

CONSULENZA AMMINISTRATIVA E TRIBUTARIA

Viale Regina Margherita, 2 – 42124 REGGIO EMILIA

Telefono 0522 / 51.85.25 – Telefax 0522 / 51.86.08

www.studiogalaverni.it – E-mail: 1925@studiogalaverni.it

Rag. CAMILLO GALAVERNI
Rag. LORETTO GRASSELLI
Dott. MARIO COSTI TONARELLI
Dott.ssa BARBARA BENATTI
Rag. BRUNO BERTOCCHI
Dott. EMANUELE GALAVERNI
Avv. MARGHERITA CROCI

Ai Sigg.
CLIENTI

LORO SEDI

li, 20 dicembre 2023

LETTERA INFORMATIVA N. 24/2023

OMAGGI NATALIZI

L'approssimarsi delle festività natalizie rende di attualità il tema del trattamento fiscale degli omaggi che, in questa ricorrenza, imprenditori o professionisti sono soliti erogare a clienti e fornitori o ai propri dipendenti.

La problematica della gestione fiscale (sia ai fini delle imposte dirette sia ai fini Iva) degli omaggi presenta differenze in relazione a due elementi:

- la tipologia dei beni oggetto dell'omaggio, che possono essere beni acquisiti appositamente a tal fine o beni oggetto dell'attività di impresa del soggetto che cede l'omaggio;
- il soggetto a cui è destinato l'omaggio (soggetto terzo o dipendente).

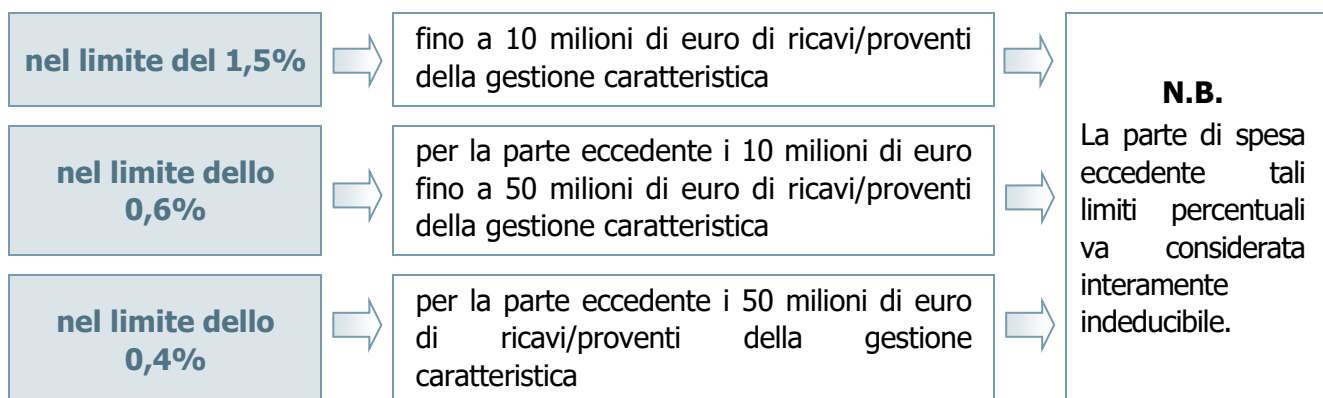
OMAGGI A CLIENTI E FORNITORI

Omaggi di beni che non formano oggetto di produzione o commercio da parte dell'impresa

Ai fini delle **imposte dirette** sono interamente deducibili gli acquisti di beni destinati ad essere omaggiati se di costo inferiore o pari ad € 50,00. Nel caso di omaggio di valore unitario superiore ad € 50,00, la deduzione di tali spese sarà, invece, possibile solo nel rispetto dei limiti di deducibilità di cui all'art. 108 del TUIR, previsti per le spese di rappresentanza, cioè in percentuale rispetto ai ricavi della gestione caratteristica conseguiti nel periodo di imposta.

