

Dott. Sandro Guarnieri  
Dott. Marco Guarnieri  
Dott. Corrado Baldini

*A tutti i sigg.ri Clienti  
Loro sedi*

Dott.ssa Clementina Mercati  
Dott.ssa Sara Redeghieri  
Dott. Paolo Caprari  
Dott.ssa Elisa Cattani

Reggio Emilia, lì 15/12/2017

## **CIRCOLARE N. 43/2017**

### **Approfondimento**

---

#### **Oggetto: Il regime fiscale degli omaggi – Imposte sui redditi, IRAP ed 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.

#### **1 IMPOSTE SUI REDDITI**

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).

##### **1.1 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".

Si evidenzia che dal 2016 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.

Sulla base della novellata disposizione, le spese di rappresentanza sono

Sede legale  
Via Emilia all'Angelo n. 44/B  
42124 Reggio Emilia  
CF 01180810358  
Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069  
Fax +39 0522 941885  
Mail [info@sgbstudio.it](mailto:info@sgbstudio.it)  
[www.sgbstudio.it](http://www.sgbstudio.it)

---

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.

### **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 lavoranti 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 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 autoprodotto 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.

### **1.2 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.

## **2 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.

### **2.1 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'indeducibilità sarebbe limitata agli omaggi di importo superiore a 50,00 euro.

### **2.2 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, 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 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).

### **3 ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI**

#### **3.1 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.

#### **3.2 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).

### **4 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.

#### **4.1 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".

#### **4.2 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.

#### **4.3 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.

#### **4.4 Campioni gratuiti**

Sono escluse da IVA le cessioni gratuite di campioni:

- ✓ di modico valore;

- ✓ appositamente contrassegnati, in maniera indelebile;
- ✓ che avvengono *“per promuovere il bene, al fine di migliorarne la conoscenza e la diffusione presso gli utilizzatori, attuali e potenziali”*.

#### **4.5 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.

#### **4.6 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.

### **TABELLA RIEPILOGATIVA**

***Beni non oggetto dell’attività***

IMPRESE				
Destinatari omaggio	IVA		IRPEF / IRES	IRAP
	Detrazione IVA a credito	Cessione gratuita	Deducibilità della spesa	
<b>Clienti</b>	SI se costo unitario ≤ € 50 (anche alimenti e bevande)	Esclusa da IVA	- integrale nell'esercizio se valore unitario ≤ €50 - nel limite annuo deducibile (1,5% - 0,60/o e 0,4% dei ricavii proventi)	- deducibili se metodo da bilancio - indeducibili se metodo fiscale
	NO se Costo unitario > €50			
<b>Dipendenti</b>	NO (mancanza di inerenza)	Esclusa da IVA	integrale nell'esercizio (spesa per prestazioni di lavoro)	indeducibili

LAVORATORI AUTONOMI				
Destinatari omaggio	IVA		IRPEF	IRAP
	Detrazione IVA a credito	Cessione gratuita	Deducibilità della spesa	
<b>Clienti</b>	Sì (*) se costo unitario ≤ € 50 (anche alimenti e bevande)	Imponibile tVA (.)	nel limite dell'1% dei compensi incassati nell'anno	deducibili nel limite dell'1% deicompensi percepiti nell'anno
	NO se Costo unitario > €50	Esclusa da IVA		
<b>Dipendenti</b>	NO (mancanza di inerenza)	Esclusa da IVA	integrale nell'anno (spesa per prestazioni di lavoro)	indeducibili

(\*) Salvo la scelta di non detrarre l'IVA sull'acquisto per non assoggettare ad IVA la cessione gratuita.

