

Circolare n. 803

Il regime fiscale degli omaggi – Imposte sui redditi, IRAP e IVA

E' prassi, da parte delle imprese e professionisti, concedere omaggi in occasione delle Festività Natalizie.

La presente Circolare esamina la disciplina degli oneri sostenuti per omaggi ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, tenendo conto del regime delle "spese di rappresentanza".

Ai fini IVA, è invece esaminato il regime di imponibilità e di detraibilità dell'imposta relativa alle cessioni gratuite di beni distinguendo tra:

- beni rientranti nell'attività propria d'impresa;
- beni non rientranti nell'attività propria d'impresa.

Infine, un apposito paragrafo è dedicato all'analisi della disciplina fiscale dei c.d. "buoni acquisto" (*voucher*).

Si riepilogano i principali aspetti del regime fiscale delle cessioni di omaggi nell'ambito delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA.

Imposte sui redditi

Gli oneri sostenuti per la distribuzione di omaggi possono assumere diversa natura reddituale a seconda che il bene venga ceduto:

- ai clienti;
- 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 rientrano tra le c.d. "spese di rappresentanza".

Per identificare la nozione di "spesa di rappresentanza" occorre fare riferimento al DM 19.11.2008, attuativo dell'art. 108 c. 2 del TUIR. Il citato provvedimento, infatti, definisce "di rappresentanza" le spese sostenute per effettuare erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi.

Pertanto, sulla base di tale disciplina, devono ritenersi rientranti tra le "spese di rappresentanza" anche quelle sostenute per la distribuzione gratuita di *gadget* (es. calendari, agende, penne, ecc.).

In linea generale, gli oneri sostenuti per omaggi distribuiti ai clienti sono deducibili:

- interamente, se il valore unitario dei beni in omaggio destinati ad uno stesso soggetto non supera 50,00 euro;

- nell'esercizio di sostenimento nel rispetto dei requisiti di "congruità" e "inerenza", se il valore unitario supera 50,00 euro, ovvero vengano dati in omaggio prestazioni di servizi o titoli rappresentativi delle stesse (es. tessere per entrare al cinema, *carnet* per centro benessere).

Le spese "inerenti" sostenute per l'acquisto degli omaggi possono essere dedotte interamente nell'esercizio di competenza nel rispetto dei seguenti limiti di congruità:

- all'1,5% dei ricavi e altri proventi fino a 10.000.000,00 di euro;
- allo 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10.000.000,00 di euro e fino a 50.000.000,00 di euro;
- allo 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 50.000.000,00 di euro.

Al fine di determinare il "valore unitario" dell'omaggio consegnato, occorre fare riferimento:

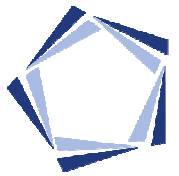
- al regalo nel suo complesso (es. cesto natalizio), e non ai singoli beni che lo compongono;
- al valore di mercato del bene.

Inerenza

Il DM 19.11.2008 disciplina il requisito dell'"inerenza" e richiede che le "spese di rappresentanza", per essere deducibili dal reddito d'impresa, siano:

- effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni, e





- sostenute secondo criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa ovvero secondo coerenza con le pratiche commerciali di settore.

Il soddisfacimento di tali requisiti non è richiesto per dedurre i costi d'acquisto dei beni omaggio di valore unitario non superiore a 50,00 euro.

Omaggi ai dipendenti ed ai soggetti assimilati

In linea generale, il costo sostenuto dal datore di lavoro per l'acquisto di beni da destinare in omaggio ai dipendenti e ai soggetti assimilati (es. collaboratori) è deducibile dal reddito d'impresa secondo le norme relative ai costi per le prestazioni di lavoro.

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

Contribuenti minimi

Le spese per omaggi acquistati nell'ambito del regime dei c.d. "contribuenti minimi", di cui al D.L. 98/2011, sono interamente deducibili nel periodo di sostenimento, ove relative a beni di valore pari o inferiore a 50,00 euro. 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.

Regime forfetario

Non assumono alcuna rilevanza nella determinazione del reddito le spese per omaggi acquistati nell'ambito del regime forfetario, di cui alla L. 190/2014, in quanto nell'ambito di tale regime il reddito imponibile è quantificato, tramite l'applicazione del coefficiente di redditività previsto per la specifica attività svolta, all'ammontare dei ricavi e compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Irap

Omaggi ai clienti

Con riguardo alla determinazione della base imponibile IRAP per le società di capitale (srl, spa, sapa) e cooperative, le spese per omaggi sono deducibili per l'importo stanziato a conto economico.

Per le società di persone commerciali (snc, sas e società ad esse equiparate) e gli imprenditori

individuali, invece, gli omaggi non sono deducibili ai fini IRAP.

Omaggi ai dipendenti e ai soggetti assimilati

Con riguardo alla determinazione della base imponibile IRAP per le società di capitali e cooperative, le spese per omaggi destinati ai dipendenti e ai soggetti assimilati (es. collaboratori) 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).

Se rientrano tra le spese per il personale dipendente, il relativo trattamento dipenderà dalla tipologia di lavoratore beneficiario.

