

IL REGIME FISCALE DEGLI OMAGGI E DELLE EROGAZIONI LIBERALI “DA COVID-19” - IMPOSTE SUI REDDITI, IRAP ED IVA

INDICE

1	PREMESSA	2
2	IMPOSTE SUI REDDITI E IRAP	2
2.1	SOGGETTI ESERCENTI ATTIVITÀ DI IMPRESA.....	2
2.1.1	OMAGGI AI CLIENTI	2
2.1.2	OMAGGI AI DIPENDENTI E AI SOGGETTI FISCALMENTE ASSIMILATI.....	4
2.2	ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI	6
2.2.1	OMAGGI AI CLIENTI DEL PROFESSIONISTA	6
2.2.2	OMAGGI AI DIPENDENTI E AI COLLABORATORI DEL PROFESSIONISTA.....	6
2.2.3	CONTRIBUENTI CON REGIMI AGEVOLATI	6
2.3	DISCIPLINA AI FINI IRAP	7
3	IVA	7
3.1	BENI RIENTRANTI NELL' ATTIVITÀ PROPRIA DELL'IMPRESA.....	7
3.1.1	DOCUMENTAZIONE PER LA CESSIONE.....	7
3.2	BENI NON RIENTRANTI NELL' ATTIVITÀ PROPRIA DELL'IMPRESA	8
3.3	OMAGGI AI DIPENDENTI E AI SOGGETTI ASSIMILATI	8
4	CONCESSIONE DI “BUONI ACQUISTO” (VOUCHER)	8
4.1	TRATTAMENTO AI FINI IVA	8
4.2	TRATTAMENTO AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE	9
5	DISCIPLINA DELLE EROGAZIONI LIBERALI IN DENARO O IN NATURA “DA COVID-19”	10
5.1	EFFETTUATE DA PERSONE FISICHE ED ENTI NON COMMERCIALI	10
5.2	EFFETTUATE DA SOGGETTI TITOLARI DI REDDITO D'IMPRESA.....	10

1 PREMESSA

Con l'avvicinarsi delle Feste Natalizie 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.

Inoltre, con la presente, si intende dare evidenza delle novità intervenute in materia di erogazioni liberali "da COVID-19" introdotte dal c.d. DL "Cura Italia" al fine di contrastare gli effetti dell'emergenza epidemiologica in atto.

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

La normativa riguardante le imposte sui redditi non prevede una definizione espressa di omaggio. In linea generale, la dottrina prevalente identifica come "omaggi" quei beni ceduti da un soggetto senza la richiesta del relativo prezzo o di alcuna contropartita.

2.1 SOGGETTI ESERCENTI ATTIVITÀ DI IMPRESA

L'onere sostenuto per un omaggio può assumere per l'impresa diversa natura reddituale a seconda che il bene venga ceduto:

- ai clienti;
- ai dipendenti e ai soggetti fiscalmente assimilati.

2.1.1 OMAGGI AI CLIENTI

In linea generale, gli oneri sostenuti per omaggi distribuiti ai clienti rientrano tra le c.d. "spese di rappresentanza".

Deducibilità dal reddito degli omaggi a scopi di rappresentanza

Ai sensi dell'art. 108 co. 2 del TUIR, gli omaggi sono deducibili:

- interamente, se di valore unitario non superiore a 50,00 euro;
- nell'esercizio di sostenimento nel rispetto dei requisiti di congruità e inerenza, se il valore unitario supera 50,00 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 normale del bene.

Ove l'omaggio abbia valore unitario superiore a 50,00 euro, le spese "inerenti" sostenute per il suo acquisto possono essere dedotte interamente nell'esercizio di competenza nel rispetto dei seguenti limiti di congruità:

- all'1,5% (in luogo del precedente 1,3%) dei ricavi e proventi della gestione caratteristica, fino a 10 milioni di euro;
- allo 0,6% (in luogo del precedente 0,5%) dei suddetti ricavi e proventi, per la parte compresa tra 10 e 50 milioni di euro;

- allo 0,4% (in luogo del precedente 0,1%) dei suddetti ricavi e proventi, per la parte eccedente 50 milioni di euro.

Tali limiti si applicano secondo una logica a scaglioni.

