



**SDD Servizi**  
Servizi e Soluzioni per l'Impresa

# NOTIZIARIO

Nr 1 2012

**Argomenti principali : Deducibilità auto 2013-Esonero scheda carburante-Omaggi**

## 1. Nuova deducibilità auto aziendali 2013

I **veicoli aziendali** sono stati oggetto di particolari attenzioni da parte del Governo Monti, alla ricerca di maggiori entrate da attuarsi mediante l'**aumento delle base imponibili**. Sono stati due gli interventi che se ne sono occupati nell'arco di circa un semestre.

Il primo era contenuto nell'art. 4, comma 72, della Legge 28.06.2012 Nr 92 (c.d. "Legge Fornero"), che, nell'ambito dell'intervento sulla disciplina del rapporto di lavoro e con chiare intenzioni di "fare cassa", ha modificato l'art. 164, c. 1 TUIR, prevedendo la riduzione, a decorrere **dal 1° gennaio 2013**, della percentuale di deducibilità per gli autoveicoli aziendali ad uso c.d. "promiscuo" (vale a dire non utilizzati esclusivamente come beni strumentali da imprese e professionisti).

In particolare la modifica ha comportato :

- ❖ per gli autoveicoli non utilizzati esclusivamente come beni strumentali da **imprese e professionisti** una diminuzione della percentuale di deducibilità del costo dall'attuale 40% al 27,50%, mantenendo inalterato il costo massimo fiscalmente riconosciuto all'importo di € 18.075,99;
- ❖ per gli autoveicoli assegnati in "uso promiscuo" a **lavoratori dipendenti**, una diminuzione della percentuale di deducibilità del costo dall'attuale 90% al 70%;

Per gli autoveicoli utilizzati dagli **agenti**, invece, non è stata prevista alcuna modifica, con la deducibilità dei relativi costi che rimane invariata all'80% e il costo massimo fiscalmente riconosciuto ancora pari a € 25.822,84, come nella disciplina previgente.

Il secondo intervento è ora contenuto nella **Legge di Stabilità per il 2013**, che comporta un'ulteriore riduzione della possibilità di dedurre i costi relativi a tali beni, prevedendone il dimezzamento : dal 27,50% inizialmente previsto a Giugno si passerebbe ad un 20%.

*Se non interverranno nuove modifiche, quindi, il quadro della deducibilità fiscale dei costi auto nel 2013 apparirà **sostanzialmente modificato**.*

*In caso di mezzi **utilizzati direttamente** per imprese e professionisti sarà **ridotto alla metà** dell'attuale e potrà giungere al massimo ad un 20% dei costi relativi (assicurazione, bollo, carburanti e spese di manutenzione), con un limite per gli ammortamenti di € 3.615,20 in 5 periodi di imposta<sup>1</sup>.*

*In caso di mezzi **utilizzati promiscuamente dai dipendenti** sarà ridotto del 20%, con un limite massimo per gli ammortamenti di € 12.653,20 contro gli attuali € 16.268,40, da spalmare nuovamente in 5 periodi d'imposta.*

*Solo gli autoveicoli utilizzati dagli agenti non subiranno alcuna diminuzione.*

<sup>1</sup> Si applicherà, infatti, l'aliquota dimezzata, pari al 12,50%, nell'anno dell'entrata in funzione fiscale, il 25%, aliquota ordinaria, nel 2°, 3° e 4° e di nuovo il 12,50% nel 5° periodo d'imposta.

La tabella che segue riepiloga le varie casistiche effettuando un **confronto** tra la disciplina in vigore fino al 31.12.2012 e quella modificativa che dovrebbe trovare applicazione dall'1.01.2013 :

