

È NATALE è TEMPO DI ... OMAGGI !!!

di Mauro Nicola

Con l'avvicinarsi delle festività natalizie aziende e professionisti si trovano di fronte, come ogni anno, alle conseguenze tributarie dell'effettuazione di omaggi nei confronti di clienti, fornitori e dipendenti. Nel seguente contributo ne verranno analizzate le implicazioni tributarie sia a livello di imposte dirette che in ambito I.V.A..

Con l'avvicinarsi delle festività natalizie aziende e professionisti si trovano di fronte, come ogni anno d'altra parte, alle conseguenze tributarie dell'effettuazione di omaggi nei confronti di clienti, fornitori e dipendenti. Le problematiche fiscali della gestione delle regalie riguarda sia il comparto delle imposte sui redditi che l'Imposta sul Valore Aggiunto, presentando differenziazioni relativamente:

- alla tipologia dei beni oggetto dell'omaggio, che possono essere beni acquistati ad hoc all'uopo ovvero beni oggetto della attività di impresa del soggetto che effettua la cessione a titolo gratuito;
- al soggetto destinatario della regalia.

OMAGGI DI BENI CHE NON FORMANO OGGETTO DI PRODUZIONE O COMMERCIO DA PARTE DELL'IMPRESA

Questa tipologia di beni, ossia gli omaggi aventi ad oggetto beni che non formano oggetto di produzione, ovvero commercio, da parte dell'impresa, sono da considerarsi interamente deducibili qualora riguardino beni di costo unitario inferiore ad € 50,00 al lordo dell'Iva indetraibile.

Nel caso, invece, gli acquisti abbiano ad oggetto beni di costo unitario superiore ad € 50,00, la deduzione di tali spese sarà, invece, possibile solo nel rispetto dei limiti di deducibilità previsti dal D.M. 19 novembre 2008 previsti per le spese di rappresentanza, cioè in percentuale rispetto ai ricavi della gestione caratteristica conseguiti nel periodo di imposta.

Da un punto di vista squisitamente contabile sarebbe utile, ed assolutamente opportuno, procedere alla contabilizzazione separata degli omaggi di costo inferiore ad € 50,00, che ribadiamo sempre e comunque deducibili rispetto a quelli

di costo superiore ad € 50,00 deducibili solo percentualmente così come stabilito dalla decreto attuativo in materia di spese di rappresentanza, ed evidenziato nella tabella sottostante.

Limite ricavi	Percentuale deducibilità	Ecceденze
< 10 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica	1,3%	La parte di spesa che eccede tali limiti percentuali va considerata interamente in deducibile
> 10 < 50 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica	0,5%	
> 50 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica	0,1%	

Analizzando, invece, il trattamento degli omaggi, sotto il profilo dell'Imposta sul Valore Aggiunto, gli acquisiti di beni appositamente effettuati a tale scopo se di valore imponibile inferiore ad € 25,82 garantiscono la completa detrazione dell'imposta, mentre quelli di valore superiore a € 25,82 sono caratterizzati dalla totale indetraibilità.

La duplicità del limite previsto, rispettivamente, ai fini delle imposte sui redditi, e pari ad Euro 50,00, ed ai fini I.V.A., e pari ad Euro 25,82, impone, necessariamente, un particolare grado di attenzione per l'individuazione delle diverse situazioni che concretamente possono verificarsi, soprattutto per l'effetto generato dall'Iva indetraibile, che come noto andrà ad incrementare il costo dell'omaggio ai fini delle imposte dirette.

Si potranno, pertanto, presentare le seguenti ipotesi operative:

- Iva indetraibile con costo soggetto alle limitazioni del D.M. 19/11/08;
- Iva indetraibile con costo completamente deducibile;
- Iva detraibile con costo completamente deducibile.

Si pensi, ad esempio, ad un'impresa che omaggia ad un proprio cliente un bene del valore imponibile di Euro 42,00 al quale devesi aggiungere l'I.V.A. all'aliquota del 21% e pari ad Euro 8,82: poiché l'imponibile è superiore ad Euro 25,82, l'imposta è indetraibile e, quindi, deve essere sommata al costo. A questo punto il costo complessivo del bene, pari ad Euro € 50,82, risultando superiore al limite di € 50, genererà una deducibilità limitata percentualmente nei limiti previsti dal D.M. 19 novembre 2008.

Gli esempi naturalmente possono ripetersi nelle due successive ipotesi modificando il valore unitario del bene oggetto dell'omaggio, e permutando il valore finale.