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	
		Entro il limite che si ottiene applicando ai ricavi le rispettive percentuali	
	> 50 €	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%
--	--	--	------

2.1.2 OMAGGI AI DIPENDENTI E AI SOGGETTI FISCALMENTE ASSIMILATI

Gli omaggi ai dipendenti presentano una propria disciplina specifica, indipendente dalla loro funzione di rappresentanza o pubblicità per l'impresa che li distribuisce.

La disciplina in esame è applicabile anche ai titolari di altri rapporti di lavoro i cui redditi siano fiscalmente assimilati al lavoro dipendente¹, in particolare i collaboratori coordinati e continuativi. In linea generale, il costo sostenuto dal datore di lavoro per l'acquisto di beni da destinare in omaggio ai dipendenti e ai soggetti fiscalmente assimilati (es. collaboratori coordinati e continuativi) è deducibile dal reddito d'impresa secondo le norme relative ai costi per le prestazioni di lavoro di cui all'art. 95 co. 1 del TUIR.

Il suddetto art. 95 considera deducibili dal reddito le spese sostenute a titolo di liberalità a favore dei lavoratori dipendenti (e assimilati), purché queste non abbiano finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto.

Tale esclusione è motivata da quanto disposto dall'art. 100 co. 1 del TUIR, che considera le spese sopraelencate deducibili dal reddito d'impresa per un ammontare non superiore al 5 per mille delle spese per prestazioni di lavoro dipendente.

Inclusione nel reddito di lavoro dipendente o assimilato - Condizioni

Il disposto generale dell'art. 51 co. 1 del TUIR prevede l'assorbimento da parte del reddito di lavoro dipendente di quei "valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro". Tali regole si applicano anche con riferimento ai titolari di redditi assimilati al lavoro dipendente. Le erogazioni liberali concesse ai dipendenti (e soggetti assimilati) sono, in linea generale, assoggettate a tassazione. L'Agenzia delle Entrate² ha chiarito che gli omaggi ricevuti dai dipendenti (e soggetti assimilati) possono ancora non concorrere alla formazione del reddito qualora non superino, insieme all'ammontare degli altri fringe benefit, il limite previsto dall'art. 51 co. 3 del TUIR.

Limite di non concorrenza al reddito per le cessioni gratuite di beni e altri fringe benefit - Novità

Non concorre a formare il reddito del dipendente³ (o soggetto assimilato) il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati gratuitamente se complessivamente di importo non superiore a 258,23 euro per periodo d'imposta., Il c.d. DL Agosto⁴ ha incrementato tale soglia, per il solo periodo d'imposta 2020, a 516,46 euro. Se il predetto valore è superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente alla formazione del reddito. La C.M. 23.12.97 n. 326/E ha precisato che il già menzionato limite di esenzione va determinato considerando anche il valore

¹ Ai sensi dell'art. 50 del TUIR.

² Circ. Agenzia delle Entrate 22.10.2008 n. 59.

³ Ai sensi dell'art. 51 co. 3 del TUIR.

⁴ Art. 112 del DL 14.8.2020 n. 104, conv. L. 13.10.2020 n. 126.

complessivo di tutti i fringe benefit disciplinati dall'art. 51 co. 4 del TUIR, concessi al lavoratore nel periodo d'imposta.

Omaggi ai clienti

Con riguardo alla determinazione della base imponibile IRAP per i soggetti IRES le spese per omaggi sono deducibili per l'importo stanziato a Conto economico. Per i soggetti IRPEF, invece, gli oneri diversi di gestione, tra cui sono classificati gli omaggi, non sono compresi tra i costi deducibili espressamente previsti⁵. Di conseguenza, per gli imprenditori individuali e le società di persone gli omaggi non sono deducibili ai fini IRAP. Si segnala peraltro che le istruzioni ai modelli di dichiarazione IRAP, fino al modello approvato nel 2012, limitavano la previsione di indeducibilità agli omaggi di valore unitario superiore a 50,00 euro (rientranti tra le spese di rappresentanza).

