

La **D.M.V.** Distribuzione presenta

un film di

PUPI AVATI



Regalo di Natale

con la collana di *Appuntamenti*
in Serie di **PUPI AVATI**
CARLO DELLE PIANE · DIEGO ABATANTUONO · GIANNI CAVINA · GEORGE EASTMAN · ALESSANDRO HABER
— **KRISTINA SEVIERI** prodotto da **ANTONIO AVATI** con **DMV** Distribuzione e coproduzione **RAI · RND** — con **TELECOM** — distribuzione **SAC**

DMV

Nell'era dell'informazione telematica e delle dotazioni informatiche più sofisticate resiste ancora negli studi professionali la vecchia pratica della raccolta dei commenti pubblicati su riviste e quotidiani specializzati in fiscalità d'impresa. Nell'ordinare per argomenti quelli relativi alla presente annualità si distinguono di gran lunga per corposità i fascicoli contenenti gli interventi relativi all'Imposta regionale sulle attività produttive (di cui si è relazionato sul numero 13 del 17 settembre scorso) e alla disciplina delle "spese di rappresentanza".

Indice inconfutabile sia della numerosità di provvedimenti legislativi importanti, sia delle difficoltà interpretative sugli stessi. Da ciò nasce l'esigenza, anche in previsione dell'avvicinarsi del periodo natalizio, di fornire un aggiornamento sul trattamento fiscale degli omaggi, che delle "spese di rappresentanza" costituiscono un'importante componente.

Con effetti già dal periodo d'imposta 2008, tutta la materia è stata rivoluzionata: l'articolo 1, comma 33 della Legge 24 dicembre 2007 (Finanziaria 2008) ha elevato a 50,00 euro, rispetto ai precedenti 25,82 euro, il limite del valore unitario dei beni la cui distribuzione gratuita si considera integralmente deducibile per le imposte sui redditi; il medesimo articolo, unitamente al decreto attuativo del 19 novembre 2008, ha permesso alle "spese di rappresentanza", di valore superiore, di essere dedotte non più nella previgente ridotta misura di un terzo in cinque anni ma interamente, se pur nel rispetto di un *plafond* dell'1,3 per cento dei ricavi (netto Iva) della farmacia (per aziende sino a 10 milioni di euro di fatturato). Limite, tuttavia, ampiamente capiente per evitare decurtazioni della deducibilità delle spese normalmente sostenute da un esercizio farmaceutico. Il decreto ha tuttavia anche stabilito le condizioni di "inerenza" e, di conseguenza, di deducibilità, che si considerano rispettate solo per «*le spese*

In previsione dell'avvicinarsi delle feste, forniamo un aggiornamento sul trattamento fiscale degli omaggi. Con effetti già dal periodo d'imposta 2008, tutta la materia delle spese di rappresentanza è stata infatti rivoluzionata

DI **STEFANO DE CARLI**
STUDIO GUANDALINI, BOLOGNA

per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore». La Circolare n. 34/E del 13 luglio 2009 ha dato ulteriore corpo alle statuizioni del decreto approfondendo il significato di ogni passaggio letterale. È stato così chiarito che:

- ◆ nel concetto di finalità di "pubbliche relazioni" sono ricomprese tutte le iniziative volte a diffondere e/o consolidare l'immagine dell'impresa, ad accrescerne l'apprezzamento verso il pubblico, senza una diretta correlazione con i ricavi; in tale contesto rientrano non solo, quindi, le erogazioni liberali a favore dei clienti, ma anche a favore di altri soggetti con i quali l'impresa ha un interesse a intrattenere pubbliche relazioni;
- ◆ la "ragionevolezza" dell'onere è rispettata quando lo stesso è idoneo «*a generare ricavi e adeguato all'obiettivo atteso in termini di ritorno economico*»;
- ◆ il requisito della «*coerenza delle pratiche commerciali del settore*» è alternativa a quello della "ragionevolezza";
- ◆ gli omaggi di beni inferiori a 50 euro non devono sottostare ad alcuna delle limitazioni elencate. Per tali omaggi, che la legge dichiara «*comunque deducibili*» (articolo 108,

comma 2, ultimo periodo, Tuir), nessuna censura potrà essere fatta, se non in casi eclatanti o privi di riferibilità all'attività esercitata, sulla tipologia dei prodotti omaggiati o sulla mancata proporzionalità rispetto al risultato sperato.

RAGIONEVOLEZZA E COERENZA

Va da sé quindi che, per quando riguarda il campo della farmacia, i doni natalizi di valore superiore a 50,00 euro, offerti non solo ai clienti, ma anche a medici, professionisti, associazioni o enti con i quali l'esercizio intrattiene rapporti commerciali e/o professionali sono certamente deducibili unitamente alle altre "spese di rappresentanza" sostenute nell'anno entro i parametri di fatturato ricordati, sempre che tali doni rispondano ai requisiti di "ragionevolezza" o di «*coerenza delle pratiche commerciali del settore*».

Nessun problema, quindi, per le usuali gratifiche quali cesti, profumi eccetera, che sono certamente in linea con le pratiche commerciali del settore, mentre, se si decide di donare un bene di valore più significativo, il rischio è di imbattersi nell'ampia discrezionalità concessa al verificatore, il quale certamente non accetterà donazioni sproporzionate.

Tale "sproporzionalità" è peraltro estremamente aleatoria dal momento che è da mettere in rapporto sia alla figura di chi dona, sia a quella di chi



riceve. Cioché un monile d'alto valore potrà probabilmente soddisfare le caratteristiche di inerenza se donato, per esempio, da un alto dirigente di un'azienda di rilevanti dimensioni a un importante cliente, mentre lo stesso oggetto non avrà speranza di passare indenne da censura se regalato da una farmacia.

