

CIRCOLARE N. 23
27 DICEMBRE 2016

Le cessioni a titolo gratuito e gli omaggi

© Copyright 2016 Acerbi & Associati®

In occasione delle festività di fine anno capita con maggiore frequenza che **imprese** e **professionisti** acquistino beni (ovvero utilizzino beni di propria produzione/commercializzazione) per concederli a titolo di **omaggio**.

Risulta quindi opportuno ricordare quando ed in quale misura le spese sostenute per l'acquisto di beni ceduti gratuitamente sono deducibili dal reddito d'impresa, nonché il trattamento ai fini IVA dei relativi costi e delle successive cessioni/consegne gratuite.

A tale riguardo, **rimandiamo** per una trattazione esaustiva e puntuale delle diverse fattispecie alle **circolari di Studio n. 21 del 2009**, nonché **nn. 6 e 18 del 2009**.

Con il presente contributo verranno brevemente ricordati gli elementi essenziali riguardanti il trattamento fiscale degli omaggi.

1. Omaggi a soggetti terzi di beni nell'attività d'impresa

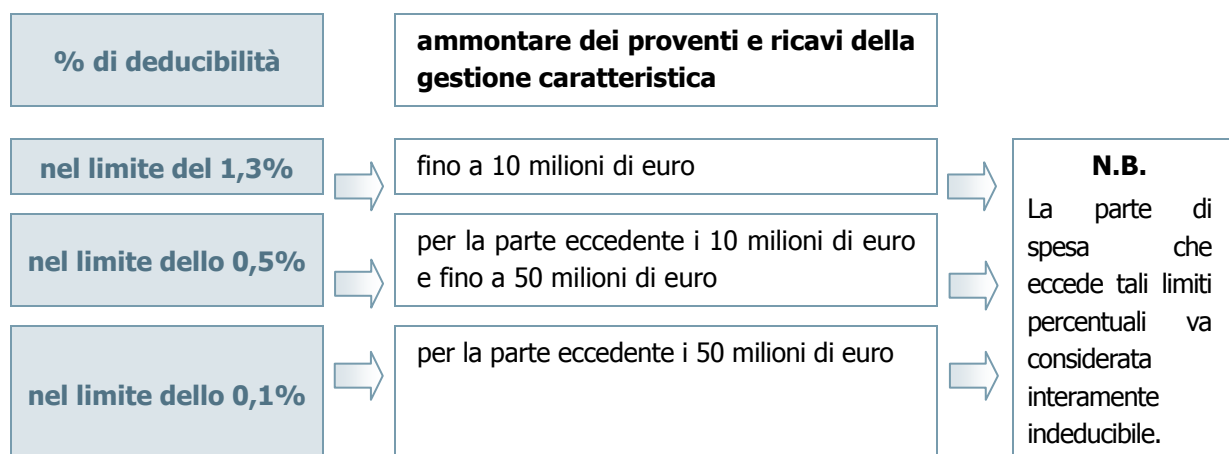
A tal fine occorre distinguere tra omaggi:

1. **destinati a clienti** e terzi in genere,
2. e omaggi **destinati ai dipendenti** dell'azienda stessa.

Con riferimento alla **prima ipotesi**, si osserva che gli omaggi destinati ai **clienti/fornitori** rientrano, in linea generale, nella fattispecie delle spese di **rappresentanza** prevista dall'art. 108 comma 2 del D.P.R. n. 917/1986.

Le spese sostenute per l'acquisto di beni ceduti gratuitamente sono **integralmente deducibili** se i beni **non hanno valore unitario superiore a 50 euro**; diversamente, le stesse sono considerate spese di rappresentanza e, in quanto tali, deducibili nell'esercizio di sostenimento nei limiti previsti dal **DM 19 novembre 2008**. In particolare, ai sensi dell'art. 108 comma 2 del D.P.R. n. 917/1986, gli acquisti di beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro sono sempre interamente deducibili, a prescindere dal rispetto dei "requisiti di inerenza e congruità" previsti dal DM 19 novembre 2008 per le spese di rappresentanza. Ed in effetti, l'art. 1 comma 4 del citato DM esclude le spese relative alla distribuzione gratuita dei suddetti beni di valore unitario inferiore a 50 euro dal calcolo dell'importo deducibile applicabile alle spese di rappresentanza.

