

Partner di



A tutti i sigg.ri Clienti
Loro sedi

Dott. Sandro Guarnieri
Dott. Marco Guarnieri
Dott. Corrado Baldini
Dott. Paolo Fantuzzi

Reggio Emilia, li 11/12/2020

Dott.ssa Clementina Mercati
Dott.ssa Sara Redeghieri
Dott.ssa Elisa Cattani
Dott.ssa Patrizia Carra
Dott. Paolo Caprari
Dott.ssa Beatrice Cocconcelli

CIRCOLARE N. 77-2020

Approfondimento

Avv. Simone Baldini
Avv. Francesca Palladi

Oggetto: Il regime fiscale degli omaggi – Imposte sui redditi, IRAP ed IVA

La concessione di omaggi da parte delle imprese 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. OMAGGI AI CLIENTI

1.1 Imposte sui redditi

In linea generale, gli oneri sostenuti per omaggi distribuiti ai clienti sono deducibili:

- a. interamente, se il valore unitario dei beni in omaggio destinati ad uno stesso soggetto non supera i 50,00 euro (deve trattarsi di beni e non di servizi);
- b. nell'esercizio di sostenimento della spesa nel rispetto dei limiti percentuali previsti dall'art. 108 co. 2 del TUIR per le spese di rappresentanza, se il valore unitario dell'omaggio supera i 50,00 euro ovvero vengano 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:

- a. all'1,5% dei ricavi e altri proventi fino a 10 milioni di euro;
- b. allo 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro;
- c. 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"

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
Web www.sgbstudio.it

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 rientranti nell'attività propria dell'impresa

Per i beni autoprodotti dall'impresa (beni alla cui ideazione, produzione e commercializzazione è diretta l'attività dell'impresa):

- 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 autoprodotto 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 IRAP

1.2.1 Soggetti IRES e soggetti IRPEF che hanno optato per il regime del bilancio

L'art. 1 co. 50 della L. 244/2007 ha abrogato l'art. 11-*bis* del DLgs. 446/97, in base al quale i proventi e gli oneri che concorrono alla determinazione della base imponibile IRAP devono essere assunti apportando ad essi le variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini delle imposte dirette.

Per le società di capitali e gli enti commerciali tale circostanza implica che, salvo alcune eccezioni, le componenti di reddito rilevanti concorrono alla determinazione del valore della produzione netta nell'importo stanziato a conto economico. Pertanto le spese di rappresentanza, ivi incluse quelle per gli omaggi, sono deducibili per l'importo stanziato a conto economico posto che si tratta di oneri correttamente classificabili in una voce rilevante ai fini IRAP.

Tale regime di deducibilità ai fini IRAP è ammesso:

- oltre che per i soggetti IRES;
- anche per i soggetti IRPEF che, ricorrendone le condizioni, hanno optato per il regime di determinazione della base imponibile in base al bilancio.

1.2.2 Soggetti IRPEF che non hanno optato per il regime del bilancio

Per gli imprenditori individuali e le società di persone che non hanno optato per il regime del bilancio, gli omaggi non sono deducibili. Per tali soggetti, infatti, l'art. 5-*bis* del DLgs. 446/97 ha elencato una lista di costi deducibili tra i quali non sono citati gli oneri diversi di gestione, voce in cui, in base alla classificazione del bilancio per natura, rientrano gli omaggi. Tuttavia, secondo le istruzioni alla dichiarazione dei redditi, l'indeducibilità sarebbe limitata agli omaggi di importo superiore a 50,00 euro (rientranti tra le spese di rappresentanza).

1.3 IVA

1.3.1 Beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa

A norma dell'art. 2, secondo comma, n. 4 del D.P.R. 633/1972 le cessioni gratuite di beni, diversi da quelli che rientrano nell'attività propria dell'impresa, sono sempre escluse da IVA.

L'IVA relativa all'acquisto di questi beni è (art. 19-bis1, primo comma, lett. h) D.P.R. 633/1972):

- detraibile, se i beni sono di valore unitario non superiore ad Euro 50,00;
- indetraibile se il valore unitario del bene supera gli Euro 50,00.

1.3.2 Beni rientranti nell'attività propria dell'impresa

- a. Le cessioni gratuite di beni rientranti nell'attività propria dell'impresa sono soggette ad IVA indipendentemente dal costo o valore del bene (art. 2, secondo comma, n. 4 D.P.R. 633/1972).
- b. Pertanto l'IVA sull'acquisto di detti beni è sempre detraibile.
- c. In presenza di una cessione gratuita, la base imponibile è costituita dal costo di acquisto o di produzione.
- d. A norma dell'art. 18, terzo comma del D.P.R. 633/1972, per le cessioni gratuite la rivalsa IVA non è obbligatoria. Generalmente e opportunamente la rivalsa IVA nei confronti del cliente non viene operata e, quindi, l'imposta rimane a carico del cedente costituendo per lo stesso un costo indeducibile ai sensi dell'art. 99, primo comma del TUIR.

