

TRATTAMENTO FISCALE OMAGGI PER IMPRESE

Gentile Associato,

con la presente desideriamo ricordarle che, **la concessione di omaggi**, da parte delle imprese e degli esercenti arti e professioni in occasione delle festività natalizie impone di prestare adeguata attenzione al fatto che il trattamento tributario dei beni omaggiati varia in funzione della natura degli stessi, del loro valore complessivo e della natura del soggetto beneficiario: gli oneri sostenuti per la distribuzione degli omaggi possono, infatti, assumere **diversa natura reddituale** a seconda che il bene venga ceduto ai **dipendenti e ai soggetti fiscalmente assimilati** (es. collaboratori coordinati e continuativi, compresi i lavoratori a progetto), oppure a **soggetti diversi** ai precedenti (clienti, fornitori ecc.). Anche ai fini del corretto trattamento IVA, occorre effettuare una distinzione tra beni omaggiati che sono **prodotti o commercializzati dall'impresa** (rientranti nella propria attività) e beni diversi ai precedenti, ovvero che non hanno **alcuna attinenza con l'attività esercitata** dall'impresa. Nel prosieguo della presente circolare, dovendo ora registrare le fatture relative a dicembre, verranno esaminati i principali aspetti del regime fiscale dell'acquisizione e cessione dei beni omaggiati, nell'ambito delle **imposte sui redditi**, dell'IRAP e dell'IVA.

Premessa

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 delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA.

Gli omaggi nel 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**;
- 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 i 50,00 euro**;
- nell'esercizio di sostenimento della spesa **nel rispetto dei limiti percentuali** previsti dall'art. 108 co. 2 del TUIR, **se il valore unitario dell'omaggio supera i 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), in quanto rientrano tra le **c.d. "spese di rappresentanza"**.

Si evidenzia che, **dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 7.10.2015** (quindi dal 2016 per i soggetti "solari"), sono state innalzate le soglie di deducibilità delle spese di rappresentanza; l'art. 9 del DLgs. 14.9.2015 n. 147 (c.d. "decreto internazionalizzazione"), infatti, ha modificato l'art. 108 co. 2 del TUIR.

Osserva

Sulla base della novellata disposizione, **le spese di rappresentanza sono deducibili** in misura pari:

- **all'1,5%** (in luogo del precedente 1,3%) dei ricavi e altri proventi **fino a 10 milioni di euro**;
- **allo 0,6%** (in luogo del precedente 0,5%) dei ricavi e altri proventi per la parte **eccedente 10 milioni di euro** e fino a **50 milioni di euro**;
- **allo 0,4%** (in luogo del precedente 0,1%) dei ricavi e altri proventi per la parte **eccedente 50 milioni di euro**.

Tanto premesso, 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**.

Considerato che, **prima delle modifiche apportate dal DLgs. 21.11.2014 n. 175** (c.d. "decreto semplificazioni fiscali"), **l'IVA era indetraibile per gli omaggi di valore unitario superiore a 25,82 euro**, la spesa sostenuta per l'acquisto di tali beni era integralmente deducibile soltanto ove l'imponibile IVA risultava pari a:

- 48,08 euro, se l'aliquota IVA era pari al 4%;
- 45,45 euro, se l'aliquota IVA era pari al 10%;
- 40,98 euro, se l'aliquota IVA era pari al 22%.

Osserva

Tale problematica è venuta meno a seguito dell'innalzamento a **50,00 euro della soglia per la detraibilità IVA degli omaggi**, in vigore per gli acquisti effettuati dal 13.12.2014. Pertanto, ad esempio, l'acquisto di un bene-omaggio di valore unitario pari a 49,00 euro potrà essere considerato integralmente deducibile ai fini delle imposte sul reddito, senza effettuare la suddetta verifica.

Per i beni autoprodotti dall'impresa (beni alla cui ideazione, produzione e commercializzazione è diretta l'attività d'impresa che **vengono prodotti dalla società o che sono commissionati** a lavoratori esterni e acquistati dall'impresa per la successiva rivendita):

- al fine di individuare le spese di rappresentanza da sottoporre al regime di deducibilità limitata, **rileva il valore di mercato dell'omaggio**;
- una volta qualificata la spesa come di rappresentanza (se, quindi, il valore di mercato risulta superiore a 50,00 euro), **ai fini del calcolo del limite di deducibilità concorre** invece, per intero, il **costo di produzione effettivamente sostenuto dall'impresa, indipendentemente dal fatto che lo stesso sia inferiore o meno a 50,00 euro**.

ESEMPIO

Ad esempio, nel caso in cui l'omaggio autoprodotto abbia un valore di mercato pari a **80,00 euro** e un costo di produzione di **40,00 euro**:

- ✓ **l'omaggio costituisce una spesa di rappresentanza** da sottoporre alla verifica del limite di deducibilità (valore di mercato superiore al limite di 50,00 euro);
- ✓ **ai fini del calcolo del plafond di deducibilità rileva l'importo di 40,00 euro**, vale a dire il costo di produzione effettivo.

