

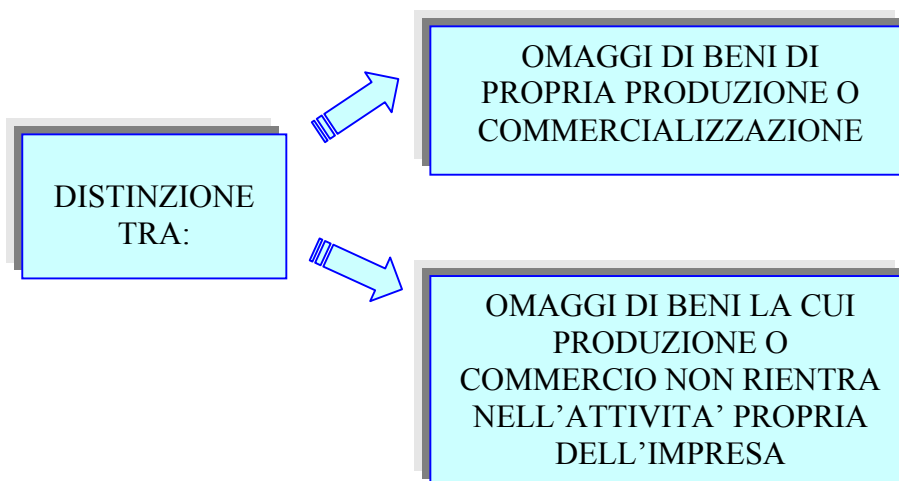
# Il commercialista telematico

## OMAGGI NATALIZI

a cura del dott. Antonio Gigliotti

Gli omaggi offerti gratuitamente dalle aziende hanno una disciplina fiscale particolare sia per quanto riguarda le imposte dirette che per le imposte indirette. In questa circolare affronteremo le diverse fattispecie esponendo la relativa disciplina.

Con le imminenti feste natalizie si pone il problema, per i soggetti titolari di Partita Iva, del comportamento corretto da tenere con riferimento alle imposte dirette e all'imposta sul valore aggiunto, quando si vogliono omaggiare dei beni ai propri clienti e dipendenti. Prima di affrontare il problema occorre preliminarmente effettuare una netta distinzione tra omaggi di beni di propria produzione o commercializzati dall'impresa, e quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa.



### **Beni la cui produzione/commercio non rientra nell'attività dell'impresa**

#### **Imposte sui redditi**

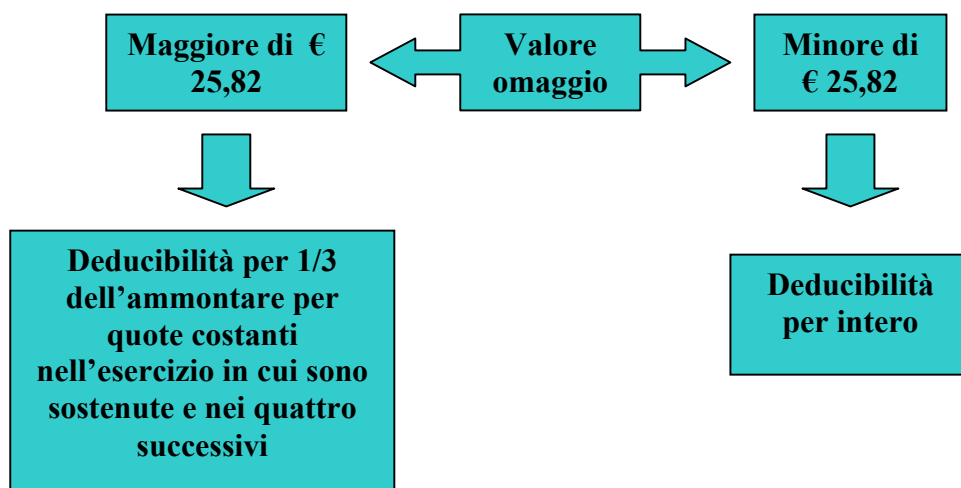
Sarà necessaria, per ogni fattispecie una distinzione fra i due momenti dell'acquisto del bene "omaggio" e della successiva cessione dello stesso.

