

05/12/2024

## **Vademecum regime fiscale degli omaggi ai clienti**

Di Alessandro Carlesimo

### **1. Definizione di omaggio**

La fornitura di omaggi alla clientela in occasione di festività è un'operazione che va attentamente valutata sotto il profilo fiscale sia "a monte", ovvero all'atto dell'acquisto della regalia, sia al momento della consegna del bene al cliente. Per omaggio si intende quel bene ceduto in via gratuita a un soggetto, senza alcun corrispettivo (sia esso monetario o non). Concettualmente i medesimi vanno tenuti distinti dai beni ceduti a titolo di "sconto, premio o abbuono" contrattuale, che sono regolati in campo Iva dall'articolo 15, D.P.R. 633/1972 in cui si prevede l'esclusione dall'imposta. Questi ultimi, pur estrinsecandosi nella consegna di beni in modalità gratuita, presuppongono l'esistenza di una regolamentazione contrattuale relativa a una transazione onerosa esistente. Gli omaggi, invece, sotto il profilo tributario sono qualificati come un atto di liberalità indipendente da un contratto sottostante.

### **2. Trattamento fiscale Irpef/Ires**

Ai fini delle imposte sul reddito, gli omaggi alla clientela soggiacciono alla disciplina delle spese di rappresentanza stabilita agli artt. 108, comma 2, Tuir (per le imprese), e 54, comma 5, Tuir (per i professionisti). Le spese di rappresentanza, più in generale, abbracciano tutti quei costi sostenuti per l'erogazione di beni e servizi a titolo gratuito.

La normativa subordina il riconoscimento fiscale di tali spese alla presenza di requisiti di congruità e inerenza stabiliti dal DM 18/11/2008, che si intendono soddisfatti se le spese sono effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni, e sostenute secondo criteri di ragionevolezza in funzione dello scopo "economico" di generare, anche potenzialmente, benefici per l'impresa, coerentemente con le pratiche commerciali di settore.

Tuttavia, una deroga viene prevista con riferimento agli acquisti di beni dal valore unitario non superiore a 50 euro che, come si vedrà, trovano pieno riconoscimento fiscale.

Più in dettaglio, ai fini delle imposte sul reddito, le imprese possono dedurre le spese sostenute per l'acquisto di oggetti da consegnare in omaggio, entro i seguenti limiti:

- 1.5 % per le imprese con ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni;
- 0,6 % per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni;
- 0,4 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni.

L'articolo 108, comma 2, ultimo periodo, svincola da tali limitazioni i beni di importo non superiore a euro 50, prevedendo che siano "*comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50*", a prescindere dall'ammontare dei ricavi conseguiti: il legislatore ha dunque inteso prevedere una deduzione integrale in ragione del modico valore.

Qualora gli omaggi siano compresi tra i beni rientranti nell'oggetto dell'attività di impresa, occorre prestare attenzione alla nozione di valore unitario da prendere in considerazione ai fini della verifica del limite della soglia di euro 50.

I beni autoprodotti o acquistati possono infatti essere valorizzati al costo (di acquisto o produzione) o al valore normale (ovvero il valore di mercato regolato dall'articolo 9, Tuir).

A tal riguardo, la Risoluzione n. 27/2014 dell'Agenzia delle Entrate, ha chiarito che entrambi i valori sono, in realtà, rilevanti per calcolare l'ammontare deducibile. Infatti, per comprendere se il valore unitario dei beni è, oppure no, superiore alla soglia di 50 euro, occorrerà osservare il valore di mercato, da intendersi quale valore di commercializzazione di beni analoghi sul mercato. Laddove tale valore sia superiore a 50 euro, il raffronto con il fatturato "*percentualizzato*" deve avvenire osservando il costo sostenuto dall'impresa. Un esempio chiarificatore: nel caso in cui l'omaggio autoprodotto abbia un valore di mercato pari a 120,00 euro, e un costo di produzione di 45,00 euro:

- l'omaggio costituisce una spesa di rappresentanza da sottoporre alla verifica del limite di deducibilità in quanto il valore di mercato risulta superiore al limite di 50,00 euro;
- ai fini del calcolo del *plafond* di deducibilità parametrato ai ricavi, rileva il costo di produzione, pari a 45,00 euro.

Menzione separata meritano le regole vevolevoli per gli esercenti arti e professioni, i quali sono soggetti al regime delle spese di rappresentanza individuato all'articolo 54, comma 5, Tuir. Applicando tale norma, ne deriva che il costo sostenuto per l'acquisto degli omaggi alla clientela, è deducibile dal reddito di lavoro autonomo "per cassa" e nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

### **3. Trattamento fiscale Irap**

Avuto riguardo alla determinazione della base imponibile Irap, occorre effettuare un distinguo. I soggetti "Ires" e coloro che optano per la determinazione della base imponibile dai dati del bilancio, sono legittimati a dedurre le spese per omaggi nei limiti di quanto imputato al conto economico dell'esercizio.