Per gli **omaggi di valore unitario superiore a 50 euro**, cui si applica la disciplina delle spese di rappresentanza, la deduzione è consentita solo per **se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti dal D.M. 19 novembre 2008 come di seguito evidenziati**:



Sono **escluse** dalla deducibilità integrale le spese sostenute per **prestazioni di servizi** e i titoli rappresentativi delle stesse; si pensi, a mero titolo esemplificativo, all'acquisto di una **tessera** per entrare al cinema o in un **centro benessere**. Ne consegue, dunque, che le prestazioni gratuite di servizi sono deducibili dal reddito d'impresa soltanto ove rispettino i requisiti previsti dal DM 19/11/2008 recante la disciplina della deducibilità delle spese di rappresentanza.

In merito alla nozione di "**valore unitario**", che deve essere pari o inferiore a 50 euro per poter fruire della deducibilità integrale, occorre osservare che, con tale locuzione, non deve intendersi il costo dei singoli beni, bensì l'**omaggio** nel suo **complesso**; il valore, quindi, deve essere considerato unitariamente e non con riferimento ai beni che compongono il regalo (cfr. C.M. 13 luglio 2009 n. 34, paragrafo 5.4). In pratica, nel caso classico del **cesto natalizio** composto di tre diversi beni di valore unitario pari a 20 euro ciascuno, l'omaggio ha un valore complessivo pari a 60 euro e, in quanto tale, non integralmente deducibile ma soggetto alla deducibilità secondo i criteri previsti dal comma 2 del DM 19 novembre 2008. Tale interpretazione consente, quindi, di evitare che il contribuente possa acquistare singolarmente beni da cedere gratuitamente (il cui costo non superi 50 euro), per poi comporli in confezioni da consegnare al cliente, eludendo così il dettato normativo. Tuttavia, la deduzione è integrale se alla stessa persona vengono regalati più beni di valore non superiore a 50 euro, purché **confezionati singolarmente**.

Il parametro per la determinazione del valore unitario dovrebbe essere dato dal costo di acquisto o produzione; in tal senso si veda la circolare Assonime 9 aprile 2009 n. 16, secondo la quale "motivi di semplificazione gestionale indurrebbero a dare rilevanza ai costi effettivamente sostenuti", nonché in senso conforme sembra orientarsi anche la C.M. 34/E/2009 (paragrafo 5.4) che utilizza l'espressione "**spese relative all'acquisto di beni**". Tuttavia, nel caso in cui l'omaggio sia rappresentato da un bene la cui produzione e/o commercializzazione sia oggetto dell'attività propria dell'impresa (cd. omaggio autoprodotta) si fa notare che l'art. 108 comma 2 del D.P.R. n. 917/1986 nel prevedere la deducibilità integrale delle spese, fa riferimento esplicito ai beni "di valore unitario non superiore a 50 euro".

Ai fini della identificazione dei predetti beni di "valore" unitario inferiore a 50 euro, l'Agenzia entrate ha fornito i propri chiarimenti con la R.M. 12 marzo 2014 n. 27/E: con l'utilizzo della locuzione "valore" in luogo di quella di "costo" il legislatore ha voluto riferirsi al valore normale dei beni secondo la definizione dell'art. 9 del D.P.R. n. 917/1986.

Per i beni destinati ad omaggio ma acquistati da terzi, la spesa sostenuta per l'acquisto coincide sostanzialmente con il valore di mercato. Diversamente, in relazione ai beni cd. autoprodotti poi distribuiti gratuitamente sussiste una divergenza tra valore (di mercato) e costo sostenuto.

Pertanto, commenta la predetta R.M., "*si osserva che per i beni c.d. autoprodotti, ossia i beni alla cui ideazione, produzione, commercializzazione è diretta l'attività di impresa, che vengono prodotti dalla Società oppure che sono commissionati a lavoratori esterni e acquistati dalla impresa per la successiva rivendita, il valore di mercato dell'omaggio rileva unicamente al fine di individuare la spesa di rappresentanza da sottoporre al regime di deducibilità limitata.*

Resta inteso che, una volta qualificata la spesa come spesa di rappresentanza (qualora il valore di mercato sia superiore a euro 50), al limite di deduzione di cui all'articolo 1, co. 2, D.M. 19 novembre 2008 (plafond di deducibilità) concorrerà, invece, per intero, il costo di produzione effettivamente sostenuto dall'impresa, indipendentemente dal fatto che lo stesso sia inferiore o meno ad euro 50.