Si ricorda che la deducibilità delle spese di rappresentanza, nei limiti di cui all'art. 108 del TUIR, è in ogni caso subordinata al rispetto dei requisiti di inerenza (gli oneri devono riferirsi all'attività dell'impresa o di beni da cui derivano ricavi o altri proventi tassabili) e congruità (il costo sostenuto deve essere di ammontare congruo con riferimento ai ricavi dell'impresa).

Limiti di deducibilità previsti dall'art. 108 del TUIR



Sotto il **profilo Iva**, gli omaggi di beni acquisiti appositamente a tal fine di valore imponibile inferiore o pari ad € 50,00 scontano la piena detrazione dell'imposta, mentre quelli di valore superiore a € 50,00 sono caratterizzati dalla totale indetraibilità dell'Iva.

Con l'ausilio della tabella che segue, si fornisce un'analisi degli "omaggi" di beni che non rientrano nell'attività propria dell'impresa:

OMAGGI DA IMPRENDITORI A CLIENTI E FORNITORI: beni che NON RIENTRANO nell'attività propria dell'impresa		
TIPOLOGIA	IMPOSTE DIRETTE	IVA
Beni di costo unitario inferiore o uguale a Euro 50,00	Spese per omaggi interamente deducibili	<i>Acquisto:</i> Iva detraibile <i>Cessione:</i> Fuori campo art.2, co.2, n.4) DPR n.633/1972
Beni di costo unitario superiore a Euro 50,00	Spesa di rappresentanza deducibili secondo quanto stabilito nell'art. 108 del TUIR	<i>Acquisto:</i> Iva indetraibile <i>Cessione:</i> Fuori campo art.2, co.2, n.4) DPR n.633/1972 (C.M. n.188/E del 16.07.1998 sez. Iva quesito 2)

Di seguito si riportano alcune puntualizzazioni circa il trattamento fiscale degli omaggi di beni che non rientrano nell'attività propria dell'impresa:

- qualora il bene in omaggio sia costituito da un insieme di beni costituenti un'unica confezione regalo, si deve considerare il costo unitario nel suo complesso, anziché quello dei singoli componenti (C.M. n. 13/2005);
- l'Agenzia delle Entrate (C.M. n. 54/E del 19.06.2002, risposta 16.6) ha precisato che la limitazione contenuta nell'art. 19-bis1, lettera f) che prevede l'indetraibilità dell'Iva assolta sugli acquisti di alimenti e bevande non trova applicazione per gli acquisti di alimenti e bevande, di valore unitario non superiore a € 50,00, destinati ad essere ceduti a titolo gratuito, per i quali è da applicare, invece, la disposizione di cui alla lettera h) del medesimo articolo in materia di spese di rappresentanza, che prevede la detraibilità dell'Iva nel caso di acquisto di beni di costo unitario inferiore a € 50,00;
- la cessione gratuita di omaggi che non rientrano nell'attività di impresa essendo operazione esclusa dal campo di applicazione dell'Iva ai sensi dell'articolo 2, comma 2, numero 4) del DPR 633/1972 **non**

comporta l'emissione di fattura. L'emissione del DDT nel caso di cessioni gratuite di beni non rientranti nell'attività d'impresa, trattandosi di operazioni fuori campo Iva, non è da ritenersi obbligatoria, ma può essere opportuna per precostituire prova documentale dalla quale risultino le generalità del cedente e del cessionario al fine di dimostrare l'inerenza del costo e la causale del trasporto ("cessione gratuita" oppure "omaggio"), senza alcuna indicazione del valore dei beni. In alternativa, sempre a fini cautelativi, è possibile utilizzare il registro degli omaggi;

- eventuali cessioni a titolo oneroso di beni originariamente acquistati per essere dati in omaggio per i quali l'IVA a monte non è stata detratta (valore superiore a € 50,00) andranno fatturate in esenzione dell'imposta ai sensi dell'articolo 10, n. 27-quinquies del DPR 633/1972.

