

OGGETTO

DISCIPLINA DEGLI OMAGGI NEL REDDITO D'IMPRESA E AI FINI IVA

AGGIORNAMENTO

15 DICEMBRE 2022

RIFERIMENTI NORMATIVI

ARTT. 2, 18 E 19-BIS1, COMMA 1, LETT. H) D.P.R. 26.10.1972 N.633; ARTT. 95 E 108, COMMA 2 D.P.R. 22.12.1986 N. 917 (TUIR); ART. 31, COMMA 1 LETT. A) N. 2 L. 23.12.2000 N. 388; ART. 83, COMMI DA 28-BIS A 28-QUINQUIES, D.L. 25.6.2008 n. 112 CONV. IN L. 6.8.2008 N. 133; CIRC. AE 03.01.2001 N. 1/E; CIRC. AE 18.06.2001 N. 57/E; CM 24.12.1997 N. 328/E; CM 16.07.1998 N. 188/E; RM 16.10.1990 N. 666305, CIRC. AE 13.07.2009 N.34; ART. 30 DEL D.LGS 21.11.2014 N. 175; ART. 9 D.LGS. 14.09.2015 n. 147; DECRETO LEGISLATIVO 29 NOVEMBRE 2018, N. 141; ART. 6-QUINQUIES, D.L. 22/03/2021 N. 41 CONV. IN L. 21/05/2021 N.69; ART. 2 DECRETO LEGGE 21 MARZO 2022 N.21 CONV. IN L. 20 MAGGIO 2022 N.51; DECRETO LEGGE 9 AGOSTO 2022 N.115 CONV. IN L.21 SETTEMBRE 2022 N.142; DECRETO LEGGE 18 NOVEMBRE 2022 N.176 PUBBLICATO IN G.U. N.270; CIRCOLARE AGENZIA ENTRATE 4 NOVEMBRE 2022 N.35;

ALLEGATI

ALLEGATO 1- TABELLA RIEPILOGATIVA DEL TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI

CLASSIFICAZIONE

DIRITTO TRIBUTARIO
TUIR
OMAGGI

CODICE CLASSIFICAZIONE

20
010
108

COLLEGAMENTI

CIRCOLARE 86/2020 – DISCIPLINA DEGLI OMAGGI NEL REDDITO D'IMPRESA E AI FINI IVA
CIRCOLARE 86/2021 – DISCIPLINA DEGLI OMAGGI NEL REDDITO D'IMPRESA E AI FINI IVA

REFERENTE STUDIO

Dott.ssa Adriana ADRIANI

BRIEFING

La concessione di omaggi da parte delle imprese rappresenta un fatto usuale in occasione delle festività natalizie.

Con riferimento alle imprese, gli oneri sostenuti per omaggi distribuiti ai clienti sono deducibili interamente, ai sensi dell'art. 108 comma 2 del TUIR, se il valore unitario dei beni in omaggio destinati ad uno stesso soggetto non supera 50 euro. Diversamente, tali oneri sono considerati spese di rappresentanza e, in quanto tali, sono deducibili nell'esercizio di sostenimento nel rispetto dei limiti di inerenza e congruità previsti dal DM 19 novembre 2008.

In relazione agli omaggi ai dipendenti e ai soggetti assimilati, per l'impresa i relativi costi sostenuti sono deducibili dal reddito imponibile secondo le norme relative ai costi per le prestazioni di lavoro di cui all'art. 95 comma 1 del TUIR.

Di seguito si riepilogano i principali aspetti del regime fiscale di tali cessioni nell'ambito delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA.

IMPOSTE DIRETTE

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.

Al riguardo vale la pena di sottolineare che dal punto di vista fiscale, i premi e gli sconti non possono essere considerati degli omaggi. Questo in quanto essi rappresentano un riconoscimento gratuito al cliente attuato attraverso la cessione di un bene o, meglio, di una quantità aggiuntiva di un certo bene prodotto o commercializzato dall'impresa venditrice, in rapporto a determinati comportamenti di acquisto. Infatti, come si può rilevare dai comportamenti posti in essere nelle transazioni commerciali, i premi e gli sconti risultano sempre collegati ad un accordo contrattuale (anche di tipo verbale) legato all'attività di acquisto da parte del cliente.

