

MEMORANDUM

Circolare per i clienti dello studio professionale Dott. Rag. Pietro Moratelli del 12 dicembre 2023

Lettera per il Cliente 12 dicembre 2023

IL TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI 2023

OGGETTO: Il trattamento fiscale degli omaggi 2023.

Con l'approssimarsi delle festività natalizie, Vi proponiamo un aggiornamento sul trattamento fiscale delle spese per omaggi.

Per la corretta gestione degli omaggi occorre analizzare la disciplina ai fini sia delle imposte dirette sia dell'imposta sul valore aggiunto.

IMPOSTE SUI REDDITI

IMPRESE

1. Spese di rappresentanza

Gli omaggi costituiscono, in linea di massima, spese di rappresentanza. La loro qualificazione (cfr. art. 108, comma 2, del D.P.R. n. 917/1986 e successive modifiche (TUIR) – D.M. 19 novembre 2008 – circolare n. 34/E/2009) risiede nel requisito essenziale della gratuità per il destinatario, il quale non corrisponderà corrispettivo o specifica controprestazione.

ATTENZIONE: È sempre d'obbligo il **rispetto dei principi di inerenza e congruità**: spese ragionevoli coerenti alle pratiche ed agli usi commerciali del settore in cui l'impresa opera e con l'obiettivo di generare benefici economici con la promozione sul mercato di beni (o servizi).

2. Omaggi a clienti

A) di beni non oggetto dell'attività dell'impresa

- a) sono **interamente deducibili se l'unitarietà del valore dell'omaggio non è superiore a 50,00 euro** - «piccoli omaggi» - e non vanno inclusi tra le spese di rappresentanza. **Bisogna considerare il costo complessivo di acquisto, inclusa l'eventuale IVA indetraibile.** I limiti di imponibile variano, dunque, a seconda delle aliquote applicate. L'importo delle spese relative alla gratuita distribuzione «*non interferisce con l'importo deducibile*» dei «*piccoli omaggi*»;
- b) quando il bene omaggiato supera il costo di 50 euro e quando sono offerti titoli rappresentativi di servizi (anche d'importo inferiore ai 50 euro), come ingressi omaggio al cinema, a teatro o alle terme, detti costi sono deducibili entro il «*plafond di deducibilità*» pari:
 - all'1,5% dei ricavi e altri proventi fino a 10 milioni di euro;
 - allo 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente i 10 milioni e fino a 50 milioni di euro;
 - allo 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente i 50 milioni di euro.

MEMORANDUM

Circolare per i clienti dello studio professionale Dott. Rag. Pietro Moratelli del 12 dicembre 2023

B) di beni di propria produzione o rientranti nella propria attività commerciale

La deducibilità ai fini del reddito dell'esercizio va anche qui riferita a quanto già esposto ai precedenti punti a) e b). Si rinvia allo specifico paragrafo IVA ai fini del trattamento documentale.

3. Omaggi a lavoratori dipendenti e soggetti assimilati

La cessione gratuita di beni non oggetto dell'attività ai dipendenti, da parte dell'impresa o del lavoratore autonomo, non può considerarsi spesa di rappresentanza per mancanza dell'inerenza con l'attività svolta.

Il costo di acquisto dei beni in omaggio, compresa l'erogazione di liberalità in denaro, è sempre deducibile dall'impresa quale spesa per prestazione di lavoro (ex art. 95 del TUIR) in quanto riveste natura retributiva per il dipendente o il collaboratore. Per lo stesso motivo, **in capo al dipendente risultano non imponibili gli omaggi ricevuti che nel periodo d'imposta non superino, insieme all'ammontare degli altri fringe benefits, i 258,23 euro¹**; in caso di superamento del limite, concorrerà a formare reddito in capo al dipendente l'intero valore e non solo la parte eccedente.

Diversamente, le spese di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale, sanitaria o culto (art. 100, comma 1, del TUIR) sono deducibili nel limite del 5 per mille dell'ammontare totale delle spese per prestazioni di lavoro dipendente. Il brindisi augurale può farsi rientrare tra le spese di ricreazione.

È evidente che se le spese sono funzionali all'attività dell'impresa, come divise, scarpe da lavoro, ecc., sono totalmente deducibili dal reddito d'impresa e non rivestono natura retributiva per i dipendenti o i collaboratori.

PROFESSIONISTI

1. Omaggi a clienti

Sono deducibili nel limite dell'1% dei compensi effettivamente percepiti nel periodo d'imposta, a prescindere dal valore unitario dell'oggetto.

