

Dott. Paolo Alinovi
Dott. Alberto Guiotto
Dott. David John Ferrari
Dott. Stefano Mattioli

Dott. Cristian Tundo

AGFM - Tax Alert n. 16

del 6 dicembre 2018

IL REGIME FISCALE DEGLI OMAGGI - IMPOSTE SUI REDDITI, IRAP ED IVA

INDICE

1	PREMESSA	2
2	IMPOSTE SUI REDDITI E IRAP	2
2.1	OMAGGI AI CLIENTI	2
2.2	OMAGGI AI DIPENDENTI E AI SOGGETTI ASSIMILATI	3
2.5	IRAP	4
2.6	ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI	5
3	IVA	6
3.1	BENI RIENTRANTI NELL'ATTIVITÀ PROPRIA DELL'IMPRESA.....	6
3.2	BENI NON RIENTRANTI NELL'ATTIVITÀ PROPRIA DELL'IMPRESA	6
3.3	OMAGGI AI DIPENDENTI E AI SOGGETTI ASSIMILATI	7
4	CONCESSIONE DI "BUONI ACQUISTO" (VOUCHER)	7
5	CENA AZIENDALE: TRATTAMENTO IMPOSTE DIRETTE ED IVA	8

1 PREMESSA

Con l'avvicinarsi del Natale è quanto mai utile riepilogare la disciplina degli omaggi nei suoi vari aspetti, in quanto, soprattutto in tale periodo, la concessione di omaggi da parte delle imprese e degli esercenti arti e professioni rappresenta un fatto usuale.

Di seguito si riepilogano i principali aspetti del regime fiscale di tali cessioni nell'ambito delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA.

2 IMPOSTE SUI REDDITI E IRAP

Come regola generale gli omaggi sono qualificati, ai fini fiscali, fatta salva le dovute eccezioni come quella degli omaggi ai dipendenti, come spese di rappresentanze e, pertanto, occorre rispettare i requisiti imposti dall'articolo 108 del TUIR e dal decreto del 19 novembre 2008.

Gli omaggi possono assumere diversa natura reddituale a seconda che il bene venga ceduto:

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

2.1 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".

Le spese di rappresentanza sono 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;
- allo 0,4% 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 ed al valore di mercato del bene.

Beni autoprodotti

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.

Ad esempio, nel caso in cui l'omaggio autoprodotta 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.

Per riassumere:

SOGGETTI	VALORE OMAGGIO	DEDUCIBILITÀ OMAGGI	
IMPRESA	< 50 €	Integrale	
	> 50 €	Entro il limite che si ottiene applicando ai ricavi le rispettive percentuali	
		RICAVI	DEDUZIONE MASSIMA
		Fino a 10 milioni	1,5%
		Per la parte eccedente i 10 milioni ed inferiore a 50 milioni	0,6%
Per la parte eccedente i 50 milioni	0,4%		

2.2 OMAGGI AI DIPENDENTI E AI SOGGETTI ASSIMILATI

Gli omaggi ai dipendenti sono una prassi per molte aziende, essi tuttavia non possono essere considerati spese di rappresentanza secondo la definizione del TUIR e del decreto ministeriale 19 novembre 2008.

Negli omaggi ai dipendenti mancano, infatti, la finalità di pubbliche relazioni e la ragionevolezza, poiché non ci si può attendere un incremento delle vendite e non è con quello scopo che viene fatto l'omaggio.

Ciò non vuol dire, però, che le spese sostenute per i beni da destinare ad omaggio per i dipendenti non siano deducibili dal reddito. Ai sensi dell'articolo 95 comma 1 del TUIR, infatti, sono deducibili anche le spese sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità in favore dei dipendenti.

Quindi, purché non rientrino nelle previsioni dell'art. 100 del TUIR (che prevede limiti di deducibilità per le spese sostenute in favore dei dipendenti con finalità di educazione, istruzione, ricreazione etc), le liberalità a favore dei dipendenti sono senz'altro deducibili dal reddito d'impresa.

Esiste tuttavia l'altro lato della medaglia, ovvero la possibile imponibilità in capo al dipendente dell'arricchimento provocato dalla liberalità del datore di lavoro. Poiché ai sensi dell'articolo 51, comma 1 del TUIR, costituiscono il reddito di lavoro dipendente tutte le somme ed i valori in genere che il lavoratore percepisce, anche a titolo di liberalità, non vi è dubbio che gli omaggi concorrano, in linea di principio alla formazione del reddito del dipendente.

Unica eccezione utile, in questo senso, è quella proposta dal comma 3 dell'articolo 51 del TUIR che dispone l'esenzione per i beni ceduti ed i servizi prestati gratuitamente in favore dei dipendenti nei limiti di euro 258,23 per periodo d'imposta. Si evidenzia però che:

- se la soglia viene superata, l'intera somma diventa imponibile in capo al lavoratore, non solo l'eccedenza.
- si tiene conto, ai fini del superamento della soglia, di tutti i beni ed i servizi offerti a titolo gratuito (purché non rientranti nell'articolo 100 del TUIR) durante tutto il periodo d'imposta in favore del singolo dipendente.

Pertanto, un cesto natalizio del valore ad esempio di 100 Euro può senz'altro essere regalato a tutti i dipendenti, e costituisce un costo deducibile per l'impresa (fa parte delle prestazioni di lavoro) senza essere imponibile per il dipendente (a condizione che questo non abbia beneficiato di altri beni ceduti o servizi prestati gratuitamente, compresi pranzi e cene aziendali). Un omaggio, invece, di valore superiore a 258,23 Euro resta deducibile per l'impresa, ma deve essere imputato al dipendente come fringe benefit per il suo intero valore.

