

WINKLER & SANDRINI

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti - Revisori Contabili

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili
Dott.com. Peter Winkler
Mag. Stefan Sandrini
Dott. Stefan Engele
Dott.com. Martina Malferttheiner
Dott. Alfredo Molinari
Massimo Moser

Dott.com. Oskar Malferttheiner
Rag. Stefano Seppi
Dott.com. Andrea Tinti

Mitarbeiter – Collaboratori
Dott. Karoline de Monte
Mag. Iwan Gasser
Dott. Michael Schieder
Dott. Stephanie Vigil

Circolare

numero:	91i
del:	2018-12-14
autore:	Dott. Alfredo Molinari Dr. Peter Winkler

A tutti i nostri clienti

Trattamento fiscale di omaggi natalizi e di pranzi/buffet/cene di Natale

Come ogni anno, nel periodo dell'Avvento, molti imprenditori e lavoratori autonomi si interrogano sul trattamento fiscale degli omaggi di beni e dei pranzi/buffet/cene natalizie a favore dei collaboratori e dei clienti e di altri gruppi di interesse.

Nel caso dei regali natalizi, intesi come omaggi di beni e non quindi come pranzi/buffet/cene natalizie, è necessario distinguere se trattasi di beni di produzione o commercializzazione propria ovvero di merce non oggetto della propria attività.

Rispetto all'anno scorso non ci sono cambiamenti. Valgono ancora le disposizioni introdotte dal c.d. "Decreto Internazionalizzazione"¹ entrate a regime col periodo di imposta 2016 (nel caso di esercizio coincidente con l'anno solare). A partire invece dal 1° gennaio 2019 ci saranno da considerare le novità in tema di fatturazione elettronica e in tema di buoni monouso/multiuso ai fini Iva.

1 Regali ai clienti

1.1 Beni acquisiti esternamente (beni non oggetto della propria attività)

1.1.1 Imposte sui redditi

I costi per l'acquisto di regali di Natale ai clienti rappresentano delle spese di rappresentanza sia per gli imprenditori che per i lavoratori autonomi.

Per gli imprenditori le spese di rappresentanza² sono deducibili solo in misura percentuale sui ricavi derivanti dall'attività tipica dell'impresa, e precisamente in misura pari al: 1,5% (fino al 2015 era 1,3%) dei ricavi/proventi della gestione caratteristica fino a 10 milioni di euro, 0,6% (fino al 2015 era 0,5%) da 10 a 50 milioni di euro, 0,4% (fino al 2015 era 0,1 %) oltre i 50 milioni di euro³.

Sono in ogni caso interamente deducibili (e quindi non se ne tiene conto ai fini della determinazione degli importi percentuali di cui al precedente paragrafo), le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a € 50,00⁴.

1 Art. 9 del D.Lgs. 14/09/2015 n. 147, "Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese"

2 Art. 108, c. 2, DPR 917/86

3 Ante modifica ex art. 9 D.Lgs. 147/2015 dell'art. 108, c. 2, DPR 917/86, le percentuali erano previste dal DM 19/11/2008, dove si specifica pure quali siano le spese di rappresentanza. Tale decreto è stato emanato dopo che l'art. 1 c. 33, lettera p), Legge 244/2007 ha modificato l'art. 108, c. 2, DPR 917/86

4 Art. 108, c. 2, ultimo periodo, DPR 917/86 e art. 1, c. 4, DM 19/11/2008

I - 39100 Bozen - Bolzano, via Cavour - Straße 23/c, Tel. +39 0471 062828, Fax +39 0471 062829

E-Mail: info@winkler-sandrini.it, certificata E-Mail PEC: winkler-sandrini@legalmail.it

Internet <http://www.winkler-sandrini.it>, Steuer- und MwSt.-Nummer 0144587 021 3 codice fiscale e partita IVA
Raiffeisenkasse Bozen, Cassa Rurale di Bolzano - IBAN IT05 V 08081 11600 000300018180 - SWIFT RZSBIT21003

Per i lavoratori autonomi le spese di rappresentanza⁵ possono essere dedotte sino ad un massimale dell'1 % dei compensi incassati nel periodo d'imposta.