Omaggi di beni che formano oggetto di produzione o commercio da parte dell'impresa

In taluni casi, ad essere destinati ad omaggio sono proprio i beni che costituiscono il "prodotto" dell'azienda erogante piuttosto che i beni che l'azienda commercializza.

OMAGGI DA IMPRENDITORI A CLIENTI E FORNITORI: beni che RIENTRANO nell'attività propria dell'impresa		
TIPOLOGIA	IMPOSTE DIRETTE	IVA
Beni di costo unitario inferiore o uguale a Euro 50,00	Spese per omaggi interamente deducibili	<i>Acquisto:</i> Iva detraibile <i>Cessione:</i> Soggetta ad Iva Con rivalsa Iva: emettere DDT + fattura, ovvero fattura immediata.
Beni di costo unitario superiore a Euro 50,00	Spesa di rappresentanza deducibili secondo quanto stabilito nell'art. 108 TUIR	Senza rivalsa Iva: emettere DDT + a scelta: - Fattura per omaggio senza rivalsa IVA - Autofattura (anche riepilogativa mensile); - Registro omaggi.

Di seguito si riportano alcune puntualizzazioni circa il trattamento fiscale degli omaggi di beni che rientrano nell'attività propria dell'impresa:

- l'IVA sugli omaggi, per la quale non è stata esercitata la rivalsa, rappresenta per il cedente un costo indeducibile (circolare Agenzia delle Entrate n. 57/E/2001 del 18.06.2001, risposta n. 8.1);
- qualora la cessione gratuita riguardi beni la cui produzione o il cui commercio rientrano nell'attività propria dell'impresa il cedente deve assoggettare a IVA l'omaggio (in quanto l'IVA presumibilmente è stata detratta al momento dell'acquisto) secondo il criterio del prezzo d'acquisto o, in mancanza, del prezzo di costo dei beni o di beni simili determinati nel momento in cui si effettuano le operazioni;
- nel caso si opti per l'emissione della fattura il cedente potrà decidere se esercitare o meno la rivalsa dell'IVA. Nel caso scelga di farlo occorrerà apporre sulla fattura la dizione "omaggio con obbligo di rivalsa ex art. 18 DPR 633/1972"; il cliente potrà esercitare la detrazione, se ne ricorrono i presupposti, dell'IVA pagata. Se, al contrario, non venisse esercitata la rivalsa, l'IVA resterà a carico del cedente e quindi la dicitura dovrà specificare "omaggio senza obbligo di rivalsa ex art. 18 DPR 633/1972"; in tal caso il cedente dovrà versare la relativa IVA e il cessionario non potrà detrarla;

- nel caso si opti per l'emissione di autofattura, questa va emessa per ciascuna cessione ovvero globale mensile, per tutte le cessioni effettuate nel mese, con l'indicazione del prezzo d'acquisto (o, in mancanza, del prezzo di costo dei beni o di beni simili determinati nel momento in cui si effettuano le operazioni), l'aliquota applicabile e la relativa imposta, oltre all'annotazione che trattasi di "autofattura per omaggi". Tale documento, che non deve contenere alcuna indicazione circa i destinatari degli omaggi (è opportuno, comunque, evidenziarli sul DDT), deve essere intestato all'impresa stessa, numerato secondo la numerazione propria delle fatture di vendita e annotato nel registro delle fatture emesse. L'autofattura va emessa indicando "TD27" nel campo "tipo documento";
- allorché si opti per l'annotazione sul "registro degli omaggi", occorrerà su questo indicarvi la data dell'operazione, la natura, la qualità e la quantità dei beni, le generalità dei destinatari degli omaggi, l'ammontare globale del prezzo d'acquisto (o, in mancanza, del prezzo di costo dei beni o di beni simili determinati nel momento in cui si effettuano le operazioni) delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno e le relative imposte distinte per aliquota. L'ammontare complessivo del tributo annotato sul registro degli omaggi, deve essere conteggiato in aumento dell'IVA vendite in occasione della liquidazione periodica.