Nel caso in cui il **valore normale dell'omaggio autoprodotta sia inferiore o uguale a 50,00 euro**, il costo effettivamente sostenuto per la produzione **beneficia della deduzione integrale**. Pertanto, ad esempio, qualora **l'omaggio autoprodotta abbia un valore di mercato pari a 40,00 euro e un costo di produzione pari a 30,00 euro**, **l'omaggio è interamente deducibile per 30,00 euro**.

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 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**.

Osserva

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

Regime dei c.d. "contribuenti minimi"

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 13.7.2009 n. 34, le spese per omaggi acquistati nell'ambito del regime dei c.d. "**contribuenti minimi**", di cui all'art. 27 del DL 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 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 (legge di stabilità 2015), 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.

Osserva

Non sono, quindi, in alcun modo estensibili le considerazioni sopra svolte con riferimento al **regime dei c.d. "contribuenti minimi" ex DL 98/2011**.

Disciplina IRAP degli omaggi

La legge Finanziaria 2008 ha abrogato la disposizione in base alla quale i proventi e gli oneri che concorrono alla formazione della base imponibile IRAP dovevano essere assunti apportando ad essi le variazioni in aumento e in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi.

Omaggi ai clienti

Per i **soggetti Ires** e per i **soggetti Irpef** (che hanno optato per il regime di **determinazione della base imponibile in base al bilancio**, ai sensi dell'art. 5-bis, co. 2, del D.Lgs. 446/97), le spese sostenute per l'acquisto di beni da destinare in omaggio ai clienti - classificate nella voce B.14 del conto economico (oneri diversi di gestione) - **sono integralmente deducibili**, ai fini Irap, per l'importo stanziato a conto economico. Diversamente, per gli **imprenditori individuali** e le **società di persone** - che non hanno esercitato la richiamata opzione - **le predette spese sono indeducibili ai fini Irap**, non rientrando tra i costi deducibili espressamente previsti dall'art. 5-bis del D.Lgs. 446/97.

Omaggi ai dipendenti e ai soggetti assimilati

Le spese per gli acquisti di beni da omaggiare ai dipendenti rientrano nei **"costi del personale"** che, a norma degli artt. 5 e 5-bis del D.Lgs. 446/97, **non concorrono alla formazione della base imponibile Irap**, anche se contabilizzati in voci diverse dalla B.9 del conto economico. Conseguentemente, le **spese in esame sono indeducibili ai fini Irap** indipendentemente dalla qualifica del datore di lavoro (srl, spa, snc, ditta individuale, ecc.).

Va tuttavia evidenziato che detti costi potrebbero di fatto risultare **deducibili ai fini Irap** a seguito dell'applicazione **della deduzione per il costo residuo del personale**, ai sensi dell'art. 11, comma 4-octies, D. Lgs. n. 446/97.

Osserva

Inoltre, per i **soggetti che determinano la base imponibile Irap applicando il metodo da bilancio**, si potrebbe porre la questione se le spese in esame possano essere ancora classificate "costi del personale": privilegiando la classificazione per natura, tali costi potrebbero, infatti, risultare **deducibili in quanto collocati nella voce B.14** e non funzionali allo svolgimento dell'attività di lavoro dipendente.

La disciplina IVA degli omaggi ai clienti

Per individuare il corretto trattamento IVA applicabile agli omaggi ceduti ai clienti è necessario differenziare l'analisi a seconda che i **beni ceduti gratuitamente siano o meno oggetto dell'attività esercitata**.

Beni non oggetto dell'attività ceduti gratuitamente ai clienti

L'art. 19-bis1, co. 1, lett. h) del D.P.R. 633/72, prevede un'ipotesi di **indetraibilità oggettiva dell'Iva** assolta sugli acquisti di beni e servizi che danno luogo a spese che si qualificano come di rappresentanza agli effetti delle imposte sul reddito, tra cui rientrano gli omaggi di beni non oggetto dell'attività dell'impresa.

Osserva

L'**indetraibilità oggettiva** per le spese di rappresentanza **risulta, però, derogata, per i beni di costo unitario non superiore a 50 euro** (limite così elevato rispetto al precedente 25,82 euro dal DLgs. 175/2014, in vigore dal 13.12.2014): tale regola opera anche nel caso in cui gli omaggi siano costituiti **da alimenti e bevande**, non applicandosi l'indetraibilità dell'Iva di cui alla lett. f) dell'art. 19-bis 1 del DPR 633/1972 (circolare n. 54/E/2002).

Gli **omaggi** ai clienti di beni non oggetto dell'attività dell'impresa, oltre a poter essere qualificati spese di rappresentanza, costituiscono **cessioni gratuite** per le quali trova applicazione l'art. 2, co. 2, n. 4), del D.P.R. 633/1972, a mente del quale **non costituiscono cessione** di beni **rilevanti ai fini Iva**:

- le cessioni gratuite di beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa di **costo unitario non superiore a 50 euro**;
- le cessioni di beni per i quali **non è stata operata**, all'atto dell'acquisto/importazione, **la detrazione dell'imposta** ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 633/1972.