<b>Veicoli</b>	<b>Periodo d'imposta 2012</b>	<b>Periodo d'imposta 2013</b>
<i>Utilizzati solo come strumentali nell'attività propria dell'impresa</i> (scuole guida per la formazione, imprese di noleggio/leasing)	Deducibilità integrale ( <b>100%</b> ) di tutti i costi	Nessuna variazione
<i>A uso pubblico</i> (es. taxi)	Deducibilità integrale ( <b>100%</b> ) di tutti i costi	Nessuna variazione
<i>Assegnati in uso promiscuo a dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta con fringe benefit</i>	Deducibilità parziale ( <b>90%</b> ) di tutti i costi se il fringe benefit corrisponde ad una percorrenza di 4.500 km	Deducibilità parziale ( <b>70%</b> ) di tutti i costi se il fringe benefit corrisponde ad una percorrenza di 4.500 km
<i>Utilizzati nell'esercizio d'impresa in situazioni diverse da quelle precedenti</i> (in particolare ad uso dell'amministratore, per attività commerciale o di rappresentanza)	a. Deducibilità ammortamenti al <b>40%</b> nei limiti del costo di <b>€ 18.075,99</b> ; b. per canoni di leasing deducibilità proporzionale al limite di costo; c. per i canoni di locazione/noleggio deducibilità fino a importi fissati dalla norma; d. deducibilità <b>40%</b> per altre spese.	a. Deducibilità ammortamenti al <b>20%</b> nei limiti del costo di <b>€ 18.075,99</b> ; b. per canoni di leasing deducibilità proporzionale al limite di costo; c. per i canoni di locazione/noleggio deducibilità fino a importi fissati dalla norma; d. deducibilità <b>20%</b> per altre spese.
<i>Utilizzati da agenti</i>	a. Deducibilità ammortamenti all' <b>80%</b> nei limiti del costo di <b>€ 25.822,84</b> ; b. per canoni di leasing deducibilità proporzionale al limite di costo; c. per canoni locazione e noleggio deducibilità fino a importi fissati dalla norma; d. deducibilità <b>80%</b> per altre spese.	Nessuna variazione
<i>Utilizzati da artisti e professionisti</i> (e non assegnati in uso promiscuo ai dipendenti con addebito di fringe benefit)	a. Deducibilità ammortamenti al <b>40%</b> nei limiti del costo di <b>€ 18.075,99</b> ; b. limitazione ad un solo veicolo o ad un veicolo per ogni socio o associato c. per i leasing deducibilità proporzionale al limite; d. per i canoni di locazione/noleggio deducibilità fino a importi fissati dalla norma; e. deducibilità <b>40%</b> per tutte le altre spese	a. Deducibilità ammortamenti al <b>20%</b> nei limiti del costo di <b>€ 18.075,99</b> ; b. limitazione ad un solo veicolo o ad un veicolo per ogni socio o associato c. per i leasing deducibilità proporzionale al limite; d. per i canoni di locazione/noleggio deducibilità fino a importi fissati dalla norma; e. deducibilità <b>20%</b> per tutte le altre spese

Per la deducibilità dei canoni di **leasing**, inoltre, il contratto dovrà avere una **durata** non inferiore all'intero periodo di ammortamento fiscale (vale a dire almeno **4 anni**).

## 2. Esonero dalla scheda carburante

La **Circolare Nr 42/E** del 9 novembre 2012 ha recentemente fornito **chiarimenti** in merito alle modifiche introdotte lo scorso anno dal DL 13.05.2011 Nr 70 relative alla soppressione della scheda carburante per chi usa carte di credito, di debito o prepagate sia ai fini IVA, sia ai fini della deduzione del costo di acquisto dal reddito imponibile, chiarimenti che ridimensionano l'ambito di applicazione dell'intervento legislativo di semplificazione.

Occorre premettere che, a seguito dell'eliminazione dell'obbligo a carico dei gestori di impianti stradali di distribuzione di carburanti di emissione della fattura operata con DPR 444/1997, il DM 7.06.1977 introdusse nell'ordinamento la facoltà, per i soggetti IVA, di utilizzare la c.d. "scheda carburante", stabilendone le regole di compilazione, registrazione e conservazione, al fine di consentire la detrazione dell'IVA<sup>2</sup> e la deduzione del relativo costo pur in assenza di un documento emesso dall' esercente che attestasse, come le fatture, l'erogazione avvenuta.