OMAGGI EROGATI DAGLI ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI

Nell'ambito del reddito di natura professionale, il trattamento fiscale degli omaggi è il seguente:

OMAGGI DA PROFESSIONISTI		
TIPOLOGIA	IMPOSTE DIRETTE	IVA
Beni di costo unitario inferiore o uguale a Euro 50,00	Spese di rappresentanza deducibili nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta	<i>Acquisto:</i> Iva detraibile <i>Cessione:</i> fuori campo Iva art.2, co.2, n.4) DPR n.633/72
Beni di costo unitario superiore a Euro 50,00		<i>Acquisto:</i> Iva indetraibile <i>Cessione:</i> fuori campo Iva art.2, co.2, n.4) DPR n.633/72

OMAGGI AI DIPENDENTI

Nel caso in cui i destinatari degli omaggi siano i dipendenti dell'impresa o del professionista, dal punto di vista delle **imposte dirette**, il costo di acquisto è interamente deducibile dalla base imponibile, ciò a prescindere dal fatto che il bene sia o meno oggetto di produzione e/o commercio da parte dell'impresa. Per quanto riguarda il **profilo Iva**, occorre invece distinguere se trattasi di beni rientranti o meno nell'attività dell'impresa:

OMAGGI A DIPENDENTI		
TIPOLOGIA	IMPOSTE DIRETTE	IVA
Beni non rientranti nell'attività dell'impresa	Spese per prestazioni di lavoro dipendente interamente deducibili	<i>Acquisto:</i> Iva indetraibile <i>Cessione:</i> Fuori campo art.2, co.2, n.4) DPR n.633/72
Beni rientranti nell'attività dell'impresa		<i>Acquisto:</i> Iva detraibile <i>Cessione:</i> soggetta ad Iva con fattura oppure con autofattura.

Si ricorda che le erogazioni liberali in natura, sotto forma di beni o servizi o di buoni rappresentativi degli stessi (somme in denaro escluse), sono parificate ai “fringe benefit” in quanto valori reddituali aventi la stessa natura e di conseguenza riconosciuti esenti da imposte e contributi nel limite complessivo di € 258,23 nel periodo d’imposta. Le erogazioni liberali in natura si cumulano con eventuali “fringe benefit” fruiti dal dipendente (es. benefit auto) e **l’importo complessivo che ne risulta è totalmente esente se non superiore a € 258,23 (importo incrementato a € 3.000 per l’anno 2023 per dipendenti/collaboratori con figli a carico**, si vedano in proposito le nostre lettere informative n. 18/2023 e n. 23/2023), **ovvero totalmente soggetto se supera tale limite**; inoltre, essendo assimilate ai “fringe benefits”, esse possono fruire dell’esenzione anche se concesse “ad personam”.

OMAGGI INVIATI FUORI DAL TERRITORIO DELLO STATO

Nel caso i beni oggetto dell’omaggio siano inviati all’estero, la **disciplina Iva** è differenziata a seconda che il paese di destinazione appartenga o meno all’Unione Europea.

OMAGGI INVIATI FUORI DAL TERRITORIO DELLO STATO
CESSIONI GRATUITE DIRETTE A PAESI COMUNITARI
Le cessioni effettuate a titolo gratuito non costituiscono operazioni intracomunitarie, pertanto per tali operazioni trova applicazione la normativa interna e non vanno inserite negli elenchi INTRA.
CESSIONI GRATUITE DIRETTE IN PAESI EXTRACOMUNITARI
Le cessioni di beni omaggio a favore di soggetti residenti in Paesi Extracomunitari costituiscono cessioni all’esportazione non imponibili secondo l’art. 8, lettere a) e b) del DPR n. 633/1972, con obbligo di emissione della fattura. Ai fini della non imponibilità è necessario che l’impresa donante possa dimostrare l’avvenuta esportazione dei beni. Nel caso di omaggi di beni non rientranti nell’attività propria dell’impresa (cessione non rientrante nel campo di applicazione dell’IVA), può essere evitata l’emissione di una vera e propria fattura, in quanto per l’espletamento delle formalità doganali sarà sufficiente la presentazione di una fattura pro-forma.