Molto frequentemente la regalia natalizia consiste in cesti o confezioni di generi alimentari. In tale situazione sarà necessario affrontare, e risolvere, un duplice ordine di questioni:

l'individuazione della metodologia di determinazione del costo del bene;
trattandosi di generi alimentari, beni per i quali l'Iva è ordinariamente indetraibile, sarà indispensabile individuare la natura prevalente di omaggio piuttosto che quella di alimento.

La corretta soluzione al problema, fornita dall'Agenzia delle Entrate, è multipla e seguirà la seguente logica:

il computo dei limiti indicati in precedenza deve essere fatto con riferimento all'entità complessiva che rappresenta l'omaggio, nel caso di specie il cesto natalizio, rientrando, pertanto, nella nozione di omaggi, anche i singoli generi alimentari che compongono il cesto natalizio;

gli omaggi consistenti in prodotti alimentari perdono la loro specifica qualificazione e, quindi, ai fini Iva devono essere trattati allo stesso modo degli omaggi non alimentari: il suddetto principio comporta, come logica conseguenza, che, se tali beni sono destinati ad essere omaggiati e se di valore inferiore ad € 25,82, sarà possibile detrarre l'imposta sull'acquisto.

Trattamento ai fini I.V.A. ed adempimenti conseguenti

La disciplina ai fini I.V.A., con i conseguenti adempimenti amministrativi necessari, si distingue a secondo che il bene omaggiato sia oggetto di produzione, o commercio, da parte dell'impresa ovvero non lo sia.

Beni che non formano oggetto di produzione o commercio da parte dell'impresa

In questo caso trattandosi di operazione fuori dal campo Iva, non esiste alcun obbligo per il cedente di emettere fattura per la cessione gratuita. Sarà però importante ricordare, soprattutto al fine di scongiurare la presunzione di cessione onerosa da parte dell'Amministrazione Finanziaria, l'istituzione, ed utilizzazione, del registro degli omaggi, o in alternativa, emettere un documento di consegna, o trasporto, il classico D.D.T., senza indicazione alcuna del valore dei beni, in cui indicare le generalità del destinatario e la causale del trasporto, quale ad esempio "cessione gratuita" oppure "omaggio".

Beni che formano oggetto di produzione o commercio da parte dell'impresa

In altre situazioni si potrà invece verificare che destinati ad omaggio saranno beni che costituiscono il “business” dell’azienda donante. In questo caso, al contrario di quello precedente, la corretta individuazione della documentazione inerente al bene omaggiato è tutt’altro che facile e, quasi sempre, la destinazione ad omaggio del bene richiederà una rettifica delle scelte originariamente operate a livello di classificazione contabile. Il bene acquistato, ovvero in caso di produzione, i costi relativi alla realizzazione dello stesso, vengono gestiti, fiscalmente, come costi inerenti all’attività aziendale e, quindi, interamente dedotti ai fini reddituali e interamente detratti ai fini Iva.

Le conseguenze di tale comportamento si rifletteranno nella successiva gestione “fiscale” dell’omaggio; poiché al momento dell’acquisto, o produzione, del bene non si era in grado di stabilire la loro esatta destinazione, la successiva cessione gratuita dovrà, necessariamente, essere assoggettata ad I.V.A. sulla base del prezzo di acquisto o, in mancanza, del prezzo di costo dei beni, determinato nel momento in cui si effettua la cessione gratuita.

La documentazione dell’operazione potrà avvenire, alternativamente, con una duplice metodologia, ricordando però che la rivalsa dell’I.V.A. non sarà obbligatoria, e ragioni di “bon ton” oltretutto la sconsigliano:

1. attraverso l’emissione di una fattura con applicazione dell’I.V.A., senza addebitamento della stessa al soggetto omaggiato, annotando in modo esplicito nel documento che trattasi di “*omaggio senza rivalsa dell’Iva ai sensi dell’art.18, comma 3 del DPR n.633/72*”;
2. attraverso l’emissione di un’autofattura in un unico esemplare, specificando che trattasi di autofattura per omaggi, con consigliabile emissione, ai fini di comprovare l’inerenza del costo con l’attività di impresa, di un D.D.T.;
3. attraverso l’istituzione e compilazione del registro degli omaggi, sul quale annotare l’ammontare complessivo delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno.

Regalie e omaggi erogati dai professionisti

Nell'alveo del reddito di lavoro autonomo il trattamento degli omaggi risulta certamente più semplice, poiché ci si trova sempre, e comunque, nella categoria di beni che non fanno parte dell'attività propria dell'impresa.

Nell'ambito delle imposte dirette la deducibilità del costo sostenuto all'atto dell'acquisto, indipendentemente dal valore unitario del bene, sarà integrale fino al limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo di imposta, ed oltre tale soglia l'importo non risulterà più deducibile.