Nel Maggio dello scorso anno il c.d. Decreto Sviluppo richiamato in apertura è intervenuto sulla disciplina, introducendo, a far data dal 14.05.2011, la semplificazione di cui si discute, vale a dire che sia consentito a quanti effettuano rifornimenti di carburante a mezzo carte elettroniche l'esonero dalla compilazione della scheda carburante, consentendo, per gli acquisti di carburante effettuati a partire da quel momento, all'impresa o all'esercente arte e professione la possibilità di effettuare detrazione dell'imposta sul valore aggiunto e deduzione del costo.

L'esonero, ha chiarito l'AgE nella Circolare Nr 42/E, riguarda solo coloro che effettuano gli acquisti di carburante **esclusivamente** mediante "moneta elettronica", mentre i soggetti che effettuano i **pagamenti misti** (vale a dire **anche** mediante mezzi diversi, in sostanza contanti) restano esclusi da tale semplificazione.

In sostanza nel documento di prassi si sostiene e si chiarisce che il sistema utilizzato per documentare l'acquisto di carburante per tutti gli autoveicoli riferiti ad uno stesso soggetto IVA deve essere **univoco per ciascun periodo d'imposta** : e potrà essere l'**estratto conto** rilasciato dall'emittente della carta, opportunamente integrato con l'indicazione dell'IVA detratta, in caso di pagamenti effettuati esclusivamente con carte elettroniche, e la **scheda carburante**, in tutti gli altri casi.

Come già indicato tale intervento ha l'effetto di restringere la platea dei soggetti beneficiari della disposizione di esonero : basta anche un solo rifornimento in contanti, durante un intero periodo d'imposta, per produrre la conseguenza che il contribuente non possa utilizzare l'estratto conto in luogo della scheda carburante.

Inoltre il chiarimento è intervenuto dopo più di un anno dall'entrata in vigore della disposizione normativa. Si può quindi dedurre che da tale pronuncia conseguono due conseguenze : 1) da un lato **non dovrebbero trovare applicazione sanzioni** per chi si sia comportato in maniera difforme rispetto ad una posizione che l'Agenzia espone solo ora; e 2) è però emerso chiaramente che la modalità di certificazione dei rifornimenti di carburante dovrà essere **necessariamente univoca**, a decorrere dal 9.11.2012, data di emanazione della circolare.

Segnaliamo, infine, per completezza di informazione, che l'Agenzia ha anche chiarito il contenuto minimo che l'estratto conto, ricevuto dagli emittenti di moneta elettronica, dovrà presentare :

- a) data del rifornimento;
- b) soggetto presso il quale il rifornimento sia stato effettuato;
- c) ammontare del relativo corrispettivo.

Una volta che l'acquirente soggetto passivo IVA lo avrà opportunamente integrato con i dati relativi all'IVA da portare in detrazione l'estratto conto che presenta i dati di cui alle lettere da a) a c) potrà sostituire la scheda carburante e consentirà di effettuare la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto e la deduzione del costo dal reddito di impresa.

La novità di cui si discute non riguarderà comunque il contratto c.d. di "netting, vale a dire il sistema di carte di fedeltà utilizzate dall'utente per i rifornimenti : in tal caso, infatti, continueranno a coesistere due rapporti distinti, quello tra compagnia petrolifera e gestore, che sarà certificato dalla fattura che emetterà il secondo al primo, e quello tra la compagnia e l'utente, che darà luogo a fatture emesse direttamente dalla società petrolifera.

<sup>2</sup> Occorre ricordare che la possibilità di operare una detrazione almeno parziale dell'IVA sui carburanti e sulle altre spese relative alle autovetture è stato introdotto soltanto nel corso del 2006, mentre in precedenza era completamente esclusa.

### 3. Disciplina degli omaggi

La concessione di omaggi da parte delle imprese e degli esercenti arti e professioni rappresenta un fatto usuale, in special modo in occasione di festività e ricorrenze. Di seguito si riepilogano i principali aspetti del regime fiscale di tali cessioni nell'ambito di IVA, IIDD e IRAP.

#### **Imposta sul valore aggiunto**

##### ***Disciplina generale delle cessioni gratuite***

Le cessioni gratuite di beni sono caratterizzate dall'imponibilità IVA, ad eccezione dei beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa, a prescindere dal regime di detrazione a monte, che dipende dal costo unitario dei beni dati in omaggio (superiore o meno a € 25,82).

