
Trattamento fiscale degli omaggi per imprese e professionisti

di [Antonino Pernice](#)

Pubblicato il 7 Marzo 2013

Ripasso del trattamento fiscale di omaggi e spese di rappresentanza per imprenditori e lavoratori autonomi.

Deducibilità dal reddito delle spese sostenute da imprese per l'acquisto degli omaggi

Fino al 2007:

- le spese sostenute per i beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 25,82 erano qualificate di rappresentanza ed erano deducibili integralmente;
- se il bene superava tale soglia, la loro deducibilità era limitata ad un terzo del loro ammontare, da ripartire in cinque anni, nell'esercizio in cui erano state sostenute e nei quattro successivi.

Dal 2008, a seguito delle modifiche apportate dalla Finanziaria 2008 (Legge 244/2008) e dal D.M. 19/11/2008, secondo l'ART.108, C. 2, TUIR:

- le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con D.M., 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 ad €50,00.

Quindi, secondo la citata norma, si ha che:

- le Spese relative a beni distribuiti gratuitamente (OMAGGI) sono deducibili integralmente se di valore unitario non superiore a 50 euro;
- quando il valore unitario dei beni dati in omaggio è di valore unitario superiore a 50 euro, si applicano le regole sulle Spese di rappresentanza.

I nuovi criteri e limiti di deducibilità delle spese di rappresentanza sono dettati dall'art.1 del D.M. 19/11/2008, in base al quale:



secondo il comma 1, agli effetti dell'applicazione dell'art.108, c. 2, secondo periodo, TUIR, si considerano inerenti, semprechè effettivamente sostenute e documentate, le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore. Costituiscono, in particolare, spese di rappresentanza:

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 ai criteri di inerenza indicati nel presente comma.

Secondo il co.2, le spese indicate nel co.1, deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento, sono commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari:

1. all'1,3 per cento dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni;
2. allo 0,5 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni;
3. allo 0,1 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni.

Secondo il co.4, ai fini della determinazione dell'importo deducibile di cui al comma 2, non si tiene conto delle spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro, deducibili per il loro intero ammontare ai sensi del terzo periodo del comma 2 del citato art. 108 del Tuir.

Secondo il co.6, l'Agenzia delle entrate e gli organi di controllo competenti possono invitare i contribuenti a fornire indicazione, per ciascuna delle fattispecie indicate nel comma 1, dell'ammontare complessivo, distinto per natura, delle erogazioni effettuate nel periodo d'imposta e dell'ammontare dei ricavi e proventi derivanti dalla gestione caratteristica dell'impresa assunti a base di calcolo della percentuale di deducibilità indicata nel comma 2. L'invito può riguardare anche l'ammontare complessivo delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro e l'ammontare complessivo delle spese indicate nel comma 5.

Per le imprese di nuova costituzione, in base al D.M. 19.11.2008, le spese sostenute nei periodi d'imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi, possono essere portate in deduzione dal reddito dello stesso periodo e di quello successivo se e nella misura in cui le spese sostenute in tali periodi siano inferiori all'importo deducibile.

Le spese di rappresentanza devono possedere i seguenti requisiti:

- gratuità per il destinatario;
- inerenza, nel senso che le spese devono essere finalizzate alla promozione sul mercato dei beni o servizi dell'azienda e perseguire la finalità di pubbliche relazioni;
- congruità, nel senso che le spese devono essere ragionevoli in funzione del ritorno economico per l'azienda ovvero coerenti con le pratiche e gli usi commerciali;
- se l'omaggio è composto da più beni, il limite di €50,00 va riferito al valore complessivo dell'omaggio e non a quello dei singoli beni che lo compongono.

La Circ. n.34/2009, paragr.5.4, ha chiarito che il valore deve essere, infatti, considerato unitariamente e non con riferimento ai beni che compongono il regalo.

La Circ. Assonime n.16 del 09.04.09 e la citata Circolare n.34/2009, hanno affermato che il parametro di riferimento dovrebbe essere costituito dal costo di acquisto o di produzione del bene, comprensivo degli

oneri accessori di diretta imputazione ai sensi dell'art.110, 1^a c., lett.b), Tuir, compresa anche l'IVA indetraibile;

- se l'omaggio è costituito da una prestazione di servizi (es. il biglietto di una partita di calcio o di uno spettacolo) anche se il valore unitario è non superiore ad €.50,00 non è possibile dedurre integralmente il costo perché la norma consente la deduzione solo in caso di distribuzione di beni.

