

Rag. Renzo Del Rosso

Massa e Cozzile, li 3 dicembre 2014

Circolare n°48

*Ai gentili Clienti
Loro sedi*

OGGETTO: Omaggi: Trattamento fiscale IVA, II.DD, IRAP

In base alle disposizioni **dell'art. 108, co. 2, D.P.R. 917/1986**, i costi sostenuti per l'acquisto di beni destinati ad omaggio, ricompresi tra le spese di rappresentanza, sono **deducibili**:

- **integralmente**, se di valore unitario **non superiore a € 50**, considerando nel costo la parte dell'IVA indetraibile;
- **se di valore unitario superiore a € 50**, nel rispetto dei requisiti di inerenza e congruità previsti per le spese di rappresentanza nel **D.M. 19.11.2008**, nell'anno di sostenimento e nel limite dell'importo annuo massimo ottenuto applicando ai ricavi/proventi della gestione caratteristica (voci A.1 e A.5 del Conto economico) le seguenti percentuali:
 - 1,3% con ricavi proventi gestione caratteristica fino a 10 milioni di euro;
 - 0,5% con ricavi proventi gestione caratteristica da 10 milioni di euro a 50 milioni di euro;
 - 0,1% con ricavi proventi gestione caratteristica superiori a 50 milioni di euro.

Ai fini IVA:

- per gli omaggi di beni non rientranti nell'attività d'impresa, **l'art. 19 bis1, co. 1, lett. h), D.P.R. 633/1972**, come modificato dall'**art. 30 del D.Lgs. Semplificazioni fiscali** pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 277 di venerdì 28 novembre 2014, prevede:
 - la **detraibilità dell'IVA** per gli omaggi, rientranti nelle spese di rappresentanza, di **costo unitario NON superiore a € 50,00**;
 - l'**indetraibilità dell'IVA**, per gli omaggi di **costo unitario superiore a € 50,00**;La successiva cessione gratuita del bene (omaggio), indipendentemente da valore dell'omaggio, **è esclusa dal campo di applicazione dell'IVA** per effetto di quanto previsto dall'**art. 2, co. 2, n. 4), D.P.R. 633/1972**.
- gli omaggi di beni rientranti nell'attività d'impresa, secondo le indicazioni fornite dall'Amministrazione Finanziaria nella **C.M. 188/E/1998**, "*non costituiscono spese di rappresentanza*". Da tale affermazione deriva l'inapplicabilità a tali operazioni dell'**art. art. 19- bis1, lett. h), D.P.R. n. 633/72** e, conseguentemente, **dell'art. 2, dall'art. 2, comma 2, n. 4), D.P.R. n. 633/72**. Pertanto:

Ragioniere Tributarista qualificato Lapet di cui alla L. N° 04/2013 (N° iscr. 8083047)
Via Calderaio n°4 - 51010 Massa e Cozzile (Pt)
Codice Fiscale DLR RNZ 57A05 D612Q - Partita IVA 01791500471
Tel/Fax 0572/050285 - Email scrivi@renzodelrosso.com - Pec: renzodelrosso@pec.it

Rag. Renzo Del Rosso

- l'IVA assolta all'atto dell'acquisto è detraibile;
- la cessione gratuita è imponible IVA indipendentemente dal costo unitario dei beni (art.2 comma 2 n. 4 del D.P.R. 633/72).

Premessa

Il corretto trattamento degli omaggi, sia ai fini delle imposte dirette che ai fini delle imposte indirette, non può prescindere da alcune considerazioni preliminari, al fine di inquadrare la questione da un punto di vista normativo.

Le considerazioni riguardano:

- la definizione di **cessione gratuita** ai fini IVA, dettata dall'art. 2, comma 2, n. 4), D.P.R. n. 633/72;
- la definizione di **spese di rappresentanza** ai fini delle imposte dirette, rinvenibile nell'art. 1, D.M. 19.11.2008;
- il trattamento ai fini IVA delle spese di rappresentanza, rinvenibile **nell'art. 19-bis1, lett. h), D.P.R. n. 633/72;**
- il trattamento ai fini delle imposte dirette delle spese di rappresentanza, rinvenibile **nell'art. 108, co. 2, D.P.R. 917/1986.**

Prima di effettuare l'inquadramento normativo della fattispecie, è bene sottolineare che l'art. 30 del D.Lgs. Semplificazioni fiscali, approvato dal C.d.M del 30.10.2014 e in attesa di pubblicazione in G.U., ha aumentato da euro 25,82 a euro 50,00 la soglia per la detraibilità degli omaggi di beni **non** rientranti nell'attività d'impresa.

Per rendere la successiva cessione gratuita del bene **comunque esclusa dal campo di applicazione dell'IVA**, il nuovo limite di 50 euro è stato inserito anche nell'art. 2, comma 2, n. 4), D.P.R. n. 633/72.