Omaggi ai dipendenti e ai soggetti assimilati

Per quanto riguarda i soggetti IRES, è prevista l'ineducibilità dei costi relativi al personale, anche se contabilizzati in Conto economico in voci diverse dalla B.9 (spese per il personale)⁶. Il precedente art. 11 co. 2 del DLgs. 446/97 sembrava escludere in ogni caso la deducibilità dall'imponibile IRAP degli omaggi ai dipendenti (e collaboratori coordinati e continuativi). Infatti, secondo la norma gli omaggi risultavano indeducibili:

- se contabilizzati tra le spese per il personale quando distribuiti in relazione al rapporto di lavoro;
- se classificati tra gli oneri diversi di gestione. Erano comunque deducibili "le somme erogate a terzi per l'acquisizione di beni e di servizi destinati alla generalità o a categorie dei dipendenti e dei collaboratori". L'Agenzia delle Entrate ha precisato⁷ che l'abrogazione dell'art. 11 co. 2 del DLgs. 446/97 riveste carattere esclusivamente formale, posto che la regola enunciata dalla norma soppressa si desume comunque dalla disciplina dell'IRAP, ove sono resi indeducibili, in capo al soggetto passivo, quei costi che non rappresentano, ai fini del tributo, componenti positive imponibili per il soggetto percettore.

Di conseguenza, gli omaggi destinati ai dipendenti o collaboratori sembrerebbero:

- deducibili ove siano funzionali all'attività d'impresa, non assumendo natura retributiva per il dipendente (o collaboratore);
- indeducibili se considerati tra le spese per il personale, in quanto assumenti 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 indeterminato).

Per i soggetti IRPEF che non hanno optato per la determinazione della base imponibile in base al bilancio, invece, gli omaggi ai dipendenti (o collaboratori) sono indeducibili ai fini IRAP, posto che i relativi costi d'acquisto non sono menzionati tra quelli deducibili⁸, salvo che siano destinati a lavoratori per i quali è stabilita la deducibilità analitica dei relativi costi (es. dipendenti a tempo indeterminato).

⁵ Ai sensi dell'art. 5-bis del DLgs. 446/97.

⁶ Ai sensi dell'art. 5 co. 1 e 3 del DLgs. 446/97.

⁷ Circ. Agenzia delle Entrate 26.5.2009 n. 27.

⁸ Ex art. 5-bis del DLgs. 446/97.

2.2 ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI

La cessione gratuita di beni non strumentali non costituisce reddito per il professionista. Infatti, l'art. 54 del TUIR non contiene una disposizione espressa in merito, diversamente da quanto previsto per gli esercenti attività d'impresa.

2.2.1 OMAGGI AI CLIENTI DEL PROFESSIONISTA

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'imposta⁹. Come chiarito dall'Amministrazione finanziaria, la nozione di spese di rappresentanza di cui al DM 19.11.2008 rileva anche ai fini del reddito di lavoro autonomo; di conseguenza, anche in tal caso deve essere rispettato il requisito dell'inerenza.

2.2.2 OMAGGI AI DIPENDENTI E AI COLLABORATORI DEL PROFESSIONISTA

Per i professionisti, il costo sostenuto per l'acquisto di beni dati in omaggio ai propri dipendenti non è specificamente disciplinato dal TUIR. Sul punto, la tesi prevalente considera il costo di tali omaggi deducibile in misura integrale¹⁰. Tale previsione, infatti, avrebbe una portata del tutto analoga a quella dell'art. 95 dello stesso TUIR, che include le spese effettuate a titolo di liberalità verso i dipendenti tra le spese per prestazioni di lavoro. Tale impostazione sembra peraltro avallata dal DM 19.11.2008, secondo il quale la finalità promozionale o di pubbliche relazioni esclude che possano qualificarsi come spese di rappresentanza le erogazioni gratuite a beneficio di soci, dipendenti o collaboratori. Le medesime disposizioni sembrerebbero applicabili anche ai collaboratori coordinati e continuativi.

2.2.3 CONTRIBUENTI CON REGIMI AGEVOLATI

Per i contribuenti che determinano il reddito secondo il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità, dovrebbero valere i chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria con riferimento al "vecchio" regime dei minimi. L'Agenzia delle Entrate¹¹ ha precisato che le spese per omaggi possono essere dedotte integralmente soltanto se di valore pari o inferiore a 50,00 euro (in base al principio di cassa proprio del regime in esame), a condizione che l'inerenza sia dimostrabile sulla base di criteri oggettivi. Per gli omaggi di valore unitario superiore a 50,00 euro, si applica il trattamento previsto per le altre spese di rappresentanza e quindi la deducibilità nel limite del plafond dell'1% del reddito di lavoro autonomo professionale. Con riferimento ai contribuenti che determinano il reddito secondo il regime forfetario per gli autonomi¹² il tema della deducibilità degli omaggi non assume alcun rilievo, posto che le spese eventualmente sostenute non sono deducibili analiticamente, essendo il loro ammontare predefinito nel coefficiente di redditività. Ne consegue che le considerazioni sopra esposte con riferimento al regime di vantaggio non sono applicabili a tale regime.

