

Omaggi natalizi

Gentile cliente, in occasione dell'approssimarsi delle festività natalizie, riteniamo utile ricordarLe il **trattamento fiscale degli omaggi** a clienti e/o dipendenti, che negli ultimi anni non ha subito particolari modifiche, se non quelle derivanti dall'introduzione delle nuove regole di deducibilità delle spese di rappresentanza disposte dalla Finanziaria 2008 (legge 244/2007) e dettate con il decreto ministeriale del 19 novembre 2008. Nella presente informativa dedicheremo una analisi anche della quantificazione della base imponibile IVA delle cessioni gratuite.

Il trattamento IRPEF/IRES

Il trattamento fiscale degli omaggi per le imprese ha subito modifiche a seguito dell'introduzione delle **nuove regole di deducibilità delle spese di rappresentanza disposte dalla Finanziaria 2008** (legge 244/2007) e dettate con il **decreto ministeriale del 19 novembre 2008**.

Fino al 2007, le spese sostenute per i beni distribuiti gratuitamente erano qualificate di rappresentanza, con possibilità di deduzione integrale se di valore unitario non superiore a 25,82 euro. Se il bene superava tale soglia, la deducibilità delle spese era limitata ad un terzo del loro ammontare, da ripartire in cinque quote costanti nell'esercizio in cui erano state sostenute e nei quattro successivi.

Dal 2008, invece, il riformulato articolo 108, comma 2, del Tuir, riconosce la deducibilità piena delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente se di valore unitario non superiore a 50 euro.

OSSERVA

Ricordiamo che secondo quanto stabilito dall'**art. 108, comma 2, del D.P.R. 917/86 sono spese di rappresentanza:**

→ *"quelle rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a € 50".*

Quando il valore unitario dei beni dati in omaggio supera il limite di € 50, si applicano le regole sulle spese di rappresentanza, che ne prevedono la deducibilità nel periodo d'imposta in cui sono

sostenute, in base ai ricavi e proventi della "gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo". In pratica, **le spese di rappresentanza possono essere dedotte entro un determinato importo** ("plafond di deducibilità") **pari:**

- **all'1,3%** dei ricavi e altri proventi fino a 10 milioni di euro
- **allo 0,5%** dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10 milioni e fino a 50 milioni di euro
- **allo 0,1%** dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 50 milioni di euro.

IMPRESE – DEDUCIBILITA'

Deducibilità Se il **bene è di costo inferiore o pari ad €. 50,00** il costo è **interamente deducibile**.

Se il costo del bene è **superiore a €. 50,00** la spesa è deducibile completamente nell'anno di sostenimento se l'ammontare, assieme a quello delle altre spese di rappresentanza inerenti, sarà inferiore ai limiti di congruità previsti dal Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 19 novembre 2008.

Per essere qualificate di rappresentanza e, quindi, risultare **deducibili secondo il criterio sopra esposto**, le spese, effettivamente sostenute e documentate, devono possedere alcune caratteristiche. **Requisito essenziale** è, innanzitutto, la loro gratuità per il destinatario del bene (o del servizio), ossia da parte di quest'ultimo non vi deve essere corrispettivo o una specifica controprestazione. Dopo di che, **vanno rispettati i principi di inerenza e congruità:**

- **le spese devono essere finalizzate alla promozione sul mercato dei beni** (o servizi) **dell'azienda;**
- **perseguire finalità di pubbliche relazioni, ed essere ragionevoli in funzione dell'obiettivo di generare benefici economici per l'impresa** ovvero coerenti rispetto alle pratiche e agli usi commerciali propri del settore in cui opera l'azienda.

Quando **l'omaggio è composto da più beni**, **il limite di 50 euro va riferito al valore complessivo dell'omaggio** e non a quello dei singoli beni che lo compongono.

OSSERVA

Il **valore unitario del bene** è inteso come costo complessivo di acquisto o di produzione e comprende gli oneri accessori di diretta imputazione (spese di trasporto, IVA eventualmente indebitabile). Esso va riferito **al bene nel suo complesso, anche se i beni che lo compongono sono utilizzabili autonomamente.**

Un esempio tipico è quello del cesto natalizio che comprende una serie di beni, il cui singolo valore è sotto i 50 euro, ma che complessivamente superano il tetto indicato per la deducibilità integrale. Inoltre, dal momento che il cesto va considerato come un unico omaggio dal valore complessivo superiore ai 50 euro, va applicata la regola del "plafond di deducibilità".