In conclusione, gli sconti e i premi non possono essere assimilati agli omaggi, in quanto la principale peculiarità degli omaggi consiste nell'atto di liberalità posto in essere spontaneamente dall'impresa, atto che si presenta del tutto indipendente dai comportamenti attuati da soggetti terzi.

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).

OMAGGI A CLIENTI

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

Per identificare la nozione di spesa di rappresentanza occorre fare riferimento al DM 19.11.2008, attuativo dell'art. 108 co. 2 del TUIR. Il citato provvedimento, infatti, definisce “di rappresentanza” le spese sostenute per effettuare erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi. In particolare, costituiscono spese di rappresentanza:

- le spese per viaggi turistici in occasione dei quali sono programmate e svolte significative attività promozionali di beni / servizi la cui produzione / scambio rappresenta l'attività caratteristica dell'impresa;
- le spese per feste, ricevimenti ed altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di:
 - ricorrenze aziendali e festività nazionali o religiose;
 - inaugurazioni di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;
 - mostre, fiere ed eventi simili nei quali sono esposti i beni o i servizi prodotti / erogati dall'impresa;
- i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponde ai criteri di inerenza;
- ogni altra spesa per beni / servizi distribuiti o erogati gratuitamente il cui sostenimento risponde ai criteri di inerenza.

Diversamente, non costituiscono spese di rappresentanza:

- le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di:
 - mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni / servizi prodotti o erogati dall'impresa, ossia manifestazioni nel cui ambito "si incontrano una serie di attori connotati da un forte interesse e propensione commerciale (compratori, espositori, fornitori, ecc.)";
 - visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa;
- le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute da imprese specializzate nell'organizzazione di manifestazioni fieristiche e simili per ospitare clienti, anche potenziali, sostenute nell'ambito di iniziative finalizzate alla promozione di specifiche manifestazioni espositive o eventi similari;
- le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute direttamente dal titolare dell'impresa in occasione di trasferte effettuate per la partecipazione a mostre, fiere ed eventi simili nei quali sono esposti beni / servizi prodotti / erogati dall'impresa ovvero attinenti all'attività caratteristica dell'impresa.

Pertanto, in generale ai sensi dell'art. 108 co. 2 del TUIR, 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".

In tale ultimo caso, le spese "inerenti" sostenute per l'acquisto dell'omaggio dal valore unitario superiore a 50,00 euro, possono essere dedotte interamente nell'esercizio di competenza nel rispetto dei seguenti limiti di congruità:

sono deducibili in misura 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.

Quanto poi al requisito dell'inerenza, il DM 19.11.2008 richiede che le spese di rappresentanza, per essere deducibili dal reddito d'impresa, siano:

- ✓ a titolo gratuito, ossia caratterizzate dall'assenza di un corrispettivo o di una prestazione da parte del destinatario del bene / servizio erogato;
- ✓ sostenute con finalità promozionali, ossia dirette a divulgare sul mercato l'attività svolta e i beni / servizi prodotti, e di pubbliche relazioni, ossia dirette a diffondere / consolidare l'immagine dell'impresa;

- ✓ ragionevoli in funzione dell'obiettivo di generare benefici economici, ossia ricavi, e adeguate rispetto all'obiettivo atteso in termini di benefici economici ovvero coerenti con gli usi e le pratiche commerciali del settore.

Come sopra indicato, il soddisfacimento di tali requisiti non è richiesto per dedurre i costi d'acquisto degli omaggi di valore unitario non superiore a 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 di mercato del bene.

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 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.

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 dipendente, ai sensi dell'art. 50 del TUIR, 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.

Dal lato dipendenti, secondo l'art. 51 co. 1 del TUIR, gli omaggi ricevuti in relazione al rapporto di lavoro concorrono a formare il reddito per il lavoratore dipendente.

