Le cessioni gratuite di beni: aspetti operativi e contabili

di Enrico Larocca

Pubblicato il 26 Novembre 2011

La problematica degli omaggi nel periodo pre-natalizio pone la necessità di risolvere alcune questioni di carattere fiscale, sia in ambito IVA sia in ambito imposte dirette, avendo riguardo tanto alla qualificazione del tipo di cessione gratuita posta in essere, quanto alle modalità di svolgimento delle stesse, considerando anche gli aspetti collegati alla natura del bene ceduto gratuitamente che potrebbe essere bene normalmente commercializzato dall'impresa o bene estraneo all'attività imprenditoriale.

Cessioni gratuite di beni: aspetti generali

Il problema della cessione gratuita di beni, ha sempre trovato divisa la dottrina aziendalistica tra coloro che ritenevano non esserci obblighi contabili in rapporto alle cessioni gratuite di beni, per assenza di variazioni originarie (leggasi finanziarie) che misurassero le corrispondenti variazioni economiche derivate e coloro che, invece, ne sostengono la necessaria rilevazione, specie nelle cessioni gratuite a titolo di sconto, premio o abbuono che determinano riduzioni nei corrispondenti ricavi. La questione va dunque affrontata avendo riguardo sia agli aspetti civilistico-contabili che l'operazione provoca, sia agli aspetti fiscali della stessa.

Profili fiscali delle cessioni gratuite di beni

Le cessioni di beni senza corrispettivo, vanno distinte in diverse ipotesi, le cui norme sono differentemente trattate dal D.P.R. n. 633/72. In particolare si tratta delle:

- cessioni gratuite di beni a titolo di omaggio (art. 2, co. 2 n. 4 D.P.R. n. 633/72);
- cessioni gratuite di campioni di modico valore appositamente contrassegnati (art. 2, co. 3, lett. d);

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- cessioni di beni a titolo di sconto, abbuono o premio (art. 15, co. 1, n. 2 D.P.R. n. 633/72);
- cessioni gratuite per beneficienza ed assistenza (art. 10, nn. 12 e 13 D.P.R. n.633/72);
- cessioni gratuite di opere librarie e donazioni informatiche (art. 54, L. 342/2000)

Volendo schematizzare la normativa iVA di riferimento, è possibile riassumerla nella seguente tabella: Le cessioni di beni senza lo specifico pagamento di un corrispettivo sono così disciplinate dalla norma Iva:

1. **cessioni a titolo di sconto, premio o abbuono;**
2. **cessioni gratuite.**

Qui di seguito sono illustrati i suindicati casi: 1) Cessione gratuita di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa1. Allorché i beni ceduti gratuitamente rientrano nell'attività propria dell'impresa, la normativa IVA prevede i seguenti casi: a. Cessione di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati. L'art. 2 lettera d), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, stabilisce che la cessione di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati (es.: medicinali per medici, libri per eventuali adozioni, ecc.) non sono considerate cessioni ai fini Iva. Tali operazioni, non estrinsecandosi in uno scambio monetario tra l'azienda ed economie esterne, non sono rilevate per il calcolo del reddito indistintamente riferito alla gestione: il concorso alla formazione del reddito d'esercizio dei costi di tali beni ceduti gratuitamente avviene indirettamente. In sostanza, a fine esercizio affluiranno minori ricavi al Conto Economico o minori valori appariranno attribuiti alle rimanenze finali di prodotti: corrispondentemente, in Dare del Conto Economico apparirà indistintamente il costo di produzione degli articoli ceduti gratuitamente; b. Cessione gratuita di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa. L'art. 2, co. 2 n. 4) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, stabilisce che sono soggette ad IVA le cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa. Tali cessioni di beni (es.: gli omaggi dei beni di propria produzione fatti alle persone che visitano lo stabilimento, ai clienti o ad altre persone, ecc.) sono così caratterizzate:

- devono essere assoggettate ad IVA;
- l'IVA deve essere calcolata sul valore normale del bene;
- l’esercizio della rivalsa dell'IVA non è obbligatorio (art. 18, co.3, D.P.R. n. 633/1972). Si ricordi, a tal riguardo, che a norma dell’art. 99 del TUIR le imposte per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, come le imposte sul reddito, non sono fiscalmente deducibili.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Beni ceduti a titolo di sconto

