

CIRCOLARE N. 27
23 NOVEMBRE 2013

Le cessioni a titolo gratuito e gli omaggi

© Copyright 2013 Acerbi & Associati®

Con l'avvicinarsi del periodo natalizio, capita con maggiore frequenza che le **imprese** e **professionisti** acquistino beni (ovvero utilizzino beni di propria produzione/commercializzazione) per concederli a titolo di **omaggio**.

Risulta quindi opportuno ricordare quando ed in quale misura le spese sostenute per l'acquisto di beni ceduti gratuitamente sono deducibili dal reddito d'impresa, nonché il trattamento ai fini IVA dei relativi costi e delle successive cessioni/consegne gratuite.

A tale riguardo, **rimandiamo** per una trattazione esaustiva e puntuale delle diverse fattispecie alle **circolari di Studio n. 21 del 2009**, nonché **nn. 6 e 18 del 2009**.

Con il presente contributo verranno brevemente ricordati gli elementi essenziali riguardanti il trattamento fiscale degli omaggi.

1. Omaggi a soggetti terzi di beni nell'attività d'impresa

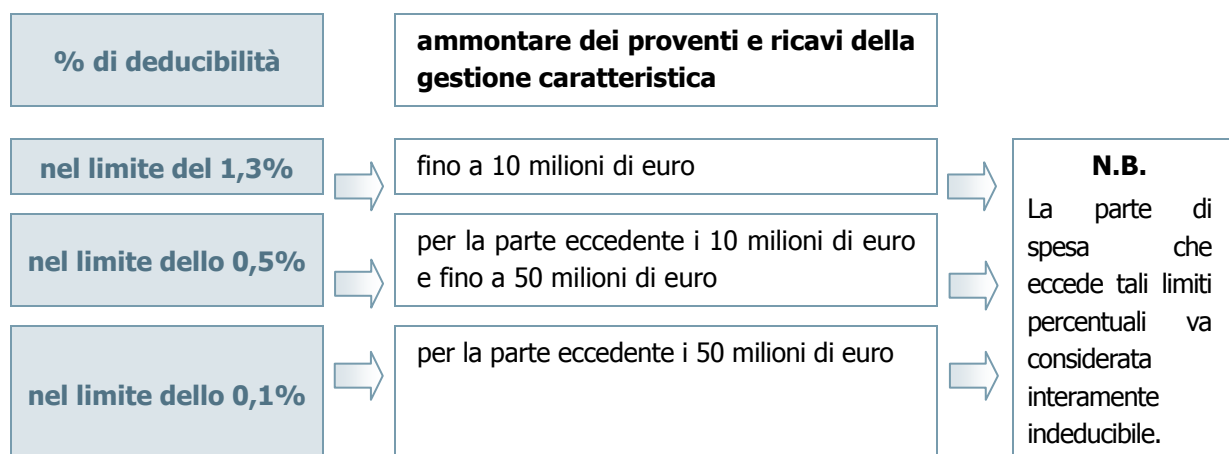
A tal fine occorre distinguere tra omaggi:

1. **destinati a clienti** e terzi in genere,
2. e omaggi **destinati ai dipendenti** dell'azienda stessa.

Con riferimento alla **prima ipotesi**, si osserva che gli omaggi destinati ai **clienti/fornitori** rientrano, in linea generale, nella fattispecie delle spese di **rappresentanza** prevista dall'art. 108 comma 2 del D.P.R. n. 917/1986.

Le spese sostenute per l'acquisto di beni ceduti gratuitamente sono **integralmente deducibili** se i beni **non hanno valore unitario superiore a 50 euro**; diversamente, le stesse sono considerate spese di rappresentanza e, in quanto tali, deducibili nell'esercizio di sostenimento nei limiti previsti dal **DM 19 novembre 2008**. In particolare, ai sensi dell'art. 108 comma 2 del D.P.R. n. 917/1986, gli acquisti di beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro sono sempre interamente deducibili, a prescindere dal rispetto dei "requisiti di inerenza e congruità" previsti dal DM 19 novembre 2008 per le spese di rappresentanza. Ed in effetti, l'art. 1 comma 4 del citato DM esclude le spese relative alla distribuzione gratuita dei suddetti beni di valore unitario inferiore a 50 euro dal calcolo dell'importo deducibile applicabile alle spese di rappresentanza.

