

CIRCOLARE N. 30
16 DICEMBRE 2004

Le cessioni a titolo gratuito e gli omaggi

© Copyright 2004 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, tenuto conto che, ai sensi dell'art. 108 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 menzionata disposizione di indetraibilità, 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, anche alla luce delle predette novità, 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 simile. 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 detraibile 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'indetraibilità 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 indetraibile ai sensi della lettera f) del citato art. 19-bis 1, anche Assonime, con propria circolare n. 29 del 10 maggio 2001, ha osservato 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. L'Associazione ritiene, infatti, che, relativamente a tali acquisti, non dovrebbero assumere rilievo altre eventuali limitazioni alla detrazione, di evidente carattere cautelativo, che presuppongono il consumo diretto dei beni acquisiti.

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 indetraibile 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. In proposito, va opportunamente rilevata l'importanza della citata pronuncia ministeriale che, includendo la predetta fattispecie, relativa ad indetraibilità di carattere oggettivo, tra le ipotesi di cessione gratuita di beni "per i quali non sia stata operata ... la detrazione dell'imposta a norma dell'art. 19", permette di superare il mancato coordinamento normativo tra l'art. 2, comma 2, n. 4) e l'art. 19-bis 1, comma 1, lett. h), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, introdotto dal D.Lgs 2 settembre 1997, n. 313. 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
		<hr/>			
	2) Diversi	a	Cliente	120	
	Omaggi a clienti			100	
	Costi indeducibili fiscalmente			20	

4.1.2	Cessione gratuita con rivalsa I.V.A.					
		1) Cliente	a	Diversi	120	
				Ricavi di vendita		100
				IVA su vendite		20
	2) Omaggi clienti	a 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...".

A tale riguardo è opportuno fare cenno al problema della "indetraibilità per destinazione" dell'IVA assolta sugli acquisti di beni oggetto di propria produzione o commercializzazione da destinare ad omaggio.

Risulterebbe, infatti, favorevole optare per l'indetraibilità IVA "a monte" di tipo volontario sia per evitare la procedura della liquidazione IVA sugli omaggi effettuati, sia per ridurre il carico fiscale ai fini delle imposte dirette derivante dalla indeducibilità dell'IVA liquidata e per la quale non è stata esercitata la rivalsa (si veda sopra).

Tuttavia, in relazione alle condizioni di detraibilità dell'IVA, la lettera della norma – che reca esplicito riferimento a quanto previsto dall'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 – può indurre ad escludere la possibilità per il contribuente di rendere, a propria discrezione, indetraibile l'IVA "a monte" al fine di non incorrere nell'obbligo di assoggettare ad imposta la cessione gratuita di beni. Sembra cioè, che la mancata detrazione dell'IVA debba essere fatta risalire ad un divieto previsto da disposizioni di legge e non alla scelta del contribuente.

L'ASSONIME (circolare 1 agosto 1996 n. 89) è di diverso avviso ritenendo possibile la rinuncia volontaria alla detrazione dell'IVA, e quindi la successiva irrilevanza ai fini IVA della cessione gratuita, nel solo caso di cessione gratuita di beni che hanno formato oggetto di precedenti acquisti e per i quali è agevole l'individuazione dell'IVA che non si porta in detrazione. Secondo ASSONIME "non appare invece parimenti semplice l'individuazione dell'IVA a monte relativa ai singoli beni ordinariamente prodotti e ceduti gratuitamente: in tali casi può essere evidentemente più agevole continuare ad applicare il tributo sulla cessione degli stessi".

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 adottato 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.. A tale ultimo riguardo rimandiamo anche alle considerazioni fatte nell'ultimo capoverso del paragrafo 5. che precede ed in particolare al pronunciamento ASSONIME citato.

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	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	IVA NO	Art. 2, co. 2, nr. 4, DPR 633/72;

		CM 188/E		
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	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.

Si precisa che:

- 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.)

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

Gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente a clienti, fornitori, agenti e così dicendo, ai fini della deducibilità dal reddito d'impresa, costituiscono spese di rappresentanza di cui all'art. 108 co. 2 del TUIR la cui deduzione, sebbene parziale, come più avanti precisato, richiede siano verificate talune condizioni di seguito precisate:

- "certezza" e "oggettiva determinabilità" delle spese;
- "inerenza" delle spese all'attività d'impresa;
- "congruità" delle spese in riferimento ai ricavi dell'impresa.

