

GUARDUCCI LORENZINI & ASSOCIATI

Dottori Commercialisti

Dott. Enrico Guarducci
Dott. Domenico Ciafardoni
Dott. Salvatore Marchese
Dott. Gianluca Bogini
Dott. Giulio Nicolò Campagni

Dott.ssa Valentina Pettirossi
Dott. Nicola Sportolari

Ai Preg.mi
Signori Clienti
Loro Sedi

Circolare n. 31/2019

Perugia, 17 dicembre 2019

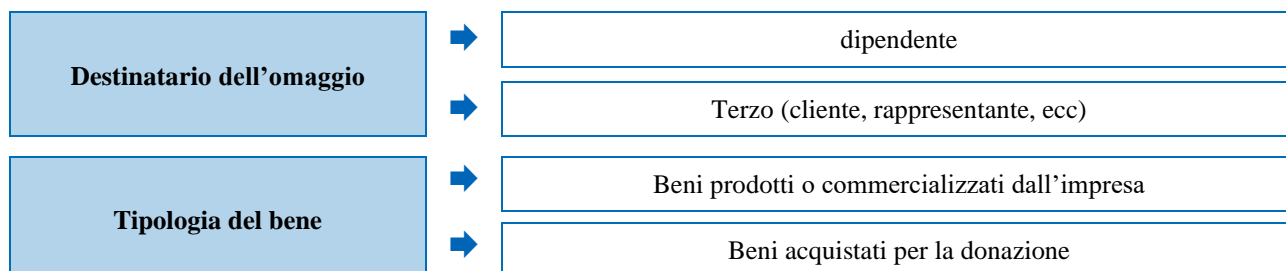
Oggetto: REGIME FISCALE DEGLI OMAGGI

In occasione dell'approssimarsi della fine dell'anno, si riepiloga il trattamento fiscale relativo agli omaggi a clienti e/o dipendenti, nella considerazione che la concessione di omaggi da parte di imprese ed esercenti arti e professioni e il sostenimento di costi per cene aziendali rappresenta un fatto usuale.

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

Al fine di individuare il corretto trattamento è necessario identificare:

- la tipologia dei beni oggetto dell'omaggio, che possono essere beni **acquisiti appositamente a tal fine** (beni non rientranti nell'attività di impresa), ovvero **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.



1. Omaggi di beni che non rientrano nell'attività d'impresa

Le spese in argomento, generalmente sono riferite alle seguenti fattispecie:

- acquisto di cesti natalizi;
- acquisto di alimenti e bevande o compresi in cesti natalizi o acquistati separatamente. Se l'omaggio è costituito da più beni in una confezione unica (es: cesto regalo), il costo va riferito alla totalità dei beni in esso contenuti.
- spese per cene natalizie (le spese per feste e ricevimenti organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o festività religiose o nazionali sono da considerare spese di rappresentanza a meno che all'evento siano presenti esclusivamente dipendenti dell'impresa; in tale ultimo caso la spesa non rientrerà tra le spese di rappresentanza e l'IVA sarà indetraibile);
- regalie.

Sotto il profilo **IRES**, i costi sostenuti per l'acquisto di beni ceduti gratuitamente a terzi, la cui produzione o il cui scambio non rientra nell'attività propria dell'impresa, possono essere:

Valore unitario non superiore a € 50	integralmente deducibili
Valore unitario superiore a € 50	la spesa rientra tra quelle di rappresentanza

⇒ **integralmente deducibili dal reddito di impresa (IRES e IRAP)** nel periodo di sostenimento, se di valore unitario **non superiore ad Euro 50**;

⇒ **qualificati come spese di rappresentanza**, se superiori ad Euro 50, e quindi deducibili nel limite massimo ottenuto applicando ai ricavi della gestione caratteristica le percentuali previste a seconda del volume di ricavi, se rispettati i requisiti di inerenza, tenuto conto della natura, della destinazione e della congruità di quelle sostenute.

L'inerenza si intende soddisfatta qualora le spese siano:

- ✓ sostenute con finalità promozionali e di pubbliche relazioni;
- ✓ ragionevoli in funzione dell'obiettivo di generare benefici economici;
- ✓ coerenti con gli usi e le pratiche commerciali del settore.

La congruità va determinata rapportando il totale delle spese imputate per competenza nell'esercizio con i ricavi e proventi della gestione caratteristica del periodo di imposta.

Le soglie contenute nel testo dell'articolo 108, Tuir sono le seguenti:

1. 1,5% dei ricavi e altri proventi fino a 10 milioni di euro;
2. 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10 milioni di euro e fino a 50 milioni;
3. 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 50 milioni di euro.

Superato il limite di deducibilità così stabilito, la restante parte delle spese è da intendersi indeducibile.