⁹ Ai sensi dell'art. 54 co. 5 del TUIR.

¹⁰ A norma dell'art. 54 co. 1 del TUIR.

¹¹ circ. Agenzia delle Entrate 13.7.2009 n. 34.

¹² Di cui alla L. 23.12.2014 n. 190.

2.3 DISCIPLINA AI FINI IRAP

Sono indeducibili ai fini IRAP i costi sostenuti dal professionista per le spese di lavoro dipendente e assimilato¹³ (fatte salve le deduzioni previste dal successivo art. 11 del medesimo DLgs.).

In linea generale, quindi, le spese per omaggi sembrerebbero indeducibili, considerata la loro inclusione tra i costi per il lavoro dipendente e assimilato, salvo che tali omaggi:

- risultino funzionali all'attività di lavoro autonomo e non assumano natura retributiva per il dipendente o collaboratore;
- oppure siano destinati a lavoratori per i quali è prevista la deducibilità analitica 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 è il prezzo d'acquisto dei beni e non più il loro "valore normale"¹⁴.

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.

¹³ Ai sensi dell'art. 8 co. 1 del DLgs. 15.12.97 n. 446.

¹⁴ V. modifiche introdotte dalla L. 7.7.2009 n. 88 (legge Comunitaria 2008).

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 Iva¹⁵, in quanto 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.

4.1 TRATTAMENTO AI FINI IVA

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

¹⁵ Ex art. 2, comma 3, lett. a), DPR n. 633/72.

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” e buoni “multiuso” ai fini della corretta individuazione del momento di esigibilità dell’imposta

Buoni “monouso”

Un buono-corrispettivo si considera “monouso¹⁶” se, fin dal momento della sua emissione, è nota la disciplina applicabile, ai fini IVA, alla cessione di beni o alle prestazioni di servizi cui il buono-corrispettivo dà diritto. Vale a dire che, al momento dell’emissione del buono-corrispettivo, sono 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 virtù di tali caratteristiche, 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 e
- all’atto di ciascun trasferimento del buono-corrispettivo antecedente il riscatto dello stesso.

Buoni “multiuso”

Un buono-corrispettivo si considera “multiuso¹⁷”, invece, 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). L’operazione si considera effettuata soltanto 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 secondo le ordinarie regole¹⁸.

4.2 TRATTAMENTO AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE

L’Agenzia delle Entrate ha fornito per la prima volta chiarimenti¹⁹ in merito al trattamento dei voucher concessi a terzi ai fini dell’imposizione diretta. In particolare, la deducibilità delle spese sostenute per l’acquisto di voucher che le imprese omaggiano ai propri clienti segue il trattamento delle spese di rappresentanza. Secondo l’Agenzia delle Entrate, gli oneri sostenuti dall’azienda per l’acquisto di voucher da regalare, a titolo promozionale, ai propri clienti rientrano nella categoria “residuale” delle spese di rappresentanza²⁰, nonostante la formulazione letterale della norma faccia riferimento diretto solo a beni e servizi.

Concessione a dipendenti

I buoni acquisto concessi ai dipendenti costituiscono fringe benefit in capo ai dipendenti e i relativi costi rientrerebbero quindi tra quelli deducibili per la società ai sensi dell’art. 95 del TUIR.

¹⁶ Cfr. art. 6-ter del DPR 633/72.

¹⁷ Cfr. art. 6-ter del DPR 633/72.

¹⁸ Di cui all’art. 6 del DPR 633/72.

¹⁹ Con la risposta a interpello 12.12.2019 n. 519.

²⁰ Ex art. 1 co. 1 lett. e) del DM 19.11.2008.