Tuttavia risultano non imponibili gli omaggi ricevuti che, nel periodo d'imposta 2022, non superino, insieme all'ammontare degli altri fringe benefit, l'importo di € 3.000 (limite così elevato dall'art. 3 co. 10 del Decreto Legge 18 novembre 2022 n.176 in quanto precedentemente era stato elevato a 516,46 euro dall'art. 112 del DL 104/2020 per l'anno 2020 e successivamente riconfermato dall'art.6-quinquies del DL 41/2021 per l'anno 2021, rispetto alla precedente soglia di 258,23 euro).

Al riguardo, si precisa che sono considerati fringe benefit anche i buoni acquisto concessi dall'impresa ai dipendenti (art. 51 co. 3-bis del TUIR).

Inoltre, l'art 2 del Decreto Legge 21 marzo 2022 n.21 ha previsto, soltanto per il periodo d'imposta 2022, la possibilità per i datori di lavoro privati di erogare ai propri lavoratori dipendenti buoni benzina, o titoli analoghi, esclusi da imposizione fiscale ai sensi dell'articolo 51 co.3 del TUIR per un ammontare massimo di 200,00 euro per lavoratore.

Pertanto, il reddito agevolato per ogni singolo lavoratore può spingersi, nel 2022, fino ad un massimo di € 3.200,00 e ciò per effetto anche della possibile corresponsione dei c.d. "buoni carburante" in quanto quest'ultimi rappresentano un'ulteriore agevolazione in più rispetto ai fringe benefit erogati dal datore di lavoro ai propri dipendenti.

Si precisa che in caso di sfioramento delle soglie (3.000 euro e 200 euro), come confermato dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.35 del 4 novembre 2022, tutto il valore dei benefit erogati dal datore di lavoro ai propri dipendenti, verranno assoggettati a tassazione e non la differenza tra l'importo esente e la somma erogata.

IRAP

OMAGGI A CLIENTI

Anche ai fini IRAP è utile distinguere a seconda che gli omaggi sino fatti in favore di:

- ⇒ clienti, ovvero
- ⇒ dipendenti e soggetti assimilati

Nel primo caso, ai fini della determinazione della base imponibile IRAP per le società di capitali (S.r.l., S.p.A. e 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.

OMAGGI AI DIPENDENTI E AI SOGGETTI FISCALMENTE 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).

- ▶ indeducibili se considerati tra le spese per il personale, in quanto assunti natura retributiva, fatta eccezione per gli omaggi destinati ai lavoratori per i quali è prevista la deducibilità analitica dei relativi costi (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 ex art. 5-bis del D.lgs. 446/97, salvo che siano destinati a lavoratori per i quali è stabilita la deducibilità dei relativi costi (es. dipendenti a tempo indeterminato).

IMPOSTE INDIRECTE (IVA)

Per la corretta analisi del trattamento Iva da riservare agli omaggi è necessario distinguere tra beni oggetto dell'attività d'impresa e beni che non rientrano nell'attività.

L'art. 2 co. 2 n. 4 del DPR 26.10.72 n. 633 considera assimilate alle cessioni di beni "in senso stretto" (di cui al co. 1 del citato art. 2), come tali soggette alla disciplina dell'IVA, le cessioni gratuite di beni.

A tale regola fanno eccezione (e sono, quindi, escluse dal campo di applicazione del tributo) le cessioni gratuite di:

- ❖ beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa, se di costo unitario non superiore a 50 euro;
- ❖ beni per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta.

Inoltre, in deroga al diritto generale di detrazione dell'Iva, l'articolo 19-bis1, lett. h), D.P.R. 633/1972 prevede l'indetraibilità oggettiva dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi che danno luogo a spese che si qualificano come di rappresentanza agli effetti delle imposte sul reddito, tra cui rientrano gli omaggi.

L'indetraibilità oggettiva per le spese di rappresentanza risulta, però, derogata per i beni di costo unitario non superiore a 50 euro (limite così elevato rispetto al precedente 25,82 euro dal D.lgs. 175/2014, in vigore dal 13.12.2014).

OMAGGI DI BENI NON RIENTRANTI NELL'ATTIVITÀ PROPRIA D'IMPRESA

Per i beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa (non essendo di propria produzione o commercio), dal combinato disposto degli articoli 2, comma 2, n. 4), e 19-bis1, lett. h), D.P.R. 633/1972, emerge che la cessione gratuita è sempre esclusa da IVA.

