

Il trattamento fiscale degli omaggi natalizi dopo le modifiche del Decreto Semplificazioni

lunedì, 1 dicembre 2014



E' il momento di esaminare con attenzione il trattamento fiscale degli omaggi, analizzandone tanto i profili IVA – recentemente modificati ad opera del decreto sulle semplificazioni fiscali – quanto le regole di deducibilità per imprese e lavoratori autonomi

D.Lgs. n. 175 del 2014, art. 30

D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2

D.P.R. n. 633 del 1972, art. 39

D.P.R. n. 917 del 1986, art. 54

Circ. Ag. Entrate n 34/E del 13 luglio 2009

Ris. Ag. Entrate n. 21/E del 22 febbraio 2011

Circ. Min. n. 20, prot. n. 270516 del 30 aprile 1980

Circ. Ag. Entrate n. 188/E del 16 luglio 1998

Circ. Ag. Entrate n. 193/E del 23 luglio 1998

Circ. Ag. Entrate n 54/E del 19 giugno 2002, par. 16.6

Il D.Lgs. n. 175 del 21.11.2014 (cd. Decreto semplificazioni) pubblicato il 28 novembre 2014, prevede che il costo - o valore unitario rilevante - degli omaggi di beni non rientranti nell'attività propria d'impresa sarà pari a 50 Euro, sia ai fini della detrazione IVA (quindi, verrà meno la precedente soglia di Euro 25,82), sia con riferimento alla deducibilità ai fini delle imposte sui redditi.

Di fatto, il Decreto semplificazioni ha innalzato il valore unitario rilevante ai fini IVA allo scopo di allinearli a quello previsto dal TUIR.

Analizziamo quindi nel suo complesso, sia ai fini IVA che delle imposte dirette, il regime fiscale riservato agli omaggi tenendo presente che in merito al trattamento IVA si prenderà già a riferimento la nuova soglia di Euro 50 ancorché, sino al 13 dicembre 2014 (data di entrata in vigore delle norme contenute nel D.Lgs. n. 175/2014), varrà la precedente soglia di detrazione pari ad Euro 25,82.

Attenzione

Si fa presente che con l'aumento della soglia di detrazione IVA ad Euro 50,00 si avranno effetti anche sull'imposizione diretta considerato che prima delle modifiche apportate dal Decreto semplificazioni, la parte di IVA indetraibile incrementava il valore del bene ceduto gratuitamente rendendolo a volte indeducibile.

Si ricorda, inoltre, che la particolare disciplina relativa agli omaggi di valore unitario non superiore a 50,00 Euro torna applicabile unicamente ai "beni" di modico valore distribuiti gratuitamente e non è, al contrario, riferibile alle spese relative a "servizi".

GLI OMAGGI FATTI DA SOGGETTI ESERCENTI ATTIVITÀ D'IMPRESA: PROFILI IVA

L'art. 2, co. 2, punto 4), del D.P.R. n. 633/1972 evidenzia una particolare disciplina per le cessioni gratuite di beni.

La disposizione prevede che le cessioni "senza corrispettivo" (o gratuite) di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa sono imponibili ai fini IVA, con diritto alla detrazione IVA senza limitazioni (a meno che non vi siano limitazioni al diritto della detrazione IVA proprie della società, ad es. pro-rata di detrazione). Ciò allo scopo di evitare che i beni stessi, ancorché a titolo gratuito, giungano detassati al consumo e siano, quindi, in condizioni di disequilibrio concorrenziale rispetto agli altri beni simili.

Nota Bene: Le cessioni gratuite di beni che rientrano nell'attività propria dell'impresa comportano l'emissione del documento di trasporto al fine di superare le presunzioni di cessione (e di acquisto per il destinatario degli stessi) di cui al D.P.R. n. 441/1997 così come precisato dalla C.M. 23 luglio 1998, n. 193/E.