Cessioni gratuite IVA: <i>“Costituiscono inoltre cessioni di beni</i>
<i>4) 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 50,00 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;”.</i>
Spese di rappresentanza:
<i>“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”.</i>
Spese di rappresentanza – Trattamento imposte indirette - :
<i>“h) non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza,</i>

Ragioniere Tributarista qualificato Lapet di cui alla L. N° 04/2013 (N° iscr. 8083047)

Via Calderaio n°4 - 51010 Massa e Cozzile (Pt)

Codice Fiscale DLR RNZ 57A05 D612Q - Partita IVA 01791500471

Tel/Fax 0572/050285 - Email scrivi@renzodelrosso.com - Pec: renzodelrosso@pec.it

Rag. Renzo Del Rosso

come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore **ad euro 50,00**.

Spese di rappresentanza – Trattamento imposte dirette - :

*“Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, 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 a euro 50**”.*

È evidente che con la recente modifica normativa, si allinea il limite per la detraibilità IVA degli omaggi di beni non rientranti nell'attività d'impresa con il limite per la deducibilità integrale dei costi sostenuti per l'acquisto di beni destinati ad omaggio **ai fini IRES/IRPEF**, in base alle disposizioni **dell'art. 108, co.2, D.P.R. 917/1986**; la richiamata disposizione prevede infatti che i costi sostenuti per l'acquisto di beni destinati ad omaggio, ricompresi fra le **spese di rappresentanza** in base al D.M. 19.11.2008, sono **deducibili integralmente** se di **valore unitario non superiore a € 50, considerando nel costo la parte dell'IVA indetraibile**.

Entrando nel merito della questione, dalle disposizioni richiamate è possibile desumere che:

- mentre **ai fini IVA** è necessario distinguere gli omaggi in:
 - beni rientranti nell'attività d'impresa;
 - beni **NON** rientranti nell'attività d'impresa;
- ai fini delle deducibilità delle **imposte dirette**, la distinzione, nel rispetto dei principi di inerenza e congruità, è più di carattere quantitativo che qualitativa. Ciò che conta ai fini della deducibilità, è il rispetto dei criteri quantitativi dettati dal **D.M. 19.11.2008 e dall'art. 108, co. 2, D.P.R. 917/1986**;
- **ai fini IRAP**, invece, ciò che conta è il metodo utilizzato per la determinazione dell'**IRAP**, ovvero **metodo da bilancio o metodo fiscale**.

La nostra analisi verterà sulla distinzione tra:

- omaggi di beni oggetto dell'attività dell'impresa; e
- omaggi di beni NON oggetto dell'attività dell'impresa.

Inoltre, si distinguerà in relazione al soggetto “destinatario” dei beni, ovvero **il cliente o il dipendente**.

Si propone il seguente prospetto di sintesi.

Ragioniere Tributarista qualificato Lapet di cui alla L. N° 04/2013 (N° iscr. 8083047)

Via Calderaio n°4 - 51010 Massa e Cozzile (Pt)

Codice Fiscale DLR RNZ 57A05 D612Q - Partita IVA 01791500471

Tel/Fax 0572/050285 - Email scrivi@renzodelrosso.com - Pec: renzodelrosso@pec.it

Rag. Renzo Del Rosso

OMAGGI			
Beni oggetto dell'attività d'impresa		Beni NON rientranti nell'attività d'impresa	
Dipendenti	Clients	Dipendenti	Clients
Acquisto	Cessione	Acquisto	Cessione

Beni NON oggetto dell'attività d'impresa: Clients

La prima fattispecie analizzata riguarda **gli omaggi ai clients di beni NON oggetto dell'attività d'impresa.**

In base alle disposizioni dell'art. 19 bis1, co. 1, lett. h), D.P.R. 633/1972, **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 ad euro 50,00.**

Di conseguenza, l'IVA relativa all'acquisto di beni destinati ad essere omaggiati, **non rientranti nell'attività d'impresa**, ricompresi fra le **spese di rappresentanza** in base al D.M. 19.11.2008:

- è detraibile se il costo unitario dell'omaggio è inferiore a € 50,00;
- è indetraibile se il costo unitario dell'omaggio è superiore a 50,00.

Si ricorda che ai fini IVA (C.M. 34/E/2009), per l'individuazione degli omaggi da ricomprendere tra le spese di rappresentanza, è necessario fare riferimento a quanto disposto dall'art. 1, D.M. 19.11.2008; in particolare, è necessario che le spese:

- siano sostenute **con finalità promozionali e di pubbliche relazioni;**
- siano **ragionevoli in funzione dell'obiettivo** di generare benefici economici;
- siano **coerenti con gli usi e le pratiche commerciali del settore.**

Si propone il seguente prospetto di sintesi.

