

CIRCOLARE N. 21
1 DICEMBRE 2009

Le cessioni a titolo gratuito e gli omaggi

© Copyright 2009 Acerbi & Associati®

La presente circolare, come ad ogni fine d'anno, illustra le principali problematiche relative alle cessioni gratuite effettuate da imprese a clienti, fornitori e dipendenti, delle quali viene esaminata la rilevanza ai fini dell'I.V.A., delle Imposte dirette, dell'I.R.A.P., dell'obbligo di emissione del documento di trasporto e della tenuta della contabilità di magazzino.

Imposta sul valore aggiunto

Il D.Lgs. 2 settembre 1997 n. 313, com'è noto, ha introdotto, con effetto dal 1 gennaio 1998, l'**indetraibilità dell'imposta sul valore aggiunto per le spese di rappresentanza, come definite** ai fini delle imposte sul reddito. La predetta disciplina si applica, in particolare, anche alle cessioni gratuite di beni.

Infatti, fino al 31 dicembre 2007 per effetto dell'art. 108 comma 2 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 "*...si considerano spese di rappresentanza anche quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente, anche se recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa...*".

La L. n. 244/2007 (legge finanziaria per il 2008) ha eliminato questa assimilazione ma gli omaggi sono ancora considerati ai fini delle imposte sui redditi quali "spese di rappresentanza"; infatti il novellato comma 2 dell'art. 108 del D.P.R. n. 917/1986, dopo aver descritto le spese di rappresentanza in generale, dice che "sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore ad euro 50". Quindi, tutti i beni da omaggiare, di qualsiasi valore, sono considerati "spese di rappresentanza"; il valore di 50 euro divide quelli che possono essere dedotti completamente dal reddito di impresa da quelli che devono sottostare ai limiti delle spese di rappresentanza di cui D.M. 19 novembre 2008 (si veda al riguardo la circolare di Studio n. 6 del 2009).

A conferma di quanto sopra peraltro, si fa notare che il D.M. in oggetto, individua nella categoria delle spese che sono "di rappresentanza", tra le altre, "*ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente ...*".

La menzionata disposizione di indetraibilità IVA, contenuta nell'art. 19-bis 1, comma 1, lett. h), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 è stata modificata dalla L. 23 dicembre 2000 n. 388, con effetto dal 1 gennaio 2001, allo scopo di detassare le predette spese, qualora sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro 25,82 e la relativa circolare applicativa, inoltre, ha fornito talune interessanti precisazioni in merito.

Nel prosieguo del presente lavoro, si è cercato di riassumere le principali situazioni che si possono concretamente verificare nello svolgimento dell'attività di impresa, di interesse per operatori e consulenti, con riferimento sia al momento di acquisizione del bene che a quello della cessione del medesimo.

1. Campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati

Le cessioni di campioni gratuiti costituiscono operazioni fuori del campo di applicazione dell'imposta, ai sensi dell'art. 2 comma 3 lett. d) del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633. Ai fini della applicazione della citata norma deve trattarsi di articoli, di modico valore, che rappresentano una determinata categoria di beni e sono utilizzabili, unicamente a fini commerciali, per procurare ordinazioni relative alle merci della specie cui appartengono, sui quali è apposta in modo indelebile la dicitura "campione gratuito" o similare. L'I.V.A. relativa all'acquisto dei predetti beni, inoltre, risulta detraibile, ancorché i medesimi siano impiegati in operazioni "fuori campo" o comunque "non soggette" ad imposta, in forza dell'apposita

previsione di cui all'art. 19 comma 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633. Al riguardo va, comunque, osservato che le predette cessioni, qualora non rispettino i requisiti richiesti dalla norma che le esclude dal campo di applicazione dell'imposta, devono essere assoggettate ad I.V.A. secondo le regole previste per i beni oggetto dell'attività propria dell'impresa, più avanti specificate.

2. Beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa di valore unitario non superiore a euro 25,82

Gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio non rientrano nell'attività propria dell'impresa, costituiscono **sempre** spese di rappresentanza, come affermato dall'Amministrazione finanziaria con C.M. del 16 luglio 1998, n. 188/E. L'imposta relativa ai predetti acquisti, tuttavia, a partire dal 1 gennaio 2001, risulta **deducibile** ai sensi dell'art. 19-bis 1 comma 1 lett. h) del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, qualora il costo unitario dei beni non sia superiore a euro 25,82. Le successive cessioni gratuite dei medesimi, inoltre, non costituiscono operazioni rilevanti ai fini dell'I.V.A., come confermato dalla C.M. 3 gennaio 2001, n. 1/E, ai sensi dell'art. 2 comma 2 n. 4 del richiamato decreto. Al riguardo, vale ulteriormente la pena evidenziare che l'amministrazione finanziaria, con la richiamata circolare, ha preso posizione chiarendo definitivamente l'interrogativo riguardante l'applicabilità, in astratto, della cosiddetta "afferenza prospettica" alle acquisizioni di beni da destinare a cessione gratuita. Nella predetta declaratoria, infatti, viene precisato che la disciplina di cui all'art. 19 comma 2 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, che prevede l'indeducibilità dell'I.V.A. relativa ad acquisti ed importazioni di beni afferenti operazioni esenti, non soggette ad imposta o escluse dal suo campo di applicazione, risulta implicitamente inapplicabile alla fattispecie in rassegna. Tale posizione viene giustificata richiamando la C.M. del 24 dicembre 1997, n. 328/E nella quale si afferma che il diniego alla detrazione dell'imposta, pur concernendo beni e servizi impiegati in operazioni non soggette ad I.V.A., non va esteso a quelli indirettamente e funzionalmente ricollegabili ad altre operazioni imponibili.

E' appena il caso di ricordare, infine, che sebbene gli acquisti di alimenti e bevande, non oggetto dell'attività propria dell'impresa, costituiscano, in generale, operazioni la cui imposta risulta oggettivamente indeducibile ai sensi della lettera f) del citato art. 19-bis 1, l'Agenzia delle entrate con la C.M. 19 giugno 2002 n. 54/E ha chiarito che qualora i predetti acquisti siano di valore unitario non superiore a euro 25,82 e si riferiscano a beni da destinare a cessione gratuita, costituiscono spese di rappresentanza ad I.V.A. deducibile.

3. Beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa di valore unitario superiore a euro 25,82

Gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio non rientrano nell'attività propria dell'impresa, come innanzi riferito, costituiscono spese di rappresentanza, tuttavia, la relativa imposta, qualora il costo unitario dei medesimi sia superiore a euro 25,82, risulta **indeducibile** ai sensi dell'art. 19-bis 1 comma 1 lett. h) del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633. La successiva cessione gratuita dei medesimi non costituisce, per converso, operazione rilevante ai fini dell'I.V.A. ai sensi dell'art. 2 comma 2 n. 4), del menzionato decreto, come confermato dalla C.M. del 16 luglio 1998, n. 188/E. Occorre, inoltre, segnalare che l'imposta non portata in detrazione costituisce onere accessorio di diretta imputazione e, pertanto, viene incorporata nel costo del bene, del quale segue il trattamento sia ai fini contabili che delle Imposte dirette e dell'Irap.

4. Beni rientranti nell'attività propria dell'impresa

Le cessioni gratuite di beni rientranti nell'attività propria dell'impresa, da destinare ad omaggio dopo l'ultimazione, se prodotti, ed in un momento successivo all'acquisto, se

commercializzati, per i quali è stata operata la detrazione dell'imposta, devono essere assoggettate ad I.V.A. ai sensi dell'art. 2 comma 2 n. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, come indicato nella più volte citata circolare n. 188/E. L'assoggettamento ad imposta può avvenire, come in passato, secondo differenti soluzioni:

4.1. emissione di regolare fattura in duplice esemplare, di cui uno da inviare al cliente, nel qual caso sono possibili due ulteriori soluzioni alternative:

4.1.1. se gli accordi **non** prevedono per il **cliente il pagamento né dell'imponibile né dell'imposta**, sarà necessario indicare in fattura la seguente dicitura:

"Cessione gratuita ai sensi dell'art. 2 co. 2 n. 4 del D.P.R. 633/72 senza obbligo di rivalsa I.V.A. ai sensi dell'art. 18 co. 3 del D.P.R. 633/72".