Deducibilità dal reddito delle spese sostenute da professionisti per l'acquisto degli omaggi

- Gli oneri sostenuti dai professionisti per l'acquisto dei beni destinati ad essere ceduti gratuitamente (omaggi) rientrano nelle Spese di rappresentanza, ai sensi dell'art.54, 5^a c., Tuir. Secondo l'Art.54, 5^a c., Tuir (Determinazione del reddito di lavoro autonomo):

“... Le spese di rappresentanza sono deducibili nei limiti dell'1% dei compensi percepiti nel periodo di imposta. Sono comprese nelle spese di rappresentanza anche quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di oggetti di arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte o professione, nonché quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito...”.

- Diversamente da quanto previsto per il reddito d'impresa, le spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore ad € 50,00 non sono integralmente deducibili dal reddito professionale, ma concorrono a formare il plafond delle spese di rappresentanza complessivamente deducibili nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta. Invece, le spese relative agli omaggi distribuiti ai dipendenti e collaboratori del professionista, sono deducibili integralmente, ai sensi dell'art.54, 1^a c., Tuir, in base al quale:

“Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione, salvo quanto stabilito nei successivi commi”. Tale disposizione è analoga a quella prevista dall'art.95 Tuir per la determinazione del reddito d'impresa, secondo cui:

“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...”. Infatti, il D.M. 19/11/2008 ha stabilito che la finalità promozionale o di pubbliche relazioni esclude che possano qualificarsi come spese di rappresentanza le erogazioni gratuite a beneficio di soci, dipendenti o collaboratori.

- Si evidenzia che gli omaggi distribuiti ai dipendenti, in capo ai medesimi, ai sensi dell'art.51, c. 3, Tuir:

“non concorrono a formare il reddito se complessivamente di importo non superiore nel periodo d'imposta ad €.258,23; se il predetto valore è superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito”. Al riguardo si precisa che, nel caso in cui il limite venga superato, concorre a formare il reddito l'intero valore.

- La Circ. n.34/E/2009, ha precisato che, ai fini della determinazione del reddito professionale, analogamente a quanto previsto per il reddito d'impresa, le spese sostenute per l'acquisto di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito rilevano soltanto se inerenti.

Al riguardo, il D.M. 19/11/2008, ha stabilito che si considerano inerenti, sempre che effettivamente sostenute e documentate, le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore.

Detraibilità dell'IVA relativa agli acquisti degli omaggi e documentazione

In base all'art. 2, c. 2, n. 4, dpr 633/72 (Cessioni di beni) "Costituiscono inoltre 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 a lire cinquantamila

e di quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'art.19, anche se per effetto dell'opzione di cui all'art.36-bis".

In base all'Art.19, dpr 633/72(Detrazione) 1. Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del 1^ c., dell'art. 17 o dell'eccedenza di cui al 2' c., dell'art.30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione".

In base all'art. 19-bis1, c. 1, lett. h, dpr 633/72 (Esclusione o riduzione della detrazione per alcuni beni e servizi) "In deroga alle disposizioni di cui all'articolo 19: ... non è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di alimenti e bevande ad eccezione di quelli che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o di somministrazione in mense scolastiche, aziendali o interaziendali o mediante distributori automatici collocati nei locali dell'impresa".

Con la sentenza del 16.02.2012, causa C-118/2011 la Corte di Giustizia si è pronunciata sui presupposti ed esercizio del diritto di detrazione dell'Iva assolta per l'acquisto di beni e servizi destinati ad operazioni a titolo gratuito o ad attività diverse dall'attività economica del soggetto passivo.

La Corte, al fine di determinare la portata della detrazione dell'Iva, ha ribadito che è necessaria la sussistenza di un nesso diretto ed immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono un diritto a detrazione.

In particolare, ha ribadito che:

- un soggetto passivo può detrarre l'Iva dovuta a monte per beni e servizi nei limiti in cui questi ultimi siano utilizzati ai fini della sua attività economica (punto 44 della sentenza);
- il diritto a detrazione sorge quando l'imposta diventa esigibile, cioè al momento in cui viene effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi (punti 62 e 63 della sentenza);
- il diritto a detrazione non può essere soggetto a limitazioni (punto 68 della sentenza).

IVA e omaggi

Si evidenzia che gli omaggi sono delle cessioni gratuite di beni non legate ad altre operazioni commerciali. Per cui l'applicazione dell'Iva dipende dalla natura e dal valore di detti beni e dal destinatario della cessione.

Quindi, ai fini dell'Iva occorre distinguere:

- beni prodotti o commercializzati dall'impresa, rientranti nella propria attività.

Tali omaggi non costituiscono spese di rappresentanza, anche in considerazione della difficoltà di conoscere al momento dell'acquisto quale sarà la destinazione finale (Circ. 188/E del 16.07.98).

Tuttavia il D.M. 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.