# Il commercialista telematico

## Acquisto del bene da destinare ad “omaggio”:

In relazione al costo di acquisto del bene oggetto di cessione gratuita, sostenuto a monte dall'impresa esso viene classificato come spesa di rappresentanza, pertanto potrà essere:

- ⇒ **integralmente deducibile** dal reddito di impresa, nel periodo di imposta di competenza come spesa “*per omaggi*”, se il costo unitario dei beni merce ceduti a titolo di omaggio non supera € 25,82;
- ⇒ **deducibile nel limite di un terzo** ripartito su cinque periodi di imposta, quello di competenza e i quattro successivi, se il costo unitario dei beni merce ceduti a titolo di “*omaggio*” supera 25,82 euro;



## Successiva cessione dell'omaggio:

Per quanto attiene alla successiva cessione dell'omaggio si può rilevare che ai fini delle imposte sul reddito, la cessione a titolo gratuito di un bene, diverso da quelli alla cui produzione o scambio é rivolta l'attività dell'impresa, **non genera in capo a quest'ultima un ricavo di vendita imponibile.**

Ciò per effetto della mancata inclusione di essi nell'ambito dell'art. 85 del nuovo T.U.I.R.

# Il commercialista telematico

## Imposta sul valore aggiunto

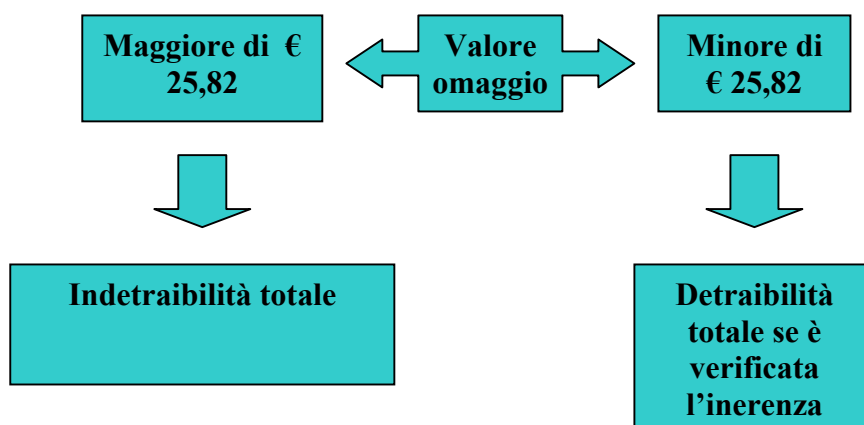
### Acquisto del bene da destinare ad “omaggio”:

Anche ai fini Iva 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 con conseguente indetraibilità dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 19 bis1 del DPR 633/72.

L'articolo 19 bis 1, comma 1, lettera h), del D.P.R. n. 633/72 dispone che:

⇒ non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a Euro 25,82.

Pertanto l'Iva degli acquisti relativi ad omaggi la cui produzione o il cui commercio non rientrano nell'attività propria dell'impresa, è detraibile solo per beni di costo unitario non superiore a 25,82 €.



### Successiva cessione dell'omaggio:

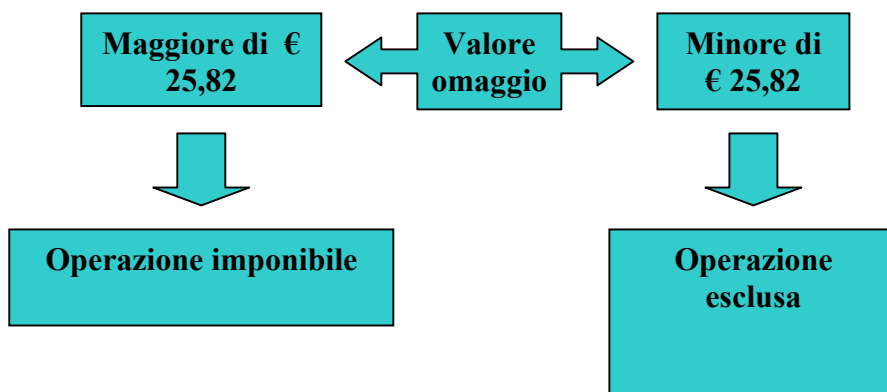
#### **Art. 2, comma 2 del D.p.r. n. 633/1972**