Diversamente, qualora il valore normale dell'omaggio autoprodotta sia inferiore o uguale ad euro 50, il costo effettivamente sostenuto per la produzione beneficerà della deduzione integrale."

Per quanto riguarda la disciplina della detrazione Iva, la soglia per l'integrale detraibilità è fissata a 50 euro.

Il D.Lgs. n. 175/2014 (si veda anche circolare di Studio n. 24 del 2014 disponibile nell'area "newsletter" del sito www.fiscoeimpresa.com), ha stabilito che il valore rilevante degli **omaggi di beni non rientranti nell'attività propria d'impresa** è pari a **50 euro**, sia ai fini della **detrazione IVA**, sia per la deducibilità ai fini delle imposte sui redditi.

La sopra citata previsione riguarda sia il trattamento "a monte" che "a valle" degli omaggi di beni non rientranti nell'attività propria d'impresa. La **soglia di 50 euro** viene, infatti, prevista sia con riferimento all'art. 19-bis1, comma 1, lett. h) del D.P.R. n. 633/1972, riguardante la detrazione Iva nel caso di spese di rappresentanza/omaggi, sia nell'ambito dell'art. 2, comma 2, n. 4) del D.P.R. n. 633/1972 relativo alle cessioni gratuite di beni.

Per effetto della citata soglia, l'**indetraibilità dell'IVA** relativa alle spese di rappresentanza (come definite ai fini delle imposte sul reddito) non opererà con riferimento a quelle sostenute per l'acquisto di beni di **costo unitario non superiore a 50 euro** (art. 19-bis1 citato).

In altri termini, l'IVA "a monte" relativa all'**acquisto** di beni da omaggiare a clienti risulterà quindi:

- **detraibile** se il costo (o valore) unitario del bene **non** sarà **superiore a 50 euro**;
- **indetraibile** se il costo (o valore) unitario del bene supera la suddetta soglia.

Quanto alla successiva **cessione gratuita** dei beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa (non essendo di propria produzione o commercio), la stessa è sempre **esclusa da IVA**, in base al combinato disposto dell'art. 2, comma 2, n. 4 e dell'art. 19-bis1, comma, 1 lett. h) del D.P.R. n. 633/1972.

Ad esempio:

- ➔ Un'impresa omaggia ad un proprio cliente un bene che costa 55,00 euro + Iva 22% (12,10 euro): poiché l'imponibile è superiore a 50 euro, l'imposta sul valore aggiunto è indetraibile e, quindi, deve essere sommata al costo. Per verificare la deducibilità del costo va verificato il volume dei ricavi annui. La fattura di acquisto dell'omaggio pari a 67,10 euro va così contabilizzata:

	Omaggi superiori a 50 euro (ce)	a	Debiti verso fornitori (sp)	67,10
--	------------------------------------	---	--------------------------------	-------

- ➔ Un'impresa omaggia a 10 fornitori beni di valore unitario pari ad 48,00 euro + Iva 22% (10,56 euro): poiché l'imponibile è inferiore a 50 euro, l'imposta sul valore aggiunto è detraibile. Essendo il costo unitario del bene pari a 48,00 euro l'omaggio può essere considerato interamente deducibile. La fattura di acquisto dell'omaggio pari a 585,60 euro va così contabilizzata:

	Diversi	a	Debiti verso fornitori (sp)	585,60
22/12/2016	Omaggi inferiori a € 50 (ce)			480,00
	Iva conto acquisti (sp)			105,60

