



Carlo Cecchi
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Filippo Rosi
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Elena Mannelli
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Prato, 4 dicembre 2022

Ai Signori Clienti
Loro Sedi

=====

Circolare n. 30/2023

Oggetto: trattamento fiscale degli omaggi

Di seguito, si riepilogano i principali aspetti relativi al trattamento fiscale degli omaggi.

Imposte sui redditi ed IRAP

Gli oneri sostenuti per la distribuzione di omaggi possono assumere diversa natura reddituale a seconda che i bene siano ceduti a:

- clienti;
- dipendenti e soggetti fiscalmente assimilati (ad esempio collaboratori coordinati e continuativi).

Omaggi a clienti

In linea generale, gli oneri sostenuti per omaggi 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, comma 2 del TUIR, se il valore unitario dell'omaggio supera i 50,00 euro, ovvero sono dati in omaggio prestazioni di servizi o titoli rappresentativi delle stesse (ad esempio tessere per entrare al cinema, *carnet* per centro benessere, ecc.), in quanto rientrano tra le cosiddette "spese di rappresentanza".

Queste ultime sono deducibili in misura del:

- 1,5% dei ricavi ed altri proventi, fino a 10 milioni di euro;
- 0,6% dei ricavi ed altri proventi, per la parte eccedente 10 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro;
- 0,4% dei ricavi ed altri proventi, per la parte eccedente 50 milioni di euro.

Per determinare il "valore unitario" dell'omaggio, occorre fare riferimento a:

- omaggio nel suo complesso (ad esempio cesto natalizio) e non ai singoli beni che lo compongono;
- valore di mercato del bene.

Per i beni prodotti 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):

- per 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.

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.

Omaggi a dipendenti e soggetti assimilati

In linea generale, il costo sostenuto dal datore di lavoro per acquisto di beni da destinare in omaggio a dipendenti e soggetti assimilati (ad esempio 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% delle spese per prestazioni di lavoro dipendente.

Per i dipendenti, gli omaggi ricevuti in relazione al rapporto di lavoro concorrono a formare il reddito per il lavoratore dipendente; risultano non imponibili gli omaggi ricevuti che, nel periodo d'imposta 2023, non superino, insieme all'ammontare degli altri *fringe benefit*:

- per i dipendenti senza figli fiscalmente a carico, la soglia ordinaria di 258,23 euro riconosciuta dall'art. 51, comma 3, del TUIR per i beni ceduti e i servizi prestati ai dipendenti (non anche per le somme relative al pagamento delle utenze domestiche);
- per i dipendenti con figli fiscalmente a carico, la soglia di 3.000,00 euro, con possibilità di includervi anche le somme erogate o rimborsate ai medesimi dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale (art. 40 del D.L. 48/2023).

L'importo di 3.000,00 euro previsto dall'art. 12 del D.L. 115/2022, come modificato dall'art. 3, comma 10, del D.L. 176/2022 (limite inizialmente fissato per il 2022 a 600,00 euro, rispetto alla soglia "ordinaria" di 258,23 euro).

A tale limite, per il 2023, si aggiungono i buoni benzina erogati a dipendenti esclusi da imposizione per un massimo di 200,00 euro, ai sensi dell'art. 1, comma 1, del D.L. 5/2023 (cosiddetto "bonus carburante").

Regime dei cosiddetti "contribuenti minimi"

Secondo la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 34 del 13.7.2009, le spese per omaggi acquistati nell'ambito del regime dei cosiddetti "contribuenti minimi", di cui all'art. 27 del D.L. 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 D.M. 19.11.2008.

Tuttavia, secondo le istruzioni alla compilazione del modello REDDITI PF, 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. Questo 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 cosiddetti "contribuenti minimi" ex D.L. 98/2011.

IRAP

Per gli omaggi a clienti, riguardo alla determinazione della base imponibile IRAP per le società di capitali (srl, spa, sapa) e cooperative, le relative spese sono deducibili per l'importo stanziato a Conto economico.

Per le società di persone commerciali (snc, sas e società equiparate) ed imprenditori individuali, invece, gli omaggi non sono deducibili ai fini IRAP.

Per gli omaggi a dipendenti e soggetti assimilati, riguardo la determinazione della base imponibile IRAP per le società di capitali (srl, spa, sapa) e cooperative, le relative spese risultano deducibili, se funzionali all'attività di impresa e non assumono natura retributiva per il dipendente o il collaboratore (ad esempio tute e/o scarpe da lavoro).

Se rientrano tra le spese per il personale dipendente, il relativo trattamento dipende 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 (ad esempio addetti alla ricerca e sviluppo).

Esercenti arti e professioni

Il costo di 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.

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 D.M. 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:

- 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 (ad esempio addetti alla ricerca e sviluppo).

IVA

Le cessioni gratuite di beni a clienti seguono la disciplina generale di imponibilità IVA, ad eccezione dei beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa, per i quali sono previsti alcuni casi di esclusione.

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. 88/2009 (Legge Comunitaria 2008), è il prezzo d'acquisto dei beni e non più il "valore normale".

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 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 esclusivamente 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.

Le autofatture per omaggi devono essere emesse in modalità elettronica ai sensi dell'art. 1, comma 3, del D.Lgs. 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".

L'IVA non addebitata in rivalsa è indeducibile ai fini delle imposte sui redditi.

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;
- effettuate *"per promuovere il bene, al fine di migliorarne la conoscenza e la diffusione presso gli utilizzatori, attuali e potenziali"*.

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.

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.

Omaggi ai dipendenti e soggetti assimilati

I beni acquistati per essere ceduti in omaggio a dipendenti e soggetti assimilati (ad esempio collaboratori) non sono inerenti all'attività d'impresa e non possono essere qualificati come spese di rappresentanza; di conseguenza, la relativa IVA è indetraibile, mentre la 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.

Concessione di "buoni acquisto" (voucher)

È prassi diffusa concedere omaggi anche sotto forma di "buoni acquisto" (voucher), che consentono l'acquisto di beni/servizi in esercizi convenzionati.

Trattamento ai fini IVA

La disciplina IVA applicabile a emissione, trasferimento e riscatto dei voucher è stata riformata con il D,Lgs. 141/2018, per 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 dell'attuale 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 una prestazione di servizi e riportano sul supporto utilizzato o la 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.

Nell'attuale 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 (ad esempio 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).

Trattamento ai fini imposte dirette

La deducibilità delle spese 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 a dipendenti, gli stessi costituiscono *fringe benefit* per i dipendenti per effetto del comma 3-*bis* dell'art. 51 del TUIR e i relativi costi rientrerebbero tra quelli deducibili.