In tal caso il beneficiario dell'omaggio, non avendo pagato l'I.V.A., **non** potrà portare in detrazione l'imposta.

4.1.2. se gli accordi prevedono, invece, per il **cliente, il pagamento della sola imposta**, la fattura riporterà la seguente dicitura:

"Cessione gratuita ai sensi dell'art. 2 co. 2 n. 4 del D.P.R. 633/72 con rivalsa I.V.A. ai sensi dell'art. 18 co. 3 del D.P.R. 633/72".

In tal caso il beneficiario dell'omaggio, avendo pagato l'imposta, potrà portarla in detrazione nei modi ordinari, salvo il caso in cui l'importo sia oggettivamente indetraibile.

4.2. Annotazione dell'operazione su un apposito "registro degli omaggi", con l'ulteriore indicazione, come illustrato dalla C.M. del 27 aprile 1973 n. 32/501388: del cessionario, del valore normale dei beni ceduti in ciascun giorno, dell'aliquota applicabile e della relativa imposta distinta per aliquote (non è necessaria l'emissione di alcun documento fiscale eccetto il D.D.T.).

4.3. Emissione di autofattura, singola per ciascuna cessione o globale per tutte le cessioni effettuate nel mese, con l'indicazione, come illustrato dalla predetta C.M. n. 32/501388, dell'apposita dicitura *"Autofattura per omaggi ai sensi dell'art. 2 co. 2 n. 4 del D.P.R. 633/72"*, del valore normale dei beni, dell'aliquota applicabile e della relativa imposta, da annotarsi nel registro delle fatture emesse. Qualora non vi sia la volontà di esercitare la rivalsa dell'imposta, tale procedura appare preferibile all'emissione di fattura di cui al punto 4.1.1, in quanto permette di evitare inutili adempimenti sia a carico del cedente che del cessionario.

Premesso che la base imponibile degli omaggi, ai sensi dell'art. 13 co. 2 lett. c) del D.P.R. 633/72 è costituita dal valore normale dei beni e che l'imposta a debito concorre regolarmente alla liquidazione periodica I.V.A., le scritture contabili da effettuarsi in relazione a ciascuna delle predette ipotesi, posto 100 il valore normale del bene dato in omaggio e l'I.V.A. al 20%, possono essere rilevate secondo gli schemi di seguito proposti nella Tabella A:

Tabella A		scritture contabili				
rif.	descrizione					
4.1.1	Cessione gratuita senza rivalsa I.V.A.	1) Cliente	a	Diversi	120	
				Ricavi di vendita		100
				IVA su vendite		20

		2) Diversi Omaggi a clienti Costi indeducibili fiscalmente	a	Cliente	100 20	120
4.1.2	Cessione gratuita con rivalsa I.V.A.					
		1) Cliente	a	Diversi Ricavi di vendita IVA su vendite	120 100 20	
		2) Omaggi clienti	a	Cliente	100	100
		3) Banca	a	Cliente	20	20
4.2	Annotazione della operazione su apposito registro degli omaggi	In caso di annotazione dell'operazione sull'apposito registro degli omaggi si procede alla registrazione come per la "cessione gratuita senza rivalsa IVA" di cui sub 4.1.1				
4.3	Emissione di autofattura	Nel caso di emissione di autofattura, si procede alla registrazione come per la cessione gratuita senza rivalsa IVA di cui sub 4.1.1 .				