1.1.2 Imposta sul valore aggiunto (Iva)

L'Iva pagata sia dagli imprenditori che dai lavoratori autonomi per l'acquisto di regali natalizi a favore di clienti è **indetraibile**, in quanto trattasi appunto di spese di rappresentanza⁶. Tale principio trova però **un'eccezione** nel caso di regali con costo unitario di acquisto non superiore a € 50,00 (ante 13 dicembre 2014 tale limite era di € 25,82)⁷, per i quali l'Iva risulta detraibile.

Ciò vale anche se l'omaggio è rappresentato da alimenti e bevande⁸, per l'acquisto dei quali in generale è prevista l'indetraibilità dell'Iva⁹.

In presenza di pacchi e confezioni da regalo ciò che va considerato è il costo dell'intera confezione. Perciò è indetraibile l'Iva relativa all'acquisto di un cesto regalo di costo superiore a € 50,00, anche se composto da beni di costo unitario inferiore a tale limite.

Dal lato della cessione dei regali di Natale, essa non è una vendita bensì una cessione gratuita. Le cessioni gratuite costituiscono comunque di norma cessioni di beni e come tali scontano l'imposta¹⁰ ma anche in questo caso c'è un'importante eccezione che riguarda proprio i beni **acquistati dall'impresa** ad un costo non superiore a € 50,00 (ante 13 dicembre 2014 tale limite era di € 25,82)¹¹: pur essendo tale Iva detraibile, al pari delle cessioni gratuite di beni per i quali non sia stata operata al momento dell'acquisto la detrazione dell'Iva (appunto beni di costo unitario di acquisto superiore a € 50,00), non scontano l'imposta¹².

Per questi motivi per l'imprenditore la cessione del regalo natalizio è sempre irrilevante ai fini Iva (fuori campo Iva).

Per il lavoratore autonomo che consegna l'omaggio al cliente invece la cessione è fuori campo Iva solo nel caso di beni di valore unitario superiore a € 50,00, per i quali l'Iva relativa all'acquisto è come visto sopra indetraibile, mentre nel caso di cessione di beni di valore unitario inferiore a € 50,00, escludendo la norma solo i beni acquistati **dall'impresa**, essa è imponibile Iva, a meno che il lavoratore autonomo non decida di non detrarre l'Iva sull'acquisto e quindi, per quanto detto prima, non deve assoggettare ad Iva la successiva cessione gratuita.

1.2 Beni di produzione o commercializzazione propria (beni oggetto dell'attività)

1.2.1 Imposte sui redditi

Ai fini reddituali, gli acquisti dei beni in esame destinati ai clienti rientrano tra le spese di rappresentanza. Infatti ai fini reddituali non c'è distinzione tra beni oggetto e non oggetto dell'attività di impresa e pertanto ai fini reddituali valgono le stesse regole illustrate al paragrafo 1.1.1.

Tale distinzione ha rilevanza ai fini Iva per l'imponibilità o meno nel caso di cessioni gratuite di beni con costo unitario fino a € 50,00.

1.2.2 Imposta sul valore aggiunto (IVA)

Dal lato dell'acquisto del bene, l'impresa, essendo il bene oggetto della propria attività, può optare se considerarlo spesa di rappresentanza oppure no. Nel caso non lo consideri come spesa di rappresentanza l'Iva a credito è detraibile a prescindere dall'importo, mentre se lo considera

⁵ Art. 54, c. 5, DPR 917/86

⁶ Art. 19-bis1, c. 1, lett. h), DPR 633/72

⁷ Ex art. 30, c. 1, lett. c), D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, decreto rubricato "Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata", in G.U. 28/11/2014, n. 277

⁸ Circolare del Ministero delle Finanze n. 54/E del 19/06/2002 Punto 16.6. Si applica l'art. 19-bis1, c. 1, lett. h) e non lette. f) DPR 633/72

⁹ Art. 19-bis1, c. 1, lett. f) DPR 633/72

¹⁰ Art. 2, c. 2, n. 4, DPR 633/72

¹¹ Ex art. 30, c. 1, lett. a), D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, decreto rubricato "Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata", in G.U. 28/11/2014, n. 277

¹² Art. 2, c. 2, n. 4, DPR 633/72

come spesa di rappresentanza vale il ragionamento di cui al paragrafo 1.1.2, ossia l'Iva a credito è detraibile solo per i beni di costo unitario di acquisto non superiore a € 50,00.