Per determinare il valore unitario da non superare ai fini della piena deduzione degli omaggi, **non rientranti nell'attività propria dell'impresa, deve essere sommata all'imponibile anche l'eventuale imposta indetraibile** e quindi è richiesta particolare attenzione all'aliquota Iva applicata in fattura.

Ai fini dell'integrale deducibilità del costo d'acquisto dell'omaggio, **l'imponibile I.V.A. non dovrà superare:**

- € 48,08 se l'aliquota I.V.A. applicata è del 4%,
- € 45,45 se l'aliquota applicata è del 10%
- € 41,67 se l'aliquota applicata è del 20%.

Omaggio costituito da una prestazione di servizio

Riteniamo opportuno precisare che nel caso in cui l'omaggio sia costituito da **una prestazione di servizi** (es. il biglietto di uno spettacolo teatrale) anche se il valore unitario è non superiore a € 50 **non è possibile dedurre integralmente** il costo perché la norma consente la deduzione solo in caso di distribuzione di beni.

Gli omaggi per le imprese – Trattamento IVA

Per quanto riguarda il trattamento ai fini Iva, per i beni ceduti a titolo di omaggio va fatta una distinzione:

- **beni prodotti o commercializzati dall'impresa e, quindi, rientranti nella propria attività;**
- **beni diversi cioè non aventi alcuna attinenza con l'attività esercitata dall'impresa.**

I beni ceduti a titolo gratuito, la cui produzione o il cui commercio **NON rientra** nell'attività di impresa, sono soggetti ad un trattamento I.V.A. differenziato a seconda del loro valore unitario:

- in caso di valore unitario **superiore a € 25,82**, l'imposta assolta all'atto dell'acquisto è **indetraibile** (art. 19-*bis*1, comma 1, lettera *h*, DPR 633/72) e la successiva cessione è irrilevante (non va fatturata perché operazione "fuori campo I.V.A."). In questo caso, l'I.V.A. rappresenta un onere aggiuntivo al costo dell'omaggio;

→ in caso di valore unitario **NON superiore a € 25,82** (art. 19-bis1, comma 1, lettera h, DPR 633/72), l'imposta assolta all'atto dell'acquisto è **detraibile e la successiva cessione omaggio è fuori campo I.V.A.**

Vi è quindi un disallineamento tra il limite vigente ai fini I.V.A. e quello pari ad € 50 previsto ai fini delle imposte sui redditi.

Quanto sopra vale anche nell'ipotesi in cui i beni, di costo unitario non superiore a € 25,82, siano costituiti da **alimenti e bevande** (spumante, panettone, torrone, ecc.). E' stato, infatti, specificato che, benché la lett. f) dell'art. 19-bis 1 preveda in generale l'indetraibilità dell'IVA relativa all'acquisto di alimenti e bevande, **è consentita la detrazione per detti beni di costo unitario non superiore a € 25,82** nel caso in cui gli stessi, destinati ad essere ceduti a titolo gratuito, **rientrano fra le spese di rappresentanza** per le quali trova applicazione la citata lett. h)(cfr. Circolare 19.6.2002, n. 54/E l'Agenzia delle Entrate).

Per quanto concerne i beni ceduti a titolo gratuito, la cui produzione o il cui commercio **rientra nell'attività di impresa**, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito con la *Circolare n. 188/E del 16.07.98* che tali omaggi **NON** costituiscono **spese di rappresentanza**, anche in considerazione della difficoltà di conoscere al momento dell'acquisto quale sarà la destinazione finale. Tuttavia il citato Decreto 19.11.2008 **non differenzia tra "beni oggetto dell'attività" e "beni non oggetto dell'attività"** con la conseguenza che possono essere spese di rappresentanza sia quelle sostenute per gli uni che per gli altri beni.

