

Ai gentili clienti
Loro sedi

Omaggi natalizi delle imprese: regime fiscale

Premessa

La concessione di **omaggi da parte delle imprese e degli esercenti arti e professioni rappresenta un fatto usuale**, in special modo in occasione di festività e ricorrenze. 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, compresi i lavoratori a progetto).

Omaggi ai clienti

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 50,00 euro** (soglia aumentata dalla legge Finanziaria 2008 a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007; **fino a tale data il limite era fissato in misura pari a 25,82 euro**);
- **nell'esercizio di sostenimento della spesa** nel rispetto dei limiti percentuali previsti dal DM 19.11.2008, **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"**.

OSSERVA

Ricordiamo che secondo quanto stabilito dall'**art. 108, comma 2, del D.P.R. 917/86** sono **spese di rappresentanza**:

→ "quelle rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a € 50".

Si evidenzia che **dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 7.10.2015** (quindi dal 2016 per i soggetti "solari") è **previsto un innalzamento delle soglie di deducibilità delle spese di rappresentanza**; l'art. 9 del DLgs. 14.9.2015 n. 147 (c.d. "decreto internazionalizzazione"), infatti, **ha modificato l'art. 108 co. 2 del TUIR**. Sulla base della nuova disposizione, le spese di rappresentanza saranno deducibili in misura pari:

- **all'1,5%** (in luogo dell'attuale 1,3%) **dei ricavi e altri proventi fino a 10 milioni di euro**;
- **allo 0,6%** (in luogo dell'attuale 0,5%) dei ricavi e altri proventi **per la parte eccedente 10 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro**;
- **allo 0,4%** (in luogo dell'attuale 0,1%) **dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 50 milioni di euro**.

IMPRESE – DEDUCIBILITA'

Deducibilità	Se il bene è di costo inferiore o pari ad Euro 50,00 il costo è interamente deducibile .
	Se il costo del bene è superiore a Euro 50,00 la spesa è deducibile completamente nell'anno di sostenimento se l'ammontare, assieme a quello delle altre spese di rappresentanza inerenti, sarà inferiore ai limiti di congruità previsti dal Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 19 novembre 2008 .

OSSERVA

REGIME DEI CONTRIBUENTI MINIMI

Le spese per omaggi acquistati nell'ambito del regime dei c.d. "contribuenti minimi", di cui al 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.

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, nell'ambito di 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 contribuenti minimi**.

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**.

OSSERVA

Infatti, il **valore unitario del bene** è inteso come costo complessivo di acquisto o di produzione e comprende gli oneri accessori di diretta imputazione (spese di trasporto, IVA eventualmente indetraibile). Esso va riferito **al bene nel suo complesso, anche se i beni che lo compongono sono utilizzabili autonomamente**.

Un esempio tipico è quello del **cesto natalizio che comprende una serie di beni**, il cui singolo valore è **sotto i 50 euro**, ma che complessivamente superano il tetto indicato per la deducibilità integrale. Inoltre, dal momento che **il cesto va considerato come un unico omaggio dal valore complessivo superiore ai 50 euro, va applicata la regola del "plafond di deducibilità"**.

Per determinare il valore unitario da non superare ai fini della piena deduzione degli omaggi, **non rientranti nell'attività propria dell'impresa, deve essere sommata all'imponibile anche l'eventuale imposta indetraibile** e quindi è richiesta particolare attenzione all'aliquota Iva applicata in fattura.

Considerato che, **prima delle modifiche apportate dal DLgs. 21.11.2014 n. 175** (c.d. "decreto semplificazioni fiscali"), **l'IVA era indetraibile per gli omaggi di valore unitario superiore a 25,82 euro**, la spesa sostenuta per **l'acquisto di tali beni era integralmente deducibile soltanto ove l'imponibile IVA risultava pari a:**

- **48,08 euro**, se l'aliquota **IVA** era pari al **4%**;
- **45,45 euro**, se l'aliquota **IVA** era pari al **10%**;
- **40,98 euro**, se l'aliquota **IVA** era pari al **22%**.