Nelle campagne di vendita, spesso in sostituzione di uno sconto in denaro, alcune aziende usano concedere ai propri clienti sconti sotto forma di quantità aggiuntive gratuite dello stesso prodotto oggetto della fornitura ovvero di quantità gratuite di altri prodotti commercializzati dall'impresa2. Nella prassi aziendale, la prima soluzione va sotto il nome di "13° pezzo". Il prezzo di vendita, include anche quello riferito ai prodotti ricevuti gratuitamente e normalmente l'IVA su tali pezzi aggiuntivi (ovviamente non esposta separatamente ma semplicemente implicita nella fornitura) è detraibile, salvo che si tratti di prodotti con IVA oggettivamente indetraibile ai sensi dell'art. 19 DPR 633/72.

Cessioni gratuite per beneficienza

Le cessioni gratuite di beni a titolo di elargizione liberale , sono esenti da IVA ai sensi dell'art. 10, nn. 12 e 13, DPR n. 633/72, se poste in essere nei confronti di Enti non profit e nei confronti di soggetti colpiti da calamità naturali. In particolare, i prodotti alimentari non più commercializzati o non più idonei alla commercializzazione perché prossimi alla scadenza naturale, se ceduti a titolo gratuito, si considerano distrutti agli effetti dell'IVA (in tal senso si veda la L. n. 133/1999). Cessioni gratuite di prodotti editoriali e dotazioni informatiche I prodotti editoriali e le dotazioni informatiche non più commercializzate o non più commercializzabili, se ceduti gratuitamente ad Enti pubblici, scuole, case di detenzione, enti religiosi, si considerano a tutti gli effetti "beni distrutti" (art. 54 L. n. 342/2000 e D.M. 264/2001).

Cessioni gratuite a seguito di accordo transattivo

Nel caso di restituzione gratuita di beni, a seguito di accordo transattivo che preveda che la merce venga consegnata ad un terzo soggetto, rispetto alle parti coinvolte (acquirente e venditore), l'operazione va considerata imponibile ai sensi dell'art. 2, co. 2, n. 4) D.P.R. n. 633/72. Trattandosi di cessione gratuita, l'esercizio della rivalsa ai sensi dell'art. 18 D.P.R. n. 633/72, è facoltativo e la base imponibile dell'operazione, è costituita dal valore normale dei beni ceduti gratuitamente. Se viene esercitata la rivalsa, il terzo cessionario ha diritto alla detrazione dell'I.V.A. (R.M. n. 205/E/2009).

Autoconsumo interno ed esterno

A norma dell'articolo 2, co. 2 n. 5) del DPR n. 633/72, la destinazione dei beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore o di coloro i quali esercitano un'arte o una professione o ad altre finalità estranee all'impresa o all'esercizio della professione, anche se determinata da cessazione

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

d'attività, escluse le operazione per le quali non è stata detratta all'atto dell'acquisto IVA, sono considerate cessioni di beni, da tassare in base al valore normale dei beni oggetto dell'autoconsumo; sono assoggettate alle stesse regole innanzi indicate (art. 2, co. 2 n.6 DPR n. 633/72), le assegnazioni di beni fatte ai soci dalle società, a qualunque titolo, comprese le operazioni dello stesso tipo poste in essere da enti privati e pubblici, da consorzi ed altre associazioni senza personalità giuridica. Trattasi di ipotesi, entrambe, di "autoconsumo esterno" che pongono l'imprenditore o il professionista che "consuma" beni acquistati in regime d'impresa o nell'esercizio della professione, sullo stesso piano del soggetto privato che acquista beni per il consumo familiare, per evitare situazioni di iniquità fiscale. Diverso, invece, è il caso del trattamento IVA relativo "all'autoconsumo interno", che si verifica quando il prelievo di beni è finalizzato all'uso nel normale ciclo produttivo dell'impresa o della professione, fatto che accade quando ad esempio, l'imprenditore edile preleva dal magazzino i materiali necessari per la costruzione di un opera che gli è stata appaltata. In questi casi, non ricorre l'operazione di assoggettamento ad IVA, poiché il ciclo si chiuderà con l'emissione della fattura relativa ai corrispettivi maturati per l'opera appaltata ultimata.