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.
- e. Le autofatture per omaggi devono essere emesse in modalità elettronica ai sensi dell'art. 1 co. 3 del DLgs. 127/2015:
 - riportando i dati del cedente/prestatore sia nella sezione "Dati del cedente/prestatore" sia nella sezione "Dati del cessionario/committente";
 - indicando "TD27" nel campo "tipo documento".

- f. L'IVA non addebitata in rivalsa è indeducibile ai fini delle imposte sui redditi.
- g. **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".

2. OMAGGI AI DIPENDENTI

2.1 Imposte sui redditi

2.1.1 Deducibilità per il datore di lavoro

Nella determinazione del reddito d'impresa il costo degli omaggi destinati ai dipendenti è deducibile ai sensi dell'art. 95, primo comma del TUIR, secondo il quale sono ricomprese fra le spese per prestazioni di lavoro anche quelle sostenute in denaro/natura a titolo di liberalità a favore dei dipendenti.

2.1.2 Tassabilità per il dipendente

Ai sensi dell'art. 51, terzo comma del TUIR, al fine di verificare la tassazione in capo al dipendente delle erogazioni liberali concesse in occasione di festività, è necessario distinguere a seconda che le stesse siano in denaro ovvero in natura.

a. Erogazioni liberali in denaro

Concorrono sempre a formare il reddito del dipendente.

b. Erogazioni liberali in natura

Non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente il valore normale dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non superiore ad Euro 516,46 nel corso di un anno solare. (limite così elevato dall'art. 112 del DL 104/2020, rispetto alla precedente soglia di 258,23 euro).

Se i beni ceduti e i servizi erogati nel corso di un anno solare superano il valore di Euro 516,46, concorrono a formare il reddito per l'intero importo.

Quindi per verificare la tassabilità o meno dei benefits è necessario considerare tutte le erogazioni effettuate nell'anno. Pertanto se durante l'anno al dipendente sono stati erogati vari benefits la cui sommatoria supera i 516,46 euro, tutti i benefit ottenuti vanno tassati.

2.2 IRAP

Gli omaggi ai dipendenti rientrano tra i costi del personale e, quindi, sono indeducibili ai fini IRAP salvo che rientrino nella deduzione per il costo residuo del personale (esempio per i dipendenti a tempo indeterminato).

Per i soggetti IRPEF che non hanno optato per la determinazione della base imponibile in base al bilancio, gli omaggi ai dipendenti sono indeducibili ai fini IRAP, posto che i relativi costi d'acquisto non sono menzionati tra quelli deducibili ex art. 5-bis del DLgs. 446/97, salvo che siano destinati a lavoratori per i quali è stabilita la deducibilità analitica dei relativi costi (es. dipendenti a tempo Indeterminato).

2.3 IVA

2.3.1 Beni rientranti nell'attività propria dell'impresa

Sugli acquisti spetta la detrazione dell'IVA e la cessione gratuita è imponibile.

2.3.2 Beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa

Non sono considerati beni inerenti all'attività d'impresa, quindi la relativa IVA è indetraibile e, di conseguenza, la loro cessione gratuita è esclusa da IVA ex art. 2, secondo comma, n. 4 del D.P.R. 633/1972.

3. 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.

3.1 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.

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).

3.2 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.

4. BUFFET/PRANZO/CENE DI NATALE

- a. Trattandosi di somministrazione di alimenti e bevande, dette spese sono deducibili nella misura del 75% a norma dell'art. 109, quinto comma del TUIR.
- b. Se l'iniziativa è rivolta solo ai dipendenti (e, si ritiene, loro familiari), dato che non ha finalità promozionali non rappresenta una spesa di rappresentanza, ma rientra tra i cc.dd. oneri di utilità sociale (spese sostenute nei confronti della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti per finalità di istruzione, educazione, ricreazione ecc.) deducibili nel limite del 5 per mille del costo del lavoro.

Quindi le spese per cene e pranzi rivolti a dipendenti e loro familiari sono deducibili nella misura del 75% entro il limite massimo del 5 per mille del costo del lavoro.

- c. Se, invece, il pranzo o la cena sono rivolti anche o solo ad altri soggetti (clienti, fornitori, istituzioni ecc.), il relativo costo ha natura di spesa di rappresentanza e, quindi, è deducibile nella misura del 75% entro il limite previsto per le spese di rappresentanza:
 - 1,5% dei ricavi e altri proventi fino a 10 milioni di euro;
 - 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro;
 - 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 50 milioni di euro.
- d. Ai fini IRAP:
 - Il costo è indeducibile se il pranzo o la cena sono offerti solo ai dipendenti salvo che rientrino nella deduzione per il costo residuo del personale (esempio per i dipendenti a tempo indeterminato).
 - se il pranzo o la cena sono offerti solo o anche ad altri soggetti, il costo è deducibile da parte dei soggetti IRES o IRPEF che abbiano optato per il metodo del bilancio, mentre è indeducibile per i soggetti IRPEF che applicano il metodo fiscale.
- e. L'IVA è sempre indetraibile trattandosi di spese considerate non

inerenti all'attività.

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali chiarimenti.

Cordiali saluti.

SGB & Partners - Commercialisti