Tale problematica è **venuta meno a seguito dell'innalzamento a 50,00 euro della soglia per la detraibilità IVA degli omaggi**, in vigore per gli acquisti effettuati dal 13.12.2014.

OSSERVA

Pertanto, ad esempio, **l'acquisto di un bene-omaggio di valore unitario pari a 49,00 euro potrà essere considerato integralmente deducibile** ai fini delle imposte sul reddito, **senza effettuare la suddetta verifica.**

Con riguardo **alla determinazione della base imponibile IRAP** per le società di capitali (srl, spa, 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.** Secondo **le istruzioni ai modelli di dichiarazione**, peraltro, **l'indeducibilità sarebbe limitata agli omaggi di importo superiore a 50,00 euro.**

Omaggi ai dipendenti e ai soggetti assimilati

Il **costo sostenuto dal datore di lavoro** per l'acquisto di beni da destinare in omaggio ai dipendenti e ai soggetti assimilati (es. collaboratori) è **deducibile dal reddito d'impresa** secondo **le norme relative ai costi per le prestazioni di lavoro.**

OSSERVA

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 per mille delle spese per prestazioni di lavoro dipendente.**

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).

OSSERVA

Se rientrano tra le spese per il personale dipendente, **il relativo trattamento dipenderà 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** (es. dipendenti a tempo indeterminato).

Gli omaggi per le imprese – Trattamento IVA

Per quanto riguarda **il trattamento ai fini Iva**, per i beni ceduti a titolo di omaggio **va fatta una distinzione:**

- **beni** prodotti o commercializzati dall'impresa e, quindi, **rientranti nella propria attività;**
 - **beni diversi** cioè **non aventi alcuna attinenza con l'attività esercitata dall'impresa.**
- 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**.

OSSERVA

Ai fini della determinazione della base imponibile, il **valore da prendere a riferimento**, a seguito delle modifiche introdotte dalla L. 7.7.2009 n. 88 (legge Comunitaria 2008), è **il prezzo d'acquisto dei beni e non più il loro "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 l'indicazione del prezzo di acquisto dei beni**, dell'aliquota applicabile e della relativa imposta, specificando anche che trattasi di "autofattura per omaggi".

OSSERVA

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.

Resta ovviamente inteso che, **l'IVA non addebitata in rivalsa è indeducibile ai fini delle imposte sui redditi.**

OSSERVA

Sono escluse da IVA **le cessioni gratuite di campioni:**

- di **modico valore**;
- **appositamente contrassegnati**, in maniera indelebile;
- che avvengono "*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 dei beni stessi.**

OSSERVA

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**: l'art. 30 del DLgs. 21.11.2014 n. 175 (in vigore dal 13.12.2014) ha, infatti, **previsto l'incremento da 25,82 euro a 50,00 euro della soglia per la detraibilità dell'IVA sugli omaggi**, al fine di allineare il valore unitario per la detrazione IVA a quello previsto per la deducibilità ai fini delle imposte sui redditi. Ne consegue che, **l'IVA "a monte" è:**

- **detraibile**, se il **valore unitario del bene non è superiore a 50,00 euro** (per gli acquisti effettuati dal 13.12.2014);
- **indeducibile**, **se il valore unitario del bene è superiore a 50,00 euro** (per gli acquisti effettuati dal 13.12.2014).

OMAGGI AI DIPENDENTI E AI SOGGETTI ASSIMILATI

I beni acquistati **per essere ceduti a titolo di omaggio ai propri dipendenti e ai soggetti assimilati** (es. collaboratori) **non sono inerenti all'attività d'impresa e non possono nemmeno essere qualificati come spese di rappresentanza**; di conseguenza, la **relativa IVA è indetraibile**, mentre **la loro 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.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Cordiali saluti

DOTTORESSA ANNA FAVERO