Modalità di assolvimento dell'obbligo di versamento dell'IVA da parte del cedente che ha proceduto alla rivalsa dell'IVA

Nel caso in cui il cedente proceda alla rivalsa dell'IVA, nei confronti del cessionario:

- deve emettere fattura in duplice copia, così realizzando l'addebito dell'IVA;
- il cessionario annota la fattura ricevuta nel registro IVA acquisti e può, conseguentemente, esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA.

Modalità di assolvimento dell'obbligo di versamento dell'IVA da parte del cedente in assenza della rivalsa dell'IVA

È consentita l'adozione di tre procedure alternative:

a) fattura ordinaria:

- in tale ipotesi il soggetto cedente emette fattura in duplice copia e non esercita la rivalsa, specificandolo nella fattura con adeguata dicitura; il cessionario cui è destinato l'omaggio riceve la fattura e la annota nel registro IVA acquisti senza procedere alla detrazione dell'IVA;

b) annotazione sul registro omaggi:

- da tenere in conformità delle norme previste dall'art. 39 del DPR n. 633/1972;

c) autofattura:

- si fa presente che risulta possibile anche emettere una sola autofattura mensile per tutte le cessioni del mese. In tale ipotesi il documento, con la dicitura "autofattura per omaggi", deve contenere indicazione:

- del valore normale dei beni ceduti;
- delle aliquote IVA applicabili;
- delle relative imposte.

Il documento segue la numerazione delle fatture di vendita e viene annotato nel registro delle fatture emesse; l'imponibile fa parte del volume d'affari IVA.

Sempre il medesimo punto 4) del co. 2 dell'art. 2 del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che sono escluse dall'IVA le cessioni gratuite di beni per i quali, all'atto dell'acquisto, non è stata operata la detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 e quelle dei beni, la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa, di costo o valore unitario non superiore a euro 50,00.

Con circ. n. 188/E del 16 luglio 1998 è stato precisato che: "Gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio, non rientrano nell'attività propria dell'impresa, costituiscono sempre spese di rappresentanza con conseguente indetraibilità dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 19-bis1, del DPR n. 633/1972, a prescindere dal loro valore unitario e dal loro costo. Ne consegue che la successiva cessione gratuita costituisce operazione non rilevante ai fini dell'Iva ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 4). Viceversa, 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 e le relative cessioni gratuite devono essere assoggettate ad imposta ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 4), del DPR n. 633 del 1972".

Alla luce di tale interpretazione, le cessioni gratuite e gli omaggi a terzi (clienti e fornitori) di beni non prodotti e non commercializzati dall'impresa sono esclusi da IVA, a prescindere dal valore o costo unitario degli stessi.

Nota Bene: Ancorché ad oggi non sussista una pronuncia ufficiale, si ritiene preferibile emettere il DDT (ovvero altra prova di contenuto equivalente) anche per gli omaggi di beni che non rientrano nell'ambito dell'attività propria dell'impresa, al fine di dimostrare l'inerenza dell'acquisto.

Il caso: il cesto natalizio

Capita sovente che il bene acquistato per essere destinato ad "omaggio" consiste in cesti o confezioni di generi alimentari. Per tali beni, il computo dei limiti indicati in precedenza deve essere fatto con riferimento all'entità che rappresenta l'omaggio (il "cesto natalizio").

Inoltre, si fa presente che gli omaggi consistenti in prodotti alimentari (panettoni, dolci, vini, ecc.) perdono la loro specifica qualificazione e, quindi, ai fini IVA devono essere trattati allo stesso modo degli omaggi non alimentari (penne, agende, ecc.), quindi, se tali beni sono destinati ad essere omaggiati e se di valore inferiore ad Euro 50, è possibile detrarre l'IVA sull'acquisto (CM 19.06.2002, n. 54/E, par. 16.6).

