WINKLER & SANDRINI

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti - Revisori Contabili

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili
Peter Winkler — Stefan Sandrini
Stefan Engele
Martina Malfertheiner — Oskar Malfertheiner
Stefano Seppi — Massimo Moser
Andrea Tinti — Michael Schieder
Stephanie Vigl — Roberto Cainelli
Rechtsanwalt - avvocato
Chiara Pezzi
Mitarbeiter – Collaboratori
Karoline de Monte — Iwan Gasser
Thomas Sandrini

Circolare

numero:	93i
del:	2021-11-25
autore:	Andrea Tinti

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.

Ricordiamo che[1] per i **buoni monouso/multiuso** ai fini Iva vale una disciplina particolare (vedasi punto 6).

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 rappresentanza[2] sono deducibili solo in misura percentuale sui ricavi derivanti dall'attività tipica dell'impresa, e precisamente in misura pari al: 1,5% dei ricavi/proventi della gestione caratteristica fino a 10 milioni di euro, 0,6% da 10 a 50 milioni di euro, 0,4% oltre i 50 milioni di euro.
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 € 50,00[3].

Per i lavoratori autonomi le spese di rappresentanza[4] possono essere dedotte sino ad un massimale dell'1 % dei compensi incassati nel periodo d'imposta.

1 Vedasi eventualmente anche nostra circolare n. 91/2018
2 Art. 108, c. 2, DPR 917/86
3 Art. 108, c. 2, ultimo periodo, DPR 917/86 e art. 1, c. 4, DM 19/11/2008
4 Art. 54, c. 5, DPR 917/86

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 rappresentanza. Tale principio trova però **un'eccezione** nel caso di regali con **costo unitario** di acquisto non superiore a € 50,00, per i quali l'Iva risulta detraibile[5].
Ciò vale anche se l'omaggio è rappresentato da alimenti e bevande[6], per l'acquisto dei quali in generale è prevista l'indetraibilità dell'Iva[7].
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'imposta[8] 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: 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'imposta[9]. 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, 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 consideralo 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 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 imponibilità[10] per le cessioni gratuite di beni con costo unitario fino a € 50,00, eccezione che vale appunto solo per i beni che non

5 Art. 19-bis1, c. 1, lett. h), DPR 633/72
6 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
7 Art. 19-bis1, c. 1, lett. f) DPR 633/72;
8 Art. 2, c. 2, n. 4, DPR 633/72
9 Art. 2, c. 2, n. 4, DPR 633/72
10 Prevista dall'art. 2, c. 2, n. 4, DPR 633/72

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 simili[11], 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 obbligatoria[12]. Generalmente in relazione agli omaggi la rivalsa non viene operata. L'Iva rimane perciò un costo indeducibile[13] 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 aliquota[14].

1.3 Autofatture omaggi: fattura elettronica

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate[15], a partire dal 1° gennaio 2019 anche le autofatture relative agli omaggi dovranno essere predisposte in formato elettronico e **inviate al sistema d'interscambio.**
L'Agenzia delle Entrate ha inoltre comunicato che[16] le autofatture relative ad operazioni interne sono delle vere e proprie fatture e quindi vanno sempre inviate al sistema d'interscambio[17]. 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 quali fatture elettroniche.

Al momento della predisposizione **dell'xml** della fattura elettronica per omaggi ovvero per autoconsumo, i dati del cedente/prestatore vanno inseriti sia nella sezione "Dati del cedente/prestatore" sia nella sezione "Dati del cessionario/committente" (si ricorda che in questi casi la fattura, e quindi la relativa imposta, va annotata solo nel registro IVA vendite)[18].

11 Art. 13 DPR 633/72 e Circolare 34/E/2009 § 5.4
12 Art. 18, c. 3, DPR 633/72
13 Art. 99, c. 1, DPR 917/86
14 Punto VI della Circolare 27/04/1973 n. 32/501388 del Ministero delle Finanze
15 L'Agenzia delle Entrate ha fornito i necessari chiarimenti in merito nelle FAQ ("Risposte alle domande più frequenti") n. 35/2018 e n. 139/2019 consultabili dal seguente indirizzo web: https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/287582/Tutte+le+faq+%28aggiornate+al+20+novembre%29.pdf/2b8dfc12-3087-259c-63f5-bd59b2a0b5d7
16 FAQ n. 40 del 27.11.2018 dell'Agenzia delle Entrate (il *Link* alla pagina *web* si trova alla nota a pie di pagina n. 16 di questa circolare)
17 Per la fattura emessa in relazione all'autoconsumo o alle cessioni gratuite senza rivalsa va usato il **tipo di documento TD27**
18 Come precisato dalla Circ. 14/E del 2019 dell'Agenzia delle Entrate e dalla stessa riportata nella già menzioanta FAQ Nr. 139/2019

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 autonomo[19].