Per gli **omaggi di valore unitario superiore a 50 euro**, cui si applica la disciplina delle spese di rappresentanza, la deduzione è consentita solo per **se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti dal D.M. 19 novembre 2008 come di seguito evidenziati**:



Sono **escluse** dalla deducibilità integrale le spese sostenute per **prestazioni di servizi** e i titoli rappresentativi delle stesse; si pensi, a mero titolo esemplificativo, all'acquisto di una **tessera** per entrare al cinema o in un **centro benessere**. Ne consegue, dunque, che le prestazioni gratuite di servizi sono deducibili dal reddito d'impresa soltanto ove rispettino i requisiti previsti dal DM 19/11/2008 recante la disciplina della deducibilità delle spese di rappresentanza.

In merito alla nozione di "**valore unitario**", che deve essere pari o inferiore a 50 euro per poter fruire della deducibilità integrale, occorre osservare che, con tale locuzione, non deve intendersi il costo dei singoli beni, bensì l'**omaggio** nel suo **complesso**; il valore, quindi, deve essere considerato unitariamente e non con riferimento ai beni che compongono il regalo (cfr. C.M. 13 luglio 2009 n. 34, paragrafo 5.4). In pratica, nel caso classico del **cesto natalizio** composto di tre diversi beni di valore unitario pari a 20 euro ciascuno, l'omaggio ha un valore complessivo pari a 60 euro e, in quanto tale, non integralmente deducibile ma soggetto alla deducibilità secondo i criteri previsti dal comma 2 del DM 19 novembre 2008. Tale interpretazione consente, quindi, di evitare che il contribuente possa acquistare singolarmente beni da cedere gratuitamente (il cui costo non superi 50 euro), per poi comporli in confezioni da consegnare al cliente, eludendo così il dettato normativo. Tuttavia, la deduzione è integrale se alla stessa persona vengono regalati più beni di valore non superiore a 50 euro, purché **confezionati singolarmente**.

Il parametro per la determinazione del valore unitario dovrebbe essere dato dal costo di acquisto o produzione; in tal senso si veda la circolare Assonime 9 aprile 2009 n. 16, secondo la quale "motivi di semplificazione gestionale indurrebbero a dare rilevanza ai costi effettivamente sostenuti", nonché in senso conforme sembra orientarsi anche la C.M. 34/E/2009 (paragrafo 5.4), utilizzando l'espressione "**spese relative all'acquisto**"

Ai fini della determinazione del "valore unitario" (determinato quindi con riferimento ai costi di acquisto o di produzione) occorre considerare anche l'**IVA indetraibile**. In particolare, l'IVA può essere detratta, nel caso in cui si tratti di beni non rientranti nell'attività propria d'impresa, soltanto per gli acquisti di omaggi di costo inferiore a **25,82 euro**. Di conseguenza, per gli acquisti di valore superiore a tale limite l'IVA è indetraibile e deve essere sommata all'imponibile al fine di individuare il valore unitario dell'omaggio. Pertanto, il costo dei beni distribuiti gratuitamente il cui prezzo è assoggettato ad IVA è, in ogni caso, **integralmente deducibile** ai fini delle imposte sul reddito soltanto ove l'imponibile soggetto ad IVA non sia superiore a:

- **48,08 euro**, se l'aliquota IVA è pari al **4%**;
- **45,45 euro**, se l'aliquota IVA è pari al **10%**;
- **40,98 euro**, se l'aliquota IVA è pari al **22%**.