Nuove percentuali di deducibilità valide dal 2016	
Fino a € 10.000.000	1,5%
Oltre € 10.000.000 e fino ad € 50.000.000	0,6%
Oltre e 50.000.000	0,4%

Come detto, per determinare il “valore unitario” del bene è necessario fare riferimento all’omaggio nel suo complesso (es. cesto natalizio) e non ai singoli beni che lo compongono. Nel valore unitario devono inoltre essere ricompresi gli eventuali oneri accessori di diretta imputazione (es. spese di trasporto, IVA non detraibile, ecc.).

Sotto il profilo **IVA**, gli omaggi di beni acquisiti appositamente al fine di essere ceduti gratuitamente di valore imponibile non superiore ad Euro 50,00, scontano la **piena detrazione dell’imposta**, mentre quelli di valore imponibile superiore ad Euro 50,00 sono caratterizzati dalla **totale indetraibilità dell’Iva**.

La soglia di rilevanza ai fini IVA è quindi equiparata alle imposte sul reddito.

spese di rappresentanza di importo non superiore a 50 euro	detraibilità del 100%
spese di rappresentanza superiori a 50 euro	indetraibilità del 100%

Tabella - Omaggi a clienti di beni NON oggetto dell’attività d’impresa

	ACQUISTO	CESSIONE
BENI OMAGGIO NON OGGETTO dell’attività d’impresa	Detraibile se costo unitario <u>fino a € 50,00</u>	Esclusa da campo di applicazione dell’IVA.
	Indetraibile se costo unitario <u>superiore a € 50,00</u>	

2. Omaggi di beni che rientrano nell’attività d’impresa

In taluni casi, ad essere destinati ad omaggio ai propri clienti o fornitori sono i beni che costituiscono il prodotto dell’azienda erogante o i beni che l’azienda commercializza.

Dal punto di vista reddituale, la circostanza che i beni prodotti acquistati o prodotti per la commercializzazione siano successivamente destinati ad essere omaggiati determina una riqualificazione dei relativi costi in spese di rappresentanza, con la conseguenza che le spese in questione **seguono gli stessi criteri di deduzione sopra analizzati inerenti agli omaggi di beni non rientranti nell’attività d’impresa di valore unitario superiore ad € 50.**

Per quanto attiene l’aspetto **IVA**, risulta:

- ⇒ l’IVA assolta all’atto **dell’acquisto è detraibile**. Non trova, infatti, applicazione la previsione di indetraibilità oggettiva di cui all’art. 19-bis1 co. 1 lett. h) del D.P.R. 633/72;
- ⇒ la **cessione gratuita è imponibile IVA (con o senza rivalsa iva nei confronti del destinatario) indipendentemente dal costo unitario dei beni** (art. 2 comma 2 n. 4 del D.P.R. 633/72). La cessione omaggio deve, quindi, essere assoggettata ad imposta (tramite fattura al cliente, con o senza rivalsa, anche

se la prassi generalmente più utilizzata è quella dell'autofattura o del registro omaggi) sulla base del prezzo di acquisto o, del costo di produzione beni, determinato nel momento in cui si effettua la cessione gratuita.

Tabella - Omaggi a clienti di beni oggetto dell'attività d'impresa

BENI OMAGGIO OGGETTO dell'attività d'impresa	ACQUISTO	CESSIONE
	Iva detraibile	Iva imponibile

A titolo esplicativo, si riporta il seguente esempio:

Produttore X che intende omaggiare ai propri clienti un proprio prodotto di valore unitario (valore di mercato) pari ad Euro 60 (pertanto superiore alla soglia di Euro 50), ma il cui costo di produzione è pari ad Euro 40. Rilevando ai fini della deducibilità il costo di produzione effettivo, l'omaggio costituisce una spesa di rappresentanza deducibile integralmente.

3. Omaggi a dipendenti di beni da parte dell'impresa

Nel caso in cui i destinatari degli omaggi siano i dipendenti dell'impresa, il costo di acquisto costituisce spesa per prestazioni di lavoro dipendente e non di rappresentanza; pertanto tali costi saranno interamente deducibili dalla base imponibile al fine delle imposte dirette, a prescindere dal fatto che il bene sia o meno oggetto di produzione e/o commercio da parte dell'impresa.

Ai fini Iva, invece, nel caso di cessione gratuita a dipendenti di beni che non rientrano nell'attività propria dell'impresa, l'imposta per tali beni è indetraibile e la loro cessione gratuita è esclusa dal campo di applicazione dell'Iva.

L'acquisto e la successiva cessione gratuita di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa segue il medesimo trattamento analizzato in precedenza relativamente agli omaggi effettuati nei confronti di soggetti terzi (clienti, fornitori, etc.).