2. Omaggi a lavoratori dipendenti e soggetti assimilati

Non esiste specifica disciplina. Il costo degli omaggi dovrebbe essere deducibile per intero in conseguenza del fatto che, secondo la nozione fornita dal D.M. 19 novembre 2008, le liberalità ai dipendenti non rientrano tra le spese di rappresentanza.

CONTRIBUENTI MINIMI

Le spese per omaggi acquistati nell'ambito del regime dei "contribuenti minimi" 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

¹ Il decreto Lavoro (D.L. n. 48/2023, convertito in Legge n. 85/2023) ha innalzato, per il solo anno 2023 e per i soli lavoratori con figli a carico, il limite di esenzione per i fringe benefit da 258,23 a 3.000 euro.

MEMORANDUM

Circolare per i clienti dello studio professionale Dott. Rag. Pietro Moratelli del 12 dicembre 2023

rappresentanza.

La circolare n. 34/E/2009 segnala che le spese di rappresentanza sono da ritenersi inerenti entro i limiti di congruità (e dunque deducibili nei limiti previsti in materia di reddito d'impresa e lavoro autonomo).

CONTRIBUENTI FORFETARI

Le spese per omaggi sostenute da contribuenti che usufruiscono del regime cosiddetto forfetario, di cui alla Legge n. 190/2014 (Legge di Stabilità 2015), non assumono rilevanza nella determinazione del reddito in quanto i contribuenti in tale regime quantificano il reddito tramite l'applicazione del coefficiente di redditività previsto dalla specifica attività svolta all'ammontare dei ricavi o dei compensi percepiti.

Le considerazioni relative ai contribuenti minimi non sono quindi estendibili ai "forfetari".

IRAP

IMPRESE

- **Per i soggetti IRES** (e per i soggetti IRPEF che avessero optato per la determinazione della base imponibile con le stesse regole dei soggetti IRES) gli omaggi e le spese di rappresentanza (che vanno classificati nella voce B.14 del conto economico: oneri diversi di gestione) sono sempre integralmente deducibili dalla base imponibile IRAP (senza i limiti previsti ai fini IRES).
- **Per gli altri soggetti IRPEF²**, gli omaggi e le spese di rappresentanza sono deducibili ai fini IRAP con le stesse limitazioni previste per le imposte dirette.

PROFESSIONISTI

La deducibilità degli oneri in esame è in relazione all'attività di lavoro autonomo, per cui:

- **va esclusa** se gli omaggi rientrano tra le spese per prestazioni di lavoro;
- **è ammessa** qualora gli omaggi siano funzionali allo svolgimento dell'attività professionale e non assumano natura retributiva per il destinatario.

IVA

Sono previste diverse fattispecie:

1. **non è mai detraibile l'IVA relativa agli omaggi destinati ai lavoratori dipendenti** (R.M. n. 666305/1990);
2. la **cessione gratuita a clienti di beni non prodotti né commercializzati dall'impresa** (e quindi espressamente acquistati da terzi al fine di essere regalati) **non è considerata cessione di beni**, per mancanza del requisito dell'onerosità, e non è quindi da fatturare (art. 2, D.P.R. n. 633/1972):

² Ricordiamo che la Legge di Bilancio 2022 ha cancellato definitivamente l'IRAP per i professionisti, le ditte individuali ed i lavoratori autonomi.

MEMORANDUM

Circolare per i clienti dello studio professionale Dott. Rag. Pietro Moratelli del 12 dicembre 2023

- se all'atto dell'acquisto non è stata detratta l'IVA (è comunque opportuno compilare un documento di trasporto riportante la causale *cessione gratuita - beni non di propria produzione*);
- ovvero se il costo unitario dei beni ceduti gratuitamente non è superiore a 50,00 euro; è quindi ammessa la **detraibilità** dell'IVA relativa all'acquisto di beni purché di **valore non superiore a 50,00 euro**. Il Ministero delle Finanze ha chiarito che, in questo specifico caso, la **non imponibilità della cessione gratuita non comporta** l'indetraibilità dell'IVA sull'acquisto ai sensi dell'art. 19, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972;

3. la **cessione gratuita a clienti di beni di produzione propria o rientranti nella propria attività commerciale** (non è mai il caso dei professionisti) è considerata cessione di beni e deve essere fatturata ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 4, del D.P.R. n. 633/1972 (in caso di fatturazione differita il documento di trasporto dovrà riportare la causale *cessione gratuita*).