Per le società di persone e gli imprenditori individuali, invece, gli omaggi ai dipendenti (o collaboratori) sono indeducibili ai fini IRAP, in quanto non compresi tra gli oneri rilevanti, salvo che siano destinati a lavoratori per i quali è stabilita la deducibilità dei relativi costi (es. dipendenti a tempo indeterminato).

Esercenti arti e professioni

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 rispetto del requisito di "inerenza") nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

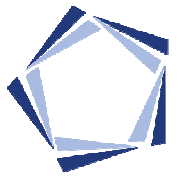
Analogo trattamento è applicabile ai fini IRAP.

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, oppure siano destinati a lavoratori per i quali è prevista la deducibilità dei relativi costi (es. dipendenti a tempo indeterminato).

Iva

Le cessioni gratuite di beni ai clienti seguono la disciplina generale di 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.

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.

Ai fini della determinazione della base imponibile, il valore da prendere a riferimento, dopo le modifiche introdotte dalla L. 7.7.2009 n. 88, è il prezzo d'acquisto dei beni e non più il loro "valore normale".

Comunicazione dati fatture

Le cessioni gratuite di beni che formano oggetto dell'attività d'impresa devono, inoltre, essere comunicate all'Agenzia delle Entrate nell'ambito del c.d. "spesometro".

Documentazione per la cessione

La rivalsa dell'IVA non è obbligatoria per le cessioni gratuite di beni.

In assenza di rivalsa, e in alternativa quindi all'emissione della fattura, l'operazione può essere certificata:

- emettendo, in un unico esemplare, un'autofattura con l'indicazione del prezzo di acquisto dei beni, dell'aliquota applicabile e della relativa imposta, specificando anche che trattasi di "autofattura per omaggi". Tale documento, che deve essere annotato sul registro IVA delle vendite, può essere emesso singolarmente per ciascuna cessione, ovvero mensilmente per tutte le cessioni effettuate nel mese;

oppure

- annotando, su un apposito "registro degli omaggi", l'ammontare globale dei prezzi di acquisto dei beni ceduti gratuitamente, riferito alle cessioni

effettuate in ciascun giorno, distinte per aliquota e la relativa imposta (che concorrerà alla liquidazione periodica).

L'IVA non addebitata in rivalsa è indeducibile ai fini delle imposte sui redditi.

Dall'1.1.2019 anche le autofatture per omaggi andranno emesse in formato elettronico.

Campioni gratuiti

Sono escluse da IVA le cessioni gratuite di campioni se sussistono, congiuntamente, le seguenti condizioni:

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

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. Per i beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa (non essendo di propria produzione o commercio), la cessione gratuita è sempre esclusa da IVA.

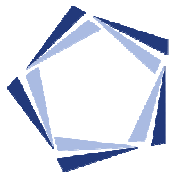
L'IVA relativa alle "spese di rappresentanza", invece, è detraibile solo in relazione all'acquisto di beni di costo unitario non superiore a 50,00 euro.

Pertanto, l'IVA "a monte" è:

- detraibile, se il valore unitario del bene non è superiore a 50,00 euro;
- indetraibile, se il valore unitario del bene è superiore a 50,00 euro.

Omaggi ai dipendenti e ai soggetti assimilati

I beni acquistati per essere ceduti a titolo di omaggio ai propri dipendenti e ai soggetti assimilati 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 gli omaggi sono rappresentati da beni oggetto dell'attività d'impresa, spetta la detrazione dell'imposta, mentre la cessione gratuita è imponibile.

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'Agenzia delle Entrate ha esaminato la tematica esclusivamente con riferimento alla disciplina IVA, non fornendo alcun chiarimento in relazione al trattamento dei *voucher* ai fini delle 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:

- rapporto tra società emittente ed esercizi convenzionati, regolato da un contratto di appaltosomministrazione, con il quale l'affiliato si impegna a somministrare i beni e/o servizi all'emittente;
- rapporto tra società emittente e azienda cliente, caratterizzato dalla cessione dei *voucher* ad un corrispettivo pari al valore nominale, comprensivo dell'IVA;
- rapporto tra azienda cliente ed utilizzatore, caratterizzato dalla distribuzione gratuita dei *voucher* ai beneficiari, i quali possono utilizzarli presso la rete degli affiliati;
- 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.

La suddetta qualificazione dei *voucher* come semplici documenti di legittimazione implica l'irrelevanza 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.

Nuova disciplina IVA per i voucher emessi dall'1.1.2019

Occorre infine tenere presente che la disciplina IVA applicabile all'emissione, al trasferimento ed al riscatto dei voucher deve essere riformata al fine di recepire le novità introdotte dalla direttiva 2016/1065/UE.

Le disposizioni attuative della disciplina in argomento sono state approvate dal Consiglio dei Ministri in data 28.11.2018, e troveranno applicazione a partire dai buoni emessi successivamente al 31.12.2018.

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* potrebbe essere 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.

Nel caso in cui i buoni acquisto siano concessi ai dipendenti, gli stessi costituiscono *fringe benefit* per i dipendenti per effetto del c. 3-bis dell'art. 51 del TUIR e i relativi costi rientrerebbero tra quelli deducibili per la società.

Lo Studio è a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Distinti saluti
STUDIO PENTA