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 € 258,23[20]. Limitatamente ai periodi d'imposta 2020**[21] e 2021**[22] tale soglia è elevata a **516,46** euro.

2.1.2 Imposta sul valore aggiunto (Iva)

L'Amministrazione Finanziaria ha confermato[23] 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 promozionali[24].

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 professione[25], a prescindere dal costo. Tale indetraibilità determina l'esclusione da Iva della successiva cessione gratuita[26].

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 Iva[27], senza comunque obbligo di rivalsa nei confronti dei destinatari[28].
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.

19 Art. 95, c. 1, DPR 917/86
20 Art. 51, c. 3, DPR 917/86
21 DL n. 104 del 14.8.2020, art. 112 (c.d. „Decreto Agosto")
22 art. 6-quinquies del Decreto Legge n. 41 del 22.03.2021, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 69 del 21.05.2021
23 Circolare 34/E del 13/07/2009
24 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*
25 Art. 19, c. 1, DPR 633/72
26 Art. 2, c. 2, n. 4, DPR n. 633/72
27 Art. 2, c. 2, n. 4, DPR 633/72
28 Art. 18, c. 3, DPR 633/72

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 bilancio[29] (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 fiscale[30] (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 costi[31] 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 IRAP[32] 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"[33].

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

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**

29 Art. 5, D.Lgs. 446/97
30 Art. 5 bis, D.Lgs. 446/97
31 Artt. 5 e 5-bis, D.Lgs. 446/97
32 Art. 8, c. 1, D.Lgs. 446/97
33 Art. 1, Circolare Ministero delle Finanze n. 193 dd. 23.07.1998

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 redditi[34];

• 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 o buoni-corrispettivo

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 (buoni corrispettivo).
I buoni-corrispettivo sono strumenti accettati «come corrispettivo» (anche parziale) di una cessione di beni o di una prestazione di servizi. Nel *voucher* stesso o nella relativa documentazione devono essere descritti questi beni o servizi da cedere o prestare «o le identità dei potenziali cedenti o prestatori», quindi, almeno una di queste informazioni[35]. Inoltre sono da indicare le condizioni generali di utilizzo del buono.
I buoni-corrispettivo non sono «titoli rappresentativi di merci» che attribuiscono al possessore il diritto alla consegna dei beni descritti[36] ma sono buoni che permettono solo di acquistare determinati beni e servizi non specificati, anche se descritti[37].
Si analizzano qui di seguito brevemente i più importanti aspetti correlati ai fini dell'IVA e delle imposte dirette.

6.1 I buoni di acquisto monouso e multiuso da un punto di vista dell'IVA

Se fino alla fine di dicembre 2018 l'Iva scattava al momento della presentazione del buono all'erogatore del servizio/cedente, a prescindere dalla tipologia di buono, da gennaio 2019 contano le caratteristiche del **buono** (voucher) per capire in quale momento è

34 Art. 100, c. 1, DPR 917/86
35 Art. 6 bis DPR 633/1972
36 Articolo 1996 del Codice civile e risoluzione 21/2011
37 Circolare Assonime 6/2019

dovuta l'Iva.

I buoni-corrispettivo possono essere, dal punto di vista dell'IVA, **monouso o multiuso.**

6.1.1 Buoni corrispettivo "monouso"

Per i buoni monouso la disciplina Iva applicabile alla cessione (o al servizio) a cui danno diritto, **è già nota al momento della loro emissione**[38] in quanto si conoscono già, ad esempio, il luogo dove sarà effettuata l'operazione (quindi, la territorialità Iva), il regime Iva applicabile (ad esempio, imponibile, non imponibile o esente) e l'aliquota Iva da usare (4%, 5%, 10% o 22%). In questi casi, l'operazione si considera effettuata al momento dell'emissione del voucher monouso, in deroga alle regole generali di individuazione del momento di effettuazione dell'operazione[39]. Pertanto, la fattura (elettronica) va emessa e l'Iva è dovuta fin da subito, cioè nel momento dell'emissione dei buoni monouso.
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.