Beni NON oggetto dell'attività d'impresa	Spese di rappresentanza D.M. 19.11.2008	IVA detraibile	Costo unitario inferiore a € 50,00
		IVA indetraibile	Costo unitario superiore a € 50,00

La successiva cessione gratuita del bene (omaggio), indipendentemente da valore dell'omaggio, è **esclusa dal campo di applicazione dell'IVA** per effetto di quanto previsto dall'art. 2, co. 2, n. 4), D.P.R. 633/1972, che come precedentemente detto, recita testualmente "**Costituiscono inoltre cessioni di beni:** 4) le cessioni gratuite di beni **ad esclusione** di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra

Ragioniere Tributarista qualificato Lapet di cui alla L. N° 04/2013 (N° iscr. 8083047)

Via Calderaio n°4 - 51010 Massa e Cozzile (Pt)

Codice Fiscale DLR RNZ 57A05 D612Q - Partita IVA 01791500471

Tel/Fax 0572/050285 - Email scrivi@renzodelrosso.com - Pec: renzodelrosso@pec.it

Rag. Renzo Del Rosso

*nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore **ad euro 50,00** 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;".*

Si propone la seguente tabella di sintesi.

Tabella - Omaggi a clienti di beni NON oggetto dell'attività d'impresa

Beni Non oggetto dell'attività d'impresa	Acquisto	Cessione
	Detraibile se Costo unitario inferiore a € 50,00	Esclusa da campo di applicazione dell'IVA.
Indetraibile se Costo unitario superiore a € 50,00		

Casi particolari

Analizzate le regole generali IVA riguardanti gli omaggi di beni **NON** rientranti dell'attività d'impresa, possiamo ad analizzare alcuni casi particolari.

Si tratta dei seguenti casi:

- l'acquisto di cesti natalizi;
- l'acquisto di alimenti e bevande compresi in cesti natalizi o acquistati separatamente;
- le spese relative alle cene natalizie.

Per quanto riguarda **l'acquisto di cesti natalizi**, l'unica accortezza da utilizzare è che il limite di € 50,00 vada riferito al **costo dell'intera confezione** e non a quello dei singoli componenti.

Di conseguenza:

- è **indetraibile l'IVA** relativa all'acquisto di un cesto regalo di costo superiore a € 50,00;
- è **detraibile l'IVA** relativa all'acquisto di un cesto regalo di costo non superiore a € 50,00.

Per quanto riguarda l'acquisto di alimenti e bevande (ovviamente che **non** formano oggetto dell'attività d'impresa), **l'art. 19, co. 1, lett. f), D.P.R. 633/1972** prevede che "**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**".

Tuttavia, in deroga a tale disposizione, l'Amministrazione Finanziaria nella C.M. 54/E/2002 ha **riconosciuto la detrazione dell'IVA purché** gli stessi siano di **costo unitario non**

Ragioniere Tributarista qualificato Lapet di cui alla L. N° 04/2013 (N° iscr. 8083047)

Via Calderaio n°4 - 51010 Massa e Cozzile (Pt)

Codice Fiscale DLR RNZ 57A05 D612Q - Partita IVA 01791500471

Tel/Fax 0572/050285 - Email scrivi@renzodelrosso.com - Pec: renzodelrosso@pec.it

Rag. Renzo Del Rosso

superiore a € 25,82 (ora 50,00 euro) e rientrano fra le spese di rappresentanza per le quali trova applicazione la citata lett. h).

Infine, per quanto riguarda le **cene natalizie** è importante definire quando le stesse rientrano tra le spese di rappresentanza.

La **C.M. 34/E/2009** ha precisato che le spese per feste e ricevimenti organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o festività religiose o nazionali **sono da considerare spese di rappresentanza a meno che all'evento siano presenti esclusivamente dipendenti dell'impresa**. In caso, dunque, alla cena siano presenti esclusivamente dipendenti dell'impresa la spesa non rientrerà tra le spese di rappresentanza e **l'IVA sarà indetraibile**.

Si propone la seguente tabella di sintesi.

Tabella– Beni NON rientranti nell'attività d'impresa: Casi particolari

Tipologia spesa	Detraibilità IVA
Cestini natalizi	Si, se di costo unitario inferiore ad euro 50,00 e rientri tra le spese di rappresentanza
Alimenti e bevande	Si, se di costo unitario inferiore ad euro 50,00 e rientri tra le spese di rappresentanza
Cene natalizie	No, se partecipano solo dipendenti

Lavoratori autonomi e IVA

Per quanto riguarda i lavori autonomi, nulla cambia rispetto alle regole appena analizzate per quanto riguarda **la detraibilità dell'IVA**.

