

INFORMATIVA N. 39/2014

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

La diffusa consuetudine delle imprese e dei professionisti di distribuire gratuitamente beni ai propri clienti, fornitori o dipendenti pone il problema di dare una precisa definizione ed un corretto inquadramento ai fini delle imposte dirette ed indirette delle operazioni riguardanti gli omaggi.

Al fine di individuare il corretto trattamento, pertanto, è necessario identificare:

- la tipologia dei beni oggetto dell'omaggio, che possono essere beni acquisiti appositamente a tal fine o beni oggetto della attività di impresa del soggetto che cede l'omaggio;
- le caratteristiche del soggetto ricevente, a seconda che sia un dipendente, un cliente o un altro soggetto terzo rispetto all'impresa.

Per questa ragione riteniamo utile riepilogare nelle tabelle allegate il regime fiscale vigente in merito al corretto trattamento fiscale degli omaggi erogati a clienti, fornitori e dipendenti. In particolare, evidenziamo che l'art. 30 del D.Lgs. n. 175 del 21.11.2014, in vigore dal 13.12.2014, ha previsto l'innalzamento da euro 25,82 a euro 50,00 della soglia prevista per la detraibilità dell'IVA sugli omaggi, allo scopo di allineare il valore unitario per la detrazione IVA a quello previsto per la deducibilità ai fini delle imposte sui redditi.

A seguito della modifica di cui sopra, pertanto, gli omaggi con imponibile compreso tra euro 25,82 e euro 50,00 avranno l'IVA indetraibile se acquistati entro il 12 dicembre, detraibile se acquistati a partire dal 13 dicembre.

Ricordiamo che, con l'eccezione del tetto massimo di deducibilità, le regole esposte valgono sia per le imprese che per i professionisti.

Sottolineiamo inoltre che l'emissione del documento di trasporto con l'indicazione della causale "cessione gratuita" è sempre obbligatoria nel caso di cessione in omaggio di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa, mentre è facoltativa, ma comunque consigliata per provare la reale destinazione dell'omaggio e l'inerenza con l'attività svolta, nel caso di cessione gratuita di beni diversi dai precedenti.

Per quanto riguarda gli omaggi sotto forma di "buoni acquisto" (voucher) che consentono l'acquisto di beni/servizi negli esercizi convenzionati, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che gli stessi non possono qualificarsi come titoli rappresentativi di merce e pertanto la loro circolazione non ha rilevanza ai fini IVA. Si precisa inoltre che sotto il profilo dell'imposizione diretta a tutt'oggi non esistono interventi ufficiali dell'Amministrazione finanziaria.

Studio dr. Renzo Gorini

OMAGGI A CLIENTI E FORNITORI

IVA

OGGETTO	DISCIPLINA	ADEMPIMENTI
Beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa (indipendentemente dal valore unitario).	<ul style="list-style-type: none"> - Acquisto: IVA detraibile. - Cessione: soggetta a IVA con aliquota propria del bene; base imponibile pari al costo di acquisto del bene. 	Abituale registrazione. Alternativamente: - Fattura (con/senza rivalsa IVA) (1); - Autofattura (1); - Annotazione nel registro degli omaggi (1).
Beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa di costo unitario: - non superiore ad euro 25,82 per acquisti effettuati fino al 12.12.2014; - non superiore a euro 50,00 per acquisti effettuati dal 13.12.2014. (2)	<ul style="list-style-type: none"> - Acquisto: IVA detraibile (3). - Cessione: fuori campo IVA (art. 2 c. 2 n. 4 D.P.R. 633/1972). 	Abituale registrazione. Consigliata l'emissione del D.D.T.
Beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa di costo unitario: - superiore a euro 25,82 per acquisti effettuati fino al 12.12.2014; - superiore a euro 50,00 per acquisti effettuati dal 13.12.2014. (2)	<ul style="list-style-type: none"> - Acquisto: IVA indetraibile. - Cessione: fuori campo IVA (art. 2 c. 2 n. 4 D.P.R. 633/1972). 	Abituale registrazione. Consigliata l'emissione del D.D.T.