Contributi ricevuti

Anche i contributi ricevuti, nel quadro dell'assunzione di un' obbligazione di: fare, non fare, dare o permettere, sono assoggettati ad IVA (si pensi ad esempio, ai contributi ricevuti dall'aziende di autotrasporto regionali o urbane per l'esercizio dell'attività di autotrasporto passeggeri, con prezzi inferiori a quelli di mercato). In questi casi, il contributo erogato dall'ente regionale o dall'amministrazione comunale, va assoggetto ad IVA, in quanto ha natura di contributo integrativo dei prezzi di vendita dei biglietti di trasporto. Se, invece, il contributo erogato dall'Ente pubblico non ha natura di corrispettivo di una prestazione sinallagmatica, ma lo stesso viene erogato per mettere a disposizione dei fondi per l'attuazione di finalità di carattere generale, lo stesso è da considerarsi fuori dal campo di applicazione dell'IVA. E' possibile riassume in una tabella le varie ipotesi di beni ceduti in omaggio distinguendo3:

TIPO DI BENE CEDUTO IN OMAGGIO	**PROBLEMATICHE IVA**			**PROBLEMATICHE IRPEF - IRES**
	ACQUISTO	CESSIONE	ADEMPIMENTI	

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Omaggi di beni che non costituiscono oggetto della produzione o del commercio dell'impresa di importo non superiore a 25,82 (compresi alimenti e bevande)	IVA detraibile (art. 19 bis1 lett. h) DPR 633/72	Fuori campo IVA (art. 2, n. 4) DPR n. 633/72	Nessun adempimento	Interamente deducibili (art. 108 co. 2) TUIR)
Omaggi di beni che non costituiscono oggetto della produzione o del commercio dell'impresa di importo superiore a 25,82 (compresi alimenti e bevande)	IVA non detraibile (art. 19 bis1 lett. h) DPR 633/72	Fuori campo IVA (art. 2, n. 4) DPR n. 633/72	Nessun adempimento	Deducibili nel periodo di sostenimento, se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del MiniFinanze, in funzione di 1) natura e destinazione degli stessi; 2) volume dei ricavi dell'attività caratteristica; attività internazionale dell'impresa art. 108 TUIR

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Beni ceduti gratuitamente ai dipendenti	IVA non detraibile (art. 19 co. 2, DPR 633/72)	Fuori campo IVA (art. 2, n. 4) DPR n. 633/72	Nessun adempimento	Deducibilità parziale nei limiti del 5 per mille del costo del personale dipendente ai sensi dell'art. 95 TUIR
Omaggi di beni che costituiscono oggetto della produzione o del commercio dell'impresa di importo non superiore a 25,82 (compresi alimenti e bevande)	IVA detraibile	Soggetti ad IVA (art. 2 n. 4) DPR n. 633/72	a) Fattura con IVA al cliente con o senza rivalsa; b) Autofattura; c) annotazione nel registro degli omaggi	Interamente deducibili art. 108, co. 2 TUIR nel limite di Euro 50,00

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Omaggi di beni che costituiscono oggetto della produzione o del commercio dell'impresa di importo superiore a 25,82 (compresi alimenti e bevande)	IVA non detraibile	Soggetti ad IVA (art. 2 n. 4) DPR n. 633/72	d) Fattura con IVA al cliente con o senza rivalsa; e) Autofattura; f) annotazione nel registro degli omaggi	Deducibili nel periodo di sostenimento, se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del MiniFinanze, in funzione di 1) natura e destinazione degli stessi; 2) volume dei ricavi dell'attività caratteristica; attività internazionale dell'impresa art. 108 mTUIR

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Per gli omaggi di servizi, invece, possiamo riassumere nella successiva tabella le varie ipotesi4:

<table>
<tr><th colspan="2">OMAGGI DI SERVIZI</th></tr>
<tr><th>SOGGETTI AD IVA</th><th>NON SOGGETTI AD IVA</th></tr>
<tr><td>Prestazioni gratuite di valore superiore a 25, 82 Euro:
• effettuate per l’uso personale o familiare dell’imprenditore
• per finalità estranee all’esercizio dell’impresa
• se è detraibile l’imposta afferente agli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione</td><td rowspan="2">Prestazioni gratuite di valore non superiore a 25, 82 Euro. Anche se d’importo superiore a 25,82 Euro se:
• somministrazioni gratuite in mense aziendali
• prestazioni di trasporto, didattiche, educative e ricreative, di assistenza sociale e sanitaria
• prestazioni pubblicitarie per fini educativi e culturali
• prestazioni gratuite di professionisti</td></tr>
<tr><td>Base imponibile: valore normale Momento impositivo: termine della prestazione</td></tr>
</table>