Dal lato della cessione, per i regali ai clienti ricadenti nell'ambito dei beni di produzione o commercializzazione propria non vale l'eccezione di non imponibilità¹³ per le cessioni gratuite di beni con costo unitario fino a € 50,00, eccezione che vale appunto solo per i beni che non rientrano nell'attività propria dell'impresa. Questo significa che qui vale la regola generale ossia se l'impresa sceglie di detrarsi l'Iva sugli acquisti (cosa normale nel caso di beni oggetto della propria attività) la conseguente cessione, seppur gratuita, sconta l'imposta. L'Iva, ai sensi della legge comunitaria, va conteggiata sul prezzo di acquisto o in mancanza dal costo di beni simili¹⁴, e va quindi emessa una fattura.

Solo se non è stata detratta l'Iva sugli acquisti, la successiva cessione gratuita è esclusa da Iva e non va quindi emessa fattura.

Nel caso però di cessioni gratuite la rivalsa dell'Iva non è obbligatoria¹⁵. Generalmente in relazione agli omaggi la rivalsa non viene operata. L'Iva rimane perciò un costo indeducibile¹⁶ a carico del cedente. Se non viene effettuata la rivalsa l'impresa cedente può scegliere di:

- emettere una fattura con applicazione dell'Iva, senza addebitare la stessa al cliente, specificando che trattasi di “omaggio senza rivalsa dell'IVA ex art. 18, DPR n. 633/72”;
- 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 che trattasi di “autofattura per omaggi”. La stessa può essere singola per ciascuna cessione (“autofattura immediata”) oppure globale mensile per tutte le cessioni effettuate nel mese (“autofattura differita”). L'emissione del ddt, necessaria per avvalersi della fatturazione o autofatturazione differita, è comunque 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;
- tenere un apposito registro degli omaggi, sul quale annotare l'ammontare complessivo delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno, distinte per aliquota¹⁷.

1.3 Novità dal 1° gennaio 2019

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate¹⁸, a partire dal 1° gennaio 2019 anche le autofatture relative agli omaggi dovranno essere predisposte in formato elettronico e inviate al sistema d'interscambio.

Dalla concisa risposta si può desumere un principio che le autofatture (ovviamente quelle relative ad operazioni interne, non anche ad esempio quelle emesse nei confronti di prestazioni ricevute da un soggetto extracomunitario non residente, ossia rimangono fuori gli omaggi di beni destinati ad essere inviati fuori dal territorio dell'UE) sono delle vere e proprie fatture e quindi vanno sempre inviate al sistema d'interscambio. Sotto questo punto di vista si ritiene che anche le autofatture relative per esempio ad autoconsumo ovvero per beni o servizi destinati ad altre finalità estranee all'esercizio dell'attività d'impresa e (limitatamente ai beni) all'esercizio di arte e professioni debbano essere sempre inviate al sistema d'interscambio

13 Prevista dall'art. 2, c. 2, n. 4, DPR 633/72

14 Art. 13 DPR 633/72 e Circolare 34/E/2009 § 5.4

15 Art. 18, c. 3, DPR 633/72

16 Art. 99, c. 1, DPR 917/86

17 Punto VI della Circolare 27/04/1973 n. 32/501388 del Ministero delle Finanze

18 Già a novembre 2018 l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato nella sezione del proprio sito web dedicata alle “Risposte alle domande più frequenti”, i chiarimenti resi a seguito dei dubbi sollevati dai contribuenti in tema di fatturazione elettronica.
<https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/Nsilib/Nsi/Schede/Comunicazioni/Fatture+e+corrispettivi/FAQ+fe/Risposte+alle+domande+piu+frequenti+tutte/FR+risposte+alle+domande+piu+frequenti/FAQ+fatturazione+elettronica.pdf>
Le autofatture emesse per omaggi rientrano nella fattispecie dell'obbligo di fatturazione elettronica dal prossimo 1° gennaio 2019? Se sì, sono previsti particolari documenti?

Risposta Sì, le fatture emesse per omaggi vanno emesse come fatture elettroniche e inviate al Sistema d'interscambio.

quali fatture elettroniche.

Nei predetti casi la fattura viene inviata al sistema d'interscambio dall'emittente e viene ricevuta dallo stesso emittente che nel documento viene indicato sia come cedente/prestatore che come cessionario/committente.