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

- un'impresa omaggia ad un proprio cliente un bene che costa € 42,00 + Iva 22% (€ 9,24): poiché l'imponibile è superiore ad € 25,82, l'imposta è indetraibile e, quindi, deve essere sommata al costo. Il costo complessivo del bene (€ 51,24) risulta superiore al limite di € 50 e, quindi, la sua deducibilità va verificata in base ai limiti previsti per le spese di rappresentanza. La fattura di acquisto dell'omaggio va così contabilizzata:

30/11/13	Omaggi superiori a € 50 (ce)	a	Debiti verso fornitori (sp)	51,24
----------	---------------------------------	---	-----------------------------	-------

- un'impresa omaggia ai propri fornitori 10 beni di valore unitario pari ad € 40,00 + Iva 22% (€ 8,80): 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 pari a € 48,80 l'omaggio può essere considerato interamente deducibile (senza alcuna ulteriore verifica). La fattura di acquisto dell'omaggio va così contabilizzata:

30/11/13	Omaggi inferiori a € 50 (ce)	a	Debiti verso fornitori (sp)	488,00
----------	---------------------------------	---	-----------------------------	--------

- un'impresa omaggia ai propri clienti 10 beni di valore unitario pari ad € 25,00 + Iva 22% (€ 5,50): poiché l'imponibile è inferiore ad € 25,82, l'imposta è interamente detraibile; essendo poi il costo unitario del bene inferiore ad € 50 l'omaggio può essere considerato interamente deducibile. La fattura di acquisto dell'omaggio va così contabilizzata:

	Diversi	a	Debiti verso fornitori (sp)	305,00
30/11/13	Omaggi inferiori a € 50 (ce)		250,00	
	Iva detraibile (sp)		55,00	

E' appena il caso di ricordare, che sebbene gli acquisti di alimenti e bevande, non oggetto dell'attività propria dell'impresa, costituiscano, in generale, operazioni la cui imposta risulta oggettivamente indetraibile 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. detraibile.

Le successive cessioni gratuite a clienti o terzi in genere di omaggi/beni **non rientranti** dell'attività propria dell'impresa, non costituiscono operazioni rilevanti ai fini dell'I.V.A. (cfr. art. 2 comma 2 n. 4 del D.P.R. n. 633/1972 e C.M. 3 gennaio 2001, n. 1/E, nonché la C.M. del 16 luglio 1998, n. 188/E).

Viceversa, con riguardo agli omaggi 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, e per i quali è stata operata la detrazione dell'IVA (trattandosi per l'appunto di beni oggetto dell'attività), la successiva cessione gratuita a clienti o terzi in genere deve essere assoggettata 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 mediante emissione di regolare fattura in duplice esemplare, di cui uno da inviare al cliente, con ovvero senza rivalsa dell'IVA, oppure mediante emissione di autofattura, singola per ciascuna cessione gratuita o globale per tutte le cessioni gratuite effettuate nel mese.

Con riferimento alla seconda ipotesi, trattando quindi degli omaggi destinati a **dipendenti**, 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, si ritiene che qualora siano erogate liberalità in natura a dipendenti (sotto forma di beni o servizi) le stesse possono rientrare nella previsione di esclusione dal reddito di lavoro dipendente 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).

Nel caso di erogazione di liberalità sotto forma di buoni rappresentativi di beni, si esprimono alcune riserve in ordine all'applicazione della citata esclusione dal concorso alla formazione del reddito del dipendente.

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 a dipendenti 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.

L'IVA relativa 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.

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.

Per quanto riguarda la determinazione del valore della produzione ai fini IRAP, si ritiene che per i soggetti Ires (in genere quindi società di capitali), le spese per omaggi sono completamente deducibili, 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.

Si **ricorda** infine che l'emissione del documento di trasporto o della nota di consegna risulta in genere 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. 441/1997 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**.

Di seguito, in sintesi, riepiloghiamo la disciplina riferita agli omaggi di beni la cui produzione o il cui commercio **non** rientra nell'attività tipica dell'impresa:

SOGGETTI	TIPOLOGIA	IMPOSTE DIRETTE	IVA
Omaggi da soggetti Imprenditori a Clienti/Fornitori	Beni di costo unitario inferiore o pari a €25,82	Spese per omaggi interamente deducibili	<i>Acquisto:</i> Iva detraibile <i>Cessione:</i> fuori campo art. 2, comma 2, n. 4) DPR n. 633/1972
	Beni di costo unitario superiore €25,82 ma inferiore o pari a €50	Spese per omaggi interamente deducibili	<i>Acquisto:</i> Iva indetraibile <i>Cessione:</i> fuori campo art. 2, comma 2, n.4) DPR n. 633/1972
	Beni di costo unitario superiore a €50	Spesa rappresentanza deducibile nei limiti fissati dal D.M. 19/11/2008 (art. 108, comma 2 Tuir)	
Omaggi da soggetti Imprenditori a Dipendenti	Qualunque bene	Spese per prestazioni di lavoro dipendente interamente deducibili	<i>Acquisto:</i> Iva indetraibile <i>Cessione:</i> fuori campo art. 2, comma 2 n.4) DPR n. 633/1972

