Premessa

Come di consuetudine, in prossimità delle festività natalizie, molte aziende e professionisti effettuano omaggi al fine di gratificare i migliori clienti o fornitori o per ringraziare i propri dipendenti della collaborazione prestata. Negli ultimi anni, accanto ai tradizionali cesti natalizi o gadget con il logo aziendale hanno preso spazio altre forme di gratificazione quali, a esempio, i cofanetti o buoni-regalo di altra natura. In via generale, l'art. 85 co. 2 del TUIR prevede che si comprenda tra i ricavi il valore normale dei beni assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. Il trattamento fiscale degli omaggi è differenziato ai fini Iva, Irpef/Ires e Irap in ragione di aspetti di natura soggettiva e di tipo oggettivo.

In particolare, la distinzione è fatta in base:

- alla tipologia del bene omaggiato (oggetto o meno dell'attività esercitata) e
- del soggetto destinatario dello stesso (cliente o dipendente).

In particolare, la Circolare n. 25/364695 del 3 agosto 1979 ha chiarito che per "beni oggetto dell'attività propria dell'impresa" devono intendersi quelli il cui impiego qualifica e realizza l'attività normalmente esercitata (commercio, lavorazione, noleggio, locazione finanziaria ecc.) e che per "attività propria dell'impresa" si deve ritenere, quella che normalmente ed abitualmente viene esercitata dall'imprenditore e non quindi quella svolta in maniera occasionale o, comunque, di scarsa rilevanza nell'ambito dell'impresa.

Inoltre, nella **Circolare n. 188/E/1998**, è stato chiarito che "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".

A tal proposito, in via preliminare, appare utile precisare cosa si intende per spese di rappresentanza. Sia ai fini IVA che delle II.DD. si deve fare riferimento all'articolo 1, comma 1, del D.M. 19 novembre 2008 che definisce come spese di rappresentanza le spese inerenti:

- le 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

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

dell’obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l’impresa, ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore.

Aspetti IVA per le imprese

Gli omaggi concessi ai propri clienti, oltre ad essere ritenuti spese di rappresentanza, costituiscono cessioni gratuite rientranti nell’ambito di applicazione dell’articolo 2, comma 2, n. 4), del D.p.r. 633/1972, il quale afferma che costituiscono cessioni di beni “le cessioni gratuite di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell’attività propria dell’impresa se di costo unitario non superiore ad euro cinquanta e di quelli per i quali non sia stata operata, all’atto dell’acquisto o dell’importazione, la detrazione dell’imposta a norma dell’articolo 19, anche se per effetto dell’opzione di cui all’articolo 36-bis”.

Pertanto, non rilevano ai fini dell’applicazione dell’imposta le cessioni di beni che non sono oggetto dell’attività d’impresa e che abbiano un valore unitario inferiore ad Euro 50. Inoltre, sono escluse dalla categoria delle cessioni di beni, quelle gratuite per le quali non sia stata operata, all’atto dell’acquisto o della importazione, la detrazione dell’imposta.

LEGGENDO IN MODO COMBINATO L’ART. 2 E L’ART. 19-BIS1 DEL DECRETO IVA EMERGE CHE:

PER I BENI DI **COSTO UNITARIO SUPERIORE A EURO 50**:

L’IVA ASSOLTA SULL’ACQUISTO È INDETRAIBILE, MENTRE LA SUCCESSIVA CESSIONE GRATUITA È IRRILEVANTE AI FINI IVA (FUORI CAMPO IVA);

PER I BENI DI **COSTO UNITARIO NON SUPERIORE A EURO 50**

L’IVA ASSOLTA SULL’ACQUISTO È DETRAIBILE, MENTRE LA SUCCESSIVA CESSIONE GRATUITA È IRRILEVANTE AI FINI IVA.

Valore del bene	**IVA sull’acquisto**	**IVA sulla cessione**
Costo < € 50	IVA detraibile	Cessione Fuori campo IVA
Costo > € 50	IVA indetraibile	Cessione Fuori campo IVA

Gli omaggi effettuati possono riguardare sia un unico bene che una pluralità di beni che costituiscono un unico omaggio, come per esempio il cesto natalizio. In questo caso, anche se i beni che unitariamente compongono l’omaggio sono di valore

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

unitario inferiore al limite di Euro 50, va considerato l'omaggio nella sua interezza.