Erogazioni liberali dipendenti

Si ricorda che le erogazioni liberali in natura (sotto forma di beni o servizi o di buoni rappresentativi degli stessi) concesse ai singoli dipendenti costituiscono reddito di lavoro dipendente per questi ultimi se di importo superiore a 258,23 euro nello stesso periodo d'imposta (se di importo complessivo inferiore a 258,23 euro sono esenti da tassazione). Pertanto, il superamento per il singolo dipendente della franchigia di 258,23 euro comporterà la ripresa a tassazione di tutti i benefits (compresi gli omaggi) erogati da parte del datore di lavoro.

4. Cene aziendali

L'inquadramento dei costi sostenuti per cene aziendali, tra cui quelli per l'organizzazione delle tradizionali cene natalizie, è stato oggetto di apposita circolare – nr. 34/E 13 luglio 2009 dell'Agenzia delle Entrate, con cui è stato chiarito che nel caso di spese sostenute per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali, di festività nazionali o religiose ovvero in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti, ai fini della qualificazione di tali oneri come spese di rappresentanza, bisogna fare riferimento all'esatta tipologia di destinatari delle spese.

L'Agenzia, in particolare, non qualifica come spese di rappresentanza quelle sostenute per eventi aziendali in cui sono presenti esclusivamente dipendenti dell'impresa, in quanto le spese non possono considerarsi sostenute nell'ambito di "attività promozionali. In questo caso le spese vengono individuate come liberalità erogate a favore dei dipendenti e il relativo costo sarà pertanto deducibile, in conformità all'articolo 100 comma 1 del TUIR per un importo non superiore al 75% della spesa sostenuta (trattandosi di somministrazione di alimenti e bevande), e

nell'ulteriore limite del 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

L'IVA assolta è invece integralmente indetraibile, mancando il requisito dell'inerenza con l'esercizio dell'attività d'impresa

Nel caso in cui, invece, all'evento, oppure alla cena natalizia, siano presenti oltre ai dipendenti, anche **soggetti terzi rispetto all'impresa**, il costo viene ricompreso tra le **spese di rappresentanza**. In tal caso, il costo sarà deducibile nel limite del 75% della spesa sostenuta nel rispetto della soglia calcolata applicando ai ricavi della gestione caratteristica le percentuali stabilite dall'articolo 109 TUIR (*"fermo restando , le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75%"*).

Anche in questo caso l'IVA assolta è integralmente indetraibile.

5. Omaggi erogati dagli esercenti arti e professioni

I professionisti e gli studi associati che acquistano beni per cederli a titolo di omaggio devono distinguere il trattamento fiscale in relazione al fatto che gli stessi vengano donati a clienti o a dipendenti.

Nell'ambito del reddito di natura professionale, il trattamento degli omaggi risulta certamente più semplice, in quanto ci si trova sempre e comunque nella categoria di beni che non fanno parte dell'attività propria dell'impresa.

OMAGGI A CLIENTI/FORNITORI

Il costo sostenuto all'atto dell'acquisto costituisce spesa di rappresentanza, indipendentemente dal valore unitario del bene, e la sua deducibilità è integrale fino al limite **dell'1% dei compensi percepiti nel periodo di imposta** (oltre tale limite l'importo degli acquisti per omaggi non risulta più deducibile). Gli omaggi di beni acquisiti appositamente a tal fine di valore imponibile inferiore ad Euro 50,00 scontano la **piena detrazione dell'imposta iva**, mentre quelli di valore superiore ad Euro 50,00 sono caratterizzati dalla **totale indetraibilità dell'iva**.

OMAGGI A DIPENDENTI

Il costo di acquisto degli omaggi va classificato nella voce "spese per prestazioni di lavoro dipendente" e non nelle spese per omaggi; pertanto, tali costi **sono interamente deducibili dalla base imponibile al fine delle imposte dirette**.
L'iva è indetraibile.

IRAP

Con riguardo alla problematica degli omaggi – spese di rappresentanza - per quanto attiene la determinazione della base imponibile IRAP per le società di capitali (srl, spa, sapa e cooperative), le spese per omaggi risultano come segue:

- **omaggi a terzi** ==> deducibili per l'importo stanziato a conto economico.
- **omaggi a dipendenti** ==> deducibili, se funzionali per l'attività di impresa e non assumono natura retributiva per il dipendente o il collaboratore (es. tute e/o scarpe da lavoro). Indeducibili, se rientrano tra le spese per il personale dipendente, rivestendo natura retributiva per il dipendente o il collaboratore.

Per le società di persone commerciali (snc, sas e società ad esse equiparate) e gli imprenditori individuali, invece, gli omaggi sia a terzi che a favore dei dipendenti non sono deducibili ai fini IRAP.

Cordiali saluti.