



LETTERA PER IL CLIENTE

OGGETTO: Il trattamento fiscale degli omaggi 2022.

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 – CM 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.

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 3.000 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.

¹ I 258,23 euro previsti dall'art. 51, comma 3, del TUIR, erano stati innalzati lo scorso anno a 600 euro ed ulteriormente aumentati quest'anno con il decreto "Aiuti quater".



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 rappresentanza.

La circolare n. 34E/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

² Ricordiamo che la Legge di Bilancio 2022 ha cancellato definitivamente l'Irap per i professionisti, le ditte individuali ed i lavoratori autonomi, che da quest'anno non saranno più tenuti a pagarla.



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):
 - 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; è quindi ammessa la **detraibilità** dell'IVA relativa all'acquisto di beni purché di **valore non superiore a € 50,00**. 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. SdI. 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 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	SI (*)	SI	SI	soggetta ad IVA	SI
Beni non rientranti nell'oggetto dell'attività di valore superiore a 50 euro	NO	SI (**)	NO	esclusa IVA	NO
Beni non rientranti nell'oggetto dell'attività di valore non superiore a 50,00 euro	SI	SI	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.



LETTERA PER IL CLIENTE

OGGETTO: La seconda rata IMU 2022 e il nuovo modello di dichiarazione.

Il 16 dicembre scade il termine per il versamento della seconda rata IMU per l'anno d'imposta 2022.

Il presupposto dell'IMU è il possesso di immobili. Il **possesso dell'abitazione principale o assimilata non costituisce però presupposto dell'imposta**, salvo che si tratti di un'unità abitativa classificata nelle categorie catastali A/1, A/8 o A/9.

Il 16 giugno 2022 è scaduto il termine per il versamento della prima rata di acconto per l'anno d'imposta 2022.

Il versamento dell'IMU può avvenire alternativamente, mediante:

- il **modello F24**;
- apposito **bollettino di c/c postale**;
- la **piattaforma PagoPA**, di cui all'art. 5 del Codice dell'amministrazione digitale (D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82), e con le altre modalità previste dallo stesso Codice.

Alle regole ordinarie, nel 2022 si sono aggiunti due nuovi casi di **esenzione** IMU:

1. l'esenzione per i **fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita**, finché non viene modificata la destinazione e a condizione che non siano locati (**beni merce**);
2. l'**esenzione a carico di entrambi i coniugi che per motivi di lavoro risiedono in abitazioni diverse**, sia situate nello stesso Comune che in Comuni diversi.

Le modalità di calcolo del II acconto IMU sono le medesime previste per il calcolo del I acconto.

La dichiarazione IMU

Entro il **31 dicembre 2022** dovrà essere presentata, qualora ne ricorrano le condizioni per le circostanze relative all'anno 2021, la dichiarazione IMU 2022 (la scadenza dovrebbe slittare al 2 gennaio 2023, in quanto il 31 dicembre cade di sabato).

Con il D.Dir. 29 luglio 2022, pubblicato in Gazzetta Ufficiale 8 agosto 2022, n. 184, è stato approvato il **nuovo modello di dichiarazione**, insieme alle istruzioni per la compilazione e alle specifiche tecniche per la trasmissione telematica.

L'art. 35, comma 4, del D.L. 21 giugno 2022, n. 73, cosiddetto "Semplificazioni", ha spostato dal 30 giugno 2022 al 31 dicembre 2022 il termine per l'invio della dichiarazione IMU relativa al 2021.



Sono valide le dichiarazioni già presentate per l'anno 2021 utilizzando il precedente modello dichiarativo, purché i dati dichiarati non differiscano da quelli richiesti con il nuovo modello dichiarativo.

Anche nel nuovo modello di dichiarazione, in merito all'obbligo di presentazione è stabilito che la dichiarazione:

- va presentata solo con riferimento all'anno in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta;
- ha effetto anche per gli anni successivi, sempre che non si verifichino modifiche dei dati e degli elementi dichiarati da cui consegue un diverso ammontare dell'imposta dovuta.

Le nuove esenzioni IMU

A partire dall'anno 2022 i **fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita (c.d. "immobili merce")**, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, sono esenti.

Per tali ipotesi vi è l'**obbligo di presentare, per il 2022, la dichiarazione sia in caso di acquisto sia di perdita della qualifica di immobile merce.**

Si segnala inoltre che, a seguito di una sentenza della Corte Costituzionale n. 209 del 13 ottobre 2022, per la **qualifica dell'immobile quale abitazione principale ai fini IMU:**

- viene richiesto esclusivamente che il possessore vi abbia stabilito la propria residenza anagrafica e dimora abituale;
- non rileva quindi la residenza anagrafica e la dimora abituale dei componenti del nucleo familiare.

Pertanto, due coniugi possessori di immobili diversi, se situati nel medesimo Comune o in Comuni differenti, nei quali stabiliscono la residenza anagrafica e la dimora abituale, possono entrambi beneficiare delle agevolazioni spettanti ai fini dell'IMU per l'abitazione principale. Al fine della sussistenza del requisito della dimora abituale, precisa la Corte Costituzionale, i Comuni potranno fare le opportune verifiche accedendo ai dati relativi alla somministrazione di energia elettrica, di servizi idrici e del gas relativi agli immobili.

È **consigliato** anche in questo caso **presentare la dichiarazione IMU con riferimento all'immobile esente.**

Vi invitiamo a segnalarci ogni modifica intervenuta sui Vostri immobili e che interessa sia l'annualità 2021 che 2022.

Siamo a disposizione per qualsiasi chiarimento.

Distinti saluti.



Studio Denti & Associati



STUDIO DENTI & ASSOCIATI
Via Aspromonte n. 55
08100 Nuoro - Tel 0784.33414
email: info@studiodenti.com
www.studiodenti.com