

Dott. Mario Conte
Ragioniere Commercialista
Revisore Legale

Dott. Giovanni Orso
Dottore Commercialista
Revisore Legale

Rag. Pierluigi Martin
Consulente Aziendale

Dott.ssa Paola Ongarato
Dottore Commercialista
Revisore Legale

Dott.ssa Marta De Zen
Dottore Commercialista
Revisore Legale

Dott.ssa Sara Martinazzo
Dottore Commercialista
Revisore Legale

Dott. Michael Favrin
Esperto Contabile

Dott.ssa Milena Liviero
Dottore Commercialista

Circolare n. 24 / 2024

Castelfranco Veneto, 3 dicembre 2024

Spett.li

CLIENTI

IL REGIME FISCALE DEGLI OMAGGI **Imposte sui redditi, IRAP e IVA**

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.

IMPOSTE SUI REDDITI E IRAP

Gli oneri sostenuti per la distribuzione di omaggi sono trattati in modo diverso a seconda che il bene venga ceduto:

- ai clienti;
- ai dipendenti e ai soggetti fiscalmente assimilati (es. collaboratori coordinati e continuativi).

1) OMAGGI AI CLIENTI

In linea generale, gli oneri sostenuti per omaggi distribuiti ai clienti sono deducibili ai fini delle imposte sui redditi:

- interamente, se il valore unitario dei beni in omaggio destinati ad uno stesso soggetto non supera i 50,00 euro; il valore unitario va determinato con riferimento al regalo nel suo complesso (es. cesto natalizio) e al valore di mercato del bene;
- 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" (deducibili in misura pari all'1,5% dei ricavi e altri proventi fino a 10 milioni di euro, allo 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro e allo 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 50 milioni di euro).

Ai fini **IRAP**, per le SOCIETA' DI CAPITALI (srl, spa, sapa) e COOPERATIVE, le spese per omaggi sono deducibili per l'importo stanziato a Conto economico.

Per le SOCIETA' DI PERSONE commerciali (snc, sas e società ad esse equiparate) e gli IMPRENDITORI INDIVIDUALI, invece, gli omaggi non sono deducibili.

2) 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.

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.

Lato 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 d'imposta 2024, non superino, insieme all'ammontare degli altri *fringe benefit* (art. 1 co. 16 - 17 della L. 213/2023):

- 1.000,00 euro, per i dipendenti senza figli fiscalmente a carico;
- 2.000,00 euro, per i dipendenti con figli fiscalmente a carico.

Nella soglia dei *fringe benefit* per il periodo d'imposta 2024 è possibile includere anche le somme erogate o rimborsate ai dipendenti dai datori di lavoro per il pagamento;

- delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale;
- delle spese per l'affitto o per gli interessi sul mutuo relativamente alla prima casa.

Ai fini **IRAP**, per le SOCIETA' DI CAPITALI (srl, spa, sapa) 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 (si ricorda che, dal 2015, le spese per dipendenti a tempo indeterminato sono integralmente deducibili).

Per le SOCIETA' 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).

IVA

1) OMAGGI AI CLIENTI

Le cessioni gratuite di beni ai clienti seguono la regola generale di imponibilità della cessione gratuita, ad eccezione dei beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa, per i quali vige una regola

particolare che dipende dal costo unitario dei beni dati in omaggio.

1.1) BENI RIENTRANTI NELL'ATTIVITÀ PROPRIA DELL'IMPRESA

Nel caso in cui il bene omaggiato sia oggetto dell'attività d'impresa, l'Iva è già stata detratta a monte, perché l'acquisto o la produzione del bene sono stati fatti prima della destinazione ad omaggio del bene stesso. Si dovrà, allora, applicare la regola generale dell'imponibilità della cessione gratuita.

Per determinare la base imponibile, il valore da prendere a riferimento è il prezzo d'acquisto dei beni e non più il loro "valore normale" (L. 7.7.2009 n. 88 (legge Comunitaria 2008)).

Documentazione per la cessione

Per le cessioni gratuite di beni destinati a omaggi, la rivalsa dell'IVA non è obbligatoria, perciò l'azienda potrà evitare di addebitare l'IVA al destinatario, facendosene carico direttamente.

In assenza di rivalsa, l'operazione può essere documentata, alternativamente:

- emettendo, in un unico esemplare, un'autofattura con l'indicazione del prezzo di acquisto dei beni, dell'aliquota applicabile e della relativa imposta, specificando che si tratta 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;
- 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.

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

Campioni gratuiti

Sono escluse da IVA le cessioni gratuite di campioni:

- di modico valore;
- appositamente contrassegnati, in maniera indelebile; l'obbligo può essere correttamente assolto anche mediante l'apposizione di un'etichettatura, benché rimuovibile, sui beni o sull'involucro che li contiene;
- che avvengono "per promuovere il bene, al fine di migliorarne la conoscenza e la diffusione presso gli utilizzatori, attuali e potenziali".

1.2) 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.

La cessione gratuita di beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa è sempre esclusa da IVA (art. 2 Dpr 633/72).

L'IVA relativa alle spese di rappresentanza, invece, è detraibile solo in relazione all'acquisto di beni di costo non superiore a 50,00 euro (Dlgs 175/2014 art. 30).

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.

2) OMAGGI AI DIPENDENTI E AI SOGGETTI ASSIMILATI

I beni acquistati per essere ceduti a titolo di omaggio ai propri dipendenti e ai soggetti assimilati (es. collaboratori) 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.

3) CASO PARTICOLARE: CONCESSIONE DI "BUONI ACQUISTO"

E' prassi ormai diffusa concedere omaggi anche sotto forma di "buoni acquisto" (voucher), che consentono l'acquisto di beni/servizi negli esercizi convenzionati.

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 di 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 co. 3-bis dell'art. 51 del TUIR e i relativi costi rientrerebbero tra quelli deducibili per la società.

TRATTAMENTO DEGLI OMAGGI IN REGIMI FISCALI PARTICOLARI

1. ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI IN CONTABILITA' ORDINARIA O SEMPLIFICATA

- 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 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).

2. 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 (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.

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

3. REGIME DEI C.D. "CONTRIBUENTI MINIMI"

Secondo la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 34 del 13.07.2009, 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.

Tuttavia, secondo le istruzioni alla compilazione del modello REDDITI PF, le spese per omaggi possono essere portate in deduzione per l'intero importo pagato se inerenti all'esercizio dell'attività senza quindi distinzione in base al valore.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Distinti Saluti
Contecervi Srl-STP