(1) In caso di fattura emessa senza esercizio del diritto di rivalsa, dovrà essere riportata l'annotazione di "Cessione gratuita prevista dall'art. 2 c. 2 n. 4 del D.P.R. 633/1972 senza esercizio del diritto di rivalsa ai sensi dell'art. 18 c. 3 dello stesso decreto". Il mancato esercizio del diritto di rivalsa renderà l'IVA indeducibile ai fini delle imposte sui redditi; l'imposta dovrà pertanto essere contabilizzata nel sottoconto relativo alle "imposte indeducibili".

In caso di autofattura, occorrerà indicare "Autofattura per omaggi; cessione gratuita prevista dall'art. 2 c. 2 n. 4 del D.P.R. 633/1972". Detto documento dovrà contenere l'indicazione del prezzo d'acquisto, dell'aliquota applicabile nonché della relativa imposta e dovrà essere registrato solo sul registro IVA delle vendite. L'autofattura può essere emessa singolarmente per ciascuna cessione ovvero mensilmente per tutte le cessioni effettuate nel mese.

In caso di annotazione nel registro degli omaggi, occorre indicare l'ammontare globale dei prezzi di acquisto dei beni ceduti gratuitamente, riferito alle cessioni effettuate in ciascun giorno, distinte per aliquota e comprensive dell'IVA.

(2) L'art. 30 del D.Lgs n. 175 del 21.11.2014, in vigore dal 13.12.2014, ha previsto l'incremento da 25,82 euro a 50,00 euro della soglia per la detraibilità dell'IVA sugli omaggi, allo scopo di allineare il valore unitario per la detrazione IVA a quello previsto per la deducibilità ai fini delle imposte sui redditi.

(3) Il Ministero delle Finanze ha chiarito che l'IVA inerente all'acquisto di omaggi rappresentati da alimenti e bevande – di importo inferiore ad euro 25,82 fino al 12.12.2014, ad euro 50,00 dal 13.12.2014 – è detraibile ai sensi dell'art. 19 – bis 1, lettera h, del D.P.R. n. 633/72, superando così l'opinione di un'autorevole dottrina che riteneva oggettivamente indetraibile l'imposta sull'acquisto dei predetti beni.

IMPOSTE SUI REDDITI

OGGETTO	DISCIPLINA
Beni di valore unitario fino a euro 50,00 (indipendentemente dalla circostanza che rientrino o meno nell'attività propria dell'impresa e <i>comprensivo dell' I.V.A. indetraibile</i>).	Costo interamente deducibile.
Beni di valore unitario superiore ad euro 50,00 (indipendentemente dalla circostanza che rientrino o meno nell'attività propria dell'impresa).	<p>Imprese: costo deducibile in misura pari all'1,3% dei ricavi e altri proventi fino a € 10.000.000,00; allo 0,5% dei ricavi e altri proventi compresi tra € 10.000.000,00 e € 50.000.000,00 e allo 0,1% dei ricavi e altri proventi eccedenti € 50.000.000,00.</p> <p>Professionisti: costo deducibile fino a concorrenza dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.</p>

IRAP

SOGGETTO	DISCIPLINA
Società di capitali (srl, spa, sapa) e cooperative	Le spese per omaggi a clienti sono deducibili ai fini IRAP per l'importo stanziato a Conto economico.
Società di persone commerciali (snc, sas e società ad esse equiparate) e imprenditori individuali	Le spese per omaggi ai dipendenti non sono deducibili ai fini IRAP, a meno che non si sia optato per la determinazione dell'IRAP sulla base dei dati di bilancio.

OMAGGI A DIPENDENTI

IVA

OGGETTO	DISCIPLINA	ADEMPIMENTI
Beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa (indipendentemente dal valore unitario).	<ul style="list-style-type: none">- Acquisto: IVA detraibile.- Cessione: soggetta a IVA con aliquota propria del bene; base imponibile pari al costo di acquisto del bene.	Abituale registrazione. Alternativamente: <ul style="list-style-type: none">- Fattura (con/senza rivalsa IVA) (1);- Autofattura (1);- Annotazione nel registro degli omaggi (1).
Beni di <i>qualsiasi importo</i> la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa.	<ul style="list-style-type: none">- Acquisto: IVA indetraibile (2).- Cessione: fuori campo IVA (art. 2 c. 2 n. 4 D.P.R. 633/1972).	Abituale registrazione. Consigliata l'emissione del D.D.T.