Troverà, infatti, applicazione l'**art. 19, co. 1, lett. h), D.P.R. 633/1972** così come confermato dall'Amministrazione Finanziaria nella **C.M. 34/E/2009**, laddove si chiarisce che le disposizioni in materia di qualificazione delle spese di rappresentanza, contenute nel DM 19.11.2008, **sono applicabili anche ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo**.

Differenze sussistono circa l'applicazione dell'**art. 2, co. 2, n. 4), D.P.R. 633/1972** che esclude dalle cessioni imponibili "*quelli a cui la produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore ad euro 50,00*".

Di fatto, dunque, tale disposizione non trova applicazione per quanto riguarda i lavoratori autonomi, per i quali costituiranno cessioni imponibili le **cessioni gratuite di beni di**

Ragioniere Tributarista qualificato Lapet di cui alla L. N° 04/2013 (N° iscr. 8083047)

Via Calderaio n°4 - 51010 Massa e Cozzile (Pt)

Codice Fiscale DLR RNZ 57A05 D612Q - Partita IVA 01791500471

Tel/Fax 0572/050285 - Email scrivi@renzodelrosso.com - Pec: renzodelrosso@pec.it

Rag. Renzo Del Rosso

costo unitario inferiore a € 50,00 con conseguenti obblighi di fatturazione, registrazione, ecc. degli omaggi.

In alternativa, si potrà **non detrarre l'IVA sull'acquisto** dei beni da regalare, rendendo **irrilevante ai fini IVA la successiva cessione**.

Tabella - Lavoratori autonomi

	Acquisto	Cessione
Omaggi	Detraibile se Costo unitario inferiore a € 50,00	Imponibile IVA, ad eccezione del caso in cui non venga detratta l'IVA sull'acquisto dell'omaggio
	Indetraibile Costo unitario superiore a € 50,00	Esclusa dal campo di applicazione dell'IVA

Omaggi ai dipendenti

Per quanto riguarda gli omaggi ai dipendenti, questi ai fini Iva non possono essere considerati spese di rappresentanza, in quanto prive del requisito di sostenimento per finalità promozionali. L'IVA relativa ai beni destinati ai dipendenti è **da considerare indetraibile** per mancanza di inerenza con l'esercizio dell'impresa.

Imposte dirette

Ai fini delle imposte dirette, come accennato in premessa, ciò che conta è l'aspetto quantitativo più che l'aspetto qualitativo.

Ai fini IRES/ IRPEF, in base alle disposizioni dell'art. 108, co.2, D.P.R. 917/1986, i costi sostenuti per l'acquisto di beni destinati ad omaggio, ricompresi fra le **spese di rappresentanza** in base al D.M. 19.11.2008, sono **deducibili**:

- **integralmente**, se di **valore unitario non superiore a € 50, considerando nel costo la parte dell'IVA indetraibile**;
- se di valore unitario superiore a € 50, nell'anno di sostenimento e nel limite dell'importo annuo massimo, ottenuto applicando ai ricavi / proventi della gestione caratteristica (voci A.1 e A.5 del Conto economico) le seguenti percentuali:
 - 1,3% con ricavi proventi gestione caratteristica fino a 10 milioni di euro;
 - 0,5% con ricavi proventi gestione caratteristica da 10 milioni di euro a 50 milioni di

Ragioniere Tributarista qualificato Lapet di cui alla L. N° 04/2013 (N° iscr. 8083047)

Via Calderaio n°4 - 51010 Massa e Cozzile (Pt)

Codice Fiscale DLR RNZ 57A05 D612Q - Partita IVA 01791500471

Tel/Fax 0572/050285 - Email scrivi@renzodelrosso.com - Pec: renzodelrosso@pec.it

Rag. Renzo Del Rosso

euro;

- 0,1% con ricavi proventi gestione caratteristica superiori a 50 milioni di euro.

Per quanto riguarda i lavoratori autonomi, invece, troverà applicazione il **limite dell'1% dei compensi percepiti** nel periodo d'imposta, a prescindere dal valore unitario, così come previsto **dall'art. 54, co. 5, D.P.R. 917/1986**.

Gli omaggi ai dipendenti di beni che non rientrano nell'attività dell'impresa **ai fini delle imposte dirette** sono da ricomprendere tra le erogazioni liberali (spese per prestazioni di lavoro sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità) a favore dei lavoratori concesse in occasioni di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti, le quali beneficiano della deducibilità dal reddito d'impresa (art. 95 del Tuir) .

Per i **lavoratori autonomi**, detti costi sono **deducibili** ai sensi dell'art. 54, comma 1, Tuir, avente una portata applicativa analoga a quella dell'art. 95 del Tuir.