L'Iva "a monte", invece, è (art. 19-bis1 ;co. 1 lett. h) del DPR 633/72):

- detraibile, se il costo (o valore) unitario del bene non è superiore a 50 euro;
- indetraibile, se il costo (o valore) unitario del bene è superiore a 50 euro.

Posto che la cessione di beni non rientranti nell'oggetto dell'attività è, come visto, un'operazione esclusa da IVA, all'atto della consegna dell'omaggio non sarà necessario emettere alcun documento fiscale (fattura, ricevuta, ecc.). Tuttavia, risulta opportuna l'emissione di un DDT, con causale "omaggio", allo scopo di certificare l'identità del destinatario e dare prova dell'inerenza della spesa con l'attività aziendale.

OMAGGI DI BENI OGGETTO DELL'ATTIVITÀ PROPRIA D'IMPRESA

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 77/2022

PAGINA
7/13

Diversamente, la cessione gratuita di beni alla cui produzione o alla cui commercializzazione è finalizzata l'attività dell'impresa è soggetta ad IVA indipendentemente dal costo (o valore) unitario dei beni (inferiore, pari o superiore a 50 euro) in quanto non opera l'esclusione di cui all'articolo 2, comma 2, n. 4), D.P.R. 633/1972.

Ai fini della detrazione, gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o commercio rientra nell'attività dell'impresa, non costituiscono spese di rappresentanza (C.M. 16.7.98 n. 188/E). L'IVA assolta all'atto dell'acquisto è pertanto detraibile, non trovando applicazione la previsione di indetraibilità oggettiva di cui all'art. 19-bis1 co. 1 lett. h) del DPR 633/72.

Trattandosi quindi di un'operazione che rientra nel campo di applicazione dell'Iva, occorre porre in essere taluni adempimenti.

Si precisa che per le cessioni di beni e prestazioni di servizi gratuite soggette ad imposta la rivalsa dell'IVA non è obbligatoria (art. 18 co. 3 del DPR 633/72). Pertanto, il soggetto passivo potrà procedere in uno dei seguenti modi:

- emettere fattura con rivalsa dell'Iva (imposta richiesta in pagamento);
- emettere fattura con esplicita rinuncia alla rivalsa dell'Iva che quindi rimane a carico dell'impresa stessa, annotando sul documento che trattasi di omaggi senza rivalsa dell'Iva così come previsto dall'articolo 18, comma 3, D.P.R. 633/1972 (e costituirà onere non deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 99, comma 1, Tuir);
- emettere, per ogni cessione o globale mensile, autofattura in unico esemplare con l'espressa indicazione «autofattura per omaggi». Se il soggetto passivo intende avvalersi dell'autofattura differita è necessaria l'emissione di appositi documenti di trasporto. L'emissione di detto documento è comunque opportuna, al fine di comprovare l'inerenza dell'omaggio all'attività d'impresa;
- annotare l'operazione su un apposito «registro degli omaggi», dove indicare l'ammontare complessivo delle operazioni gratuite effettuate ogni giorno, con distinzione per aliquota.

Come previsto dall'articolo 13, comma 2, D.P.R. 633/1972, la base imponibile per le cessioni in esame sarà pari al prezzo di acquisto, o in mancanza, al prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati al momento in cui si effettuano tali operazioni. Sarà possibile tenere conto delle eventuali spese sostenute successivamente all'acquisto per riparazioni o completamento nonché anche del deprezzamento che il bene ha subito nel corso del tempo.

