

CIRCOLARE N. 1007

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 Circolare esamina la **disciplina degli oneri sostenuti per omaggi ai fini:**

- delle **imposte sui redditi**;
- dell'**IRAP**

tenendo conto del regime delle spese di rappresentanza e delle modifiche apportate alla soglia dei fringe benefit;

- dell'**I.V.A.**, distinguendo tra beni rientranti nell'attività propria d'impresa e beni non rientranti nell'attività propria d'impresa.

Si esamina infine la **disciplina fiscale dei c.d. "buoni acquisto" (voucher) e buoni carburante.**

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

Reddito d'impresa

Gli oneri sostenuti per la distribuzione di omaggi possono assumere diversa natura reddituale a seconda che il bene venga ceduto gratuitamente ai clienti e terzi (fornitori, agenti, ecc.) ovvero ai dipendenti e ai soggetti fiscalmente assimilati (es. collaboratori coordinati e continuativi).

Si ricorda che 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 nonché al valore di mercato del bene.

Spese per omaggi a Clienti e Terzi	Spese per omaggi ai dipendenti
<p>Se il valore unitario dei beni in omaggio destinati ad uno stesso soggetto non supera 50,00 euro, il costo sostenuto è interamente deducibile.</p> <p>Se il valore unitario dei beni in omaggio supera 50,00 euro, ovvero vengono dati in omaggio prestazioni di servizi o titoli rappresentativi delle stesse (es. tessere per entrare al cinema, carnet per centro benessere), il costo rientra nelle c.d. spese di rappresentanza, deducibile nel rispetto dei requisiti di "congruità" e "inerenza" (Cfr. D.M. 19.11.2008).</p>	<p style="text-align: center;">Deduzione del costo in capo all'impresa</p> <p>In linea generale, il costo sostenuto dal datore di lavoro per l'acquisto di beni da destinare ad 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 (art. 95 c.1 TUIR).</p> <p>Tale regola non si applica alle spese di istruzione, educazione, ricreazione, di assistenza sociale e sanitaria o culto che sono deducibili dal reddito</p>

<p>Si considerano inerenti, le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi:</p> <ul style="list-style-type: none"> - effettivamente sostenute e documentate; - effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni; - 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. <p>Le spese di rappresentanza sono ammesse in deduzione nel limite commisurato all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari a:</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'1,5% dei ricavi e altri proventi fino a 10 milioni di euro; - lo 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro; - lo 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 50 milioni di euro. 	<p>d'impresa nel limite del 5 per mille delle spese per prestazioni di lavoro dipendente (art. 100 c.1 TUIR).</p> <p>Tassazione degli omaggi in capo al dipendente</p> <p>Per i dipendenti, gli omaggi di beni ricevuti in relazione al rapporto di lavoro si qualificano come erogazioni liberali in natura o <i>fringe benefit</i> che concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente.</p> <p>Ricordiamo che non sono imponibili in capo al dipendente, gli omaggi che, insieme all'ammontare degli altri <i>fringe benefit</i>, non superino la soglia di esenzione ordinaria di 258,23 euro e limitatamente al periodo di imposta 2023, tale soglia è stata aumentata a 3.000 euro per i soli lavoratori dipendenti con figli fiscalmente a carico (Cfr. Circolare di Studio n. 996 del 07.08.2023).</p> <p>Al superamento dei limiti menzionati, il datore di lavoro deve assoggettare a contribuzione l'intero importo corrisposto a tassazione e non solo la quota eccedente.</p> <p>E' previsto un ulteriore plafond di 200 euro per l'eventuale erogazione di buoni carburante.</p>
--	---

Spese per omaggi sostenute da contribuenti minimi o forfettari

- **Contribuenti nel regime dei minimi:** le spese per omaggi 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.
- **Contribuenti in regime forfettario:** non assumono alcuna rilevanza nella determinazione del reddito le spese per omaggi acquistati nell'ambito del regime forfettario, di cui alla L. 190/2014, in quanto, nell'ambito di tale regime, le spese eventualmente sostenute non sono deducibili analiticamente, essendo il loro ammontare predefinito nel coefficiente di redditività.