La cessione gratuita di beni oggetto dell'attività propria d'impresa ai clienti è quindi sempre rilevante ai fini IVA e la società cedente potrà procedere nei confronti del cliente con la rivalsa IVA, oppure senza rivalsa, ad esempio emettendo autofattura.

ATTENZIONE: L'autofattura andrà emessa in formato elettronico e trasmessa al Sistema di Interscambio, cd. Sdl. In tale ipotesi, il documento, con la dicitura "autofattura per omaggi", deve contenere indicazione:

- del valore normale dei beni ceduti;
- delle aliquote IVA applicabili;
- delle relative imposte.

Il documento segue la numerazione delle fatture di vendita e viene annotato nel registro delle fatture emesse. L'imponibile fa parte del volume d'affari IVA. Si evidenzia che la circolare n. 14/E/2019, in merito alle autofatture elettroniche per omaggi, ha chiarito che i dati del cedente/prestatore vanno inseriti sia nella sezione "Dati del cedente/prestatore", sia nella sezione "Dati del cessionario/committente".

In questi casi, la fattura e quindi la relativa imposta vanno annotate solo nel registro IVA vendite.

È però possibile che in origine l'imposta sull'acquisto non sia stata detratta, ad esempio quando al momento dell'acquisto si conosce già che si tratta di spesa di rappresentanza; il cedente non deve quindi procedere alla rivalsa o all'emissione dell'autofattura. In questo caso l'IVA non detratta, ai sensi dell'art. 99 del TUIR, non può essere dedotta dal reddito.

Gli **omaggi destinati a soggetti residenti in altri Paesi comunitari** devono essere trattati come quelli destinati ai residenti in Italia, poiché la speciale disciplina IVA UE non si applica alle prestazioni senza corrispettivo.

Gli **omaggi destinati a soggetti residenti in Paesi extracomunitari** costituiscono invece:

- operazioni fuori dall'ambito di applicazione dell'IVA se riferite a beni che non sono oggetto

MEMORANDUM

Circolare per i clienti dello studio professionale Dott. Rag. Pietro Moratelli del 12 dicembre 2023

dell'attività caratteristica (precedente punto 2);

- cessioni non imponibili IVA ex art. 8, D.P.R. n. 633/1972 se riferite a beni oggetto dell'attività caratteristica (precedente punto 3): in questo caso va espletata la consueta procedura doganale.

Ricordiamo infine che l'emissione del documento di trasporto è uno strumento valido al fine di vincere la presunzione di cessione onerosa di cui all'art. 53, D.P.R. n. 633/1972. L'emissione di un documento di trasporto nominativo fornisce anche certa dimostrazione del reale destinatario dell'omaggio, e conseguentemente del trattamento fiscale del costo sostenuto.

Per evitare complicati adempimenti a carico dell'impresa, consigliamo anche la soluzione di incaricare il fornitore dei beni destinati ad omaggio (o altro soggetto che effettui professionalmente il servizio di recapito), della consegna degli omaggi ai destinatari finali. In questo caso, la fattura del fornitore dei beni (o del solo servizio di consegna) e l'ordinativo emesso dal committente forniranno prova certa della reale destinazione dei beni.

PROSPETTO RIEPILOGATIVO DEL TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI AI CLIENTI					
DESCRIZIONE	IN FASE DI ACQUISTO		NELLA SUCCESSIVA CESSIONE GRATUITA		
	DETR.NE IVA	DEDUZ.NE COSTO	EMISS.NE FATTURA	TIPO OPERAZ.	RICAVO
Beni rientranti nell'oggetto dell'attività	Sì (*)	Sì	Sì	soggetta ad IVA	Sì
Beni non rientranti nell'oggetto dell'attività di valore superiore a 50,00 euro	NO	Sì (**)	NO	esclusa IVA	NO
Beni non rientranti nell'oggetto dell'attività di valore non superiore a 50,00 euro	Sì	Sì	NO	esclusa IVA	NO

(*) Chi acquista beni oggetto della propria attività sapendo già che sono destinati ad essere ceduti gratuitamente, può scegliere di considerare indetraibile l'IVA in acquisto: la successiva cessione gratuita sarà da considerare esclusa dall'IVA.
(**) Nel limite percentuale dei ricavi e altri proventi indicati nel paragrafo "imposte dirette".

Siamo a disposizione per qualsiasi chiarimento.

Distinti saluti.