

La concessione di omaggi da parte delle imprese e degli esercenti arti e professioni ai clienti, ai dipendenti e ai collaboratori, seppur ridottasi per ovvie ragioni, rappresenta ancora un fatto usuale, in special modo in occasione di festività e ricorrenze.

Riteniamo utile riprendere i principali aspetti del trattamento fiscale di tali cessioni nell'ambito delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA.

Per quanto attiene alle imposte sui redditi e all'IRAP gli oneri sostenuti per la distribuzione di omaggi possono assumere diversa natura reddituale a seconda che i destinatari del bene siano clienti o dipendenti ovvero soggetti fiscalmente assimilati, per esempio collaboratori coordinati e continuativi, compresi i lavoratori a progetto.

In linea generale, i costi sostenuti per omaggi distribuiti ai clienti sono interamente deducibili, se il valore unitario dei beni in omaggio destinati ad uno stesso soggetto non supera i 50,00 euro. Se il valore unitario dell'omaggio supera i 50,00 euro ovvero vengono dati in omaggio prestazioni di servizi o titoli rappresentativi delle stesse (per esempio tessere per entrare al cinema, carnet per centro benessere), questi rientrano tra le così dette "spese di rappresentanza".

Per determinare il "valore unitario" dell'omaggio, occorre fare riferimento al regalo nel suo complesso (per esempio cesto natalizio), e non ai singoli beni che lo compongono nonché al costo d'acquisto del bene, comprensivo anche degli oneri accessori di diretta imputazione quali l'eventuale IVA indetraibile, i costi di trasporto, ecc..

I costi sostenuti dal datore di lavoro per l'acquisto di beni da destinare in omaggio ai dipendenti e ai soggetti assimilati è deducibile dal reddito d'impresa secondo le norme relative ai costi per le prestazioni di lavoro.

Le spese per omaggi acquistati nell'ambito del regime dei così detti "nuovi contribuenti minimi" sono interamente deducibili nel periodo di sostenimento, se 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.

Con riferimento 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 mentre per le società di persone commerciali (snc, sas e società ad esse equiparate) e gli imprenditori individuali gli omaggi non sono deducibili ai fini IRAP.

Sempre ai fini IRAP le spese per omaggi destinati ai dipendenti e ai soggetti assimilati, nell'ambito delle società di capitali (srl, spa, sapa e cooperative), risultano deducibili, se sono funzionali all'attività di impresa e non assumono natura retributiva per il dipendente o il collaboratore (ad esempio le tute e/o le scarpe da lavoro) mentre sono indeducibili, se rientrano tra le spese per il personale dipendente, rivestendo natura retributiva per il dipendente o il collaboratore.

Per le società di persone e gli imprenditori individuali, invece, gli omaggi ai dipendenti sono indeducibili ai fini IRAP.

Per gli esercenti arti e professioni il costo dei beni oggetto di cessione gratuita od omaggio alla clientela è deducibile dal reddito a titolo di spesa di rappresentanza, nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta; analogo trattamento è applicabile ai fini IRAP.

Per i professionisti, il costo sostenuto per l'acquisto di beni dati in omaggio ai propri dipendenti (o collaboratori) non è specificamente disciplinato. Il costo di tali omaggi quindi parrebbe essere integralmente deducibile dal reddito di lavoro autonomo professionale, al pari di ogni altra spesa per prestazioni di lavoro dipendente o assimilato sostenuta dal professionista, dal momento che le liberalità ai dipendenti non rientrano tra le spese di rappresentanza, secondo la nozione fornita dal DM 19.11.2008, applicabile anche al reddito di lavoro autonomo.

Ai fini IRAP, la riconduzione di tali oneri tra le spese per prestazioni di lavoro ne esclude la deducibilità, salvo che essi risultino funzionali all'attività di lavoro autonomo e non assumano natura retributiva per il dipendente o il collaboratore.

Ai fini IVA le cessioni gratuite di beni ai clienti seguono la disciplina generale di imponibilità, ad eccezione dei beni non 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.

Si ritiene significativo precisare che la rivalsa dell'IVA non è obbligatoria per le cessioni gratuite di beni. In assenza quindi di rivalsa, l'operazione può essere certificata 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 si tratta 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.

In alternativa è possibile procedere 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.

L'IVA non addebitata in rivalsa è indeducibile ai fini delle imposte sui redditi.

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. Per i beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa, 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 25,82 euro.

Pertanto, l'IVA è detraibile, se il valore unitario del bene non è superiore a 25,82 euro mentre è indetraibile, se il valore unitario del bene è superiore a tale limite.

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.

Articolo di Giancarlo Tavella tratto dal TN Anno XV - Numero 5/2013