E' appena il caso di ricordare, con riferimento al trattamento dell'I.V.A. ai fini delle Imposte dirette e dell'I.R.A.P. che, quando il cedente non incassa l'importo dell'I.V.A., non avendo esercitato rivalsa, come di regola avviene nelle soluzioni appena prospettate di cui sub 4.1.1, sub 4.2. e sub 4.3., **l'imposta assolta e non recuperata diventa un costo indeducibile** ai fini della determinazione del reddito imponibile, in quanto, in base all'art. 99 co. 1 del TUIR, le imposte *"... per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione..."*.

5. Omaggi a dipendenti

L'imposta sulle operazioni di acquisto relative a beni non oggetto dell'attività propria dell'impresa, da destinare ad omaggio a dipendenti, è ritenuta indetraibile dall'Amministrazione finanziaria che, nella R.M. del 16 ottobre 1990 n. 666305, ha addotto il difetto dell'inerenza. Sebbene la fragilità di tale posizione sia comprovata dal fatto che gli omaggi a dipendenti costituiscono spesa deducibile ai fini delle imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 95 del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, risultando, al riguardo, difficilmente invocabile un difetto di inerenza, va comunque considerato che la preclusione alla detrazione dell'imposta connessa ai predetti acquisti, nella pratica, è spesso ascrivibile alla tipologia dei beni oggetto di cessione gratuita. Gli omaggi a dipendenti in occasione, ad esempio, delle Festività Natalizie sono, infatti, sovente composti da alimenti e bevande, la cui imposta risulta oggettivamente indetraibile ai sensi dell'art. 19-bis 1 comma 1 lett. f) del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633. Al fine di adottare una condotta prudenziale (confermata peraltro dal pronunciamento ministeriale citato) e di evitare inutili adempimenti, appare opportuno astenersi dall'operare la detrazione dell'I.V.A., con l'effetto che, in tali ipotesi, la successiva cessione gratuita al dipendente risulta irrilevante ai fini del tributo, ai sensi dell'art. 2 comma 2 n. 4 del più volte richiamato decreto.

Nella diversa eventualità in cui i beni destinati ad omaggio a dipendenti costituiscano oggetto dell'attività propria dell'impresa, relativamente ai quali l'imposta è, invece, generalmente

detratta, la successiva cessione gratuita dei medesimi costituisce operazione avente rilevanza impositiva, da assoggettare al tributo alla stregua di quanto indicato al precedente punto 4.. Per quanto riguarda invece le cd. "cene di fine anno" che le aziende sono solite offrire ai propri dipendenti, riteniamo non applicabile la detrazione IVA riguardo alle prestazioni alberghiere e alle somministrazioni di alimenti e bevande introdotta dal 1 settembre 2008 dal D.L. n. 112/2008 (si vedano circolari di Studio n. 24, 25 e 26 del 2008).

6. Omaggi a non residenti

A conclusione della disamina riguardante le differenti ipotesi di omaggi a soggetti nazionali, appare opportuno ricordare, con riferimento alle cessioni gratuite di beni nei confronti di **non residenti**, aventi rilevanza ai fini del tributo, che, nel caso vengano effettuate nei confronti di soggetti U.E., mancando il **requisito dell'onerosità**, le stesse non potranno essere considerate operazioni comunitarie bensì dovranno essere assoggettate al medesimo regime I.V.A. previsto per le operazioni nazionali, mentre, nell'ulteriore caso in cui vengano eseguite mediante trasporto o spedizione dei beni fuori del territorio della Comunità economica europea, le stesse costituiscono vere e proprie **esportazioni** ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. 633/72, con tutti i conseguenti obblighi relativi a fatturazione, registrazione, liquidazione, dichiarazione e prova dell'avvenuta esportazione.