2.3 IRAP

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.

2.3.1 OMAGGI AI CLIENTI

Con riguardo alla determinazione della base imponibile IRAP per le società di capitali (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. Secondo le istruzioni ai modelli di dichiarazione, peraltro, l'ineducibilità sarebbe limitata agli omaggi di importo superiore a 50,00 euro.

2.3.2 OMAGGI AI DIPENDENTI E AI SOGGETTI ASSIMILATI

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

- deducibili ove siano funzionali all'attività d'impresa, non assumendo natura retributiva per il dipendente o collaboratore (es. tute e/o scarpe da lavoro);
- indeducibili se considerati tra le spese per il personale, in quanto assunti natura retributiva, fatta eccezione per gli omaggi destinati ai lavoratori per i quali è prevista la deducibilità analitica dei relativi costi (es. dipendenti a tempo determinato)

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).

2.4 ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI

2.4.1 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.

2.4.2 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).

3 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.

3.1 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, a seguito delle modifiche introdotte dalla L. 7.7.2009 n. 88 (legge Comunitaria 2008), è il prezzo d'acquisto dei beni e non più il loro "valore normale".

3.1.1 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, 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 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;
- 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.

3.1.2 COMUNICAZIONE DEI DATI DELLE FATTURE

Le cessioni gratuite di beni che formano oggetto dell'attività d'impresa, per le quali sussiste l'obbligo di emettere fattura (o autofattura) o comunque l'obbligo di annotazione nel registro degli omaggi, si ritiene debbano essere comunicate all'Agenzia delle Entrate nell'ambito del cd. "spesometro".

3.2 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.

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.

3.3 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.

4 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.

Ai fini Iva L'Agenzia delle Entrate ha affermato che: "i buoni/voucher utilizzabili per l'acquisto di beni e/o servizi non possono qualificarsi quali titoli rappresentativi di merci, bensì quali semplici documenti di legittimazione ai sensi dell'articolo 2002 del codice civile."

Da ciò deriva che la circolazione del buono non assume rilevanza ai fini Iva, in generale quindi, le cessioni aventi ad oggetto un buono acquisto o regalo sono da considerarsi fuori campo Iva ex art. 2, comma 3, lett. a), DPR n. 633/72, in base al quale non costituiscono cessioni di beni quelle aventi ad oggetto denaro/crediti in denaro; come precisato dall'Agenzia le considerazioni sopra esposte sono applicabili anche con riferimento ai buoni acquisto o regalo acquistati dalle aziende per la successiva consegna gratuita ai propri dipendenti o clienti e fornitori per finalità promozionali.

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

Nuova disciplina IVA per i voucher emessi dall' 01.01.2019

Occorre tenere presente che la disciplina Iva applicabile all'emissione, al trasferimento ed al riscatto dei *voucher* è stata riformata al fine di recepire le novità introdotte dalla direttiva del Consiglio dell'Unione europea 27.6.2016 n. 1065.

Nell'ambito della nuova disciplina, i *voucher* 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 ad 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.

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.

5 CENA AZIENDALE: TRATTAMENTO IMPOSTE DIRETTE ED IVA

E' consuetudine diffusa che nel periodo natalizio vengano organizzate da imprenditori e professionisti cene degli auguri per dipendenti e clienti; essendo differente il trattamento fiscale in base al beneficiario è buona prassi ed è suggerito anche dalla stessa Guardia di Finanza identificare nei documenti fiscali i soggetti che hanno partecipato agli eventi aziendali.

Pertanto la spesa sostenuta per la cena di Natale organizzata dall'imprenditore/professionista:

- **esclusivamente per i propri dipendenti** non può essere definita spesa di rappresentanza, ma si ritiene che la stessa costituisca una liberalità a favore dei dipendenti e quindi il relativo trattamento fiscale è così individuabile:

IVA	Indetraibile in quanto relativa ad un costo per i dipendenti che, non possiede il requisito dell'inerenza con l'esercizio dell'impresa.
IRPEF IRES	Costo deducibile nel limite del: <ul style="list-style-type: none"> • 75% della spesa sostenuta, come previsto per le spese di alberghi e ristoranti; • 5% dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi ex art. 100, comma 1, TUIR.
IRAP	Costo indeducibile in quanto qualificabile "costo del personale". Come sopra evidenziato, detto costo potrebbe di fatto risultare deducibile ai fini IRAP a seguito dell'applicazione della deduzione per il costo residuo del personale ex art. 11, comma 4-octies, D.Lgs. n. 446/97;

- anche con **soggetti terzi** rispetto all'impresa, (per esempio **clienti**), rientra tra le spese di rappresentanza con la seguente conseguenza:

IVA	Indetraibile
IRPEF IRES	Deducibile il 75% della spesa sostenuta, nel limite dell'ammontare massimo deducibile nell'anno (1,5% - 0,6% - 0,4% dei ricavi / proventi della gestione caratteristica).
IRAP	<ul style="list-style-type: none"> • Costo deducibile per i soggetti che applicano il metodo da bilancio; • costo indeducibile per i soggetti che applicano il metodo fiscale.

* * *

Restiamo naturalmente a Vostra disposizione per ogni approfondimento e/o chiarimento e, con l'occasione, porgiamo i nostri migliori saluti.

AGFM