5

OMAGGI RAPPRESENTATI DA “BUONI ACQUISTO”

E’ ormai prassi diffusa concedere omaggi anche sotto forma di “buoni acquisto” (voucher), che consentono l’acquisto di beni/servizi negli esercizi convenzionati.

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 del Consiglio dell’Unione Europea 27.06.2016 n. 1065.

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" e buoni "multiuso" ai fini della corretta individuazione del momento di esigibilità dell'imposta.

Buoni "monouso" - Un buono-corrispettivo si considera "monouso" (cfr. art. 6-ter del DPR 633/1972) se, fin dal momento della sua emissione, è nota la disciplina applicabile, ai fini IVA, alla cessione di beni o alle prestazioni di servizi cui il buono-corrispettivo dà diritto. Vale a dire che, al momento dell'emissione del buono-corrispettivo, sono 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 virtù di tali caratteristiche, 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 e
- all'atto di ciascun trasferimento del buono-corrispettivo antecedente il riscatto dello stesso.

Buoni "multiuso" - Un buono-corrispettivo si considera "multiuso" (cfr. art. 6-quater del DPR 633/1972), invece, 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).

L'operazione si considera effettuata soltanto nel momento in cui il buono è riscattato, dando luogo in quel momento ad una cessione di beni o una prestazione di servizi. L'esigibilità dell'imposta sorge secondo le ordinarie regole di cui all'art. 6 del DPR 633/1972.

Trattamento ai fini delle imposte dirette

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello 12.12.2019 n. 519, ha fornito per la prima volta chiarimenti in merito al trattamento dei voucher concessi a terzi ai fini dell'imposizione diretta.

In particolare, la deducibilità delle spese sostenute per l'acquisto di voucher che le imprese omaggiano ai propri clienti segue il trattamento delle spese di rappresentanza, con il conseguente trattamento ai fini delle imposte dirette sopra illustrato.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, gli oneri sostenuti dall'azienda per l'acquisto di voucher da regalare, a titolo promozionale, ai propri clienti rientrano nella categoria "residuale" delle spese di rappresentanza *ex* art. 1 co. 1 lett. e) del DM 19.11.2008, nonostante la formulazione letterale della norma faccia riferimento diretto solo a beni e servizi.

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 rientrano tra quelli deducibili per la società.

FESTE E RICEVIMENTI AZIENDALI

Con la Circolare n. 34/E/2009, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che le spese sostenute dall'impresa per le feste e i ricevimenti organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o festività religiose e nazionali, sono da considerare **spese di rappresentanza**, salvo che all'evento partecipino soltanto i dipendenti dell'impresa.

Le spese sostenute per il pranzo/cena per lo scambio degli auguri cui partecipano soltanto i dipendenti dell'impresa non rientrano tra quelle di rappresentanza, poiché è del tutto assente il

requisito dell'attività promozionale del prodotto aziendale; le stesse rientrano quindi tra le liberalità a favore dei dipendenti, deducibili con il doppio limite:

- del 75% del costo sostenuto (art. 109, comma 5, TUIR), come per le spese per alberghi e ristoranti;
- del 5‰ dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente (art. 100, comma 1, TUIR).

L'IVA corrisposta su tali spese è invece interamente indetraibile, giacché connessa a costi privi del requisito dell'inerenza con l'esercizio d'impresa.

Qualora all'evento partecipino anche soggetti terzi rispetto all'organico aziendale (ad esempio, clienti, rappresentanti delle istituzioni, ecc.), le spese sostenute sono qualificate come di rappresentanza e, pertanto, sono deducibili ai fini delle imposte sul reddito nel limite del 75% e, comunque, in proporzione (1,5% - 0,6% - 0,4%) ai ricavi e proventi della gestione caratteristica. Anche in tal caso l'IVA è interamente indetraibile.

Nel restare a disposizione per chiarimenti, colgo l'occasione per porgere i miei migliori saluti.

Camillo Galaverni