La certezza ed oggettiva determinabilità implicano l'esistenza delle spese per omaggi e la circostanza che, le medesime, risultino da atti o documenti probatori contenenti gli elementi idonei e necessari ai fini della opportuna quantificazione, quali ad esempio fatture, contratti e così via. Il requisito dell'inerenza, contenuto nell'art. 109 co. 5 del TUIR, prevede, invece, la

deducibilità di spese ed altri componenti negativi se e nella misura in cui i medesimi si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi od altri proventi che concorrono a formare il reddito. Alla luce del menzionato principio, pertanto, un acquisto può essere definito "inerente" quando viene effettuato per finalità imprenditoriali e non per finalità personali dell'imprenditore, dei soci, degli amministratori e così dicendo. Al riguardo il Ministero delle Finanze, ha attribuito ampio significato al concetto, precisando con C.M. del 7 luglio 1983 n. 30, che l'inerenza all'attività d'impresa non presuppone necessariamente un collegamento diretto ed immediato fra costi e ricavi che il medesimo concorre a produrre. Da tale assunto consegue, pertanto, che si rendono deducibili anche i costi e gli oneri sostenuti in proiezione futura, come le spese promozionali e, comunque, tutte quelle spese dalle quali possono derivare ricavi in successione di tempo. Anche gli acquisti di beni da cedere in omaggio a clienti, agenti, e via dicendo possono, quindi, essere considerati "inerenti" all'attività d'impresa, tuttavia, l'esistenza di tale requisito deve essere dimostrata e, se la prova è implicita nel caso di omaggi con impresso il nome della ditta cedente, (per esempio: penne, agende, calendari, calcolatrici, magliette, ecc.), negli altri casi, come precisato con R.M. del 30 novembre 1977 n. 9/1393, può essere fornita mediante indicazione del soggetto beneficiario della cessione gratuita.

La dimostrazione può essere prodotta:

- con l'emissione del documento di trasporto o nota di consegna contenente, tra gli elementi essenziali, anche i dati identificativi del destinatario del bene;
- con annotazione dei predetti destinatari dell'omaggio nel cosiddetto "registro degli omaggi", regolarmente bollato e numerato, che può essere istituito per le cessioni in argomento. Detto sistema, secondo taluni autori, permette, inoltre, di giustificare quegli omaggi che, a causa della "posizione" dei soggetti cui sono destinati, necessitano della dovuta riservatezza.

In mancanza della suddetta prova la spesa per l'acquisto dell'omaggio è fiscalmente indeducibile e, conseguentemente, l'I.V.A. relativa all'operazione, risulta indetraibile. Ulteriore elemento, essenziale per la deduzione dell'acquisto dei beni destinati ad omaggio, è la congruità della spesa sostenuta in riferimento ai ricavi dell'impresa, cui l'ammontare stesso va rapportato.

La misura della deducibilità delle spese di rappresentanza, una volta stabiliti i criteri che ne permettono l'attuazione, è regolata dall'108 co. 2 del D.P.R. 917/86, che così recita: "... *Le spese di rappresentanza sono ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare e sono deducibili per quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi. 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, e i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili. Le predette limitazioni **non** si applicano ove le spese di rappresentanza siano riferite a beni di cui al periodo precedente di valore unitario non eccedente euro 25,82*".

Vale la pena osservare, con riferimento ai menzionati beni di valore unitario non eccedente euro 25,82, che l'eventuale I.V.A. oggettivamente indetraibile relativa all'acquisto, si cumula, ai fini delle imposte dirette, con il costo del bene, che potrebbe in tal modo superare la franchigia divenendo parzialmente deducibile.

2. Beni destinati ad essere ceduti gratuitamente ai dipendenti

Ai fini delle Imposte dirette, i beni ceduti in omaggio a dipendenti sono deducibili per il correlato disposto degli artt. 95 e 51 co. 2 lett. b) del TUIR, infatti:

- ai sensi dell'art. 51 co. 2 lett. b), 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;
- ed inoltre, ai fini dell'art. 95 primo comma, *"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..."*.

Le erogazioni liberali di modico valore, in occasione di festività, quali ad esempio panettone e spumante natalizi, pur non costituendo reddito in capo ai lavoratori dipendenti, nel limite della franchigia indicata, sono, pertanto, deducibili dal reddito d'impresa.

Irap

I beni oggetto di cessione gratuita (voce B6 del conto economico civilistico) ai fini IRAP seguono il regime di deducibilità individuato dall'art. 108 co. 2 del TUIR. I componenti positivi e negativi dell'imposta regionale, com'è noto, devono essere assunti in conformità delle norme del testo unico e dell'applicazione di esse in sede di dichiarazione dei redditi.

I costi dei beni ceduti gratuitamente a dipendenti, sono deducibili ai fini I.R.A.P. sia perché l'art. 11 comma 2 del D.Lgs. n. 446/1997 prevede che le somme erogate a terzi per l'acquisizione di beni e servizi destinati alla generalità dei dipendenti vanno in ogni caso escluse dai costi indeducibili ai fini IRAP (cfr. anche C.M. 26 luglio 2000 n. 148/E punto 2.2.2), sia perché classificati nella voce B6 del conto economico come indicato anche dalla C.M. del 4 giugno 1998 n. 141/E.

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.