Aspetti IVA per i lavoratori autonomi

Le regole richiamate all'articolo 2, comma 2, n. 4 del D.p.r. 633/1972, ovvero di irrilevanza delle cessioni gratuite di beni:

- non oggetto dell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore a Euro 50; ovvero:
- per i quali non sia stata detratta l'imposta all'atto dell'acquisto.

Non paiono applicabili ai lavoratori autonomi, in quanto c'è un espresso riferimento normativo all'attività d'impresa. Pertanto, per questi soggetti, sono da assoggettare ad IVA tutte le cessioni gratuite, anche di valore inferiore ad Euro 50. Rimane, però, la possibilità di non detrarre l'IVA al momento dell'acquisto dei beni che saranno oggetto di omaggio. In questo modo la successiva cessione non sarà rilevante ai fini IVA.

Aspetti IVA per gli omaggi ai dipendenti

Gli omaggi effettuati nei confronti di lavoratori dipendenti, come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 34/E/2017, non sono considerabili come spese di rappresentanza, in quanto manca la finalità promozionale della cessione. Pertanto, l'Iva relativa ai beni destinati ai dipendenti è indetraibile per mancanza di inerenza con l'esercizio dell'impresa, arte o professione ex articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972, a prescindere dall'ammontare del costo.

La successiva cessione rientra nel novero delle operazioni menzionate dal già citato articolo 2, comma 2, n. 4 del Decreto IVA e sarà da considerarsi irrilevante ai fini della determinazione dell'imposta.

Tipologia di bene	**IVA sull'acquisto**	**IVA sulla cessione**
Non oggetto dell'attività	IVA indetraibile	Cessione Fuori campo IVA

Aspetti IVA su alimenti e bevande

L'Agenzia delle Entrate, nella **Circolare n. 54/E/2002**, ha spiegato come non operi la limitazione alla detrazione oggettiva di alimenti e bevande prevista dall'articolo 19-bis1 del D.p.r. 633/1972 nel caso in cui siano ceduti come beni omaggio. In

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

particolare, affinché non operi questa indetraibilità è necessario che gli alimenti e bevande (esempio pandoro, spumante, ecc) siano ceduti come omaggio, siano considerati come spese di rappresentanza ed abbiano un costo unitario inferiore ad Euro 50.

ESEMPIO: Alfa Srl acquista, per il periodo natalizio, acquista 60 cesti natalizi. Ogni cesto è composto da un pandoro artigianale del valore di Euro 15 e da una bottiglia di prosecco del valore di Euro 13. Dato che il valore complessivo di Euro 28 è inferiore al limite di Euro 50, l'IVA pagata al momento dell'acquisto è detraibile senza particolari limitazioni e la successiva cessione non è rilevante ai fini IVA.

Beni oggetto dell'attività d'impresa

Per quanto concerne l'aspetto IVA risulta importante definire se il bene o i beni oggetti di omaggio si possono qualificare come spesa di rappresentanza o meno. Infatti, in caso affermativo l'IVA a credito è detraibile solo per i beni di costo unitario non superiore a Euro 50 ai sensi dell'articolo 19-bis1, lettera h), del D.p.r. 633/1972, mentre la cessione del bene sarà sempre rilevante ai fini IVA in quanto l'articolo 2 del citato decreto non è applicabile. Nel caso in cui non sia qualificabile come spesa di rappresentanza l'IVA a credito è detraibile, mentre la cessione rilevante ai fini IVA.

Riguardo questo aspetto a importante sottolineare che il soggetto passivo che pone in essere l'operazione può sempre optare per non detrarsi l'IVA al momento dell'acquisto, in modo da rendere la successiva cessione gratuita irrilevante ai fini IVA.

Nel caso in cui l'omaggio sia rilevante ai fini IVA la base imponibile, ai sensi di quanto disposto dall'articolo 13 del D.p.r. 633/1972, sarà costituita "dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni".

Inoltre, bisogna tener presente che, ai sensi dell'articolo 18 del Decreto IVA, non è obbligatorio esercitare la il diritto di rivalsa qualora la cessione sia rilevante ai fini IVA. E nella pratica, per questioni principalmente di immagine, è raro che venga esercitata.

Nel caso in cui non venga posto in essere il diritto di rivalsa ci si trova di fronte a tre possibili alternative:

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

- Viene emessa fattura con IVA indicando la dicitura “omaggio senza rivalsa IVA ex articolo 18 del D.p.r. 633/1972”. In questo caso l’IVA non verrà addebitata al cliente;

ESEMPIO FATTURA SENZA APPLICAZIONE RIVALSA

Ditta Alfa Spa

Spett.