Si precisa, inoltre, l'IVA non addebitata in rivalsa è indeducibile ai fini delle imposte sui redditi. Dunque, volendo ricapitolare il trattamento ai fini IVA degli omaggi, si tenga presente la seguente tabella:

	VALORE UNITARIO DEL BENE	ACQUISTO DEL BENE	CESSIONE GRATUITA DEL BENE
BENI NON RIENTRANTI NELL'ATTIVITÀ DI IMPRESA	> € 50,00	Iva indetraibile	Operazione Fuori campo Iva

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 77/2022

PAGINA
8/13

	< € 50,00	Iva detraibile	Operazione Fuori campo Iva
<i>BENI RIENTRANTI NELL'ATTIVITÀ DI IMPRESA</i>	IRRILEVANTE	Iva detraibile	Operazione Soggetta ad Iva

OMAGGI AI DIPENDENTI

I beni acquistati per essere ceduti a titolo di omaggio ai propri dipendenti non sono inerenti all'attività d'impresa e non possono nemmeno essere qualificati come spese di rappresentanza. Di conseguenza:

- la relativa IVA è indetraibile;
- la loro cessione gratuita è esclusa dal campo di applicazione dell'imposta ai sensi dell'art. 2 co. 2 n. 4 del DPR 633/72.

Se però gli omaggi sono rappresentati da beni oggetto dell'attività d'impresa:

- spetta la detrazione dell'imposta;
- la cessione gratuita è imponibile ex art. 2 co. 2 n. 4 del DPR 633/72.

OMAGGI DI SERVIZI

Ai sensi dell'art. 3 co. 3 del DPR 633/72, rientrano tra le operazioni rilevanti ai fini IVA le prestazioni di servizi gratuite:

- ▶ di valore superiore a 50 euro;
- ▶ sempreché l'imposta afferente agli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione sia detraibile;
- ▶ rese per finalità estranee all'esercizio dell'impresa (restano dunque escluse dal campo di applicazione dell'IVA le prestazioni rese gratuitamente per finalità proprie dell'impresa; cfr. risposta interpello 237/E/2019).

Dal tenore letterale dell'art. 3 co. 3 primo periodo del DPR 633/72, si desume che l'assoggettamento ad IVA riguarda solo le prestazioni gratuite rese da coloro che operano in regime di impresa e che sono, in ogni caso, escluse dall'ambito di applicazione dell'IVA le prestazioni gratuite rese dagli esercenti arti e/o professioni. La base imponibile IVA delle prestazioni gratuite è determinata sulla base del criterio del valore normale ex art. 14 co. 2 lett. b) del DPR 633/72.

CAMPIONI GRATUITI

Infine, in merito ai campioni gratuiti, si precisa che 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".

OMAGGI A SOGGETTI NON RESIDENTI

Le imprese possono effettuare cessioni di omaggi con operatori non residenti, nel qual caso occorre distinguere tra:

- ⇒ soggetti stabiliti in uno Stato UE;
- ⇒ soggetti stabiliti in uno Stato extra-UE.

OMAGGI A SOGGETTI UE

I beni ceduti a titolo gratuito con trasporto/spedizione in un altro Paese membro dell'Unione europea non beneficiano del regime di non imponibilità previsto, per le cessioni intra-UE, dall'art. 41 del D.L. n. 331/1993, in quanto uno dei requisiti essenziali affinché l'operazione sia detassata nel Paese di origine, in quanto tassata nel Paese di destinazione, è che l'operazione sia a titolo oneroso.

Pertanto, nel caso in cui le cessioni gratuite di beni vengano effettuate nei confronti di soggetti UE, mancando il requisito dell'onerosità, le stesse non potranno essere considerate operazioni comunitarie bensì dovranno essere assoggettate al medesimo regime IVA previsto per le operazioni nazionali.

Pertanto, il destinatario dell'omaggio non deve assolvere all'obbligo delle segnalazioni INTRASTAT, né ai fini fiscali, né ai fini statistici (C.M. n. 13-VII-15-464/1994, B.15.1).

Inoltre, si segnala che l'operazione non concorre né alla formazione del plafond, né all'acquisizione dello status di esportatore abituale.

OMAGGI A SOGGETTI EXTRA-UE

L'onerosità dell'operazione non costituisce, invece, un elemento qualificante delle esportazioni ai fini IVA, atteso che il co. 1 dell'art. 8 del DPR 633/72, nel fare riferimento alle "cessioni", non opera alcuna distinzione in funzione del titolo dell'operazione realizzata, per cui rientrano nel regime di non imponibilità, oltre alle "cessioni" in senso stretto di cui al co. 1 dell'art. 2 (cessioni a titolo oneroso), anche quelle "assimilate" previste dal co. 2, cioè le cessioni gratuite.