6.1.2 Buoni corrispettivo "multiuso"

Quando invece non è possibile conoscere a monte il tipo di prestazione e il trattamento Iva siamo nella categoria residuale dei voucher «multiuso». Nei buoni-corrispettivo multiuso al momento dell'emissione «non è nota la disciplina»[40] IVA applicabile ai beni (es. regali) e ai servizi a cui danno diritto[41]pertanto, l'operazione si considera "effettuata", non all'emissione, ma nei consueti momenti consueti[42]. In questo caso, il regime Iva non subirà modifiche e la tassazione sarà legata al momento dell'utilizzo e ogni precedente trasferimento, compresa l'emissione, sarà irrilevante ai fini Iva. L'operazione si considera effettuata al momento dell'emissione della fattura, se precedente alla cessione dei beni o prestazione dei servizi.

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).

6.2 Deducibilità ai fini delle imposte dirette dei buoni di acquisto

Ai fini IRPEF/IRES si ritiene che per determinare il trattamento in termini di deducibilità 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[43].**

Le nuove regole in ambito Iva non devono essere confuse con quanto stabilito a livello di imposte dirette. Ai fini delle imposte dirette, è monouso ed ammissibile unicamente il voucher che contiene un solo benefit[44] (iscrizione all'asilo nido o check-up medico), mentre ai fini Iva,

38 Articolo 6-ter del Dpr 633/1972
39 disciplinate dall'articolo 6 del Dpr 633/1972
40 Risposta dell'Agenzia delle Entate n. 324/2019, Circolare Agenzia delle Entate n. 8/E/2018, Provvedimento Agenzia delle Entate 4 aprile 2018 n. 73203, in linea con Corte Ue, causa C-419/02)
41 Articolo 6-quater del Dpr 633/1972
42 ex articolo 6 del Dpr 633/1972.
43 Confronta rispettivamente paragrafo 1.1.1 per i clienti e 2.1.1 per i dipendenti
44 Art. 6 DM 25/03/2016 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.Vedasi anche la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 28/E del 15/06/2016

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).

7 Riepilogo

<table>
<tr><th>Ambito di applicazione</th><th>Imposte sui redditi (Irpef/Ires)</th><th colspan="2">IVA</th></tr>
<tr><td colspan="2"></td><th>Detrazione IVA a credito sull'acquisto</th><th>Imponibilità cessione gratuita</th></tr>
<tr><td colspan="4">Imprese – Regali a clienti e fornitori. E' spesa di rappresentanza</td></tr>
<tr><td colspan="4">1. beni acquisiti esternamente (non di produzione o commercializzazione propria)</td></tr>
<tr><td>Valore unitario fino a 50,00 €</td><td>Deducibili</td><td>Detraibile[1)]</td><td rowspan="2">Fuori campo Iva[2)]</td></tr>
<tr><td>Valore unitario oltre 50,00 €</td><td>Deducibili nei limiti[4)]</td><td>Indetraibile[1)]</td></tr>
<tr><td colspan="4">2. beni di produzione o commercializzazione propria</td></tr>
<tr><td>Valore unitario fino a 50,00 €</td><td>Deducibili</td><td rowspan="2">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</td><td rowspan="2">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)]</td></tr>
<tr><td>Valore unitario oltre 50,00 €</td><td>Deducibili nei limiti[4)]</td></tr>
<tr><td colspan="4">Lavoratori autonomi – Regali a clienti e fornitori. E' spesa di rappresentanza</td></tr>
<tr><td>Valore unitario fino a 50,00 €</td><td rowspan="2">Deducibile entro il massimale dell'1% dei compensi incassati nel periodo d'imposta</td><td>Detraibile[1)] oppure indetraibile a scelta</td><td>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)]</td></tr>
<tr><td>Valore unitario oltre 50,00 Euro</td><td>Indetraibile[1)]</td><td>Fuori campo IVA[2)]</td></tr>
<tr><td colspan="4">Regali a lavoratori dipendenti. E' spesa di lavoro</td></tr>
<tr><td>Beni acquisiti esternamente, indipendentemente dal valore</td><td>Spese per il personale interamente deducibili[5)]</td><td>Indetraibile per mancanza di inerenza</td><td>Fuori campo IVA[2)]</td></tr>
</table>

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 € (limitatamente ai periodi d'imposta **2020 e 2021** tale soglia è elevata a **516,46** euro) 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