Profili IRAP

Per il **trattamento ai fini IRAP** dei costi sostenuti per l'acquisto di beni NON oggetto dell'attività destinati a omaggio per i clienti, è necessario differenziare sulla base della modalità con la quale è stata calcolata la base imponibile IRAP, ossia:

- **metodo di bilancio**: per i soggetti IRES nonché per le ditte individuali e le società di persone in contabilità ordinaria che hanno optato per tale modalità di determinazione della base imponibile;
- c.d. **metodo fiscale**.
 - qualora la base imponibile IRAP è determinata con il "metodo da bilancio", poiché le spese in esame rientrano nella voce B.14 del Conto economico, le stesse risultano interamente deducibili ai fini IRAP;
 - qualora la base imponibile IRAP è determinata con il "metodo fiscale", le spese in esame non rientrano tra i componenti rilevanti espressamente previsti e conseguentemente le stesse risultano indeducibili ai fini IRAP.

Si propone la seguente tabella di sintesi.

Tabella– Profili IRAP Omaggi di beni NON rientranti nell'attività d'impresa

IRAP	
Metodo da bilancio	Metodo fiscale
Deducibili	Indeducibili

Ragioniere Tributarista qualificato Lapet di cui alla L. N° 04/2013 (N° iscr. 8083047)

Via Calderaio n°4 - 51010 Massa e Cozzile (Pt)

Codice Fiscale DLR RNZ 57A05 D612Q - Partita IVA 01791500471

Tel/Fax 0572/050285 - Email scrivi@renzodelrosso.com - Pec: renzodelrosso@pec.it

Rag. Renzo Del Rosso

Per i lavoratori autonomi, ai sensi **dell'art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 446/97**, i costi sostenuti per l'acquisto di beni destinati ad essere omaggiati ai clienti sono **deducibili ai fini IRAP nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta**.

IRAP: Omaggi ai dipendenti

Le spese per gli acquisti di **omaggi da destinare ai dipendenti** rientrano nei "costi del personale", che ai sensi degli artt. 5 e 5-bis, D.Lgs. n. 446/97, **non concorrono alla formazione della base imponibile IRAP**, ancorché gli stessi siano contabilizzati in voci diverse dalla B.9 del Conto economico.

Di conseguenza, le spese in esame sono **indeducibili ai fini IRAP** indipendentemente dalla natura giuridica del datore di lavoro.

Va tuttavia evidenziato che per i soggetti che, ai fini della determinazione della base imponibile IRAP applicano il **c.d. metodo di bilancio**, si potrebbe porre la questione se le spese in esame possano essere ancora classificate "costi del personale". Infatti, privilegiando la **classificazione per natura**, tali spese **potrebbero risultare deducibili** in quanto ricomprese nella voce B.14 e **non funzionali** allo svolgimento dell'attività di lavoro dipendente.

Per i **lavoratori** autonomi, che determinano la base imponibile IRAP ai sensi del citato art. 8, comma 1, quale "*differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti all'attività esercitata ... **esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente***", l'acquisto di beni non oggetto dell'attività destinati ad omaggio per i dipendenti sono **indeducibili ai fini IRAP**.

Ragioniere Tributarista qualificato Lapet di cui alla L. N° 04/2013 (N° iscr. 8083047)

Via Calderaio n°4 - 51010 Massa e Cozzile (Pt)

Codice Fiscale DLR RNZ 57A05 D612Q - Partita IVA 01791500471

Tel/Fax 0572/050285 - Email scrivi@renzodelrosso.com - Pec: renzodelrosso@pec.it

Rag. Renzo Del Rosso

Prospetto di riepilogo

Omaggio Beni NON oggetto dell'attività d'impresa				
Omaggi	IVA		IRES/IRPEF	IRAP
	Acquisto	Cessione	Deducibilità	Deducibilità
Clienti	Detraibile se Costo unitario inferiore a € 50,00	Esclusa. Per i lavoratori autonomi imponibile	Integralmente, se di valore unitario non superiore a € 50; Se superiore: 1,3% con ricavi proventi gestione caratteristica fino a 10 milioni di euro; 0,5% con ricavi proventi gestione caratteristica da 10 milioni di euro a 50 milioni di euro; 0,1% con ricavi proventi gestione caratteristica superiori a 10 milioni di euro Per quanto riguarda i lavoratori autonomi , invece, troverà applicazione il limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta, a prescindere dal valore unitario.	Deducibile se si applica il metodo di bilancio. Per i lavoratori autonomi deducibili nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta
	Indetraibile se Costo unitario superiore a € 50,00	Esclusa		
Dipendenti	Indetraibile	Esclusa	Deducibile nell'esercizio	Indeducibile

Ragioniere Tributarista qualificato Lapet di cui alla L. N° 04/2013 (N° iscr. 8083047)

Via Calderaio n°4 - 51010 Massa e Cozzile (Pt)

Codice Fiscale DLR RNZ 57A05 D612Q - Partita IVA 01791500471

Tel/Fax 0572/050285 - Email scrivi@renzodelrosso.com - Pec: renzodelrosso@pec.it

Rag. Renzo Del Rosso

Beni rientranti nell'attività d'impresa: IVA

Gli omaggi di beni rientranti nell'attività d'impresa, secondo le indicazioni fornite dall'Amministrazione Finanziaria nella **C.M. 188/E/1998**, "*non costituiscono spese di rappresentanza*".