Alla luce del predetto obbligo di fatturazione elettronica, è dubbia la possibilità di avvalersi ancora del metodo alternativo rappresentato dall'annotazione su un apposito "registro degli omaggi" dell'ammontare globale delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno e delle relative imposte, distinti per aliquote.

2 Regali ai collaboratori/dipendenti

2.1 Beni acquisiti esternamente (beni non oggetto della propria attività)

2.1.1 Imposte sui redditi

L'acquisto di regali di Natale per i propri collaboratori rappresenta una spesa per prestazioni di lavoro sostenuta in natura a titolo di liberalità a favore dei dipendenti ed è pertanto deducibile sia per un imprenditore che per un lavoratore autonomo¹⁹.

Dal punto di vista dell'imponibilità in capo al dipendente che riceve l'omaggio, mentre l'omaggio in denaro concorre sempre alla formazione del reddito del dipendente a prescindere dall'ammontare, nel caso di omaggi in natura (sono considerati in natura anche i buoni acquisto di cui si dirà al paragrafo 6) concorrono alla formazione del reddito del dipendente solo se nel periodo di imposta il loro valore è superiore a € 258,23²⁰.

2.1.2 Imposta sul valore aggiunto (Iva)

L'Amministrazione Finanziaria ha confermato²¹ che la cessione/erogazione gratuita di un bene/servizio a favore dei dipendenti, non può essere considerata spesa di rappresentanza in quanto priva del requisito di sostenimento per finalità promozionali²².

Di conseguenza, l'Iva relativa ai beni destinati ai dipendenti è da considerare indetraibile per mancanza di inerenza con l'esercizio dell'impresa, arte o professione²³, a prescindere dal costo. Tale indetraibilità determina l'esclusione da Iva della successiva cessione gratuita²⁴.

2.2 Beni di produzione o commercializzazione propria (beni oggetto dell'attività)

2.2.1 Imposte sui redditi

Anche in questo caso, il costo dei beni da omaggiare ai dipendenti rappresenta una spesa per prestazioni di lavoro deducibile. Vale il ragionamento effettuato al paragrafo 2.1.1.

2.2.2 Imposta sul valore aggiunto (Iva)

Nel caso di regali ricadenti nella ambito dei beni di produzione o commercializzazione propria, 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 Iva²⁵, senza comunque obbligo di rivalsa nei

19 Art. 95, c. 1, DPR 917/86

20 Art. 51, c. 3, DPR 917/86

21 Circolare 34/E del 13/07/2009

22 Attenzione che nella Circolare 188 del 16/07/1998, il Ministero delle Finanze aveva sostenuto 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'articolo 19-bis1*

23 Art. 19, c. 1, DPR 633/72

24 Art. 2, c. 2, n. 4, DPR n. 633/72

25 Art. 2, c. 2, n. 4, DPR 633/72

confronti dei destinatari²⁶.

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, al fine di non assoggettare ad Iva la relativa cessione gratuita.

3 IRAP

3.1 Imprenditori

Per il trattamento ai fini IRAP dei costi sostenuti per l'acquisto di beni destinati ad omaggio non c'è la differenza fra beni oggetto dell'attività e beni non oggetto dell'attività. Bisogna invece distinguere se sono destinati ai clienti oppure ai dipendenti.

Se sono destinati ad omaggio per i clienti il trattamento è differenziato a seconda del metodo ("da bilancio" o "fiscale") utilizzato.

Nel caso di metodo da bilancio²⁷ (soggetti IRES, ditte individuali/società di persone che hanno esercitato l'opzione) le spese in esame rientrano nella voce B.14 del Conto economico e quindi risultano interamente deducibili ai fini IRAP.

Nel caso invece di metodo fiscale²⁸ (soggetti IRPEF) le spese in esame non rientrano tra i componenti rilevanti espressamente previsti e quindi risultano indeducibili ai fini IRAP.

Come accennato, le spese per gli acquisti di omaggi da destinare ai dipendenti rientrano nei "costi del personale". Tale categoria di costi²⁹ non concorre alla formazione della base imponibile IRAP, anche nel caso in cui gli stessi siano contabilizzati in voci diverse dalla B.9 del Conto economico.