Pertanto:

1. l'impresa può scegliere di non detrarre l'Iva sull'acquisto di detti beni (oggetto dell'attività e destinati ad essere ceduti come omaggio) al fine di non assoggettare ad Iva la successiva

cessione gratuita;

2. se si ritiene che la spesa relativa all'acquisto di detti beni possa essere qualificata "spesa di rappresentanza", l'Iva sugli acquisti di detti beni è detraibile solo per i beni di costo unitario non superiore ad €.25,82 (art.19-bis1, lett.h); mentre la cessione di detti beni è rilevante ai fini Iva indipendentemente dal valore dello stesso ai sensi dell'art.2, 2^a c., n.4), dpr 633/72, ferma restando l'esclusione da Iva della cessione gratuita se non è stata detratta l'Iva sull'acquisto (deve emettere "autofattura per omaggi", indipendentemente dal valore del bene, assoggettando ad Iva 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 27.09.09). In questo modo si privilegia la delicatezza nei confronti del destinatario dell'omaggio;
3. se si ritiene che la spesa relativa all'acquisto di detti beni non possa essere qualificata "spesa di rappresentanza", l'Iva relativa all'acquisto di detti beni è detraibile a prescindere dall'importo e 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 (deve emettere fattura inserendo la dicitura: "cessione gratuita ai sensi dell'art.2, 2^a c., n.4), dpr 633/72 senza obbligo di rivalsa Iva ai sensi dell'art.18, 3^a c., dpr 633/72").

È consigliabile l'emissione del DDT, sul quale annotare la causale di trasporto "omaggio", per avvalersi della fatturazione o autofatturazione differita, anche nel caso venga emessa l'autofattura immediata, allo scopo di documentare l'effettiva consegna del bene al destinatario e consentire allo stesso di vincere la presunzione di acquisto di cui al dpr n.441/97, anche al fine di provare l'inerenza del costo con l'attività dell'azienda.

- Beni diversi, non rientranti nella propria attività

Se di valore unitario superiore ad €.25,82 l'Iva relativa all'acquisto è indetraibile (art. 19-bis1, c. 1, lett. h, dpr 633/72) e la successiva cessione è irrilevante (non va fatturata poiché Fuori Campo Iva).

Se di valore unitario non superiore ad €.25,82 l'Iva relativa all'acquisto è detraibile e la successiva cessione "omaggio" è Fuori Campo Iva.

Quanto sopra vale anche per gli omaggi di costo unitario non superiore ad €.25,82 costituiti da alimenti e bevande (panettone, spumante...).

Infatti, la Circ. n.54/E del 19.06.2002, ha precisato che: “benchè la lett. f), dell’art. 19-bis1 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 ad €.25,82 nel caso in cui gli stessi, destinati ad essere ceduti a titolo gratuito, rientrino fra le spese di rappresentanza per le quali trova applicazione la citata lett.h)”.

Quindi, il cedente può scegliere:

1. di emettere la fattura per ciascuna cessione gratuita, decidendo di:

- rinunciare alla rivalsa dell’Iva sul cessionario. Il documento dovrà riportare la dicitura “cessione gratuita senza obbligo di rivalsa Iva”;

- non rinunciare alla rivalsa dell’Iva sul cessionario e la fattura dovrà evidenziare un debito nei confronti del cessionario per l’ammontare dell’Iva.

Sia il cedente che il cessionario hanno l’obbligo di registrare il documento nei registri Iva, rispettivamente delle vendite e degli acquisti;

2. di emettere autofattura per ciascuna operazione o riepilogativa analitica mensile per tutte le cessioni gratuite poste in essere nel corso di un mese solare, da registrarsi a cura del cedente nel registro Iva fatture emesse od in un apposito registro sezionale Iva, al fine di evidenziare il relativo debito Iva;

3. di tenere il registro degli omaggi, al fine di annotare tutte le cessioni gratuite poste in essere con l’indicazione del nominativo del cessionario e del DDT. Alla fine di ciascun mese dovrà essere emessa una fattura riepilogativa, con l’indicazione della relativa Iva, o la menzione della norma relativa alla N.I. (esportazioni) o all’esenzione Iva (cessioni a enti e Onlus).

Per le cessioni gratuite a soggetti extracomunitari, il cedente nazionale può:

- emettere fattura con l'indicazione di "operazione N.I. Iva ex art.8, dpr 633/72" e della dicitura di "cessione gratuita di beni senza obbligo di regolarizzazione finanziaria", da annotare nel registro fatture emesse, conservando la copia della bolletta doganale ed il visto uscire UE;
- emettere pro-forma invoice per le operazioni doganali con allegata copia della bolletta doganale ed il visto uscire, da annotare nel registro degli omaggi oppure emettendo autofattura, per la relativa registrazione dell'operazione ai fini Iva.

Leggi anche:

[Omaggi di fine anno: trattamento fiscale](#)

[Il trattamento fiscale delle cessioni a titolo gratuito \(gli omaggi natalizi\)](#)

7 marzo 2013

Antonino Pernice