### **Beni oggetto dell'attività**

	IVA	IRPEF / IRES	IRAP
--	-----	--------------	------

Destinatari omaggio	Detrazione IVA a credito	Cessione gratuita	Deducibilità della spesa	
<b>Clienti</b>	- SI se spesa non di rappresentanza - SI (*) ma solo se costo unitario ≤ € 50 se spesa di rappresentanza	Imponibile IVA (*)	- integrale nell'esercizio se valore ≤ € 50 - nel limite annuo deducibile (1,5% - 0,6% e 0,4% dei ricavi/proventi)	- deducibili se metodo da bilancio - indeducibili se metodo fiscale
<b>Dipendenti</b>			integrale nell'esercizio (spesa per prestazioni di lavoro)	indeducibili

(\*) Salvo la scelta di non detrarre l'IVA sull'acquisto per non assoggettare ad IVA la cessione gratuita.

## **5 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.

### **5.1 Trattamento ai fini IVA**

Ai fini IVA, nella Risoluzione 22.2.2011, n. 21/E, 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 merce, 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 considerare 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 medesime considerazioni sopra esposte sono:

*"applicabili anche con riferimento ai «buoni acquisto o regalo» acquistati dalle aziende per la successiva consegna gratuita a propri dipendenti o a clienti e fornitori per finalità promozionali".*

### **5.2 Trattamento ai fini delle imposte dirette**

Ai fini delle imposte dirette si ritiene che il trattamento del costo

sostenuto dall'impresa / datore di lavoro per l'acquisto dei buoni da omaggiare a clienti / dipendenti debba essere individuato sulla base di quanto sopra illustrato con riferimento ai costi sostenuti per i beni non oggetto dell'attività.

Nel caso in cui i buoni acquisto siano concessi ai dipendenti, ai sensi del comma 3-bis dell'art. 51, TUIR, sono da considerare erogazioni liberali in natura a favore dei dipendenti anche le erogazioni di beni, prestazioni, opere e servizi che il datore di lavoro effettua mediante documenti di legittimazione, in formato cartaceo o elettronico, riportanti un valore nominale.

Conseguentemente, così come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare 15.6.2016, n. 28/E, il buono acquisto / voucher che il datore di lavoro regala al dipendente non configura un reddito tassabile per quest'ultimo se di importo non superiore ad € 258,23.

## **6 BUFFET/PRANZO/CENE DI NATALE**

Il buffet / pranzo / cena organizzati dall'impresa / datore di lavoro per lo scambio degli auguri costituiscono una prestazione di servizi gratuita (somministrazione di alimenti e bevande) e non rientrano quindi nelle cessioni gratuite sopra analizzate. In merito, nella citata Circolare n. 34/E, l'Agenzia ha specificato che le spese per feste e ricevimenti organizzati in occasione di ricorrenze aziendali e festività religiose o nazionali sono spese di rappresentanza a meno che all'evento siano presenti esclusivamente i dipendenti.

Quindi, la spesa sostenuta per il buffet / pranzo / cena di Natale organizzati dal datore di lavoro:

- ✓ esclusivamente per i propri dipendenti non può essere considerata "di rappresentanza".

L'Agenzia non ha tuttavia chiarito come qualificare tale spesa; si ritiene che la stessa costituisca una liberalità a favore dei dipendenti e quindi il relativo trattamento sia così individuabile.

<b>IVA</b>	<b>Indetraibile</b> in quanto relativa ad un costo per i dipendenti che, come sopra evidenziato, non possiede il requisito dell'inerenza con l'esercizio dell'impresa.
------------	--

<b>IRPEF IRES</b>	<p><b>Costo deducibile</b> nel limite del:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 75% della spesa sostenuta, come previsto per le spese di albergo e ristorante</li> <li>- 5‰ dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi ex art. 100, comma 1, TUIR.</li> </ul>
<b>IRAP</b>	<p><b>Costo indeducibile</b> 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 e ex art. 11, comma 4-octies, D.Lgs. n. 446/1997.</p>

- ✓ (anche) con soggetti terzi rispetto all'impresa (clienti, istituzioni, ecc.), rientra tra le spese di rappresentanza con la seguente conseguenza.

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

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali chiarimenti.

Cordiali saluti.