Reddito degli esercenti arti e professioni

Anche per gli oneri sostenuti dai professionisti la deducibilità nell'ambito del reddito di lavoro autonomo è differente a seconda del soggetto destinatario dell'omaggio.

Spese per omaggi ai clienti	Spese per omaggi ai dipendenti o ai collaboratori del professionista
<p>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.</p>	<p>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</p>

➤ **IRAP**

Spese per omaggi ai clienti	Spese per omaggi ai dipendenti ed ai soggetti assimilati
<p>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 <u>l'importo stanziato a conto economico</u>.</p> <p>Per le società di persone e gli imprenditori individuali (diversi da quelli di cui al punto precedente) che determinano la base imponibile IRAP con il metodo fiscale, gli <u>omaggi non sono deducibili</u>.</p> <p>Per i professionisti ancora obbligati, i costi sostenuti per l'acquisto di beni destinati ad essere omaggiati ai clienti si qualificano come spese di rappresentanza e sono deducibili ai fini IRAP nel limite dell'1% dei compensi percepiti nell'anno.</p>	<p>Per i soggetti IRES le spese per omaggi destinati ai dipendenti, si considerano ai fini IRAP:</p> <ul style="list-style-type: none"> - indeducibili se rientrano fra le spese per il personale dipendente, rivestendo <u>natura retributiva</u>. Tuttavia, nel caso in cui le erogazioni liberali siano concesse al personale con contratto di lavoro a tempo indeterminato, tali costi potrebbero essere dedotti ai sensi dell'art. 11 c. 4-octies del D.Lgs. 446/1997. - deducibili se considerate funzionali all'attività di impresa e non assumono natura retributiva per il dipendente o il collaboratore (es. tute e/o scarpe da lavoro). <p>Per le società di persone e gli imprenditori individuali, 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).</p> <p>Per i professionisti, la riconduzione di tali oneri tra le spese per prestazioni di lavoro dovrebbe</p>

	<p>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).</p>
--	--

➤ 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 ipotesi di rivalsa dell'I.V.A. la cessione sarà documentata da una **fattura ordinaria** immediata (TD01) o differita (TD24 in presenza di DDT)
- 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".

Prova della destinazione dei beni

Oltre che dalla fattura od autofattura e dal registro degli omaggi, per documentare la cessione gratuita potranno essere utilizzati:

- documento di trasporto, con causale per vincere la presunzione di cessione (omaggi/strenne natalizie/cessione gratuita);
- distinta contenente la descrizione del bene, il soggetto destinatario, e firma per ricevuta del ritiro.

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 tali beni, 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 successiva 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. I buoni possono essere emessi su supporto cartaceo o in formato elettronico.

Trattamento ai fini Iva

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

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. Per i dipendenti essi rientrano nella previsione di esclusione dal reddito nel limite di 258,23 euro per il periodo di imposta 2023 ovvero nel limite di 3.000 euro per i soli dipendenti e collaboratori con figli fiscalmente a carico; mentre rientrano tra quelli deducibili per l’impresa ed il professionista al ricorrere delle fattispecie illustrate in precedenza.

Per l’impresa, la deducibilità del costo, integrale o per un ammontare non superiore al 5 per mille delle spese per prestazioni di lavoro dipendente, varia a seconda che le opere e i servizi rispondenti alle finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, siano erogate a fronte di una obbligazione contrattuale o in esecuzione di un regolamento aziendale, oppure volontariamente.

➤ Buoni carburante

Per il periodo di imposta 2023, è prevista la possibilità di erogare a titolo gratuito, a tutti i lavoratori dipendenti, buoni benzina o titoli analoghi per l’acquisto di carburante, esclusi da sola imposizione fiscale (non contributiva) fino al valore di 200 euro per lavoratore.

Si ricorda che:

- l’agevolazione sui fringe benefit è cumulabile con i buoni benzina, trattandosi di agevolazioni diverse e autonome;
- l’erogazione di buoni benzina per un ammontare superiore al limite comporta l’imponibilità dell’intero valore dei buoni ceduti ai lavoratori.

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Distinti saluti
STUDIO PENTA