Aspetti contabili delle cessioni gratuite di beni

Il trattamento contabile delle cessioni gratuite di beni risente, per quanto detto in premessa, del fatto che tali operazioni secondo una certa dottrina (Di Meo, 2006) , non andrebbero rilevate in Co.Ge. per assenza di variazioni finanziarie ad esse associate. In particolare, a fronte del “ricavo per cessioni gratuite di beni”, si dovrebbe contrapporre un conto per “ricavi cessanti”, operazione che di per se, rende nulla l’operazione sotto il profilo del reddito. In realtà, a fronte dei corrispettivi per cessioni gratuite, si verificheranno in futuro, minori ricavi che avranno effetti analoghi al sostenimento dei costi, configurando quelle che in dottrina5 vengono definite “cessioni a-corrispettive”, vale a dire cessioni di beni prive di margine. Per effetto delle problematiche IVA connesse alla fatturazione, le scritture da comporre a

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

giornale per operazioni non assoggettate ad IVA, saranno:

Scrittura del cedente

- all'atto della fatturazione

CONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Crediti v/clienti	A – C II 1)	1.000,00	
Ricavi per cessione beni in omaggio	CE – A 1)		1.000,00
Per rilevazione cessione beni in omaggio.			

- All'atto della rinuncia al credito corrispondente alle cessioni in omaggio

CONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Costi per cessioni a-corrispettive	CE – B 7)	1.000,00	
Crediti v/clienti	A – C II 1)		1.000,00
Per rilevazione dello storno per la cessione beni in omaggio.			

L'uso della voce B 7) del Conto Economico, qualifica l'operazione di cessione di beni in omaggio, come una operazione di naturale promozionale e propagandistica. Nel caso di operazione assoggettata ad IVA, le scritture saranno analoghe, eccetto la contabilizzazione dell'IVA, per cui ipotizzando la stessa operazione, si avrà a P.D.:

- All'atto dell'emissione della fattura

CONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Crediti v/clienti	A – C II 1)	1.210,00	
Ricavi per cessione beni in omaggio	CE – A 1)		1.000,00
IVA ns/debito	P – D 12)		210,00
Per rilevazione cessione beni in omaggio.			

- All'atto della rinuncia al credito con mancato esercizio della rivalsa

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

CONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Costi per cessioni a-corrispettive	CE – B 7)	1.210,00	
Crediti v/clienti	A – C II 1)		1.210,00
Per rilevazione cessione beni in omaggio.			

- All'atto della rinuncia con esercizio della rivalsa

CONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Denaro in cassa	A – C IV 3)	210,00	
Costi per cessioni a-corrispettive	CE – B 7)	1.000,00	
Crediti v/clienti	A – C II 1)		1.210,00
Per rilevazione dello storno parziale della cessione beni in omaggio.			

Scritture del cessionario

Dal lato del cessionario, la scrittura in P.D. relative al ricevimento di beni in omaggio per la quale viene esercitata la rivalsa IVA, sarà :

- All'atto del ricevimento della fattura per omaggi

CONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Debiti verso fornitori	P – D 7)		31,24
Acquisti di beni in omaggio	CE – B 6)	25,82	
IVA ns/credito	A – C II 4-bis)	5,42	
Per rilevazione ricevimento beni in omaggio.			

- All'atto dello storno del debito fino a concorrenza dell'imponibile

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

CONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Debiti verso fornitori	P – D 7)	31,24	
Ricavi per beni in natura	CE – A 1)		25,82
Denaro in cassa	A – C IV 3)		5,42
Per storno debito figurativo per beni in omaggio.			

- Nel caso in cui non venga esercitata la rivalsa, la scrittura precedente prevedrà l'intera estinzione del debito figurativo verso il fornitore del bene in omaggio:

CONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Debiti verso fornitori	P – D 7)	31,24	
Ricavi per beni in natura	CE – A 1)		31,24
Per storno debito figurativo per beni in omaggio.			