Pertanto, le spese in esame sono indeducibili ai fini IRAP indipendentemente dalla natura giuridica del datore di lavoro (Srl, Spa, Snc, ditta individuale, ecc.).

3.2 Lavoratori autonomi

I lavoratori autonomi, se tenuti al versamento dell'IRAP, determinano la base imponibile IRAP³⁰ quale *"differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti all'attività esercitata ... esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente. I compensi, i costi e gli altri componenti si assumono così come rilevanti ai fini della dichiarazione dei redditi"*.

Da ciò consegue che i costi sostenuti per l'acquisto di beni destinati ad essere omaggiati ai clienti sono deducibili ai fini IRAP nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta, mentre i costi sostenuti da un lavoratore autonomo per l'acquisto di beni non oggetto dell'attività destinati ad omaggio per i dipendenti sono indeducibili ai fini IRAP.

4 Regali natalizi e documento di accompagnamento

Per il trasporto di regali è obbligatoria l'emissione di documento di trasporto se non avviene l'immediata fatturazione, sebbene su di esso sia da annotare la dicitura "omaggio"³¹.

Il documento è altresì necessario, per avere prova della consegna e dell'inerenza della spesa all'attività di impresa.

26 Art. 18, c. 3, DPR 633/72

27 Art. 5, D.Lgs. 446/97

28 Art. 5 bis, D.Lgs. 446/97

29 Artt. 5 e 5-bis, D.Lgs. 446/97

30 Art. 8, c. 1, D.Lgs. 446/97

31 Art. 1, Circolare Ministero delle Finanze n. 193 dd. 23.07.1998

5 Pranzi/buffet/cene di Natale

Per i pranzi/buffet/cene di Natale va osservato che si tratta di **prestazioni gratuite di servizi** e non di cessioni di beni.

L'Agenzia delle Entrate ha specificato 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**.

Da ciò consegue che la spesa sostenuta per il banchetto di Natale organizzata dal datore di lavoro **esclusivamente per i propri dipendenti** non può essere considerata "di rappresentanza". Tuttavia l'Agenzia non chiarisce come vada in tal caso qualificata tale spesa. Si ritiene che la stessa costituisca una liberalità a favore dei dipendenti e quindi:

- il costo è deducibile ai fini Irpef/Ires nel limite:
 - del 75% della spesa sostenuta, così come previsto per le spese di albergo e ristorante;
 - del 5% dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi³²;
- l'IVA è indetraibile in quanto relativa ad un costo per i dipendenti che, come sopra evidenziato con riferimento agli omaggi non oggetto dell'attività (paragrafo 2.1.2), non possiede il requisito dell'inerenza con l'esercizio dell'impresa;
- ai fini IRAP, si ritiene che il costo sia deducibile per i soggetti che applicano il c.d. "metodo da bilancio" e indeducibile per coloro che determinano l'IRAP con il c.d. "metodo fiscale".

Nel caso al pranzo/buffet/cena siano presente anche/solo soggetti terzi rispetto all'impresa (clienti, istituzioni, ecc.), la stessa rientra tra quelle "di rappresentanza" con la conseguenza che:

- il 75% della spesa sostenuta è deducibile nel limite dell'ammontare massimo deducibile nell'anno, ossia in proporzione (1,5% - 0,6% - 0,4%) ai ricavi/proventi della gestione caratteristica;
- la relativa IVA è indetraibile.

6 I buoni acquisto

Negli ultimi anni si è registrata, tra gli operatori, una certa diffusione della pratica di regalare buoni acquisto da utilizzare in un determinato punto vendita o gruppo di negozi convenzionati.

Il trattamento Iva di tali operazioni è stato esaminato dall'Agenzia delle Entrate³³ che specificato che *"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"*.

Da tale natura dei buoni deriva che *"la circolazione del buono medesimo non comporta anticipazione della cessione del bene cui il buono stesso dà diritto e non assume rilevanza ai fini IVA"*.

In generale, quindi, **le cessioni aventi ad oggetto un "buono acquisto o regalo"** sono da con-

³² Art. 100, c. 1, DPR 917/86

³³ Risoluzione 21/E del 22/02/2011

siderarsi **fuori campo IVA**³⁴, in base al quale non costituiscono cessioni di beni quelle aventi ad oggetto denaro/crediti in denaro.