In deroga a quanto stabilito dal comma 1 dello stesso articolo, l'art. 2 comma 2 prevede, infatti, al punto 4) 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 a lire cinquantamila (€ 25,82) 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. 36bis"

# Il commercialista telematico

Visto quanto previsto dall'art. 2 comma 2 d.p.r. 633/72 si avrà che, se il bene ceduto in omaggio non rientra nell'attività propria dell'impresa, la sua cessione sarà imponibile solo se il valore dello stesso è superiore ad € 25,82.



## Omaggi di beni di propria produzione o commercializzati dall'impresa

### Imposte sui redditi

#### Acquisto del bene da destinare ad “omaggio”:

In relazione al costo di acquisto o produzione del bene sostenuto a monte dall'impresa esso viene classificato come spesa di rappresentanza, pertanto potrà essere:

- ⇒ **integralmente deducibile** dal reddito di impresa, nel periodo di imposta di competenza come spesa “per omaggi”, se il costo unitario dei beni merce ceduti a titolo di omaggio non supera € 25,82;
- ⇒ **deducibile** nel limite di un terzo ripartito su cinque periodi di imposta, quello di competenza e i quattro successivi, se il costo unitario dei beni merce ceduti a titolo di omaggio supera 25,82 euro;

#### Successiva cessione dell'omaggio:

Per quanto attiene alla successiva cessione dell'omaggio, ai fini delle imposte sui redditi, **la cessione a titolo gratuito di un bene di propria produzione o commercializzazione genera in capo all'impresa un ricavo di vendita imponibile pari al valore normale del bene ceduto.**

Ciò per effetto dell'art. 85, comma 2 del nuovo T.U.I.R. il quale prevede che “*Si comprende inoltre fra i ricavi il valore normale dei beni di cui al comma 1 assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa*”.

# Il commercialista telematico

## Imposta sul valore aggiunto

### Acquisto del bene da destinare ad “omaggio”:

L’IVA assolta sugli acquisti di detti omaggi sarà sempre detraibile e ciò costituisce una divergenza rispetto al trattamento riservato dal Legislatore fiscale in tema di imposizione diretta.

Mentre, infatti, in quest’ultimo comparto il costo di acquisto del bene omaggio, qualora classificato come spesa di rappresentanza subisce le limitazioni alla deducibilità previste dall’art. 108, comma 2, in tema di IVA in considerazione della circostanza che al momento dell’acquisto non è ancora chiara la destinazione a titolo gratuito dell’oggetto, non potrà trovare applicazione la menzionata previsione di cui all’art. 19bis1, comma 1, lett. h).

### Successiva cessione dell’omaggio:

Le cessioni a terzi a titolo di omaggio di beni rientranti nell’attività dell’impresa devono essere sempre assoggettati ordinariamente ad IVA, indipendentemente dal valore unitario degli stessi.

Come disposto dall’articolo 18, terzo comma, del citato decreto, **per le cessioni gratuite in esame la rivalsa non è obbligatoria.**

Pertanto, in ordine alle modalità di assolvimento dell’imposta in assenza di rivalsa, il Ministero ha consentito (*circolare n°32 del 27/04/73*) l’adozione di procedure alternative rispetto all’ordinaria fatturazione con esercizio della rivalsa (fattura emessa in duplice esemplare, addebitando l’Iva al cessionario a titolo gratuito).

In particolare, è possibile:

- **l’emissione di autofattura** in unico esemplare per ciascuna cessione, ovvero globale mensile per tutte le cessioni gratuite effettuate nel mese con l’indicazione del valore normale dei beni ceduti, dell’aliquota o delle aliquote applicabili e della relativa imposta, oltre all’annotazione sulla stessa che si tratta di *autofattura per omaggi*.