##### ***Beni rientranti nell'attività propria dell'impresa***

Gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o commercio rientra nell'attività dell'impresa, non costituiscono spese di rappresentanza. Pertanto, l'IVA assolta all'atto dell'acquisto è detraibile senza limitazioni.

##### ***Base imponibile***

Il valore da prendere a riferimento, a seguito delle modifiche introdotte dalla L. 7.7.2009 n. 88 (legge Comunitaria 2008), è il prezzo d'acquisto dei beni, e non più il loro "valore normale".

Al fine di documentare l'operazione e vincere la c.d. **presunzione di cessione**, di cui al DPR 441/1997, considerando che non è prevista rivalsa obbligatoria dell'imposta per le cessioni gratuite, si potrà scegliere tra 3 opzioni differenti :

- 1) emettere **fattura** al cliente omaggiato, anche allo scopo di effettuare la rivalsa dell'IVA (si tratta di una modalità poco pratica e commercialmente non apprezzata)
- 2) emettere una **autofattura** in unico esemplare, da registrare regolarmente, in cui indicare il valore dei beni al prezzo di acquisto o di costo e la dicitura "autofattura per omaggi, e che potrà essere o singola (c.d. *autofattura immediata*), per ciascuna operazione di omaggio, o globale mensile (c.d. *autofattura differita*), per tutte le cessioni omaggio effettuate in un mese solare, già certificate dalla precedente emissione dello specifico DDT rilasciato al singolo cliente
- 3) adottare il c.d. **Registro degli Omaggi**<sup>3</sup>, sul quale annotare l'ammontare globale dei "valori normali" delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno.

##### ***Beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa***

Gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa, costituiscono sempre spese di rappresentanza, indipendentemente dal costo unitario dei beni stessi. La cessione gratuita di tali beni è sempre esclusa da IVA.

Relativamente alle spese di rappresentanza, invece, l'IVA è detraibile solo in relazione all'acquisto di beni di costo unitario non superiore a € 25,82.

Pertanto, l'IVA "a monte" sarà :

- ◇ detraibile, se il valore unitario del bene non è superiore a € 25,82;
- ◇ indetraibile, se il valore unitario del bene è superiore a € 25,82.

##### ***Omaggi ai dipendenti e ai soggetti assimilati***

I beni acquistati per essere ceduti a titolo di omaggio ai propri dipendenti non sono inerenti all'attività d'impresa e non possono nemmeno essere qualificati come spese di rappresentanza; di conseguenza, la relativa IVA è indetraibile, mentre la loro cessione gratuita è esclusa dal campo di applicazione dell'imposta. Se però sono effettuati con beni oggetto dell'attività d'impresa, spetta la detrazione dell'imposta, mentre la cessione gratuita successiva sarà imponibile.

<sup>3</sup> Si rinvia alla Circolare Ministeriale 27.04.1973 Nr 32.

**Omaggi destinati a Onlus**

Ai fini IVA risultano, infine, esenti gli **omaggi destinati a ONLUS**, enti pubblici territoriali, associazioni riconosciute o fondazioni con attività esclusiva di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica, e quelli destinati a persone residenti in luoghi colpiti da calamità o catastrofi<sup>4</sup>.

**Campioni gratuiti**

Sono escluse da IVA le cessioni gratuite di campioni:

- di modico valore;
- appositamente contrassegnati, in maniera indelebile;
- che avvengono “per promuovere il bene, al fine di migliorarne la conoscenza e la diffusione presso gli utilizzatori, attuali e potenziali”.

**Reddito d'impresa**

Gli oneri sostenuti per la distribuzione di omaggi possono assumere diversa natura reddituale a seconda che il bene venga ceduto ai clienti o ai dipendenti e ai soggetti fiscalmente assimilati (es. collaboratori coordinati e continuativi, compresi i lavoratori a progetto).

**Omaggi ai clienti**

In linea generale, gli oneri sostenuti per omaggi distribuiti ai clienti sono considerate **spese di rappresentanza**, e troverà quindi applicazione la disciplina contenuta nell'art.108 TUIR, come modificata dall'art. 1, c. 33 lettera p), Legge 24.12.2007 Nr 244.

