

Of counsel
Dott. Sandro Guarnieri

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

Dott.ssa Clementina Mercati
Dott.ssa Sara Redeghieri
Dott.ssa Beatrice Cocconcelli
Dott. Daniele Pecora
Dott.ssa Veronica Praudi
Dott.ssa Federica Lusenti
Dott. Andrea Friggeri
Dott.ssa Martina Carobbi
Dott. Matteo Giovannini

Avv. Francesca Palladi

*A tutti i sigg.ri Clienti
Loro sedi*

Reggio Emilia, lì 02/12/2024

CIRCOLARE N. 46/2024

Approfondimento

Oggetto: Il regime fiscale degli omaggi – Imposte sui redditi, IRAP e 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 comma 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, *card* 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.

SGB & Partners

Sede legale
Via Meuccio Ruini, 10
42124 Reggio Emilia
CF e Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it
Web www.sgbstudio.it

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 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.

SGB & Partners

Sede legale
Via Meuccio Ruini, 10
42124 Reggio Emilia
CF e Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it
Web www.sgbstudio.it

1.2 IRAP

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

L’art. 1 comma 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

Dal coordinamento tra l'art. 2 co. 2 n. 4 del DPR 633/72 e il successivo art. 19-bis1 co. 1 lett. h) deriva che, per i beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa, la cessione gratuita è sempre esclusa da IVA.

Infatti, l'art. 19-bis1 co. 1 lett. h) del DPR 633/72 prevede che sia indetraibile l'IVA assolta su 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, salvo che per i beni di costo unitario non superiore a 50 euro.

Pertanto, gli omaggi di beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa non integrano mai una cessione soggetta ad IVA:

- perché si tratta di beni di costo unitario non superiore a 50 euro;
- o perché, pur essendo di costo unitario superiore a 50 euro, riguardano beni per i quali non è detraibile l'imposta assolta

SGB & Partners

Sede legale
Via Meuccio Ruini, 10
42124 Reggio Emilia
CF e Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it
Web www.sgbstudio.it

sull'acquisto.

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 comma 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".

SGB & Partners

Sede legale
Via Meuccio Ruini, 10
42124 Reggio Emilia
CF e Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it
Web www.sgbstudio.it

- 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".

1.3.3 Omaggi inviati all'estero

Qualora i beni ceduti gratuitamente siano inviati al di fuori del territorio dello Stato, la disciplina IVA è diversa a seconda che il Paese di destinazione finale appartenga o meno all'Unione Europea.

1.3.3.1 Cessioni gratuite di beni in Paesi Comunitari

Gli omaggi inviati in altro Paese membro dell'Unione Europea non danno luogo ad una cessione intracomunitaria ai sensi dell'articolo 41 del DL n. 331/1993, in quanto uno dei requisiti essenziali affinché l'operazione si qualifichi come intracomunitaria - e quindi soggetta a IVA nel Paese membro di destinazione - è costituito dal titolo oneroso. Di conseguenza, per tali operazioni si applica la normativa interna vista nei paragrafi precedenti.

1.3.3.2 Cessioni gratuite di beni in Paesi Extracomunitari

Le cessioni di beni a titolo gratuito soggette ad IVA effettuate in favore di residenti in Paesi non appartenenti alla Unione Europea costituiscono cessioni all'esportazione non imponibili a norma dell'articolo 8, lettere a) e b), del D.P.R. n. 633/72, con obbligo di emissione della fattura. L'onerosità dell'operazione non costituisce un elemento qualificante delle esportazioni ai fini IVA, per cui, a differenza della UE, rientrano nel regime di non imponibilità, oltre alle cessioni a titolo oneroso, anche quelle gratuite.

Per l'applicazione della non imponibilità è ovviamente necessario che l'impresa donante sia in grado di provare l'uscita di beni dall'Unione Europea.

Qualora la cessione a titolo gratuito non rientri nel campo di applicazione dell'IVA (ad esempio: omaggi di beni non prodotti o

SGB & Partners

Sede legale
Via Meuccio Ruini, 10
42124 Reggio Emilia
CF e Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it
Web www.sgbstudio.it

commercializzati dall'impresa; campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati), si può evitare l'emissione di una vera e propria fattura, in quanto per espletare le formalità doganali sarà sufficiente una fattura pro-forma (o lista valorizzata).

Le cessioni all'esportazione effettuate a titolo gratuito, pur configurandosi come esportazioni non imponibili, sono escluse, per la mancanza del corrispettivo, ai fini del calcolo del *plafond* degli esportatori abituali.

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, 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

I beni ceduti e i servizi prestati gratuitamente ai dipendenti non concorrono a formare il reddito se complessivamente di importo non superiore, nel periodo d'imposta, a 258,23 euro. Se il valore è superiore, esso concorre interamente a formare il reddito.

Limitatamente al periodo d'imposta 2024, l'importo di 258,23 euro è aumentato a 1.000 euro, comprendendo in tale ammontare le somme erogate o rimborsate ai lavoratori dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche (acqua, energia elettrica e gas), delle spese per l'affitto della prima casa ovvero per gli interessi sul mutuo relativo alla prima casa (art. 1, comma 16, della legge 30.12.2023 n. 213).

Il limite è elevato a 2.000 euro per i lavoratori dipendenti con figli fiscalmente a carico alla data del 31.12.2024.

Il limite di 1.000 o 2000 euro si applica se il lavoratore dipendente dichiara al datore di lavoro di avervi diritto, indicando il codice fiscale dei figli.

SGB & Partners

Sede legale
Via Meuccio Ruini, 10
42124 Reggio Emilia
CF e Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it
Web www.sgbstudio.it

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 e 19bis1, comma 1, lett. h) 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

SGB & Partners

Sede legale
Via Meuccio Ruini, 10
42124 Reggio Emilia
CF e Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it
Web www.sgbstudio.it

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 all'utilizzo;

- 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 (es. 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 utilizzato, 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 D.P.R. 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, quindi, non sono tassati secondo quanto illustrato al precedente paragrafo 2.1.2, mentre i relativi costi sono deducibili per il datore di lavoro.

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

SGB & Partners

Sede legale
Via Meuccio Ruini, 10
42124 Reggio Emilia
CF e Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it
Web www.sgbstudio.it

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.

SGB & Partners - Commercialisti

SGB & Partners

Sede legale

Via Meuccio Ruini, 10

42124 Reggio Emilia

CF e Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069

Fax +39 0522 941885

Mail info@sgbstudio.it

Web www.sgbstudio.it