Ai fini IRPEF/IRES si ritiene che per determinare il trattamento del costo sostenuto dall'impresa/datore di lavoro per l'acquisto di tali buoni da cedere gratuitamente ai clienti/dipendenti debba essere applicato quanto sopra illustrato con riferimento ai costi sostenuti per i beni non oggetto dell'attività (rispettivamente paragrafo 1.1.1 per i clienti e 2.1.1 per i dipendenti).

6.1 Novità dal 1° gennaio 2019

Se fino alla fine di dicembre 2018 l'Iva continuerà a scattare al momento della presentazione del buono all'erogatore del servizio/cedente, a prescindere dalla tipologia di buono, da gennaio 2019 occorrerà invece fare attenzione alle caratteristiche di quest'ultimo per capire in quale momento è dovuta l'Iva.

Quando sono già noti il luogo in cui l'operazione è svolta e la disciplina Iva applicabile, l'imposta scatta con l'emissione del voucher (si parla pertanto di buono «monouso»). Affinché si verifichi questo presupposto il buono dovrà contenere tutti gli elementi richiesti ai fini della fatturazione (natura, qualità, quantità dei beni e dei servizi oggetto dell'operazione). È il caso, ad esempio, di un buono per l'acquisto di un bene/servizio determinato (mobili, elettrodomestici, abbonamento in palestra, ecc.), per un valore prestabilito e da utilizzare presso uno specifico esercente. Proprio perché sono noti tutti gli elementi da cui origina l'imposta, l'emissione del buono è equiparabile alla cessione del bene/prestazione del servizio sottostante con conseguente prelievo Iva.

Quando invece non è possibile conoscere a monte il tipo di prestazione e il trattamento Iva siamo nella categoria residuale dei voucher «multiuso». In questo caso, il regime Iva non subirà modifiche e la tassazione continuerà ad essere legata al momento dell'utilizzo e ogni precedente trasferimento, compresa l'emissione, sarà irrilevante ai fini Iva. Si pensi ad esempio ai buoni da spendere in negozi di abbigliamento o su piattaforme e-commerce, in cui sono indicati solo il valore nominale e l'esercente presso cui utilizzarli, o ancora a buoni per soggiorni in strutture e località diverse, a scelta del possessore. In tutti questi casi, l'acquisto del buono non sconta alcuna imposizione, in quanto l'Iva verrà addebitata al momento dell'utilizzo (materialmente, quando il possessore paga i suoi acquisti tramite il buono).

Le nuove regole in ambito Iva non devono essere confuse con quanto stabilito a livello di imposte dirette, nonostante la relazione al nuovo decreto in via di pubblicazione in G.U.³⁵ definisca tecnicamente i voucher come "titoli di legittimazione"³⁶. Ai fini delle imposte dirette, è monouso ed ammissibile unicamente il voucher che contiene un solo benefit³⁷ (iscrizione all'asilo nido o check-up medico), mentre ai fini Iva, è tale anche il buono contenente più prestazioni, tutte certe nel luogo e nel valore (ad esempio voucher per un corso di inglese a Milano e uno di lettura a Roma).

34 Ex art. 2, c. 3, lett. a), DPR 633/72

35 Decreto legislativo approvato in via preliminare in data 08/08/2018 e in maniera definitiva il 28/11/2018

36 Utilizzi cioè la medesima terminologia adottata dall'art. 51, c. 3-bis, DPR 917/86

37 Art. 6 DM 25/03/2016 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali: "L'erogazione di beni, prestazioni, opere e servizi di cui all'articolo 51, comma 3-bis, del decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, può avvenire anche attraverso il rilascio di documenti di legittimazione nominativi, in formato cartaceo o elettronico. Tali documenti non possono essere utilizzati da persona diversa dal titolare, non possono essere monetizzati o ceduti a terzi e devono dare diritto ad un solo bene, prestazione, opera o servizio per l'intero valore nominale senza integrazioni a carico del titolare."