Secondo tale norma si considerano inerenti, sempreché effettivamente sostenute e documentate, le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni ed il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare anche in via potenziale, benefici economici per l'impresa o sia coerente con le pratiche commerciali dello specifico settore.

Le spese sono inoltre commisurate<sup>5</sup> all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica come risultanti dalla dichiarazione. Sono escluse da tale disciplina le spese relative a beni di valore unitario non superiore a € 50, che sono deducibili per il loro intero ammontare.

Come si determina il “**valore unitario**” dell'omaggio consegnato a cui fa riferimento la norma ? Occorrerà fare riferimento :

- ✚ al regalo nel suo complesso (es. cesto natalizio), e non ai singoli beni che lo compongono
- ✚ al costo d'acquisto del bene, comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione (IVA indetraibile, costi di trasporto, ecc.).

In particolare, considerato che l'IVA risulta indetraibile per gli omaggi di valore unitario superiore a € 25,82, la spesa sostenuta per l'acquisto di tali beni è integralmente deducibile soltanto ove l'imponibile IVA sia pari ai seguenti valori :

- 48,08 euro, se l'aliquota IVA è pari al 4%;
- 45,45 euro, se l'aliquota IVA è pari al 10%;
- 41,32 euro, se l'aliquota IVA è pari al 21%.

Occorre ricordare che l'IVA non addebitata in rivalsa è indeducibile ai fini delle imposte sui redditi.

<sup>4</sup> Deve trattarsi di calamità naturali o catastrofi dichiarate tali ai sensi della Legge 8.01.1970 Nr 996 o della Legge 24.02.1992 Nr 225.

<sup>5</sup> In precedenza le spese di rappresentanza erano deducibili solo per 1/3 che andava dedotto in rate di pari importo nell'esercizio di sostenimento e nei quattro successivi : in sostanza si poteva dedurre immediatamente 1/15 dell'importo dell'esercizio, e dedurre altre 4 quote di pari importo sulle dichiarazioni successive, senza alcun ancoraggio o parametrizzazione ad altri valori aziendali o di bilancio.

In seguito alla modifica della disciplina, sono attualmente vigenti le norme contenute nel DM 19.11.2008, che prevede limiti, espressi in misura di percentuale dei ricavi e proventi, seguenti : a) 1,3% fino a € 10.000.000; b) 0,5% tra € 10.000.000 e € 50.000.000, c) 0,1% per la parte eccedente € 50.000.000.

La modifica della disciplina ha inoltre previsto l'espressa esclusione, dalle spese di rappresentanza, quelle di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di mostre fiere esposizioni e simili eventi in cui l'azienda esponga i propri beni e/o servizi, o in occasione di visite a sedi o sue unità produttive.

Riassumendo, quindi, tali spese saranno **deducibili**:

- **interamente** nell'esercizio e senza limiti, se il valore unitario dei beni in omaggio destinati ad uno stesso soggetto non supera € 50,00<sup>6</sup>;
- nell'esercizio di sostenimento della spesa ma nel **rispetto dei limiti percentuali**<sup>7</sup> di cui al DM 19.11.2008, se il valore unitario dell'omaggio supera € 50,00 ovvero vengono dati in omaggio prestazioni di servizi o titoli rappresentativi delle stesse<sup>8</sup>.

### ***Omaggi ai dipendenti e ai soggetti assimilati***

In linea generale, il costo sostenuto dal datore di lavoro per l'acquisto di beni da destinare in omaggio a dipendenti e soggetti assimilati è deducibile dal reddito d'impresa secondo le norme relative ai costi per le prestazioni di lavoro di cui all'art. 51 TUIR.

In particolare se l'erogazione liberale ha un valore superiore a € 258,23, costituirà reddito in natura per il lavoratore e sarà dedotto come costo di lavoro dipendente, perché dovrà essere indicato nella busta paga relativa.

Se ha un valore inferiore, l'azienda potrà dedurla, ma non costituirà reddito per il percipiente.

Tale regola non si applica alle spese di istruzione, educazione, ricreazione, di assistenza sociale e di culto, deducibili dal reddito d'impresa nel limite del 5 per mille delle spese per prestazioni di lavoro dipendente.