Le principali fattispecie relative al nuovo regime delle cessioni gratuite sono sintetizzate nella tabella che segue:

FATTISPECIE		ACQUISTO	CESSIONE	
		DETRAZIONE	CAMPO IVA	RIF.
1	CAMPIONI GRATUITI DI MODICO VALORE APPOSITAMENTE CONTRASSEGNA TI;	SI: Art. 19, co. 3, lett. c), DPR 633/72	IVA NO	Art. 2, co. 3, lett. d) DPR 633/72;
2	BENI NON RIENTRANTI NELL'ATTIVITÀ PROPRIA DELL'IMPRESA DI VALORE UNITARIO NON SUPERIORE A EURO 25,82;	SI: Art. 19 bis-1, co. 1, lett. h), DPR 633/72 CM 1/E/2001	IVA NO	Art. 2, co. 2, nr. 4, DPR 633/72;
3	BENI NON RIENTRANTI NELL'ATTIVITÀ PROPRIA DELL'IMPRESA DI VALORE UNITARIO SUPERIORE A EURO 25,82;	NO: Art. 19 bis-1, co. 1, lett. h), DPR 633/72 CM 188/E/1998	IVA NO	Art. 2, co. 2, nr. 4, DPR 633/72;
4	BENI RIENTRANTI NELL'ATTIVITÀ PROPRIA DELL'IMPRESA (COMMERCIALIZZATI E PRODOTTI), QUALUNQUE SIA IL LORO VALORE, DESTINATI AD OMAGGIO IN UN MOMENTO SUCCESSIVO ALL'ATTO DELL'ACQUISTO O DELL'IMPORTAZIONE;	SI CM 188/E/1998	IVA SI	Art. 2, co. 2, nr. 4, DPR 633/72;
5	OMAGGI A DIPENDENTI DI BENI NON RIENTRANTI NELL'ATTIVITÀ PROPRIA DELL'IMPRESA;	NO: RM 666305 16/10/90	IVA NO	Art. 2, co. 2, nr. 4, DPR 633/72.

OMAGGI A DIPENDENTI DI BENI RIENTRANTI NELL'ATTIVITÀ PROPRIA DELL'IMPRESA.	SI	IVA SI	Art. 2, co. 2, nr. 4, DPR 633/72.
<p>Si precisa che:</p> <ul style="list-style-type: none"> per "attività propria dell'impresa" deve intendersi ogni attività compresa nell'ordinario campo d'azione dell'impresa e cioè nell'oggetto proprio e istituzionale della stessa, con la sola esclusione di quelle attività che risultino svolte non in via principale, vale a dire come direttamente rivolte al conseguimento delle finalità proprie dell'impresa, ma in via meramente strumentale, accessoria od occasionale. Quando, inoltre, l'impresa è diretta allo svolgimento di più attività, queste vanno considerate tutte come attività proprie, senza riguardo all'eventuale prevalenza quantitativa dell'una rispetto alle altre (C.M. nr. 25/364695 del 03 agosto 1979); per "beni oggetto dell'attività propria dell'impresa" devono intendersi quei beni il cui impiego qualifica e realizza l'attività normalmente esercitata (commercio, noleggio, lavorazione, ecc.); viene trascurato, per semplicità, il caso della dispensa da adempimenti per operazioni esenti ex art. 36 bis, del DPR 633/72. 			

Imposte dirette (I.R.E.S. – I.R.PE.F.)

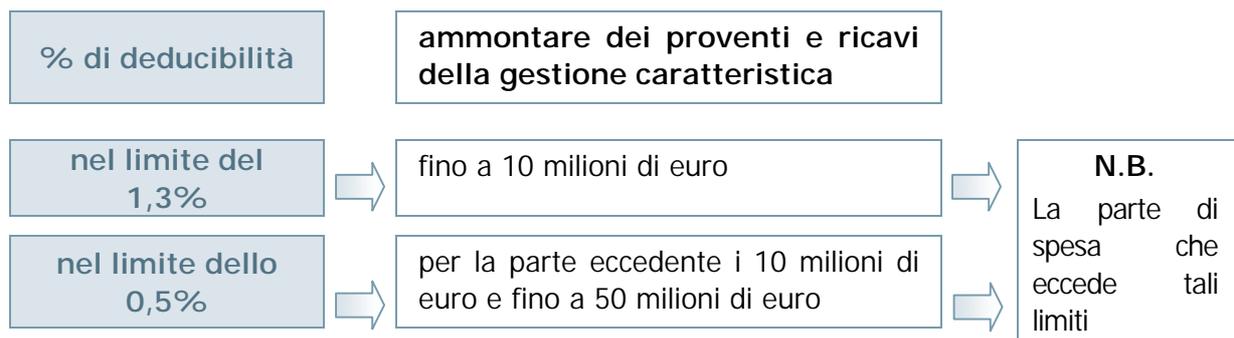
Per una corretta definizione del trattamento delle cessioni gratuite di beni, ai fini delle imposte dirette, occorre operare la distinzione di seguito specificata:

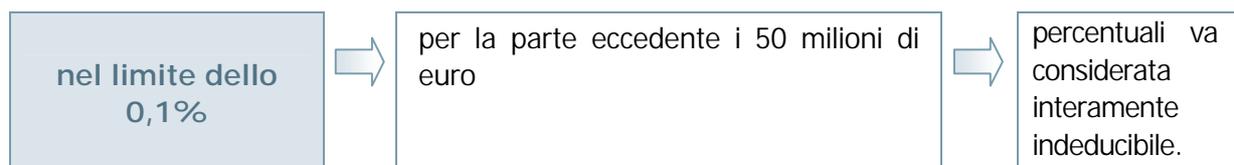
1. Beni destinati ad essere ceduti gratuitamente a clienti, fornitori, terzi in genere

Il comma 33, lett. p) dell'art. 1 della L. n. 244/2007 (legge finanziaria per il 2008) ha modificato l'art. 108 comma 2 del D.P.R. n. 917/1986 prevedendo nuove modalità di deduzione delle spese di rappresentanza.

La precedente norma ammetteva la deduzione delle spese di rappresentanza – tra le quali sono ricomprese le spese per omaggi (si veda in precedenza il commento nell'introduzione al paragrafo relativo all'imposta sul valore aggiunto) – nella misura di un terzo e la deducibilità per quote costanti nell'esercizio di sostenimento e nei quattro successivi, limitazione non operante nel caso di spese riferite a beni di valore unitario non eccedente euro 25,82.

Il nuovo art. 108 co. 2 del D.P.R. n. 917/1986 prevede la **deducibilità integrale nel periodo d'imposta di sostenimento**. Tuttavia, la deduzione è consentita solo per **le spese di rappresentanza rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti dal D.M. 19 novembre 2008 come di seguito:**





L'art. 108 comma 2 del D.P.R. n. 917/1986 stabilisce **inoltre** che **sono interamente deducibili le spese sostenute per gli omaggi di beni di valore unitario non superiore a 50 euro.**

Tali costi non concorrono alla formazione dell'ammontare complessivamente deducibile determinato applicando le percentuali di deducibilità commentate in precedenza.

Per quanto riguarda la quantificazione del predetto limite di 50 euro, si rammenta che tale importo deve essere assunto al lordo dell'IVA eventualmente indetraibile ai sensi dell'art. 19-bis1 comma 1 lett. h) del D.P.R. n. 633/1972, per cui:

Valore unitario massimo dei beni distribuiti gratuitamente deducibili a prescindere dai "requisiti di inerENZA e congruità"	dal 01.01.2008
• con Iva 4% l'imponibile non può superare euro:	48,08 euro
• con Iva 10% l'imponibile non può superare euro:	45,45 euro
• con Iva 20% l'imponibile non può superare euro:	41,67 euro

Le nuove disposizioni in materia di spese di rappresentanza qui commentata sono state applicate con decorrenza dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2007, quindi, nel caso di periodo di imposta coincidente con l'anno solare, dal periodo d'imposta 2008:

tipologia di spesa	regime applicato fino al 31 dicembre 2007	regime applicato dal 1 gennaio 2008
Spese di rappresentanza di valore superiore a 25,82 euro (fino 31.12.2007) o a 50,00 euro (dal 01.01.2008)	deduzione nella misura di 1/3 in 5 anni	deducibili se rispondenti ai "requisiti di inerENZA e congruità", stabiliti con apposito decreto
Valore unitario massimo dei beni distribuiti gratuitamente deducibili a prescindere dai "requisiti di inerENZA e congruità"	euro 25,82	euro 50,00