#### **RICORDA**

- L’ autofattura dovrà essere numerata secondo la numerazione propria delle fatture di vendita ed essere annotata nel registro delle fatture emesse;
- il relativo ammontare imponibile andrà a confluire nel volume d’affari Iva (per la registrazione delle fatture e per la liquidazione dell’imposta si vedano i normali termini).

# Il commercialista telematico

- L'annotazione su un apposito **registro degli omaggi** dell'ammontare globale dei valori normali delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno e delle relative imposte distinte per aliquota. Anche in questo caso l'imposta dovrà confluire normalmente nelle liquidazioni periodiche.

Potrebbero, tuttavia, verificarsi **altri comportamenti tenuti dagli operatori**, quali:

- a) **il cedente emette fattura in duplice esemplare, pur non esercitando la rivalsa: in tale caso deve specificare tale circostanza in fattura**;
- b) **il cedente emette fattura in duplice esemplare esercitando la rivalsa, e dunque addebitando l'I.V.A. al cessionario a titolo gratuito**.

**Nel primo caso**:

- ⇒ il destinatario dell'omaggio e della fattura deve annotare il documento nel registro acquisti, tenendo tuttavia presente che **I.V.A. indicata nella fattura stessa non è detraibile non essendo stata esercitata la rivalsa da parte del cedente a titolo gratuito** (e ciò ai sensi dell'art. 19, 1° comma, del D.P.R. n. 633/72).

**Nel secondo caso**, trattasi di normale operazione imponibile:

- ⇒ **I.V.A. addebitata sarà detraibile sempre che il bene ricevuto in omaggio non rientri tra quelli ad I.V.A. oggettivamente indetraibile** di cui all'art. 19, 2° comma, D.P.R. n. 633/72, ovvero non sussistano limitazioni di natura soggettiva alla facoltà di detrazione (art. 19, 3° comma ed art. 36-bis D.P.R. n. 633/72).

Per completezza di analisi, si precisa, infine, che in deroga a quanto sopra, le **cessioni gratuite** di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa **fatte ad enti pubblici** (Stato, Regioni, Comuni e Province), associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica (es. Associazione Italiana per la ricerca sul cancro, Caritas Internazionale,

# Il commercialista telematico

FAO, Croce Rossa, AIDO ecc.) e alle ONLUS, sono esenti da imposta e ciò ai sensi dell'art. 10, punto 12, del D.P.R. n. 633/72.

## RICORDA

Nel caso sopra esposto dovrà essere emessa normale fattura in duplice esemplare, specificando la natura della cessione, omaggio e simili, ed il titolo dell'esenzione (art. 10, punto 12, DPR n. 633/72).

## Omaggi offerti ai dipendenti

### Reddito d'impresa

Nel caso di omaggi di beni da parte dell'impresa ai propri dipendenti in occasione delle festività natalizie è disposto che il costo degli stessi beni è sempre deducibile per l'impresa: l'art. 62 del Tuir infatti afferma che tali spese costituiscono "spese per prestazione di lavoro".

### Reddito lavoro dipendente

Dal 1° gennaio 1998 è stato modificato l'art.48, 2° comma, lettera f, del Tuir.

**La versione previgente**, in vigore sino al 31/12/97, prevedeva che non concorrevano a formare il reddito di lavoro dipendente le erogazioni liberali in natura di *modico valore* in occasione di festività e a favore della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti. Condizione fondamentale della non imponibilità per i dipendenti era dunque rappresentata anche dal rispetto del parametro quantitativo costituito dal modico valore.

Sulla determinazione dell'entità del modico valore non esisteva in dottrina una posizione univoca; ai fini pratici si riteneva che rientrassero normalmente nei limiti di tale nozione le strenne natalizie e gli altri doni scambiati in occasione di festività mentre una valutazione caso per caso si rendeva opportuna per regalie particolari.