Beta srl

Fattura n. 22 del 22/10/2017

Bene omaggio n. ……

Imponibile	€ 200,00
IVA 22%	€ 44,00
Totale fattura	**€ 0,00**

Omaggio senza rivalsa IVA ex articolo 18 del D.p.r. 633/1972

- Viene emessa un’autofattura con il valore del corrispettivo rilevato sulla base delle regole dell’articolo 13 del D.p.r. 633/1972 e l’indicazione dell’imposta. In questo caso sarebbe opportuno indicare anche che si tratta di “autofattura per omaggi”.

ESEMPIO AUTOFATTURA PER OMAGGI

Ditta Alfa Spa

Autofattura per omaggi del 22/10/2017

Imponibile	€ 200,00
IVA 22%	€ 44,00
Totale fattura	**€ 0,00**

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

Autofattura per omaggi

- Si tiene un registro specifico degli omaggi, nel quale viene annotato l'ammontare complessivo delle cessioni gratuite poste in essere in ciascun giorno, suddividendole sulla base della relativa aliquota IVA.

Aspetti relativi alle imposte dirette

Ai fini delle imposte dirette, come già anticipato, i costi sostenuti per quei beni che saranno successivamente ceduti in omaggio vanno ricompresi tra le spese di rappresentanza, secondo il disposto dell'articolo 108, comma 2, del D.p.r. 917/1986 (TUIR). Secondo questa disposizione normativa le spese in oggetto sono deducibili dal reddito sia di impresa che di lavoro autonomo se rispondono a requisiti di inerenza e congruità stabiliti dal D.M. 19 novembre 2008. Oltre a questi due requisiti vi sono dei limiti quantitativi da rispettare ai fini della deducibilità di queste particolari spese.

RICAVI GESTIONE CARATTERISTICA (A1 E A5 DI CONTO ECONOMICO)	**IMPORTO MASSIMO DEDUCIBILE**
Fino a 10 milioni di €	**1,5%**
Parte eccedente i 10 milioni fino a 50 milioni di €	**0,6%**
Parte eccedente i 50 milioni di €	**0,4%**

ATTENZIONE: Al fine della verifica del limite di Euro 50, come per le imposte indirette occorre fare riferimento all'omaggio nella sua interezza se composto da una pluralità di beni di valore unitario inferiore al limite.

Il D.M. in oggetto fornisce anche alcuni esempi di spese di rappresentanza inerenti, come:

a) le spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa;

b) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose;

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

c) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;

d) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa;

e) ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda a criteri di inerenza.

Aspetti reddituali relativi agli omaggi ai dipendenti

Dal punto di vista delle imposte sui redditi, gli omaggi ai dipendenti rientrano nel novero delle erogazioni liberali, distinguendo tra:

- erogazioni in denaro;
- erogazioni in natura;

Le erogazioni in denaro saranno sicuramente imponibili e costituiranno reddito di lavoro dipendente mentre quelle in natura rientrano nel campo di applicazione dell'articolo 51, comma 3 del TUIR. In particolare, secondo questa disposizione normativa i beni ceduti (ed i servizi prestati) nei confronti di lavoratori dipendenti non sono imponibili se di valore non superiore ad Euro 258,23. Pertanto, se l'omaggio avesse un valore superiore alla franchigia prevista questo concorrerebbe interamente alla formazione del reddito in capo al dipendente. Ciò significa che se un'azienda decidesse di omaggiare i propri dipendenti con una strenna del valore di Euro 300 questa contribuirà interamente a formare il reddito di lavoro dipendente.

Cena aziendale

Le spese sostenute per l'organizzazione di feste e ricevimenti in generale organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o festività religiose o nazionali sono da considerare:

- **spese di rappresentanza** se all'evento sono presenti, oltre ai dipendenti, anche soggetti terzi rispetto all'impresa. In questo caso il costo è deducibile nel limite del 75% della spesa sostenuta nel rispetto delle soglie precedentemente illustrate in relazione alle spese di rappresentanza;
- **liberalità a favore dei dipendenti** (e non spese di rappresentanza!) se all'evento sono presenti esclusivamente dipendenti dell'impresa. In tale caso il

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

costo è deducibile nel limite del 75% della spesa sostenuta e nell’ulteriore limite del 5 per mille dell’ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

In entrambi i casi l’imposta sul valore aggiunto è indetraibile in quanto relativa ad un costo per i dipendenti che non possiede il requisito dell’inerenza con l’esercizio dell’impresa.

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/