Lo sdoppiamento del limite previsto, rispettivamente, ai fini delle imposte sui redditi (€ 50,00) ed ai fini Iva (€ 25,82), rende necessario prestare particolare attenzione alle diverse situazioni che in concreto si possono verificare, soprattutto per effetto generato dall'Iva indetraibile, che come è noto va ad incrementare il costo dell'omaggio ai fini delle imposte dirette; di seguito si evidenziano alcune esemplificazioni:

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

Un'impresa omaggia ad un proprio cliente un bene del costo € 42,00 + Iva 20% (€ 8,40): poiché l'imponibile è superiore ad € 25,82, l'imposta è indetraibile e, quindi, deve essere sommata al costo. A questo punto il costo complessivo del bene (€ 50,40) risulta superiore al limite di € 50 e, quindi, la sua deducibilità andrà verificata in base ai limiti previsti dal D.M. 19.11.2008.

ESEMPIO: Iva indetraibile / costo deducibile

Un'impresa omaggia ai propri clienti n. 100 beni - non oggetto di propria produzione o commercializzazione - di valore unitario pari ad € 40,00 + Iva 20% (€ 8,00): poiché l'imponibile è superiore ad € 25,82, l'imposta è indetraibile e, quindi, deve essere sommata al costo. Essendo però il costo unitario del bene comprensivo di Iva inferiore ad € 50,00 (€ 40,00 + € 8,00 = € 48,00) risulta inferiore al limite di € 50 e, pertanto, potrà essere considerato un omaggio interamente deducibile.

ESEMPIO: Iva detraibile / costo deducibile

Un'impresa omaggia ai propri clienti n.100 beni - non oggetto di propria produzione o commercializzazione - di valore unitario pari ad € 25,00 + Iva 20% (€ 5,00): poiché l'imponibile è inferiore ad € 25,82, l'imposta è interamente detraibile; essendo poi il costo unitario del bene inferiore ad € 50,00 (€ 25,00) potrà essere considerato un omaggio interamente deducibile.

2. Beni destinati ad essere ceduti gratuitamente ai dipendenti

Ai fini delle imposte dirette, l'art. 2 comma 6 del D.L. n. 93/2008 ha soppresso la previsione di cui all'art. 51 comma 2 lett. b) del D.P.R. n. 917/1986, secondo la quale le *"erogazioni liberali concesse in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti non superiori nel periodo d'imposta a lire 500.000"* (Euro 258,23) non concorrono a formare reddito in capo al dipendente.

Tuttavia come commentato anche dalla C.M. n. 59/E/2008, restano ferme le specifiche eccezioni previste nell'articolo 51 del D.P.R. n. 917/1986, ed in particolare, il comma 3 dell'articolo 51 citato che esclude dalla formazione del reddito di lavoro dipendente il valore normale dei beni ceduti e dei servizi prestati (cd. "benefit") – determinato secondo i criteri indicati nel medesimo articolo 51 – se complessivamente di importo non superiore, nel periodo d'imposta, a 258,23 euro; la medesima norma stabilisce, inoltre, che se detto valore è superiore al limite indicato lo stesso concorre interamente a formare il reddito.

Si ritiene, al riguardo, che la previsione di cui al citato comma 3 dell'articolo 51 del Tuir fornisca i criteri per la determinazione del valore dei beni in natura, stabilendo altresì una soglia di detassazione, e che i medesimi criteri debbano essere utilizzati anche se il benefit consiste in una erogazione liberale in natura.

Pertanto, con l'abrogazione della disposizione agevolativa relativa alle liberalità, le stesse, ove siano erogate in natura (sotto forma di beni o servizi o di buoni rappresentativi degli stessi) possono rientrare nella previsione di esclusione dal reddito se di importo non superiore, nel periodo d'imposta, a 258,23 euro (fermo restando che se il valore in questione è superiore a detto limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito).