Allo scopo di superare l'ostacolo costituito dalla individuazione del modico valore ai fini dell'esclusione da IRPEF in capo al lavoratore dipendente, come si è fatto cenno, il legislatore con il Dlgs 314 del 2/9/97 ha sostituito il termine "modico valore" con l'introduzione di un limite di importo annuale fissato in Euro 258,23 (nuovo art.48, comma 2, lettera b, Tuir) prevedendo che l'erogazione liberale possa avvenire non solo in occasione di festività bensì anche di ricorrenze.

# Il commercialista telematico

Ulteriore condizione, oltre a quelle già individuate, libertà, importo, coincidenza con festività o ricorrenze, **per la non imponibilità IRPEF in capo al dipendente è che i beneficiari della liberalità siano la generalità dei dipendenti o categorie degli stessi.**

La circolare del Ministero delle Finanze n°326/E del 23/12/97 chiarisce che:

- ⇒ *all'espressione "festività o ricorrenze" si debba attribuire il senso più ampio possibile, e, quindi comprensivo di tutte quelle situazioni in cui si è soliti celebrare lietamente un evento. Rientrano, pertanto, in questa previsione non soltanto le festività religiose e civili e le ricorrenze in senso proprio, ma anche le festività del dipendente e quelle dell'azienda, quali il cinquantenario dell'azienda, il raggiungimento di una particolare anzianità, l'apertura di una nuova sede, la fusione con un'altra società, ed anche il matrimonio o la nascita di un figlio, sempre che analogo comportamento il datore di lavoro assuma nei confronti di tutti i dipendenti o categorie di dipendenti che si trovano nella stessa situazione e, quindi, ad esempio, nei casi in cui il datore di lavoro è solito fare un regalo a tutti i dipendenti che si sposano o a tutti quelli a cui nasce un figlio. Non possono essere comprese, invece, nell'ambito applicativo di questa disposizione le erogazioni effettuate in relazione al raggiungimento di un certo fatturato da parte dell'azienda. Tale evento non può configurarsi come festività o ricorrenza in quanto è collegato alla normale attività di qualunque impresa, il cui obiettivo naturale è rappresentato dal miglioramento della propria gestione e produttività.*
- ⇒ *Anche per quanto riguarda l'espressione "generalità o categorie di dipendenti" si ritiene che la prassi aziendale deve essere riferita a tutti i dipendenti di un certo tipo (ad esempio, tutti i dirigenti, o tutti quelli che hanno un certo livello o una certa qualifica) mentre il momento dell'erogazione può essere diverso. In pratica, mentre in occasione delle festività natalizie la cassetta natalizia sarà distribuita contemporaneamente a tutti i dipendenti, l'eventuale regalo di matrimonio sarà dato soltanto ai dipendenti che in quell'anno si sposano.*

**In caso di superamento del limite di Euro 258,23 nel periodo d'imposta concorrerà a formare il reddito del dipendente la sola parte in eccedenza.**



# Il commercialista telematico

**Il criterio prescelto dal legislatore per “convertire” in denaro (al fine di verificare il rispetto del limite di Euro 258,23) il valore del bene oggetto dell’omaggio è quello del valore normale (art.9 Tuir).**

Tale criterio sostituisce il precedente che stabiliva, invece, la valutazione di detti beni e servizi sulla base del costo specifico sostenuto dal datore di lavoro.

**Per quanto riguarda i generi in natura prodotti dall’azienda e ceduti ai dipendenti a titolo gratuito o a prezzo agevolato, il nuovo art.48 del Tuir stabilisce che:**

- ⇒ gli stessi non sono assoggettabili fino al valore corrispondente ad un importo annuo di Euro 258,23. **Tuttavia se tale valore viene superato, tutto l’ammontare deve essere considerato reddito di lavoro. Il calcolo della soglia deve essere effettuato al netto di quanto eventualmente pagato dal dipendente per ottenere il bene** (caso di acquisto a prezzo agevolato).

Dott. Antonio Gigliotti

13 Dicembre 2007