La cessione gratuita di beni di importo singolarmente non superiore a 25,82 Euro, non rientranti nell'attività propria dell'impresa cedente (ad es. il regalo di 200 agende dell'importo unitario di 20,00 Euro, come regalo natalizio comporterà le seguenti rilevazioni:

Scritture del cedente

- All'atto del ricevimento della fattura dal produttore dei beni ceduti in omaggio

CONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Debiti verso fornitori	P – D 7)		4.840,00
Spese di rappresentanza	CE – B 7)	4.000,00	
IVA ns/credito	A – C II 4-bis)	840,00	
Per rilevazione della fattura dei beni da cedere come omaggio natalizio.			

Ipotizzando, per semplicità, di effettuare una fattura per ogni cessione di beni in omaggio a PARTITA DOPPIA avremo:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

CONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Crediti v/clienti	A – C II 1)	20,00	
Ricavi per cessione beni in omaggio	CE – A 1)		20,00
Per rilevazione cessione beni in omaggio.			

- All'atto della rinuncia al credito corrispondente alle cessioni in omaggio

CONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Costi per cessioni a-corrispettive	CE – B 7)	20,00	
Crediti v/clienti	A – C II 1)		20,00
Per rilevazione dello storno della cessione beni in omaggio.			

Ovviamente si potrà procedere all'emissione di un'unica fattura per i beni in omaggio con gli stessi effetti fiscali, purché il valore unitario di ogni singolo bene non superi Euro 25,82.

Caso di cessione di beni in omaggio a dipendenti senza rivalsa IVA

Nel caso di cessione di beni in omaggio ai dipendenti possono configurarsi due ipotesi contabili a seconda che venga o non venga esercitata la rivalsa sui beni ceduti gratuitamente:

CONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Crediti verso dipendenti (o crediti verso clienti)	A – C II 1)	12.100,00	
Ricavi figurativi per beni in omaggio	CE – A 1)		10.000,00
IVA ns/debito	P – D 12)		2.100,00
Per rilevazione cessione beni in omaggio.			

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

CONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Imposte indeducibili	CE – B 14)	2.100,00	
Omaggi a dipendenti	CE – B 6)	10.000,00	
Crediti verso dipendenti (o crediti verso clienti)	A – C II 1)		12.100,00
Per rilevazione cessione beni in omaggio.			

Nel caso in cui sui beni ceduti in omaggio ai dipendenti sia esercitata la rivalsa la scrittura precedente terrà conto dell'incasso dell'IVA, per cui avremo:

CONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Banca c/c	A- C IV 1)	2.100,00	
Omaggi a dipendenti	CE – B 6)	10.000,00	
Crediti verso dipendenti (o crediti verso clienti)	A – C II 1)		12.100,00
Per rilevazione cessione beni in omaggio.			

Caso della cessione gratuita di beni per beneficienza

Nel caso in cui si effettui una cessione esente di beni per motivi di beneficienza a P.D. rileveremo:

- All'atto dell'emissione della fattura in regime di esenzione art. 10 DPR n. 633/72

CONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Crediti verso clienti	A – C II 1)	1.000,00	
Ricavi figurativi per cessioni di beneficienza	CE – A 1)		1.000,00
Per rilevazione cessione beni in omaggio per beneficienza			

- All'atto dello storno del credito per cessione in omaggio a titolo di beneficienza

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

CONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Liberalità	CE – B 14)	1.000,00	
Crediti verso clienti	A – C II 1)		1.000,00
Per rilevazione cessione beni in omaggio per beneficienza			

Enrico Larocca

Ti possono interessare anche: *Le cessioni gratuite di beni a VIP con scopi pubbblicitari* *Cessioni gratuite per beneficenza di prodotti deperibili : le semplificazioni fiscali* *Le cessioni gratuite di beni ai fini IVA*

NOTE 1 O. Cagnasso, F. Dezzani e P. Marino in Corso teorico – pratico per la redazione del bilancio e della dichiarazione dei redditi, ed. Il Fisco, dispensa n. 7-1988, pag. 23 e ss. 2 V. Antonelli, R. D'Alessio e P. Pistone in Summa Fiscale, ed. il Sole 24 Ore, 2011, pag. 748 e ss. 3 V. Antonelli e R. D'Alessio in Summa Contabile, ed. Il Sole 24 Ore, 2011, pag. 488 e ss. 4 V. Antonelli e R. D'Alessio, ibidem. 5 V. Antonelli e R. D'Alessio, ibidem.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D