Ulteriore conseguenza, non marginale, delle conclusioni dell'Agenzia delle Entrate è che non possono essere considerate "spese di rappresentanza" gli omaggi offerti ai propri dipendenti, proprio perché non rivestono quelle caratteristiche "promozionali" o di "pubbliche relazioni" indispensabili per definirli tali.

Gli stessi sono comunque interamente deducibili per l'indiscutibile loro natura di onere accessorio al costo del personale, ma è importante tenere conto del fatto che gli omaggi in natura sono considerati *fringe benefit* e che questi - laddove nell'anno si superi cumulativamente, *pro capite*, la soglia di 258,23 euro - diventano redditi imponibili in capo ai dipendenti ai fini contributivi e soggetti a ritenuta d'acconto. Le norme vigenti, come interpretate dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 59/E del 22 ottobre 2008 (§ 16), non impongono però più, già dall'esercizio 2008, la parità di trattamento per categorie né l'erogazione solo in occasioni di ricorrenze o festività, ma consentono di differenziare gli omaggi *ad personam*.

L'esclusione dalla tassazione/contribuzione è tuttavia ammessa solo se le gratuità sono effettuate sotto forma di beni o servizi (non quindi di denaro) e non risultino superiori nel periodo d'imposta alla detta soglia di 258,23 euro, da calcolarsi peraltro sommando tutti i benefici in natura diversamente concessi (compresi altri eventuali goduti nell'anno quali, per esempio, il telefono o l'auto in uso gratuito eccetera).

INDUBBI VANTAGGI

La Circolare affronta poi un punto specifico riguardante il nostro settore: viene ribadito, seguendo quanto già espresso nella relazione al decreto, che rimangono in ogni caso «*indeducibili, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, i costi sostenuti per l'acquisto di beni e servizi destinati, anche indirettamente a medici, veterinari o farmacisti, allo scopo di agevolare, in qualsiasi modo, la diffusione di specialità medicinali o di ogni altro prodotto farmaceutico*».

Niente paura, comunque, per gli usuali doni natalizi ai medici o qualsiasi altra regalia agli stessi (entro limiti di valore ragionevoli): se anche si volesse ricercare un obiettivo recondito di un regalo a un operatore sanitario, che travalichi l'usuale scopo del mantenimento di rapporti cordiali, lo si potrà al più individuare in un tentativo di fare deviare la clientela verso la propria farmacia rispetto a quella di un collega ma non certo in una incentivazione alla diffusione di un prodotto medicinale.

Un ulteriore piccolo beneficio è poi venuto dall'entrata in vigore della Legge comunitaria 2008, che ha modificato il concetto di "valore normale" contenuto nell'articolo 14 della Legge Iva: in caso di cessioni gratuite di beni, il valore da prendere a riferimento per riversare l'Iva indebitamente detratta in acquisto, non è più il prezzo al pubblico bensì il costo.

Indubbi vantaggi dunque sul fronte delle regalie natalizie. Per restare nel solo campo della tassazione diretta, basti pensare che, ipotizzando una aliquota forfettaria del 40 per cento, una ventina di cesti del costo unitario di 60,00 euro, per un totale, quindi, di 1.200,00 euro, consentono un risparmio Irpef di 480,00 euro interamente nell'anno di sostenimento dell'onere; mentre, con la precedente disciplina, il risparmio era ridotto a 160,00 euro

oltretutto spalmato su cinque annualità, con una decurtazione fiscale annua di soli 32,00 euro.

Meno brillante la situazione è sul fronte degli adempimenti contabili: il persistere di disposizioni sul fronte Iva non aggiornate rispetto alle novità delle imposte dirette (il *plafond* per la deducibilità integrale degli omaggi ai fini delle imposte dirette è salito a 50,00 euro mentre quello della detraibilità dell'Iva a essi afferente è rimasto a 25,82 euro) hanno reso ancora più complesso l'iter di adempimenti cui il farmacista deve sottostare per massimizzare la propria convenienza fiscale senza cadere in irregolarità e documentali.

In uno dei prossimi interventi riepilogheremo in uno schema l'intera complicatissima materia.

IRPEF E IRAP

Si precisa infine che non rientrano nella normativa delle liberalità la distribuzione di campioni gratuiti (per esempio, campioncini di profumeria), che possono essere ceduti liberamente dal farmacista purché di modico valore e appositamente contrassegnati come campioni, con stampigliatura/punzonatura indelebile (e non mediante semplice adesivo), sul prodotto o sulla confezione sigillata. Per concludere, un'ultima annotazione riguardante l'ambito di deducibilità degli omaggi nei confronti dell'Irap. Come già evidenziato nell'intervento a essa specificamente dedicato, nonostante tale imposta venga comunemente considerata quasi come una "integrativa Irpef", profonde sono le differenze tra i due tributi, e di ciò se ne ha conferma anche in questo caso: le regalie sono interamente deducibili, senza neppure sottostare ad alcun limite previsto per l'Irpef, solo se la farmacia opta per il regime previsto per le società di capitali, che peraltro presenta ulteriori vantaggi anche su altri fronti; qualora, invece, rimanga nel regime proprio delle ditte individuali e delle società di persone, nessuna deducibilità è concessa, essendo le liberalità in natura classificate civilisticamente quali "oneri di gestione", come tali non rientranti nella determinazione del tributo.

Le regalie sono deducibili se la farmacia opta per il regime previsto per le società di capitali. Nessuna deducibilità invece qualora rimanga nel regime proprio di ditte individuali e società di persone