In ambito I.V.A. valgono, invece, le affermazioni effettuate precedentemente relativamente alle imprese che omaggiano i propri clienti con beni che non costituiscono oggetto della propria attività.

Omaggi e regalie destinate ai dipendenti

Ci rimane da analizzare il caso relativo alla destinazione delle regalie e degli omaggi ai dipendenti dell'impresa o del professionista.

In ambito imposte dirette, il costo di acquisto di tali beni andrà classificato nella voce "spese per prestazioni di lavoro dipendente" e non nelle spese per omaggi; pertanto, tali costi saranno interamente deducibili dalla base imponibile al fine delle imposte dirette, e ciò prescindendo dal fatto che il bene sia, o meno, oggetto di produzione e/o di commercio da parte dell'impresa.

Per quanto riguarda, invece, la disciplina ai fini I.V.A. di queste particolare tipologia di omaggi occorrerà svolgere le seguenti considerazioni:

- nel caso di cessione gratuita a dipendenti di beni che non rientrano nell'attività propria dell'impresa, è necessario evidenziare che sussistono interpretazioni discordanti circa la detraibilità dell'imposta pagata sull'acquisto di tali beni; la tesi ministeriale è, comunque, quella della indetraibilità dell'imposta pagata in sede di acquisto;
- l'acquisto e la successiva cessione gratuita di beni alla cui produzione, o il cui commercio, rientra nell'attività propria dell'impresa segue il medesimo trattamento già illustrato relativamente agli omaggi effettuati nei confronti di soggetti terzi, quali clienti e fornitori. Quindi, l'acquisto dei beni darà sempre origine alla detraibilità dell'imposta in quanto l'impresa non conosce a tale momento la destinazione futura del bene. La successiva cessione gratuita del bene andrà assoggettata ad I.V.A. mediante l'emissione di una fattura con esercizio, o meno, della rivalsa, oppure, in alternativa, l'emissione di autofattura.

Per dovizia di particolare, ma soprattutto di trattazione, dobbiamo ricordare che le erogazioni liberali in natura, anche erogate sotto la forma di beni, o servizi, o di buoni rappresentativi degli stessi, concesse ai singoli dipendenti costituiranno reddito di lavoro dipendente per questi ultimi se di importo superiore, cumulativamente nello stesso periodo d'imposta, ad € 258,23, nel caso invece di mancato superamento di tale limite gli stessi saranno esenti da imposizione tributaria.

Pertanto, il superamento per il singolo dipendente della franchigia di € 258,23 comporterà la ripresa a tassazione di tutti i *benefits*, compresi gli omaggi erogati da parte del datore di lavoro.

Pragmaticamente riportiamo di seguito alle presenti considerazioni uno schema riassuntivo i casi pratici che più frequentemente possono verificarsi, evidenziando per ognuno la deducibilità ai fini delle imposte dirette e la detraibilità ai fini I.V.A., relativamente ai beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività tipica dell'impresa.

SOGGETTI	TIPOLOGIA	IMPOSTE DIRETTE	IVA
Da soggetti Imprenditori a Clienti/Fornitori	Beni di costo unitario ≤ € 25,82	Spese per omaggi interamente deducibili	<i>Acquisto:</i> Iva detraibile <i>Cessione:</i> Fuori campo art.2, co.2, n.4) DPR n.633/72
	Beni di costo unitario > € 25,82 ≤ € 50	Spese per omaggi interamente deducibili	<i>Acquisto:</i> Iva indetraibile <i>Cessione:</i> Fuori campo art.2, co.2, n.4) DPR n.633/72
	Beni di costo unitario > € 50	Spesa rappresentanza deducibile nei limiti fissati dal D.M. 19.11.08 (art.108 co.2 Tuir)	
Da soggetti Imprenditori a Dipendenti	Qualunque bene	Spese per prestazioni di lavoro dipendente interamente deducibili	<i>Acquisto:</i> Iva indetraibile <i>Cessione:</i> Fuori campo art.2 co.2 n.4) DPR n.633/72
Da Professionisti a chiunque	Beni di costo unitario ≤ € 25,82	Spese di rappresentanza deducibili nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta (art.54, co.5, DPR n.917/86)	<i>Acquisto:</i> Iva detraibile <i>Cessione:</i> Fuori campo Iva art.2, co.2, n.4) DPR n.633/72
	Beni di costo unitario > € 25,82 ≤ € 50		<i>Acquisto:</i> Iva indetraibile <i>Cessione:</i> Fuori campo Iva art.2, co.2, n.4) DPR n.633/72
	Beni di costo unitario > € 50		

15 novembre 2011
Mauro Nicola