

Como, 6.12.2019

INFORMATIVA N. 26/2019

Il regime fiscale degli omaggi Imposte sui redditi, IRAP e IVA

INDICE

1. Premessa	pag. 2
2. Imposte sui redditi e IRAP	pag. 2
2.1. Omaggi ai clienti	pag. 2
2.2. Omaggi ai dipendenti e ai soggetti assimilati	pag. 3
2.3. Regime dei c.d. "contribuenti minimi"	pag. 3
2.4. Regime forfetario	pag. 3
2.5. IRAP	pag. 4
2.5.1. Omaggi ai clienti	pag. 4
2.5.2. Omaggi ai dipendenti e ai soggetti assimilati	pag. 4
2.6. Esercenti arti e professioni	pag. 4
2.6.1. Omaggi ai clienti	pag. 4
2.6.2. Omaggi ai dipendenti o ai collaboratori del professionista	pag. 4
3. IVA	pag. 5
3.1. Beni rientranti nell'attività propria dell'impresa	pag. 5
3.1.1. Documentazione per la cessione	pag. 5
3.1.2. Campioni gratuiti	pag. 6
3.2. Beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa	pag. 6
3.3. Omaggi ai dipendenti e ai soggetti assimilati	pag. 6
4. Concessione di "buoni acquisto" (voucher)	pag. 6
4.1. Trattamento ai fini IVA	pag. 6
4.2. Trattamento ai fini delle imposte dirette	pag. 7
5. Cene aziendali	pag. 8

STUDIO GORINI s.r.l.

22100 COMO - VIA ROVELLI, 40 - TEL. 031.27.20.13 - FAX 031.27.33.84

E-mail: segreteria@studiogorini.it - PEC: studiogorini@pec.it

www.studiogorini.it

1 PREMESSA

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.

Come sempre riepiloghiamo 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

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).

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 di seguito indicati, 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, *carpet* per centro benessere), in quanto rientrano tra le c.d. "spese di rappresentanza".

Le soglie di deducibilità delle spese di rappresentanza sono 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;
- 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

STUDIO GORINI s.r.l.

22100 COMO - VIA ROVELLI, 40 - TEL. 031.27.20.13 - FAX 031.27.33.84

E-mail: segreteria@studiogorini.it - PEC: studiogorini@pec.it

www.studiogorini.it

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.

2.2 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.

2.3 REGIME DEI C.D. "CONTRIBUENTI MINIMI"

Le spese per omaggi acquistati nell'ambito del regime dei c.d. "contribuenti minimi" 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.

Tuttavia, secondo le istruzioni alla compilazione del modello REDDITI PF 2019 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.

2.4 REGIME FORFETARIO

Non assumono alcuna rilevanza nella determinazione del reddito le spese per omaggi acquistati nell'ambito del regime forfetario 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".

2.5 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.

2.5.1 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 sono indeducibili ai fini IRAP.

2.5.2 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).

2.6 ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI

2.6.1 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.

2.6.2 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.

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 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.

Le autofatture per omaggi devono essere emesse in modalità elettronica.

3.1.2 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"*.

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.

4.1 TRATTAMENTO AI FINI IVA

Si consideri il caso in cui una società organizzi, per conto delle aziende clienti, un servizio di appalto-somministrazione di beni e/o servizi attraverso l'emissione di *voucher* utilizzabili esclusivamente presso gli esercizi convenzionati da parte dei soggetti possessori dei buoni.

L'operazione si articola in quattro diversi rapporti:

- rapporto tra società emittente ed esercizi convenzionati, regolato da un contratto di appalto-somministrazione, con il quale l'affiliato si impegna a somministrare i beni e/o servizi all'emittente;
- rapporto tra società emittente e azienda cliente, caratterizzato dalla cessione dei *voucher* ad un corrispettivo pari al valore nominale, comprensivo dell'IVA;
- rapporto tra azienda cliente ed utilizzatore, caratterizzato dalla distribuzione gratuita dei *voucher* ai beneficiari, i quali possono utilizzarli presso la rete degli affiliati;
- rapporto tra utilizzatori ed affiliati, caratterizzato dalla presentazione dei *voucher* al fine di ottenere il bene e/o servizio prescelto.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, i *voucher* non sono qualificabili come titoli rappresentativi di merce, bensì come documenti di legittimazione che consentono l'identificazione del soggetto titolato all'acquisto di un bene o di un servizio.

La suddetta qualificazione dei *voucher* come semplici documenti di legittimazione implica l'irrelevanza ai fini IVA dei rapporti tra:

- società emittente ed esercizi convenzionati;
- società emittente e azienda cliente;
- azienda cliente ed utilizzatori.

In tutti e tre i rapporti, infatti, la circolazione dei *voucher* non perfeziona una cessione di beni o una prestazione di servizi e la corresponsione del relativo valore nominale, laddove previsto, assume carattere di mera movimentazione finanziaria.

È invece soggetto ad IVA il rapporto tra gli esercizi convenzionati e gli utilizzatori dei *voucher*, anche se il prezzo da essi pagato è, in tutto o in parte, assolto attraverso la consegna dei buoni; di conseguenza, l'esercizio commerciale deve emettere lo scontrino fiscale o la fattura assoggettando ad IVA l'intero prezzo dei beni/servizi, anche se, in tutto o in parte, pagato con buoni acquisto.

Disciplina IVA per i voucher emessi dall'1.1.2019

Tuttavia, occorre tenere presente che la disciplina IVA applicabile all'emissione, al trasferimento e al riscatto dei *voucher* è stata riformata al fine di recepire le novità introdotte dalla direttiva 2016/1065/UE.

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" (assoggettati a IVA al momento dell'emissione e ogni successivo trasferimento, compreso la cessione di beni o prestazione di servizi, non è rilevante ai fini IVA) e buoni "multiuso" (l'IVA applicabile alla corrispondente cessione di beni o prestazioni di servizi sarà esigibile nel momento in cui i beni saranno ceduti o i servizi prestati) ai fini della corretta individuazione del momento di esigibilità dell'imposta.

4.2 TRATTAMENTO AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE

Non è invece chiaro il trattamento dei *voucher* ai fini dell'imposizione diretta.

Nel caso in cui operasse la qualificazione come semplici documenti di legittimazione, 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.

STUDIO GORINI s.r.l.

22100 COMO - VIA ROVELLI, 40 - TEL. 031.27.20.13 - FAX 031.27.33.84

E-mail: segreteria@studiogorini.it - PEC: studiogorini@pec.it

www.studiogorini.it

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 e i relativi costi rientrerebbero tra quelli deducibili per la società.

5 CENE AZIENDALI

Le spese sostenute per l'organizzazione di feste e ricevimenti in generale organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o festività religiose o nazionali sono da considerare:

- spese di rappresentanza se all'evento sono presenti, oltre ai dipendenti, anche soggetti terzi rispetto all'impresa. In questo caso il costo è deducibile nel limite del 75% della spesa sostenuta nel rispetto delle soglie precedentemente illustrate in relazione alle spese di rappresentanza;
- liberalità a favore dei dipendenti (e non spese di rappresentanza!) se all'evento sono presenti esclusivamente dipendenti dell'impresa. In tal caso il costo è deducibile nel limite del 75% della spesa sostenuta e nell'ulteriore limite del 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

In entrambi i casi l'imposta sul valore aggiunto è indetraibile in quanto relativa ad un costo per i dipendenti che non possiede il requisito dell'inerenza con l'esercizio dell'impresa.

Alleghiamo le consuete tabelle in cui è riassunto il regime fiscale degli omaggi a seconda del soggetto destinatario.

Studio Gorini s.r.l.