

AGGIORNAMENTO FISCALE DICEMBRE
TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI

In occasione delle festività natalizie è consuetudine per le imprese ed i professionisti offrire omaggi ai propri clienti.

In questo approfondimento dopo aver ripreso le caratteristiche essenziali delle spese di rappresentanza, vengono evidenziati i trattamenti fiscali ai fini delle imposte sui redditi e IVA per imprese e professionisti.

SOTTO IL PROFILO DEL REDDITO DI IMPRESA:

- ✓ Beni interamente deducibili se di valore unitario **NON superiore** ad € 50,00;
- ✓ Beni soggetti al generale limite di deducibilità previsto per le spese di rappresentanza dal D.M. 19.11.08 se di valore unitario **superiore** ad € 50,00.

Limiti di deducibilità previsti dal D.M. 19.11.2008:

nel limite del 1,5%	⇒	fino a 10 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica;	⇒	N.B. La parte di spesa eccedentetali limiti percentuali va considerata interamente indeducibile.
nel limite dello 0,6%	⇒	per la parte eccedente i 10 milioni di euro fino a 50 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica;	⇒	
nel limite dello 0,4%	⇒	per la parte eccedente i 50 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica;	⇒	

SOTTO IL PROFILO IVA:

- ✓ gli omaggi di beni di valore imponibile inferiore ad € 50,00 hanno IVA **deducibile** ;
- ✓ quelli di valore imponibile superiore a € 50,00 hanno IVA totalmente **indeducibile**

ESEMPIO: Iva indeducibile / costo soggetto alle limitazioni del D.M. 19.11.08

Un'impresa omaggia un proprio cliente con un bene del costo € 75,00 + Iva 22%:

- poiché l'imponibile è superiore ad € 50,00, l'imposta è indeducibile e, quindi, deve essere sommata al costo;
- essendo il costo superiore ad € 50,00 **la sua deducibilità andrà verificata in base ai limiti previsti dal D.M. 19.11.08** di cui sopra.

ESEMPIO: Iva detraibile / costo deducibile

Un'impresa omaggia ad un proprio cliente un bene di valore unitario pari ad € 45,00 + Iva 22% :

- poiché l'imponibile è inferiore ad € 50,00, l'IVA è interamente detraibile;
- essendo il costo unitario del bene inferiore ad € 50,00 (€ 45,00) potrà essere considerato **un omaggio interamente deducibile**.

✓ **Cesto natalizio:**

Relativamente agli omaggi occorre ricordare che la detraibilità dell'Iva resta consentita anche nel caso di acquisto di alimenti e bevande, purché di costo unitario inferiore a Euro 50,00. Qualora l'omaggio sia costituito da un insieme di beni costituenti un'unica confezione regalo (es: il cesto natalizio), per la verifica della deducibilità del costo e per la detraibilità dell'Iva si deve considerare il costo unitario nel suo complesso e non quello dei singoli beni che lo compongono.

✓ **Omaggi a dipendenti dell'impresa o del professionista:**

Il costo di acquisto di tali beni va classificato nella voce **"spese per prestazioni di lavoro dipendente"** e non nelle spese per omaggi, pertanto tali costi sono interamente deducibili dal reddito d'impresa.

Ciò a prescindere dal fatto che il bene sia o meno oggetto di produzione e/o commercio da parte dell'impresa. Tuttavia va rilevato che, come chiarito dalla C.M. 59/E del 22/10/2008, in riferimento alle erogazioni liberali, ai sensi dell'art. 51 c. 3 TUIR le erogazioni in natura (sotto forma di beni e servizi) sono tassabili in capo al dipendente se superano l'importo di € 516,46 (IVA compresa) complessivo nel periodo d'imposta (limite così elevato anche per il periodo di imposta 2021 dall'art. 112 del D.L. 104/2020, cosiddetto Decreto Agosto, così come modificato dall'art. 6 quinquies D.L. 41/2021). L'IVA è comunque sempre indetraibile indipendentemente dall'importo dell'omaggio.

✓ **Campioni gratuiti**, sono escluse da IVA le cessioni di campioni gratuiti:

- di modico valore;
- appositamente contrassegnati, in maniera indelebile;
- che avvengono "per promuovere il bene, al fine di migliorarne la conoscenza e la diffusione presso gli utilizzatori, attuali e potenziali".

Beni che NON formano oggetto di produzione o commercio da parte dell'impresa

In base alla C.M. n.188/E/1998, gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa, costituiscono "spese di rappresentanza", indipendentemente dal costo unitario dei beni stessi.

Per la definizione di "spese di rappresentanza", sia al fine della deducibilità dalle imposte dirette che della detraibilità dell'IVA, si deve fare riferimento ai requisiti indicati all'art. 1, comma 1, D.M. 19.11.2008, il quale definisce "inerenti" le "spese di rappresentanza", effettivamente sostenute e documentate, per:

- erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi;
- effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni;
- il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa, ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore.

Si precisa che l'omaggio natalizio di un bene non oggetto dell'attività dell'impresa:

- costituisce spesa di rappresentanza se dato ai clienti;
- non costituisce spesa di rappresentanza (per mancanza del principio di inerenza) se dato ai dipendenti. In questo caso, è qualificabile come spesa per prestazione di lavoro.

