attività e ceduti gratuitamente a dipendenti **risultano indeducibili**, salvo quando possono risultare deducibili ai fini IRAP per l'applicazione della deduzione per il costo residuo del personale dipendente a tempo indeterminato.

BUONI ACQUISTO

Per quanto riguarda il trattamento Iva per i buoni acquisto occorre individuare se questi sono monouso oppure multiuso. In particolare:

- **il buono monouso è assoggettato ad Iva** al momento dell'emissione;
- **il buono multiuso** (potendo essere utilizzato per l'acquisto di beni differenti) **non è assoggettato ad Iva** in quanto l'imposta sarà applicata nel momento in cui il buono viene utilizzato da parte del cliente / dipendente per l'acquisto del bene / servizio.

Per quanto riguarda il trattamento ai fini IRES del costo sostenuto dall'impresa / datore di lavoro per l'acquisto di buoni da omaggiare a clienti / dipendenti **si segue quanto visto con riferimento ai costi sostenuti per i beni non oggetto dell'attività**. Per la tassazione ai fini IRPEF in capo al dipendente, **si considera il limite dei 3.000 €** (o 258,23 €) entro i quali il buono acquisto / voucher non configura reddito tassabile.

OMAGGI PER CONTRIBUENTI MINIMI / FORFETTARI

Per quanto riguarda l'Iva, ai contribuenti minimi / forfettari **non è consentito detrarre l'Iva sugli acquisti**.

Ai fini IRPEE, **per i contribuenti forfettari le spese / oneri sostenuti non assumono rilevanza** in quanto il reddito imponibile è determinato dall'applicazione, sui ricavi / compensi, del coefficiente di redditività previsto in base al settore di attività.

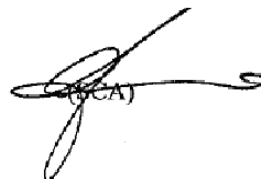
BUFFET / PRANZO / CENA DI NATALE

Il buffet / pranzo / cena organizzati dall'impresa / datore di lavoro per lo scambio di auguri **seguono un trattamento differente a seconda se sono organizzati:**

- **esclusivamente per i dipendenti**,
 - rappresentando una liberalità a loro favore, l'Iva risulta indetraibile, mentre il costo risulta deducibile nel limite del 75% della spesa sostenuta (come previsto per le spese di vitto e alloggio) nel limite del 5 per mille dell'ammontare delle spese prestazioni di lavoro dipendente. Per l'IRAP il costo risulta indeducibile ma potrebbe risultare deducibile applicando la deduzione per il costo residuo del personale;
- **(anche) con soggetti terzi rispetto all'impresa,**

- l'Iva risulta indetraibile, il costo deducibile nel limite del 75% della spesa sostenuta e nel limite massimo annuale parametrato ai ricavi / proventi della gestione caratteristica (1,5% - 0,6% - 0,4%).

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali chiarimenti,
Cordiali Saluti



(SCA)