Schema riassuntivo (con le novità del Decreto semplificazioni)

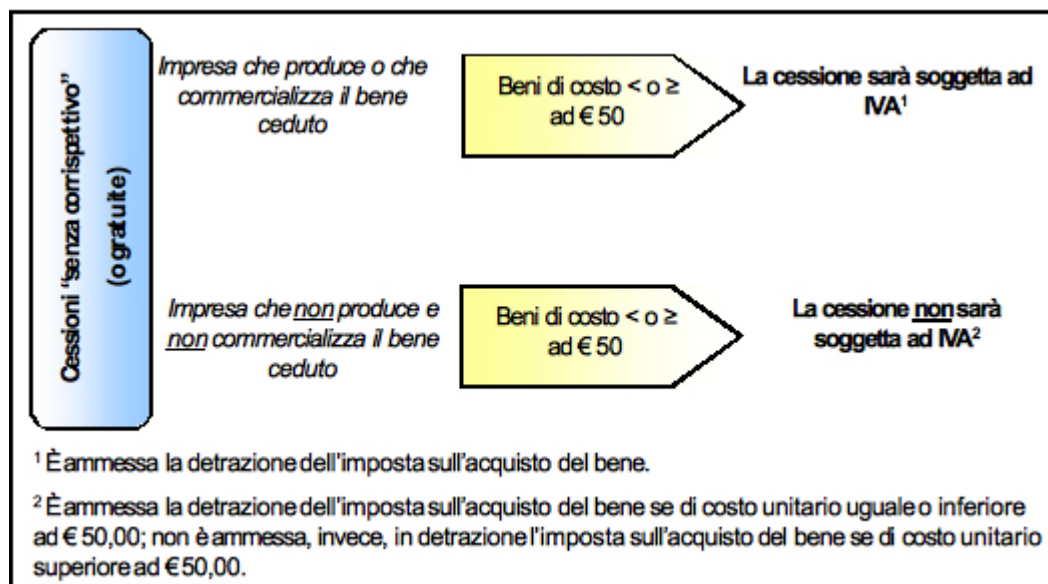


Tabella: aspetti IVA degli omaggi ai dipendenti

Tipologia di operazione	Regime IVA
Cessione gratuita di beni, che non rientrano nell'attività d'impresa, destinati ai dipendenti	- Indetraibilità dell'IVA sull'acquisto (sul punto la R.M. 16 ottobre 1990, n. 666305 ha chiarito che in tale fattispecie è assente il presupposto dell'inerenza dell'operazione in argomento con l'attività esercitata dall'impresa); - cessione fuori campo IVA ai sensi dell'art. 2, co. 2 n. 4, del DPR n. 633/1972
Cessione gratuita di beni, che rientrano nell'attività d'impresa, destinati ai dipendenti	- Detraibilità dell'IVA; - cessione soggetta ad IVA.

Tabella: aspetti IVA degli omaggi a soggetti residenti in altro Paese della UE diverso dall'Italia

Tipologia di operazione	Regime IVA
Cessioni di beni prodotti o commercializzati abitualmente dall'impresa cedente	- Anche nel caso in cui il cessionario sia un soggetto passivo IVA "stabilito" in altro Paese della UE non si è in presenza di una cessione intracomunitaria di beni di cui all'art. 41 del D.L. n. 331/1993 in quanto manca l'onerosità della cessione; - ne consegue che la cessione a titolo gratuito è imponibile ai fini IVA (come chiarito dalla C.M. n. 13/E/1994, torna applicabile la medesima disciplina prevista per le cessioni in Italia).
Cessioni di beni non prodotti o commercializzati abitualmente dall'impresa cedente	- Cessione esclusa da IVA; - così come chiarito dalla C.M. n. 13/E/1994, torna applicabile la medesima disciplina prevista per le cessioni in Italia.