Da tale affermazione deriva l'inapplicabilità a tali operazioni **dell'art. art. 19- bis1, lett. h), D.P.R. n. 633/72** e, conseguentemente, **dell'art. 2, dall'art. 2, comma 2, n. 4), D.P.R. n. 633/72**.

Pertanto:

- l'IVA assolta all'atto dell'acquisto è detraibile. Non trova, infatti, applicazione la previsione di indetraibilità oggettiva di cui all'art. 19-bis1 co. 1 lett. h) del D.P.R. 633/72;
- la cessione gratuita è imponibile IVA indipendentemente dal costo unitario dei beni (art. 2 comma 2 n. 4 del D.P.R. 633/72).

Di conseguenza, si verificherà la situazione esposta nella seguente tabella.

Tabella - Omaggi a clienti di beni oggetto dell'attività d'impresa

Omaggio Beni oggetto dell'attività d'impresa	Acquisto	Cessione
	Detraibile	Imponibile

Tuttavia, il **D.M. 19.11.2008** non differenzia tra "beni oggetto" e "beni non oggetto" dell'attività e pertanto possono essere "di rappresentanza" le spese sostenute sia per gli uni che per gli altri beni, superando, in tal modo, le indicazioni fornite dall'Amministrazione Finanziaria nella C.M. 188/E/1998.

Ritenendo valida tale interpretazione:

- indipendentemente che la spesa relativa al bene da omaggiare possa o meno essere qualificata di rappresentanza, **l'impresa ha la possibilità di scegliere di non detrarre l'IVA** a credito relativa all'acquisto dei beni oggetto dell'attività e destinati a essere ceduti come omaggio, **al fine di non assoggettare a IVA la successiva cessione gratuita;**
- **qualora si ritenga che la spesa relativa al bene oggetto dell'attività ceduto gratuitamente possa essere qualificata come "spesa di rappresentanza"**, l'IVA a credito sarà detraibile solo per i beni di costo unitario non superiore a € 50,00, mentre

Ragioniere Tributarista qualificato Lapet di cui alla L. N° 04/2013 (N° iscr. 8083047)

Via Calderaio n°4 - 51010 Massa e Cozzile (Pt)

Codice Fiscale DLR RNZ 57A05 D612Q - Partita IVA 01791500471

Tel/Fax 0572/050285 - Email scrivi@renzodelrosso.com - Pec: renzodelrosso@pec.it

Rag. Renzo Del Rosso

la cessione del bene è rilevante ai fini IVA indipendentemente dal valore dello stesso ferma restando l'esclusione da IVA della cessione gratuita se questa non è stata detratta sull'acquisto;

- **qualora si ritenga che la spesa relativa al bene oggetto dell'attività ceduto gratuitamente non possa essere qualificata quale "spesa di rappresentanza",** l'IVA a credito è detraibile a prescindere dall'importo e la cessione gratuita sarà rilevante ai fini IVA indipendentemente dal valore del bene, ferma restando la possibilità di "rinunciare" alla detrazione escludendo così dall'IVA la cessione gratuita.

Omaggi a clienti UE e extra UE

In merito **all'effettiva imponibilità dell'operazione**, è necessario distinguere a seconda della **destinazione dell'omaggio**. Infatti, l'operazione sarà imponibile sia per gli omaggi destinati al consumo in Italia che per gli omaggi destinati al consumo in altri paesi UE, mentre la stessa sarà **non imponibile** se destinata al consumo in **paesi extra – comunitari**.

Ai beni (rientranti nell'attività d'impresa) che vengono ceduti gratuitamente a clienti o potenziali clienti comunitari non si applica la normativa comunitaria ma, bensì, la **normativa interna**, come chiarito dall'Amministrazione Finanziaria nella **C.M. n. 13/1994, par. 2.1**. Trattandosi infatti di operazioni nelle quali manca il requisito **dell'onerosità**, queste devono essere trattate come cessioni interne.

Ai beni (rientranti nell'attività d'impresa) che vengono ceduti gratuitamente a clienti o potenziali clienti extra – comunitari dovrà essere applicato il regime di **non imponibilità** previsto per le esportazioni. Questo perché l'art. 8, D.P.R. 633/1972, ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità non richiede, a differenza di quanto previsto per le cessioni intracomunitarie, che la cessione avvenga a titolo oneroso. Da rilevare che le suddette operazioni pur usufruendo del regime di non imponibilità, non sono rilevanti ai fini della formazione del plafond degli esportatori abituali (nota ministeriale 10367/1998).