(1) In caso di fattura emessa senza esercizio del diritto di rivalsa, dovrà essere riportata l'annotazione di "Cessione gratuita prevista dall'art. 2 c. 2 n. 4 del D.P.R. 633/1972 senza esercizio del diritto di rivalsa ai sensi dell'art. 18 c. 3 dello stesso decreto".

Il mancato esercizio del diritto di rivalsa renderà l'IVA indeducibile ai fini delle imposte sui redditi; l'imposta dovrà pertanto essere contabilizzata nel sottoconto relativo alle "imposte indeducibili".

In caso di autofattura, occorrerà indicare "Autofattura per omaggi; cessione gratuita prevista dall'art. 2 c. 2 n. 4 del D.P.R. 633/1972". **Detto documento dovrà contenere l'indicazione del prezzo d'acquisto, dell'aliquota applicabile nonché della relativa imposta e dovrà essere registrato solo sul registro IVA delle vendite. L'autofattura può essere emessa singolarmente per ciascuna cessione ovvero mensilmente per tutte le cessioni effettuate nel mese.**

In caso di annotazione nel registro degli omaggi, occorre indicare l'ammontare globale dei prezzi di acquisto dei beni ceduti gratuitamente, riferito alle cessioni effettuate in ciascun giorno, distinte per aliquota e comprensive dell'IVA.

(2) Conforme alla tesi sostenuta dall'Amministrazione Finanziaria ma fermamente contestata da parte della dottrina.

IMPOSTE SUI REDDITI

OGGETTO	DISCIPLINA
Erogazioni liberali in denaro o in natura (beni, servizi o buoni rappresentativi degli stessi) di valore complessivo annuo fino ad euro 258,23 erogate a favore dei dipendenti (alla generalità o ai singoli) indipendentemente dall'occasione.	Costo deducibile per l'azienda. Non concorrono alla formazione del reddito del dipendente. Se nel corso dell'esercizio viene superato il limite, il datore di lavoro deve recuperare a tassazione al singolo dipendente anche gli importi che fino a quel momento erano stati considerati esenti.
Erogazioni liberali in denaro o in natura (beni, servizi o buoni rappresentativi degli stessi) di valore complessivo annuo superiore ad euro 258,23 erogate a favore dei dipendenti (alla generalità o ai singoli) indipendentemente dall'occasione.	Costo deducibile per l'azienda. La somma costituisce reddito imponibile per il dipendente.

IRAP

SOGGETTO	DISCIPLINA
Società di capitali (srl, spa, sapa) e cooperative	Le spese per omaggi ai dipendenti sono deducibili ai fini IRAP se funzionali all'attività d'impresa e se non assumono natura retributiva per il dipendente o il collaboratore (esempio tute o scarpe da lavoro); non sono deducibili ai fini IRAP se invece rientrano tra le spese per il personale dipendente, rivestendo natura retributiva per il dipendente o collaboratore.
Società di persone commerciali (snc, sas e società ad esse equiparate) e imprenditori individuali	Le spese per omaggi ai dipendenti non sono deducibili ai fini IRAP, a meno che non si sia optato per la determinazione dell'IRAP sulla base dei dati di bilancio.

OMAGGI PER CONTRIBUENTI MINIMI

OGGETTO

DISCIPLINA

Le spese per omaggi acquistati nell'ambito dei c.d. "nuovi contribuenti minimi" (1) relative a beni di valore pari o inferiore a euro 50,00

Sono interamente deducibili nel periodo di sostenimento purché inerenti all'attività d'impresa.

Le spese per omaggi acquistati nell'ambito dei c.d. "nuovi contribuenti minimi" (1) relative a beni di valore superiore a euro a 50,00

Sono deducibili come spese di rappresentanza, secondo i criteri previsti dal DM 19.11.2008, ovvero fino a concorrenza dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.