Di conseguenza, le cessioni di omaggi sono considerate "cessioni all'esportazione" ai sensi dell'art. 8 del DPR 633/72 qualora vi sia il trasferimento fisico dei beni al di fuori del territorio della UE.

Quando la consegna è effettuata dal cedente italiano al destinatario dell'omaggio non residente, le operazioni sono disciplinate dalle lett. a) e b) del co. 1 dell'art. 8 del DPR n. 633/72; in tal caso, gli omaggi costituiscono quindi cessioni all'esportazione, non imponibili a IVA. Mancando però il corrispettivo, è prudente non conteggiare tali operazioni ai fini del calcolo del plafond e della determinazione dello status di esportatore abituale.

Essendo qualificabili come cessioni all'esportazione, le cessioni in commento devono osservare tutti gli adempimenti previsti. In particolare, le cessioni gratuite di beni che rientrano nell'attività propria dell'impresa comportano l'emissione della relativa fattura, con indicazione:

- ➡ del titolo di non imponibilità;
- ➡ dell'annotazione che trattasi di beni ceduti a titolo gratuito;
- ➡ della valorizzazione al prezzo di acquisto o di costo (legge Comunitaria 2008).

In assenza di chiarimenti a riguardo, appare opportuno seguire il medesimo iter per gli omaggi di beni che non rientrano nell'attività d'impresa; ciò al fine di dimostrare l'inerenza dell'acquisto.

Laddove, invece, si tratti di beni non prodotti o commercializzati dall'impresa, occorrerà effettuare un'ulteriore distinzione in base al valore unitario dei beni. In particolare:

- ❖ le esportazioni gratuite di beni di valore unitario superiore a 50,00 euro configurano, analogamente a quanto sopra esposto con riferimento ai beni di propria produzione o commercio, un'operazione di cessione all'esportazione;
- ❖ le cessioni di beni di valore unitario non superiore a tale soglia costituiscono, invece, operazioni escluse da IVA (per le quali, tra l'altro, la detrazione IVA è consentita). Nessun adempimento, conseguentemente, è previsto in materia di fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione (devono, invece, essere assolti gli adempimenti in materia di documenti di trasporto e di accompagnamento). In quest'ultima ipotesi occorre presentare in dogana esclusivamente una lista valorizzata, su propria carta intestata, nella quale devono essere indicati la tipologia di beni, la loro quantità, nonché, ai fini dell'espletamento della pratica doganale, il loro valore.

Al fine di rendere più chiara la distinzione delle varie casistiche e di facilitare l'individuazione della fattispecie di riferimento, si allega alla presente una tabella esplicativa.

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, tra la casistica in esame si ritiene che possano essere ricomprese anche le c.d. smart box.

Di seguito si espone il trattamento dei voucher al fine delle imposte dirette e dell'IVA.

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.

TRATTAMENTO AI FINI IVA

La disciplina IVA applicabile all'emissione, al trasferimento e al riscatto dei voucher è stata riformata con il D.lgs. 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).

PRANZO E CENA DI NATALE

Il buffet, il pranzo o la cena organizzati dall’impresa o dal 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/2009, l’Agenzia ha specificato che le spese per feste e ricevimenti organizzati in occasione di ricorrenze aziendali e festività costituiscono spese di rappresentanza a meno che all’evento siano presenti esclusivamente i dipendenti. Quindi, la spesa sostenuta dal datore di lavoro per il buffet / pranzo / cena di Natale organizzati:

- ▶ 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:
 - IVA: Indetraibile in quanto relativa ad un costo per i dipendenti che, come sopra evidenziato, non possiede il requisito dell’inerenza con l’esercizio dell’impresa.
 - IRPEF IRES: Costo deducibile nel limite del: O 75% della spesa sostenuta, come previsto per le spese di albergo e ristorante; O 5% dell’ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi ex art. 100, comma 1, TUIR.
 - IRAP: Costo indeducibile in quanto qualificabile “costo del personale”. Come sopra evidenziato, il costo potrebbe risultare deducibile applicando la deduzione per il costo residuo del personale ex art. 11, comma 4-octies, D.lgs. n. 446/97;
- ▶ anche con soggetti terzi rispetto all’impresa (clienti, istituzioni, ecc.), rientra tra le spese di rappresentanza con la seguente conseguenza:
 - IVA: Indetraibile.
 - IRPEF IRES: deducibile il 75% della spesa sostenuta, nel limite dell’ammontare massimo deducibile nell’anno (1,5% - 0,6% - 0,4% dei ricavi / proventi della gestione caratteristica).
 - IRAP: costo deducibile per i soggetti che applicano il metodo da bilancio, ovvero costo indeducibile per i soggetti che applicano il metodo fiscale.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 77/2022

PAGINA

12/13

CONTRIBUENTI IN REGIME AGEVOLATO (MINIMI E FORFETARI)

Per quanto riguarda le spese per omaggi acquistati nell'ambito del regime dei c.d. contribuenti minimi, di cui all'art. 27 del DL 98/2011, e nell'ambito del regime forfetario, il trattamento degli omaggi presenta le seguenti caratteristiche.

TRATTAMENTO AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE

CONTRIBUENTI MINIMI

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 13.7.2009 n. 34, le spese per omaggi acquistati nell'ambito del regime dei c.d. "contribuenti minimi", di cui all'art. 27 del DL 98/2011, 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, secondo i criteri previsti dal DM 19.11.2008.

Tuttavia, secondo le istruzioni alla compilazione del modello REDDITI PF 2021, 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.

REGIME FORFETARIO

Non assumono alcuna rilevanza nella determinazione del reddito le spese per omaggi acquistati nell'ambito del regime forfetario, di cui alla L. 190/2014 (legge di stabilità 2015), in quanto, in 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" ex DL 98/2011.

TRATTAMENTO AI FINI IVA

Ai fini IVA, non si pone alcun problema di trattamento delle spese in esame considerato che sia nel regime dei minimi che in quello forfetario è prevista la non detraibilità dell'IVA sugli acquisti.

COORDINAMENTO CON LO STUDIO ADRIANI

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati -
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI
(Un associato)

Dott.ssa Adriana ADRIANI

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 77/2022

PAGINA

13/13

ALLEGATO N. 1 – TABELLA RIEPILOGATIVA DEL TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI NATALIZI PER GLI ESERCENTI ATTIVITA' D'IMPRESA

TIPOLOGIA DI OMAGGIO	VALORE UNITARIO DEI BENI	IMPOSTE INDIRETTE (IVA)		IMPOSTE DIRETTE
		<i>Acquisto del bene</i>	<i>Cessione gratuita</i>	<i>Deducibilità spese</i>

OMAGGI A CLIENTI

BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ	<i>Non superiore a € 50,00</i>	<i>Detraibile</i>	Operazione Fuori campo Iva	Spese di rappresentanza deducibili per intero nell'esercizio di competenza
	<i>Superiore a € 50,00</i>	<i>Indetraibile</i>	Operazione Fuori campo Iva	Spese di rappresentanza deducibili nei limiti fissati dal D.M. 19.11.08 (art.108 c.2 TUIR)
BENI OGGETTO DELL'ATTIVITÀ	<i>Non superiore a € 50,00</i>	<i>Detraibile</i>	Operazione Soggetta ad Iva	Per intero nell'esercizio (Beni destinati alla produzione o alla vendita)
	<i>Superiore a € 50,00</i>	<i>Detraibile</i>	Operazione Soggetta ad Iva	Spese di rappresentanza deducibili nei limiti fissati dal D.M. 19.11.08 (art.108 c.2 TUIR) (Beni destinati alla produzione o alla vendita)

OMAGGI A DIPENDENTI E SOGGETTI FISCALMENTE ASSIMILATI

BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ	<i>Non superiore a € 50,00</i>	<i>Indetraibile</i>	Operazione Fuori campo Iva	Per intero (Spese per prestazioni di lavoro ex art. 95 co. 1 TUIR)
BENI OGGETTO DELL'ATTIVITÀ	<i>Superiore a € 50,00</i>	<i>Detraibile</i>	Operazione Soggetta ad Iva	