Omaggi di beni rientranti nell'attività d'impresa	Clienti italiani e comunitari	Clienti extra UE
	Imponibile ai fini IVA	NON Imponibile ai fini IVA

Ragioniere Tributarista qualificato Lapet di cui alla L. N° 04/2013 (N° iscr. 8083047)

Via Calderaio n°4 - 51010 Massa e Cozzile (Pt)

Codice Fiscale DLR RNZ 57A05 D612Q - Partita IVA 01791500471

Tel/Fax 0572/050285 - Email scrivi@renzodelrosso.com - Pec: renzodelrosso@pec.it

Rag. Renzo Del Rosso

Cessione gratuita imponibile: determinazione base imponibile e fattura

Nel caso in cui si verificano le condizioni per la cessione gratuita imponibile IVA si dovrà procedere alla determinazione della base imponibile e ad espletare gli obblighi documentali.

In tal senso, la base imponibile è rappresentata, ai sensi **dell'art. 13, DPR n. 633/72**, *“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, è da tenere in debita considerazione che la **rivalsa dell'IVA non è obbligatoria**, come disposto dall'art. 18, DPR n. 633/72.

Di conseguenza, come spesso accade, l'IVA rimane quindi a carico del cedente e costituisce per quest'ultimo un costo indeducibile ex art. 99, comma 1, TUIR.

Ai fini pratici, si potrà:

- emettere una **fattura con applicazione dell'IVA, senza addebitare** la stessa al cliente, specificando che trattasi di *“omaggio senza rivalsa dell'IVA ex art. 18, D.P.R. n. 633/72”*.
- emettere un'**autofattura** in unico esemplare, con indicazione del valore dei beni come sopra individuato (prezzo di acquisto o di costo), dell'aliquota e della relativa imposta, specificando che trattasi di *“autofattura per omaggi”*. La stessa può essere:
 - singola per ciascuna cessione (*“autofattura immediata”*);
 - globale mensile per tutte le cessioni effettuate nel mese (*“autofattura differita”*).

In alternativa, si potrà tenere il **registro degli omaggi**, sul quale annotare l'ammontare complessivo delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno, distinte per aliquota.

I chiarimenti della R.M. 27/E/2014

In merito al concetto di “valore unitario”, che permette di qualificare le spese di rappresentanza come integralmente deducibili o deducibili nei limiti di cui **all'art. 1, comma 2, del D.M. 19/11/2008** (plafond di deducibilità), è necessario effettuare una distinzione tra omaggi di beni propri (beni oggetto dell'attività d'impresa) e omaggi di beni non oggetto dell'attività d'impresa.

Infatti:

- mentre per gli **omaggi di beni non oggetto dell'attività d'impresa** il costo sostenuto per l'acquisto rappresenta il valore di mercato;
- **per i gli omaggi di beni “propri” sussiste una divergenza tra valore (di mercato) e costo sostenuto.**

L'Agenzia delle Entrate, con la R.M. n. **27/E/2014**, ha chiarito il trattamento fiscale degli omaggi di beni rientranti nell'attività dell'impresa c.d. «autoprodotti», con particolare riferimento al concetto di **valore unitario**.

Ragioniere Tributarista qualificato Lapet di cui alla L. N° 04/2013 (N° iscr. 8083047)

Via Calderaio n°4 - 51010 Massa e Cozzile (Pt)

Codice Fiscale DLR RNZ 57A05 D612Q - Partita IVA 01791500471

Tel/Fax 0572/050285 - Email scrivi@renzodelrosso.com - Pec: renzodelrosso@pec.it

Rag. Renzo Del Rosso

Secondo l'interpretazione fornita dall'Amministrazione Finanziaria, con l'utilizzo del termine «**valore**» in luogo di quello di «**costo**», il legislatore ha voluto riferirsi al valore normale dei beni determinato ai sensi dell'art. 9 del Tuir, al quale occorre far riferimento ogni qualvolta occorra quantificare l'entità delle liberalità erogate, nell'ambito del regime di impresa.

Ciò comporta che, per i beni autoprodotti oggetto dell'attività propria dell'impresa, il valore di mercato dell'omaggio rileva **unicamente** al fine di individuare la spesa di rappresentanza da sottoporre al limite di deducibilità.

Una volta qualificata la spesa come di rappresentanza (nel caso quindi di valore di mercato superiore a 50 euro), al limite di deducibilità («**Plafond di deducibilità**»), concorrerà interamente il costo di produzione sostenuto dall'impresa, indipendentemente dall'ammontare (superiore o inferiore a 50 euro).