La differenziazione tra beni oggetto e non oggetto dell'attività continua ad avere rilevanza ai fini IVA ai sensi del citato art. 2, comma 2, n. 4), per il trattamento da riservare alla cessione gratuita. In base a tale articolo, infatti, la **cessione gratuita di un bene oggetto dell'attività** costituisce una **cessione rilevante ai fini IVA, a meno che l'imposta relativa all'acquisto non sia stata detratta.**

Da quanto sopra deriva che, ai fini I.V.A., il comportamento per i beni ceduti a titolo gratuito, la cui produzione o il cui commercio **rientra nell'attività di impresa**, sarà il seguente:

- indipendentemente dal fatto che la **spesa relativa al bene che si intende omaggiare possa o meno essere qualificata come spesa di rappresentanza**,
- **l'impresa ha la possibilità di scegliere di non detrarre l'IVA a credito relativa all'acquisto** dei beni oggetto dell'attività e destinati ad essere ceduti come omaggio,

- ✓ al fine di **non assoggettare ad IVA la successiva cessione gratuita**;

- **se si ritiene che la spesa relativa al bene oggetto dell'attività ceduto gratuitamente possa essere** qualificata "spesa di rappresentanza",
 - **I'IVA a credito è detraibile solo per i beni di costo unitario non superiore a € 25,82** ai sensi del citato art. 19-bis 1, lett. h),
 - ✓ mentre **la cessione del bene è rilevante ai fini IVA indipendentemente dal valore dello stesso** ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 4) del DPR 633/72, ferma restando l'esclusione da IVA della cessione gratuita se non è stata detratta l'IVA sull'acquisto;

- **se si ritiene che la spesa relativa al bene oggetto dell'attività ceduto gratuitamente NON possa essere** qualificata "spesa di rappresentanza",
 - **I'IVA a credito è detraibile a prescindere dall'importo**
 - ✓ **la cessione gratuita è rilevante ai fini IVA** indipendentemente dal valore del bene, ferma restando la possibilità di "rinunciare" alla detrazione escludendo così dall'IVA la cessione gratuita.

Pertanto, il cedente può in alternativa:

- ➔ emettere autofattura, indipendentemente dal valore del bene, assoggettando ad I.V.A. il bene ceduto **in base al suo prezzo di acquisto o di costo alla data di effettuazione dell'operazione** e non più secondo il valore normale così come modificato dalla *Legge Comunitaria 2008 (Legge n. 88/09)* a decorrere dal 27 settembre 2009 (questa soluzione privilegia la delicatezza nei confronti del destinatario dell'omaggio);

- ➔ **emettere regolare fattura con applicazione dell'imposta e non applicare la rivalsa dell'I.V.A.** (inserendo in fattura la seguente dicitura: "*Cessione gratuita ai sensi dell'art.2, comma 2, n.4), del DPR n.633/1972 senza obbligo di rivalsa I.V.A. ai sensi dell'art. 18, comma 3, del DPR n.633/1972*");

OSSERVA

Per documentare l'operazione, **in assenza di rivalsa**, l'impresa può scegliere di:

- ➔ emettere una **fattura con applicazione dell'IVA, senza però addebitare la stessa al cliente**, specificando che trattasi di "*omaggio senza rivalsa dell'IVA ex art. 18, DPR n. 633/72*";

Studio Bombardieri

STUDIO DI CONSULENZA AZIENDALE

→ emettere un'**autofattura** in unico esemplare, con indicazione del valore dei beni come sopra individuato (prezzo di acquisto o di costo), dell'aliquota e della relativa imposta, specificando altresì che trattasi di "*autofattura per omaggi*". La stessa può essere:

- ✓ singola per ciascuna cessione ("autofattura immediata");
- ✓ globale mensile per tutte le cessioni effettuate nel mese ("autofattura differita").

L'emissione del **ddt**, necessaria per avvalersi della fatturazione o autofatturazione differita, è consigliabile anche qualora venga emessa l'autofattura immediata, al fine di identificare il destinatario e **provare l'inerenza** del costo con l'attività dell'impresa;

→ tenere il **registro degli omaggi**, sul quale annotare l'ammontare complessivo delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno, distinte per aliquota.

→ **emettere regolare fattura con applicazione dell'imposta e applicare la rivalsa dell'I.V.A.**

Cordiali Saluti
Studio Bombardieri