Al riguardo si ritiene che tale disposizione consenta di continuare ad agevolare talune forme di liberalità in natura di modico valore offerte usualmente ai dipendenti (come quelle legate alle festività).

Per quanto riguarda la deducibilità ai fini Ires/Irpef, l'art. 95 primo comma del D.P.R. n. 917/1986 prevede che *"le spese per prestazioni di lavoro dipendente deducibili nella determinazione del reddito comprendono anche quelle sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori..."*.

Quindi, le erogazioni liberali in natura in occasione di festività, quali ad esempio panettone e spumante natalizi, cene natalizie, ecc., non concorrono a formare reddito in capo ai lavoratori dipendenti, nel limite dell'importo di 258,23 euro indicato, e sono deducibili dal reddito d'impresa ai fini Ires/Irpef.

Irap

Per quanto riguarda la determinazione del valore della produzione ai fini Irap, bisogna distinguere tra soggetti Ires (società di capitali) e soggetti Irpef (imprenditori individuali e società di persone).

A seguito della L. n. 244/2007 (legge finanziaria per il 2008) è stata profondamente modificata la disciplina dell'Irap, allo scopo di eliminare la rilevanza delle variazioni fiscali effettuate ai fini Ires/Irpef e derivare la determinazione del valore della produzione rilevante ai fini Irap direttamente dai dati di bilancio.

Ne consegue che per i soggetti Ires, le spese per omaggi sono completamente deducibili ai fini Irap, a prescindere dai requisiti di inerenza e congruità ovvero dal valore unitario di cui all'art. 108 del D.P.R. n. 917/1986. Infatti, gli acquisti di beni oggetto di cessione gratuita sono riclassificati alla voce B14 del conto economico civilistico che costituisce costo rilevante ai fini della determinazione del valore della produzione Irap.

Analogamente, le spese per omaggi sono completamente deducibili ai fini Irap anche per i soggetti Irpef che hanno optato per la determinazione della base imponibile Irap con le regole delle società di capitali, basandosi quindi sui dati di bilancio non rettificati delle variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini Irpef.

Per le ditte individuali e le società di persone che non hanno operato l'opzione di cui sopra, la deduzione delle spese per omaggi non dovrebbe essere ammessa. Per questi soggetti, infatti, la norma ha elencato una lista di costi deducibili Irap (materie prime, sussidiarie e di consumo, merci, servizi, ammortamenti, canoni di locazione anche finanziaria), e la C.M. n. 60/E/2008 ha precisato che per individuare queste voci di costo è possibile utilizzare "la classificazione per natura tipica delle disposizioni civilistiche", in quanto queste voci non sono tutte "specificamente disciplinate dal Tuir".

Considerando che non sono citati gli oneri diversi di gestione (voce B14 del conto economico civilistico), gli omaggi e le erogazioni liberali non dovrebbero poter essere dedotti ai fini Irap dai soggetti Irpef, neanche nei limiti rilevanti ai fini del calcolo dell'Irpef.

Documento di trasporto

L'emissione del documento di trasporto o della nota di consegna risulta necessaria, per i beni oggetto dell'attività propria dell'impresa, al fine di poter vincere le presunzioni di cessione e di acquisto di cui al D.P.R. n. 441/97 ed, inoltre, per tutti i beni, al fine di dimostrare l'inerenza all'attività aziendale dell'acquisto destinato a cessione gratuita. Per le medesime motivazioni, inoltre, l'emissione del predetto documento appare opportuna anche relativamente alle cessioni gratuite nei confronti dei dipendenti.

Contabilità di magazzino

Per quanto attiene la contabilità di magazzino, i beni non oggetto dell'attività dell'impresa, non essendo destinati alla commercializzazione né ad essere incorporati in altri beni od

utilizzati per la produzione sono esclusi dalle rilevazioni in commento, come precisato dal Ministero delle finanze con C.M. del 26 novembre 1981 n. 40.