Non esiste, ai fini IVA, una norma analoga che consenta automaticamente la detrazione dell'imposta al di sotto di un certo importo. Se però il bene rientra nell'oggetto dell'impresa, l'acquisto sarà detraibile perché la cessione sarà imponibile.

### **Contribuenti minimi**

Le spese per omaggi acquistati nell'ambito del regime dei "contribuenti minimi" sono interamente deducibili nel periodo di sostenimento, ove relative a beni di valore pari o inferiore a € 50,00.

Nel caso in cui i beni superino tale valore limite, le relative spese sono deducibili quali spese di rappresentanza, secondo i criteri previsti dal DM 19.11.2008.

### **IRAP**

La Legge Finanziaria 2008 è intervenuta sulla disciplina dell'imposta in oggetto, abrogando la disposizione in base alla quale i proventi e gli oneri che concorrono alla formazione della base imponibile IRAP (c.d. VPN-Valore della Produzione Netta) per le società di capitali dovevano essere assunti apportando ad essi le variazioni in aumento e in diminuzione previste dal TUIR.

La nuova base imponibile per tali soggetti sarà determinata con riferimento al Conto Economico civilistico, con appostazione nelle relative voci in base alla corretta applicazione dei Principi contabili.

Contemporaneamente è stata prevista una nuova base imponibile per imprenditori individuali e società di persone, sulla base del nuovo art. 5-bis D.Lgs. 446/1997. E' stata comunque lasciata la facoltà di esercizio dell'opzione per l'applicazione dell'imposta in base alle risultanze del Conto Economico.

### ***Omaggi ai clienti***

Per le società di capitali, le spese per omaggi sono deducibili per l'importo stanziato a Conto economico.

Per le società di persone commerciali e gli imprenditori individuali, invece, gli omaggi non sono deducibili ai fini IRAP, poiché vanno appostati alla voce "Oneri diversi di gestione" che non risulta tra le componenti del VPN di tali soggetti.

<sup>6</sup> Fino al 31.12.2007 il limite era fissato ad € 25,82. La Legge Finanziaria 2008 ha elevato il limite a quello attuale a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007.

<sup>7</sup> In precedenza le spese di rappresentanza erano deducibili solo per 1/3 che andava dedotto in rate di pari importo nell'esercizio di sostenimento e nei quattro successivi: in sostanza si poteva dedurre immediatamente 1/15 dell'importo dell'esercizio, e dedurre altre 4 quote di pari importo sulle dichiarazioni successive, senza alcun ancoraggio o parametrizzazione ad altri valori aziendali o di bilancio. In seguito alla modifica della disciplina, sono attualmente vigenti i limiti contenuti nel DM 19.11.2008, che prevede

<sup>8</sup> Ad esempio tessere per l'accesso al cinema, carnet di trattamenti per un centro benessere, etc.

Secondo le istruzioni ai modelli di dichiarazione, peraltro, l'indeducibilità sarebbe limitata agli omaggi di importo superiore a € 50,00.

### **Omaggi ai dipendenti e ai soggetti assimilati**

Per le società di capitali, le spese per omaggi destinati ai dipendenti risultano:

- deducibili, se sono funzionali all'attività di impresa e non assumono natura retributiva per il dipendente o il collaboratore (es. tute e/o scarpe da lavoro);
- indeducibili, se rientrano tra le spese per il personale dipendente, rivestendo natura retributiva per il dipendente o il collaboratore.

Per le società di persone, invece, sono indeducibili.

### **Esercenti arti e professionisti**

#### **Omaggi ai clienti**

Il costo dei beni oggetto di cessione gratuita od omaggio alla clientela è deducibile dal reddito del professionista a titolo di spesa di rappresentanza, nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta. Analogo trattamento è applicabile ai fini IRAP.

#### **Omaggi ai dipendenti o ai collaboratori del professionista**

Per i professionisti, il costo sostenuto per l'acquisto di beni dati in omaggio ai propri dipendenti (o collaboratori) non è specificamente disciplinato.