Di seguito, in sintesi, riepiloghiamo la disciplina riferita agli omaggi di beni la cui produzione o il cui commercio **rientra** nell'attività propria dell'impresa (per attività propria dell'impresa si intende ogni attività compresa nell'ordinario campo di azione dell'impresa, ossia che rientra nell'oggetto proprio ed istituzionale della stessa, e che qualifica ed individua nei confronti dei terzi l'impresa stessa):

SOGGETTI	TIPOLOGIA	IMPOSTE DIRETTE	IVA
Omaggi da soggetti Imprenditori a Clienti/Fornitori	Beni di costo unitario inferiore o pari a €50	Spese per omaggi interamente deducibili	<i>Acquisto:</i> Iva detraibile
	Beni di costo unitario superiore a €50	Spesa rappresentanza deducibile nei limiti fissati dal D.M. 19.11.2008 (art.108 comma 2 Tuir)	<i>Cessione:</i> soggetta ad Iva - con rivalsa Iva: emettere DDT + fattura, ovvero fattura immediata. - senza rivalsa Iva: emettere DDT + a scelta: - autofattura (anche riepilogativa mensile); - annotazione nel Registro omaggi.
Omaggi da soggetti Imprenditori a Dipendenti	Qualunque bene	Spese per prestazioni di lavoro dipendente interamente deducibili	<i>Acquisto:</i> Iva detraibile <i>Cessione:</i> soggetta ad Iva con fattura oppure con autofattura.

2. Omaggi erogati dagli esercenti arti e professioni

I professionisti e gli studi associati che acquistano beni per cederli a titolo di omaggio devono distinguere il trattamento fiscale in relazione al fatto che gli stessi vengano donati a clienti o a dipendenti. Nell'ambito del reddito di natura professionale, il trattamento degli omaggi risulta certamente più semplice, in quanto ci si trova sempre e comunque nella categoria di beni che non fanno parte dell'attività propria dell'impresa.

OMAGGI A CLIENTI/FORNITORI



Il costo sostenuto all'atto dell'acquisto costituisce spesa di rappresentanza, indipendentemente dal valore unitario del bene, e la sua deducibilità è integrale fino al limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo di imposta (oltre tale limite l'importo degli acquisti per omaggi non risulta più deducibile). Gli omaggi di beni acquisiti appositamente a tal fine di valore imponibile inferiore ad € 25,82 scontano la piena detrazione dell'imposta, mentre quelli di valore superiore a € 25,82 sono caratterizzati dalla totale indetraibilità dell'Iva.

OMAGGI A DIPENDENTI



Il costo di acquisto degli omaggi va classificato nella voce "spese per prestazioni di lavoro dipendente" e non nelle spese per omaggi; pertanto, tali costi sono interamente deducibili dalla base imponibile al fine delle imposte dirette. L'Iva è indetraibile.

N.B. Si evidenzia che nel caso di acquisto da parte del professionista di omaggio per il quale è stato esercitato il diritto alla detrazione dell'Iva (è il caso degli omaggi a clienti/fornitori di importo inferiore a € 25,82) la successiva cessione gratuita dovrebbe essere assoggettata ad Iva con emissione alternativa di fattura, autofattura ovvero con la tenuta del registro degli omaggi. Tale tesi deriva dall'interpretazione letterale dell'art. 2 comma 2 n. 4) del D.P.R. n. 633/1972 ove viene enunciata l'esclusione da imposta per le cessioni gratuite di beni non oggetto "dell'attività propria dell'impresa". Aderendo a tale interpretazione è comunque possibile escludere da imposta la successiva cessione gratuita rinunciando alla detrazione all'atto dell'acquisto del bene.