Le società di persona che invece determinano la base imponibile col regime naturale, ovvero ai sensi dell'art.5-bis del Decreto "Irap", non possono dedurre fiscalmente tali le spese, non essendo citate dalla norma nel novero dei costi che concorrono a formare il valore della produzione netta Irap.

### **4. Trattamento fiscale Iva**

La fornitura di omaggi in occasione di ricorrenze o altre evenienze richiede particolare attenzione alle implicazioni Iva connesse alla circolazione del bene da trasferire gratuitamente al cliente.

Le regole da applicare sono influenzate dal valore dei beni e dalla natura degli stessi. Più precisamente, occorrerà distinguere i beni oggetto dell'attività d'impresa da quelli che, invece, sono estranei alla gestione caratteristica dell'impresa.

#### **4.1. Omaggi che formano oggetto dell'attività d'impresa**

Con riferimento agli omaggi che costituiscono beni al cui scambio o alla cui produzione è diretta l'attività d'impresa, occorre tenere presente la regola generale che, da un lato, consente la detrazione dell'acquisto del bene, dall'altro dispone l'imponibilità Iva all'atto della cessione, con facoltà di riaddebito dell'Iva a titolo di rivalsa. Tali operazioni sono infatti assimilate alle cessioni "in senso stretto" e come tali imponibili Iva.

Le cessioni di beni rientranti nell'oggetto dell'attività sono soggette ad adempimenti amministrativo-documentali prodromici alla liquidazione dell'Iva da assolvere. In particolare, i trasferimenti degli omaggi devono essere certificati, alternativamente, in due modi:

- Emissione di un'autofattura con indicazione del prezzo di acquisto o di produzione dei beni, dell'aliquota applicabile e della relativa imposta, specificando anche che trattasi di autofattura per omaggi. Tale documento può essere emesso singolarmente o mensilmente secondo il meccanismo della fatturazione differita, ovvero producendo un documento riepilogativo delle consegne effettuate nel mese. L'autofattura deve essere generata elettronicamente, con codice TD27, riportando i dati del cedente sia nella sezione "*dati del cedente*" sia nella sezione "*dati del cessionario*" e trasmessa allo sdi.
- Tenuta del registro omaggi: è possibile annotare su un apposito "registro degli omaggi" l'ammontare complessivo del valore delle consegne giornaliere dei beni ceduti gratuitamente, distinte per aliquota applicabile.

Tuttavia, è possibile procedere alla cessione in regime di non imponibilità Iva, laddove l'impresa non eserciti, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, il diritto alla detrazione (art.2, comma 2, n.4), D.p.r. 633/1972).

Tale scelta, può essere operata, ad esempio, all'atto dell'approvvigionamento dei beni predestinati alla cessione a titolo di omaggio, cosicché si possa poi evitare di assoggettare ad Iva la successiva cessione gratuita.

Un'altra ipotesi di non assoggettamento ad Iva riguarda quei beni che sono ceduti a titolo di "sconto, premio o abbuono" contrattuale. In tal caso la cessione è configurabile come esclusa da Iva ai sensi dell'articolo 15, comma 1, n.2, D.p.r. 633/1972, e non si può parlare di omaggio sulla scorta del fatto che la cessione gratuita avviene nel contesto di una transazione onerosa collegata.

Infine, si rammenta che sono fuori campo Iva anche le cessioni gratuite di campioni di modico valore. Si tratta di beni di valore trascurabile e la disapplicazione dell'Iva è possibile se la merce è appositamente contrassegnata mediante etichettatura (Corte di cassazione n.16253/2024).

#### **4.2. Omaggi non rientranti nell'oggetto dell'attività d'impresa**

In questo caso, la detrazione dell'acquisto è preclusa ai sensi dell'art. 19-bis1, comma 1, lett. h) D.p.r. 633/1972, stante l'assimilazione dell'acquisto alla spesa di rappresentanza per le ragioni esposte in premessa. Il divieto di detrazione non opera nel caso dei beni di costo unitario non superiore a 50 euro. All'atto della consegna, inoltre, la cessione non è soggetta ad Iva e non sono prescritti particolari

obblighi documentali, anche se è consigliabile comunque documentare le consegne mediante opportuni documenti di trasporto idonei a giustificare i prelievi di magazzino.

TRATTAMENTO FISCALE ACQUISTI		DEDUZIONE IRPEF/IRES	DETRAZIONE IVA
IMPRESE	Omaggi ≤50€	Si	Si
	Omaggi >50€	Si, nel limite ricavi ex art. 108, Tuir	Si, se il bene è oggetto dell'attività esercitata
PROFESSIONISTI	Omaggi ≤50€	Si, nel limite 1% compensi	Si
	Omaggi >50€	Si, nel limite 1% compensi	No