Nel caso in cui il valore normale del bene autoprodotta sia inferiore o uguale a 50 euro, il costo sostenuto dalla società per la produzione dello stesso sarà **interamente deducibile** senza necessità di sottoporlo al limite di cui sopra, rientrando questo nella previsione del T.U.I.R. (art. 108, comma 2).

Si consideri il caso in cui l'omaggio autoprodotta abbia un valore di mercato pari a 60 euro e un costo di produzione pari a 20 euro. In tal caso, l'omaggio costituisce spesa di rappresentanza da sottoporre al limite di deducibilità, in quanto il valore di mercato è superiore al limite di 50 euro. Ai fini del calcolo del plafond di deducibilità rileverà, però, l'importo di 20 euro rappresentato dal costo effettivo di produzione.

Nel caso, invece, il valore di mercato dell'omaggio autoprodotta sia pari a 40 euro e il costo di produzione sia pari a 30 euro, l'omaggio è interamente deducibile in quanto il valore di mercato dello stesso è inferiore al limite di 50 euro.

Beni oggetto dell'attività d'impresa	
Omaggi di beni	
Valore di mercato pari o inferiore ad euro 50	Valore di mercato superiore ad euro 50
Interamente deducibili	Limiti di deducibilità di cui all'art.1, co. 2, D.M. 19.11.2008
Deducibilità pari al costo di produzione	Al plafond di deducibilità (% dei

Ragioniere Tributarista qualificato Lapet di cui alla L. N° 04/2013 (N° iscr. 8083047)

Via Calderaio n°4 - 51010 Massa e Cozzile (Pt)

Codice Fiscale DLR RNZ 57A05 D612Q - Partita IVA 01791500471

Tel/Fax 0572/050285 - Email scrivi@renzodelrosso.com - Pec: renzodelrosso@pec.it

Rag. Renzo Del Rosso

	<p>ricavi) concorrerà per intero il costo di produzione effettivamente sostenuto dall'impresa, indipendentemente dal fatto che lo stesso sia inferiore o meno ad euro 50.</p>
--	--

Tabella– Prospetto di riepilogo

Omaggio Beni oggetto dell'attività d'impresa				
Omaggi	IVA		IRES/IRPEF	IRAP
	Acquisto	Cessione	Deducibilità	Deducibilità
Clienti	<p>Detraibile. Resta ferma la possibilità di non detrarre l'IVA per non assoggettare ad imposta la successiva cessione gratuita.</p>	<p>Imponibile, tranne nei casi si scelga di non detrarre l'IVA sull'acquisto al fine di non assoggettare ad IVA la successiva cessione gratuita</p>	<p>Integralmente, se di valore unitario non superiore a € 50; Se superiore: 1,3% con ricavi proventi gestione caratteristica fino a 10 milioni di euro; 0,5% con ricavi proventi gestione caratteristica da 10 milioni di euro a 50 milioni di euro; 0,1% con ricavi proventi gestione caratteristica superiori a 10 milioni di euro Per quanto riguarda i lavoratori autonomi, invece,</p>	<p>Deducibile se si applica il metodo di bilancio. Per i lavoratori autonomi deducibili nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta</p>

Rag. Renzo Del Rosso

			troverà applicazione il limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta, a prescindere dal valore unitario.	
Dipendenti	Detraibile	Imponibile	Deducibile nell'esercizio	Indeducibile

Il trattamento fiscale in capo ai dipendenti

Gli omaggi ricevuti dai dipendenti producono, in taluni casi, imponibilità in capo ai dipendenti stessi.

Tale imponibilità va verificata alla luce del disposto **dell'art. 51, comma 3, Tuir.**

In base alla citata disposizione:

- le erogazioni liberali in **denaro** concorrono sempre (a prescindere dall'ammontare) alla formazione del reddito del dipendente e quindi sono assoggettate a tassazione;
- le erogazioni liberali in natura se di importo:
 - **non superiore ad € 258,23** nel periodo d'imposta **non concorrono** alla formazione del reddito;
 - **superiore ad € 258,23** nel periodo d'imposta **concorrono** per l'intero ammontare alla formazione del reddito del dipendente (non solo per la quota eccedente il limite).

Distinti saluti

Lo Studio ringrazia per l'attenzione riservatagli e rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento, riservandosi la facoltà di tenervi costantemente aggiornati sulle novità e relativi adempimenti di Vostro interesse.....

Ragioniere Tributarista qualificato Lapet di cui alla L. N° 04/2013 (N° iscr. 8083047)

Via Calderaio n°4 - 51010 Massa e Cozzile (Pt)

Codice Fiscale DLR RNZ 57A05 D612Q - Partita IVA 01791500471

Tel/Fax 0572/050285 - Email scrivi@renzodelrosso.com - Pec: renzodelrosso@pec.it