5 DISCIPLINA DELLE EROGAZIONI LIBERALI IN DENARO O IN NATURA “DA COVID-19”

5.1 EFFETTUATE DA PERSONE FISICHE ED ENTI NON COMMERCIALI

Il c.d. DL “Cura Italia²¹” ha introdotto una detrazione dall’imposta lorda per le persone fisiche e gli enti non commerciali, nella misura del 30% per le erogazioni in denaro o in natura effettuate in favore di determinati soggetti al fine di contenere e gestire l’emergenza epidemiologica.

- Soggetti beneficiari → persone fisiche ed enti non commerciali;
- Misura → 30% delle erogazioni liberali in denaro o in natura effettuate nel 2020. La detrazione non può superare euro 30.000 (ciò significa che, per fruire della detrazione massima consentita, l’erogazione deve essere di importo pari ad euro 100.000);
- Soggetti destinatari → Stato, Regioni, enti locali territoriali, enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni riconosciute senza scopo di lucro.

5.2 EFFETTUATE DA SOGGETTI TITOLARI DI REDDITO D’IMPRESA

Per i soggetti titolari di reddito d’impresa le erogazioni liberali in denaro ed in natura a sostegno delle misure di contrasto dell’emergenza epidemiologica sono deducibili in misura piena dal reddito d’impresa e dall’imposta regionale sulle attività produttive.

- Soggetti beneficiari → imprenditori individuali, snc e sas, società di capitali, enti commerciali, stabili organizzazioni di soggetti non residenti;
- Misura → integrale deduzione dal reddito d’impresa e dall’imposta regionale sulle attività produttive;
- Soggetti destinatari → non specificatamente previste dal testo normativo, ma si ritiene essere i medesimi per il precedente paragrafo 5.1: Stato, Regioni, enti locali territoriali, enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni riconosciute senza scopo di lucro.

Erogazioni liberali in natura

Sia ai fini della detrazione dall’imposta lorda che della deduzione dal reddito d’impresa, la valorizzazione delle erogazioni in natura avviene in base:

- al valore normale del bene ai sensi dell’art. 9 del TUIR. Il donatore deve acquisire una perizia giurata che attesti il valore dei beni donati, “recante data non antecedente a 90 giorni il trasferimento del bene”, se:
 - il valore normale della cessione, singolarmente considerata, è superiore a 30.000,00 euro;
 - per la natura dei beni, non è possibile desumerne il valore sulla base di criteri oggettivi;
- al residuo valore fiscale all’atto del trasferimento quando l’erogazione ha ad oggetto un bene strumentale;
- al minore tra il valore normale determinato ai sensi dell’art. 9 del TUIR e quello assunto ai fini della valorizzazione delle rimanenze ai sensi dell’art. 92 del TUIR, se l’erogazione ha per oggetto:
 - beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l’attività dell’impresa (c.d. “beni merce”);
 - materie prime e sussidiarie, semilavorati e altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione.

²¹ DL 17.3.2020 n. 18, pubblicato sulla G.U. 17.3.2020 n. 70.

Documentazione

L'erogazione liberale in natura dovrebbe risultare da un atto scritto contenente una dichiarazione:

- del donatore, contenente la descrizione analitica dei beni donati e i relativi valori;
- del destinatario dell'erogazione, riguardante l'impegno ad utilizzare direttamente i beni medesimi per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. In caso di redazione della perizia giurata di stima, il donatore deve consegnarne copia al soggetto destinatario dell'erogazione.

Esenzione dall'imposta sulle donazioni

Le erogazioni liberali (in denaro o in natura) operate in ragione dell'emergenza Coronavirus rientrano nell'ambito di applicazione dell'imposta sulle donazioni, in quanto liberalità, ma godono:

- dell'esenzione generale³ per le donazioni di modico valore, ove si tratti di donazioni rientranti in questa categoria;
- delle esenzioni⁴ che escludono l'applicazione dell'imposta di donazione per i trasferimenti a favore dello Stato, delle Regioni, delle Province e dei Comuni e per quelli a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità;
- nonché dell'esenzione specifica che esenta dall'imposta di donazione le "erogazioni liberali in denaro e in natura a sostegno delle misure di contrasto all'emergenza epidemiologica da COVID-19, effettuate nell'anno 2020 dai soggetti titolari di reddito d'impresa".

In pratica, ai vantaggi ai fini delle imposte dirette sopra illustrati corrisponde anche l'esenzione dall'imposta di donazione.

* * *

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

AGFM