Tabella: aspetti IVA degli omaggi a soggetti residenti in un Paese extra-UE

Tipologia di operazione	Regime IVA
Cessioni di beni prodotti o commercializzati abitualmente dall'impresa cedente	- Cessioni non imponibili IVA ai sensi dell'art. 8, co.1 lett. a) e b) del DPR n. 633/1972; - obbligo da parte del cedente di porre in essere tutti i connessi adempimenti contabili e di documentazione dell'uscita dei beni dal territorio doganale dell'U.E.; - essendo cessioni senza corrispettivo non rilevano ai fini del plafond per l'esportatore abituale.
Cessioni di beni non prodotti o commercializzati abitualmente dall'impresa cedente	- Cessioni fuori campo IVA ai sensi dell'art. 2, co. 2 n. 4, del DPR n. 633/1972; - necessità di redigere apposito documento comprovante l'operazione stessa (ad es., fattura pro forma).

DEDUCIBILITÀ IN CAPO ALL'IMPRESA CHE CEDE GLI OMAGGI

Gli omaggi di beni costituiscono spese di rappresentanza (aventi i requisiti prescritti dal D.M. 19.11.2008), quindi, ai fini della deducibilità in tema di imposte sui redditi valgono le regole dettate dal co. 2 dell'art. 108 del TUIR:

- se di valore unitario non superiore ad Euro 50,00 (al lordo dell'IVA indetraibile), sono interamente deducibili;
- se di valore unitario superiore ad Euro 50,00 (al lordo dell'IVA indetraibile), tali spese sono deducibili in percentuale rispetto ai ricavi della gestione caratteristica. E più precisamente:
 - o nel limite dell'1,3%: fino a 10 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica;
 - o nel limite dello 0,5%: per la parte eccedente i 10 milioni di euro fino a 50 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica;
 - o nel limite dello 0,1%: per la parte eccedente i 50 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica.

Tenendo presente che la parte di spesa che eccede tali limiti percentuali va considerata interamente indeducibile.

Con riferimento, invece, all'Irap si fa presente che:

- se si utilizza il "metodo di bilancio" ex art. 5, D.Lgs. n. 446/1997, riservato ai soggetti IRES e alle ditte individuali o società di persone in contabilità ordinaria che hanno optato per tale metodo, le spese in esame rientrano nella voce B.14 del Conto economico, quindi, interamente deducibili ai fini IRAP;
- se si utilizza il "metodo fiscale" ex art. 5-bis, D.Lgs. n. 446/1997, riservato ai soggetti IRPEF, le spese in esame non rientrano tra i componenti rilevanti espressamente previsti e quindi le stesse risultano indeducibili ai fini IRAP.

GLI OMAGGI FATTI DA ARTISTI E PROFESSIONISTI: PROFILI IVA

La previsione normativa di cui all'art. 2, co. 1, n. 4, prima parte, del D.P.R. n. 633/1972 a smentire la talvolta asserita specularità della disciplina IVA delle cessioni "senza corrispettivo" (omaggi), non si applica agli esercenti arti e professioni. Ciò è desumibile dal tenore della disposizione di legge che, facendo riferimento ai beni oggetto della "attività propria dell'impresa", non può che riferirsi esclusivamente ai soggetti di cui all'art. 4, D.P.R. n. 633/1972, ovvero i soggetti che esercitano attività d'impresa.

Di conseguenza, nel caso in cui un esercente arti e professioni ponga in essere una cessione a titolo gratuito, l'operazione non sarà rilevante ai fini IVA perché priva del requisito oggettivo (natura di cessione di bene ai sensi dell'art. 2) e quindi tale da considerarsi fuori dal campo di applicazione del tributo.

Va da sé che per tali cessioni non vi sarà l'obbligo di emissione di fattura.

Al riguardo, la circolare 30 aprile 1980, n. 20, prot. n. 270516, ha precisato che "le cessioni gratuite di beni poste in essere da artisti e professionisti sono invece da considerare fuori del campo di applicazione del tributo, non esistendo disposizioni – analogamente a quanto previsto per le cessioni gratuite effettuate nell'esercizio di impresa – che ne prevedono la imponibilità."

Nota Bene: Gli artisti e professionisti potranno procedere alla detrazione dell'IVA per i beni, ceduti gratuitamente, di costo unitario pari o inferiore ad Euro 50,00.