Vedasi anche la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 28/E del 15/06/2016

7 Riepilogo

Ambito di applicazione	Imposte sui redditi (Irpef/Ires)	IVA	
		Detrazione IVA a credito sull'acquisto	Imponibilità cessione gratuita
Imprese – Regali a clienti e fornitori. E' spesa di rappresentanza			
1. beni acquisiti esternamente (non di produzione o commercializzazione propria)			
Valore unitario fino a 50,00 €	Deducibili	Detraibile ¹⁾	Fuori campo Iva ²⁾
Valore unitario oltre 50,00 €	Deducibili nei limiti ⁴⁾	Indetraibile ¹⁾	
2. beni di produzione o commercializzazione propria			
Valore unitario fino a 50,00 €	Deducibili	Detraibile a meno che non la si consideri spesa di rappresentanza nel qual caso detraibile solo se bene con valore fino a 50,00 € ¹⁾ , o indetraibile a scelta	Imponibile (il cedente può comunque decidere di non esercitare la rivalsa ³⁾) a meno che si sia scelto di non/non si sia potuto (spesa di rappresentanza con bene di valore unitario superiore a 50,00€) detrarre l'Iva sull'acquisto ²⁾
Valore unitario oltre 50,00 €	Deducibili nei limiti ⁴⁾		

Ambito di applicazione	Imposte sui redditi (Irpef/Ires)	IVA	
		Detrazione IVA a credito sull'acquisto	Imponibilità cessione gratuita
Lavoratori autonomi – Regali a clienti e fornitori. E' spesa di rappresentanza			
Valore unitario fino a 50,00 €	Deducibile entro il massimale dell'1% dei compensi incassati nel periodo d'imposta	Detraibile ¹⁾ oppure indetraibile a scelta	Imponibile (il cedente può comunque decidere di non esercitare la rivalsa ³⁾) a meno che non si sia scelto di non detrarre l'Iva sull'acquisto ²⁾
Valore unitario oltre 50,00 Euro		Indetraibile ¹⁾	Fuori campo IVA ²⁾
Regali a lavoratori dipendenti. E' spesa di lavoro			
Beni acquisiti		Indetraibile	

esternamente, indipendentemente dal valore	Spese per il personale interamente deducibili ⁵⁾	per mancanza di inerenza	Fuori campo IVA ²⁾
Beni di produzione o commercializzazione propria, indipendentemente dal valore	Spese per il personale interamente deducibili ⁵⁾	Detraibile oppure indetraibile a scelta	Imponibile (il cedente può comunque decidere di non esercitare la rivalsa ³⁾) a meno che non si sia scelto di non detrarre l'Iva sull'acquisto ²⁾

1) L'Iva è detraibile sulle spese di rappresentanza solo nel caso di acquisto di beni di costo unitario non superiore a € 50,00 (art. 19-bis 1, lettera h), DPR 633/72). La detrazione sull'acquisto vale anche per gli alimentari di valore inferiore a € 50,00. In presenza di pacchi e confezioni da regalo viene considerato il costo dell'intera confezione.

2) Ex art. 2, c. 2, n. 4, DPR 633/72, sono fuori campo Iva le cessioni gratuite di beni non rientranti nell'attività propria **dell'impresa** se di costo unitario non superiore a € 50,00 oppure se al momento dell'acquisto non si sia detratta l'Iva (per scelta o per divieto ex art. 19-bis1, lett. h), DPR 633/72).

3) Ex art. 18, c. 3, DPR 633/72 si può non esercitare la rivalsa nel caso di cessioni gratuite. L'Iva sui regali imponibili, che non viene addebitata al percettore del regalo, nell'ambito delle imposte sui redditi è una spesa indeducibile ex art. 99, c. 1, DPR 917/86.

4) Per la deducibilità delle spese di rappresentanza valgono i seguenti limiti rispetto ai ricavi della gestione caratteristica (fatturato): 1,5% fino a 10 milioni di euro, 0,6% da 10 a 50 milioni di euro, 0,4% oltre 50 milioni di euro.

Sono da considerare in tali limiti percentuali anche le spese di valore unitario inferiore ai 50 euro al netto Iva ma superiori ai 50 euro al lordo Iva qualora, essendo beni di produzione o commercializzazione propria, si sia scelto di non detrarsi l'Iva in modo da poter considerare fuori campo Iva la successiva cessione.

5) Nel caso le liberalità annue in natura per ciascun lavoratore superino l'importo di 258,23 €, l'intero importo della liberalità è sottoposto a tassazione in capo al lavoratore percettore.

Rimaniamo a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento e porgiamo

cordiali saluti

Winkler & Sandrini

Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

