

CIRCOLARE N. 868

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

È 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).

➤ Omaggi ai clienti

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 dell'omaggio 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), in quanto rientranti tra le c.c. "spese di rappresentanza".

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 ed 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.

Per i dipendenti, gli omaggi ricevuti in relazione al rapporto di lavoro concorrono a formare il reddito per il lavoratore dipendente; risultano non imponibili gli omaggi ricevuti che, nel periodo di imposta 2020, non superino, insieme all'ammontare degli altri *fringe benefit*, l'importo di Euro 516,46 (limite così elevato dall'art. 112 del D.L. 104/2020, rispetto alla precedente soglia di Euro 258,23).

➤ 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 o compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Ciò significa che le spese eventualmente sostenute non sono deducibili analiticamente, essendo il loro ammontare predefinito nel coefficiente di redditività.

IRAP

➤ Omaggi ai clienti

Con riguardo alla determinazione della base imponibile IRAP per i soggetti Ires e per i soggetti Irpef (imprese individuali e società di persone in contabilità ordinaria) che, ricorrendone le condizioni, hanno optato per il regime di determinazione della base imponibile in base al bilancio, le spese per omaggi sono deducibili per l'importo stanziato a conto economico.

Per le società di persone gli imprenditori individuali (diversi da quelli di cui al punto precedente) invece, gli omaggi non sono deducibili ai fini IRAP.

➤ Omaggi ai dipendenti ed 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, per i quali sono previsti alcuni casi di esclusione.

➤ 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, è il prezzo d'acquisto dei beni e non più il loro "valore normale".

➤ Documentazione per la cessione

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

In assenza di rivalsa, 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.

Anche le autofatture per omaggi devono essere emesse in formato elettronico:

- riportando i dati del cedente/prestatore sia nella sezione "Dati del cedente/prestatore" sia nella sezione "Dati del cessionario/committente";
- indicando "TD27" nel campo "tipo documento".

➤ 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 ed 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.

➤ Trattamento ai fini Iva

La disciplina IVA applicabile all’emissione, al trasferimento e al riscatto dei voucher è stata riformata con il DLgs. 29.11.2018 n. 141, al fine di recepire le novità introdotte dalla direttiva 2016/1065/UE.

Le nuove disposizioni trovano applicazione per i buoni emessi successivamente al 31.12.2018.

Nell’ambito della nuova disciplina, i **voucher** (o “buoni corrispettivo”) sono definiti come strumenti che contengono l’obbligo di essere accettati come corrispettivo o parziale corrispettivo a fronte di una cessione di beni o di una prestazione di servizi e che riportano sul supporto

utilizzato o sulla relativa documentazione le informazioni necessarie a individuare i beni o servizi da cedere o prestare o le identità dei potenziali cedenti o prestatori, ivi incluse le condizioni generali di utilizzo dei buoni medesimi.

Inoltre, nella nuova disciplina, si distingue tra:

- buoni **“monouso”**, se al momento dell’emissione risultano già noti tutti gli elementi che consentono di determinare il trattamento IVA applicabile all’operazione ad esso sottesa (es. natura, qualità, quantità dei beni o servizi forniti). In tal caso la cessione di beni o la prestazione di servizi cui il buono-corrispettivo “monouso” dà diritto si considera effettuata all’atto dell’emissione del buono-corrispettivo, nonché all’atto di ciascun trasferimento dello stesso antecedentemente al riscatto;
- buoni **“multiuso”**, se la disciplina applicabile ai fini IVA, alla cessione di beni o alla prestazione di servizi cui il buono-corrispettivo dà diritto non è nota al momento della sua emissione (ad esempio perché è possibile utilizzare il buono presso un dettagliante che cede beni soggetti ad aliquote IVA diverse).
In tale ipotesi, l’operazione si considera effettuata solo nel momento in cui il buono è riscattato, dando luogo ad una cessione di beni o una prestazione di servizi (l’esigibilità dell’imposta sorge, quindi, secondo le ordinarie regole di cui all’art. 6 del DPR 633/72).

➤ **Trattamento ai fini delle imposte dirette**

La deducibilità delle spese sostenute per l’acquisto dei voucher che le imprese omaggiano ai propri clienti segue il trattamento delle spese di rappresentanza.

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 rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Distinti saluti
STUDIO PENTA