DEDUCIBILITÀ DEGLI OMAGGI IN CAPO AI LAVORATORI AUTONOMI

Ai sensi dell'art. 54, co. 5 del TUIR, sono espressamente comprese tra le spese di rappresentanza quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito.

Ciò posto si fa presente che sia ai fini Irpef che Irap le spese di rappresentanza (nel caso in esame omaggi) sono deducibili nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta, a prescindere dal valore unitario dell'omaggio.

Casi particolari	
Buoni acquisto(c.d. voucher)	- Ai fini IVA è stato chiarito che (RM 22.2.2011, n. 21/E) “i buoni/voucher utilizzabili per l’acquisto di beni e/o servizi non possono qualificarsi quali titoli rappresentativi di merce, bensì quali semplici documenti di legittimazione ai sensi dell’articolo 2002 del codice civile. In sostanza, il buono può essere considerato ... un documento che consente l’identificazione dell’avente diritto all’acquisto di un bene o di un servizio, con la possibilità di trasferire tale diritto senza l’osservanza delle forme proprie della cessione”. Pertanto la cessione di tali “buoni” è fuori campo IVA ai sensi dell’art. 2, co. 3, lett. a) del DPR n. 633/1972. Sempre la citata RM n. 21/E/2011 ha chiarito che medesime considerazioni valgono anche in merito ai “buoni acquisto o regalo acquistati dalle aziende per la successiva consegna gratuita a propri dipendenti o a clienti e fornitori per finalità promozionali ...”; - ai fini delle imposte dirette (Irpef ovvero IRES) ancorché ad oggi non vi sia stato un chiarimento ufficiale da parte dell’Amministrazione finanziaria sembra ragionevole che gli stessi siano deducibili come per le spese di rappresentanza (quindi, prendendo a riferimento gli artt. 54 e 108 del TUIR); - nel caso in cui il buono acquisto venga dato ai dipendenti si ritiene che lo stesso non concorra alla formazione del reddito se di importo non superiore ad Euro 258,23.
Cene/buffet di natale con terzi ovvero con dipendenti	La CM n. 34/E del 2009 ha chiarito che rientrano tra le spese di rappresentanza, e dunque sono soggette alla disciplina fiscale ad esse spettanti, le spese per feste e ricevimenti organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o festività religiose o nazionali, purché alle stesse non vi partecipino esclusivamente dipendenti. Conseguentemente: - la relativa IVA è indetraibile; - il costo, nel limite del 75% della spesa sostenuta (in quanto trattasi di prestazioni alberghiere e di ristorazione), è deducibile nel limite dell’ammontare massimo deducibile nell’anno previsto dal DM 19 novembre 2008 , ossia in proporzione (1,3% - 0,5% - 0,1%) ai ricavi/proventi della gestione caratteristica. Inoltre, ancorché l’Amministrazione finanziaria nulla dica in merito alla collocazione delle spese sostenute per cene/ buffet alle quali abbiano partecipato solo dipendenti, si ritiene che le stesse rientrino nella fattispecie delle liberalità a favore dei dipendenti, ragion per cui: - il costo è deducibile ai fini IRPEF/IRES: a) nel limite del 75% della spesa sostenuta per le spese di albergo e ristorante, così come previsto dal D.L. n. 112/2008; b) nel limite del 5% dell’ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi fissato dall’art. 100, co. 1 , TUIR; - l’IVA è indetraibile in considerazione del fatto che la stessa è relativa a un costo per i dipendenti che, come per gli omaggi, non possiede il requisito dell’inerenza con l’esercizio dell’impresa; - ai fini IRAP, il costo si ritiene sia deducibile per i soggetti che applicano l’art. 5 (metodo di bilancio) e indeducibile per coloro che determinano l’IRAP con l’art. 5-bis (metodo fiscale). È quindi completamente diverso il trattamento di tali spese che sono classificate come oneri di utilità sociale e, pertanto, disciplinate dall’art. 95 del TUIR.