Il costo di tali omaggi dovrebbe essere integralmente deducibile dal reddito di lavoro autonomo professionale, al pari di ogni altra spesa per prestazioni di lavoro dipendente o assimilato sostenuta dal professionista, dal momento che le liberalità ai dipendenti non rientrano tra le spese di rappresentanza, secondo la nozione fornita dal DM 19.11.2008 (applicabile anche al reddito di lavoro autonomo).

Ai fini IRAP, la riconduzione di tali oneri tra le spese per prestazioni di lavoro dovrebbe escluderne la deducibilità, salvo che essi risultino funzionali all'attività di lavoro autonomo e non assumano natura retributiva per il dipendente o il collaboratore.

### **Concessione di "buoni acquisto" (voucher)**

È ormai prassi diffusa concedere omaggi anche sotto forma di "buoni acquisto" (voucher), che consentono l'acquisto di beni/servizi negli esercizi convenzionati. L'AgE ha esaminato la tematica esclusivamente con riferimento alla **disciplina IVA**, non fornendo alcun chiarimento in relazione alle imposte sui redditi.

Si consideri il caso in cui una società organizzi, per conto delle aziende clienti, un servizio di appalto-somministrazione di beni e/o servizi attraverso l'emissione di voucher utilizzabili esclusivamente presso gli esercizi convenzionati da parte dei soggetti possessori dei buoni. L'operazione si articola in quattro diversi rapporti:

- 1) rapporto tra società emittente ed esercizi convenzionati, regolato da un contratto di appalto-somministrazione, con il quale l'affiliato si impegna a somministrare i beni e/o servizi all'emittente;
- 2) rapporto tra società emittente e azienda cliente, caratterizzato dalla cessione dei voucher ad un corrispettivo pari al valore nominale, comprensivo dell'IVA;
- 3) rapporto tra azienda cliente ed utilizzatore, caratterizzato dalla distribuzione gratuita dei voucher ai beneficiari, i quali possono utilizzarli presso la rete degli affiliati;
- 4) rapporto tra utilizzatori ed affiliati, caratterizzato dalla presentazione dei voucher al fine di ottenere il bene e/o servizio prescelto.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, i voucher non sono qualificabili come titoli rappresentativi di merce, bensì come documenti di legittimazione che consentono l'identificazione del soggetto titolato all'acquisto di un bene o di un servizio.

Ciò implica l'**irrilevanza ai fini IVA** dei rapporti tra:

- società emittente ed esercizi convenzionati;
- società emittente e azienda cliente;
- azienda cliente ed utilizzatori.

In tutti e tre i rapporti, infatti, la circolazione dei voucher non perfeziona una cessione di beni o una prestazione di servizi, e la corresponsione del relativo valore nominale, laddove previsto, assume carattere di mera movimentazione finanziaria.

È invece **soggetto ad IVA** il rapporto tra gli esercizi convenzionati e gli utilizzatori dei voucher, anche se il prezzo da essi pagato è, in tutto o in parte, assolto attraverso la consegna dei buoni; di conseguenza, l'esercizio commerciale deve emettere lo scontrino fiscale o la fattura assoggettando ad IVA l'intero prezzo dei beni/servizi, anche se, in tutto o in parte, pagato con buoni acquisto.

#### **Trattamento ai fini delle imposte dirette**

Non è invece chiaro il trattamento dei voucher ai fini dell'imposizione diretta.

Nel caso in cui la qualificazione come semplici documenti di legittimazione operasse anche ai fini delle imposte sui redditi, il costo d'acquisto dei voucher sembrerebbe indeducibile, in quanto gli stessi non rientrano nella nozione di spese di rappresentanza fornita dal DM 19.11.2008.

Se il buono, invece, si qualificasse come titolo rappresentativo di un bene, non sembrerebbero sorgere dubbi sulla relativa deducibilità.

\* \* \* \* \*

### Convenzione Teatro Golden



**Dall'11 al 31 Dicembre**

AB Management presenta

**Andrea Perroni**

in

## **Imperfetto equilibrio**

uno spettacolo di **Andrea Perroni** e **Stefano Fabrizi**

con la **Modesta Orchestra!**

musiche **Carlo Alberto D'Alatri**

scene **Ferruccio Caridi**

regia **Stefano Fabrizi**