Osserva

Sebbene all'atto della consegna dell'omaggio non sia richiesta l'emissione di alcun documento fiscale, è comunque **opportuno compilare un DDT** (con causale omaggio) o un documento analogo (buono di consegna), al fine di **provare l'inerenza** della spesa con l'attività esercitata, **la natura di spesa di rappresentanza** e **superare le presunzioni di cessione** (e di acquisto per il destinatario degli stessi) di cui al D.P.R. n. 441/1997 (circolare n. 193/E/1998).

Beni oggetto dell'attività ceduti gratuitamente a clienti

Ai sensi dell'art. 2, co. 2, n. 4 del D.P.R. 633/1972, **la cessione gratuita di beni** alla cui produzione o alla cui commercializzazione è finalizzata l'attività dell'impresa **è soggetta ad Iva indipendentemente dal costo** (o valore) **unitario dei beni** (inferiore, pari o superiore a 50 euro), a meno che **l'imposta relativa all'acquisto non sia stata detratta**: l'impresa può, infatti, scegliere di non detrarre l'Iva a credito al momento dell'acquisto dei beni oggetto dell'attività, al fine di non assoggettare ad Iva la successiva cessione gratuita del bene.

Nella particolare ipotesi in cui si fosse detratta l'Iva sull'acquisto dei beni da omaggiare, l'impresa cedente può comunque invocare la regola contemplata all'art. 18, co. 3, del D.P.R. 633/72 secondo cui **la rivalsa dell'IVA non è obbligatoria** per le cessioni gratuite di cui all'art. 2, co. 2, n. 4 del D.P.R. 633/1972. In assenza della rivalsa, l'operazione può essere documentata utilizzando una delle seguenti soluzioni alternative (circolare n. 32/5013/E/1973):

- **emissione di una fattura** con applicazione dell'IVA, senza addebitare la stessa al cliente o al dipendente, specificando che trattasi di "*omaggio senza rivalsa dell'IVA, ai sensi dell'art. 18, D.P.R. n. 633/72*";
- **emissione di un'autofattura** in unico esemplare, con indicazione del valore dei beni (prezzo di acquisto o costo), dell'aliquota e della relativa imposta, specificando che trattasi di "*autofattura per omaggi*".

In alternativa all'emissione dell'autofattura, le cessioni gratuite di beni oggetto dell'attività d'impresa effettuate in assenza di rivalsa dell'Iva, ai sensi dell'art. 2, co. 2, n. 4 del D.P.R. 633/72, possono essere certificate mediante un apposito **registro degli omaggi** in cui occorrerà riportare:

- ✓ **l'ammontare globale dei prezzi d'acquisto** dei beni ceduti gratuitamente, riferito alle cessioni effettuate in ciascun giorno, distinte per aliquota;
- ✓ **l'ammontare globale della relativa Iva**, distinta per aliquota.

Osserva

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle entrate, **l'Iva non addebitata in rivalsa è indeducibile ai fini delle imposte dirette**, ai sensi dell'art. 99, co. 1 del D.P.R. 917/1986 (circolare n. 57/E/2001).

La disciplina IVA degli omaggi ai dipendenti

Il trattamento Iva dei beni ceduti gratuitamente ai dipendenti è differente a seconda che i **beni omaggiati siano o meno oggetto dell'attività esercitata**.

Beni non oggetto dell'attività ceduti gratuitamente ai dipendenti

Le spese sostenute per l'acquisto di beni destinati ad essere ceduti a titolo di omaggio ai dipendenti **non possono essere qualificati come spese di rappresentanza** in quanto non si configura alcuna finalità promozionale (circolare n. 34/E/2009).

Osserva

Di conseguenza, **l'Iva relativa a tali acquisti è indetraibile** per mancanza di inerenza e ciò a prescindere dall'ammontare del costo dell'omaggio (art. 19, co. 1, del D.P.R. 633/1972), mentre **la successiva cessione gratuita dell'omaggio dovrà essere esclusa dal campo di applicazione dell'imposta**, ai sensi dell'art. 2, co. 2, n. 4 del D.P.R. 633/72.

Beni oggetto dell'attività ceduti gratuitamente ai dipendenti

Se gli omaggi concessi ai dipendenti sono rappresentati da beni oggetto dell'attività d'impresa spetta, analogamente a quanto detto per gli omaggi ai clienti, **la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti**, mentre **la successiva cessione risulterà imponibile**, a norma dell'art. 2, co. 2 n. 4 del DPR 633/72, **senza obbligo di rivalsa** nei confronti dei destinatari dell'omaggio.

Osserva

Resta ferma, anche in questo caso, la facoltà, per il datore di lavoro, di **non operare la detrazione dell'Iva all'atto dell'acquisto di tali beni**, al fine di non assoggettare all'imposta la successiva cessione gratuita.

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**.

Osserva

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).

Osserva

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).

Osserva

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

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

Nel caso in cui, ai fini delle imposte sui redditi, **operasse la qualificazione come semplici documenti di legittimazione, 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**.

Osserva

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

Cordiali saluti.

Per A.GI.SCO.

Dott. Francesco Lerro