Riepilogo trattamento Iva ed adempimenti relativi ai beni destinati ad omaggio:

SOGGETTI	TIPOLOGIA	IMPOSTE DIRETTE	Trattamento IVA
Da impresa a Clienti/Fornitori	Beni di costo unitario imponibile inferiore o pari a € 50,00	Spese per omaggi interamente deducibili	Acquisto: Iva detraibile Cessione: Fuori campo art. 2, co. 2, n. 4) DPR n. 633/72
	Beni di costo unitario superiore a € 50,00	Spesa rappresentanza deducibile nei limiti fissati dal D.M. 19.11.08 (art.108 co. 2 Tuir) Vedasi pag. 2	Acquisto: Iva indetraibile Cessione: Fuori campo art. 2, co. 2, n.4) DPR n.633/72
Da impresa a Dipendenti	Qualunque bene	Spese per prestazioni di lavoro dipendente interamente deducibili nel limite di € 516,46 procapite	Acquisto: Iva indetraibile Cessione: Fuori campo art. 2 co. 2 n. 4) DPR n.633/72
Da professionisti a Chiunque	Beni di costo unitario inferiore o pari a € 50,00	Spese di rappresentanza deducibili nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta (art. 54, co. 5, DPR n. 917/86)	Acquisto: Iva detraibile Cessione: Fuori campo Iva art. 2, co. 2, n. 4) DPR n.633/72
	Beni di costo unitario superiore a € 50,00		Acquisto: Iva indetraibile Cessione: Fuori campo Iva art. 2, co. 2, n. 4) DPR n.633/72

La cessione gratuita di beni la cui produzione o il cui commercio non rientrano nell'attività propria dell'impresa è quindi sempre irrilevante ai fini dell'Iva.

Trattandosi di operazione fuori campo Iva, non esiste alcun obbligo per il cedente di emettere fattura per la cessione gratuita.

L'unica accortezza da adottare, seppure non obbligatoria, valida principalmente al fine di scongiurare la presunzione di cessione onerosa, è quella di emettere un documento di trasporto (DDT), senza alcuna indicazione del valore dei beni, in cui indicare come causale del trasporto "cessione gratuita" oppure "omaggio".

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

Nel caso in cui il bene sia oggetto dell'attività d'impresa l'Iva è stata detratta, poiché l'acquisto o la produzione del bene sono stati fatti prima della destinazione ad omaggio del bene stesso.

Si dovrà, allora, applicare la regola generale dell'imponibilità della cessione gratuita. La cessione gratuita di un bene oggetto dell'attività è imponibile IVA indipendentemente dal costo unitario dei beni, a meno che l'imposta relativa all'acquisto non sia stata detratta.

A tal proposito, la base imponibile deve essere determinata, ai sensi dell'articolo 13, comma 2, lett. c) del D.P.R. 633/72 in misura pari al prezzo di acquisto o al prezzo di costo dei beni (non in misura pari al valore normale dei beni stessi).

Dal momento che all'atto dell'acquisto/produzione non si è in grado di stabilire la loro esatta destinazione e, quasi sempre, vengono gestiti come costi inerenti all'attività aziendale dedotti interamente ai fini dei redditi e interamente detraibili ai fini Iva, **la loro cessione gratuita deve essere assoggettata ad Iva sulla base del valore normale del bene stesso.**

Spetterà comunque all'azienda erogante decidere se esercitare o meno la rivalsa IVA nei confronti del soggetto omaggiato.

Qualora non venga operata "la rivalsa IVA", quindi non venga richiesto il pagamento dell'IVA al soggetto che riceve l'omaggio, deve essere emesso il DDT di trasporto con causale "omaggio" o "cessione gratuita" adottando alternativamente una delle seguenti procedure:

- emettere **FATTURA ELETTRONICA** per ciascuna cessione con l'indicazione del valore normale dei beni ceduti, con indicazione nel corpo della fattura "Non esercitata la rivalsa IVA ai sensi all'art. 18 DPR 633/72" e quindi totale a pagare della fattura pari a zero;
- emettere **AUTOFATTURA** per ciascuna cessione (oppure in alternativa un'unica autofattura globale mensile per tutte le cessioni gratuite effettuate nel mese), con l'annotazione che si tratta di "autofattura per omaggi". Questa autofattura dovrà essere numerata come le fatture di vendita ed annotata nel registro delle fatture emesse ed il relativo ammontare imponibile andrà a confluire nel volume d'affari Iva; dal 2019 con l'obbligo della fattura elettronica anche nel caso di AUTOFATTURA per OMAGGI la stessa andrà spedita tramite SDI e quindi sarà una fattura elettronica;

- annotare su un apposito **REGISTRO DEGLI OMAGGI** l'ammontare globale del valore normale delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno e della relativa imposta distinta per aliquota. I totali del registro dovranno confluire normalmente nelle liquidazioni periodiche nel registro fatture emesse.

Il cessionario (destinatario dell'omaggio), negli ultimi due casi, non avendo ricevuto alcuna fattura, non dovrà procedere ad alcuna registrazione contabile mentre la fattura ricevuta (punto a) non avendo il cedente esercitato la rivalsa andrà registrata con IVA indetraibile.

Lo Studio ringrazia per l'attenzione riservatagli e rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento ...✍

Distinti saluti

Attenzione: Le informazioni contenute nelle informative non sono da considerarsi un esame esaustivo degli argomenti trattati, né intendono esprimere un parere o fornire una consulenza di natura professionale e non prescindono dalla necessità di ottenere pareri specifici con riguardo alle singole fattispecie. Il presente documento viene trasmesso esclusivamente ai fini divulgativi e pertanto non costituisce riferimento alcuno per contratti e/o impegni di qualsiasi natura. Si declina pertanto ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze. Non si risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di trascrizione.