E' appena il caso di ricordare, che sebbene gli acquisti di **alimenti e bevande**, non oggetto dell'attività propria dell'impresa, costituiscano, in generale, operazioni la cui imposta risulta oggettivamente indetraibile ai sensi della lettera f) del citato art. 19-bis 1, l'Agenzia delle entrate con la C.M. 19 giugno 2002 n. 54/E par. 16.6 ha chiarito che qualora i predetti acquisti siano di valore unitario non superiore a euro 25,82 (dal 13/12/2014: euro 50; infatti, salvo pronunciamenti diversi da parte dell'Agenzia entrate, il riferimento della C.M. 54/E/2002 alla precedente soglia di 25,82 euro si deve intendere fatto alla nuova soglia di 50 euro dal 13 dicembre 2014 data di entrata in vigore delle modifiche del D.Lgs. n. 175/2014) e si riferiscano a beni da destinare a cessione gratuita, costituiscono spese di rappresentanza ad I.V.A. detraibile.

Le successive cessioni gratuite a clienti o terzi in genere di omaggi/beni **non rientranti** dell'attività propria dell'impresa, non costituiscono operazioni rilevanti ai fini dell'I.V.A. (cfr. art. 2 comma 2 n. 4 del D.P.R. n. 633/1972 e C.M. 3 gennaio 2001, n. 1/E, nonché la C.M. del 16 luglio 1998, n. 188/E).

Viceversa, con riguardo agli omaggi di **beni rientranti nell'attività propria dell'impresa**, da destinare ad omaggio dopo l'ultimazione, se prodotti, ed in un momento successivo all'acquisto, se commercializzati, e per i quali è stata operata la detrazione dell'IVA (trattandosi per l'appunto di beni oggetto dell'attività), la successiva cessione gratuita a clienti o terzi in genere deve essere assoggettata ad I.V.A. ai sensi dell'art. 2 comma 2 n. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, come indicato nella più volte citata circolare n. 188/E. L'assoggettamento ad imposta può avvenire mediante emissione di regolare fattura in duplice esemplare, di cui uno da inviare al cliente, con ovvero senza rivalsa dell'IVA, oppure mediante emissione di autofattura, singola per ciascuna cessione gratuita o globale per tutte le cessioni gratuite effettuate nel mese.

Con riferimento alla **seconda ipotesi**, trattando quindi degli omaggi destinati a **dipendenti**, come commentato anche dalla C.M. n. 59/E/2008, restano ferme le specifiche eccezioni previste nell'articolo 51 del D.P.R. n. 917/1986, ed in particolare, il comma 3 dell'articolo 51 citato che esclude dalla formazione del reddito di lavoro dipendente il valore normale dei beni ceduti e dei servizi prestati (cd. "benefit") – determinato secondo i criteri indicati nel medesimo articolo 51 – se complessivamente di importo non superiore, nel periodo d'imposta, a 258,23 euro; la medesima norma stabilisce, inoltre, che se detto valore è superiore al limite indicato lo stesso concorre interamente a formare il reddito.

Si ritiene, al riguardo, che la previsione di cui al citato comma 3 dell'articolo 51 del Tuir fornisca i criteri per la determinazione del valore dei beni in natura, stabilendo altresì una soglia di detassazione, e che i medesimi criteri debbano essere utilizzati anche se il benefit consiste in una erogazione liberale in natura.

Pertanto, si ritiene che qualora siano erogate liberalità in natura a dipendenti (sotto forma di beni o servizi) le stesse possono rientrare nella previsione di esclusione dal reddito di lavoro dipendente se di importo non superiore, nel periodo d'imposta, a 258,23 euro (fermo restando che se il valore in questione è superiore a detto limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito).

Nel caso di erogazione di liberalità sotto forma di "buoni-acquisto", si esprimono alcune riserve in ordine all'applicazione della citata esclusione dal concorso alla formazione del reddito del dipendente (sul presupposto che le erogazioni liberali in denaro concorrono sempre, a prescindere dall'ammontare, alla formazione del reddito del dipendente e che il "buono-acquisto" rappresenta un titolo di legittimazione ai sensi dell'art. 2002 del codice civile costituendo di fatto denaro contante; si fa notare, peraltro, che l'Agenzia entrate non si è mai espressa in modo esplicito in ordine al trattamento ai fini delle imposte dirette dei

“buoni-acquisto”, mentre più volte – da ultimo con la R.M. n. 21/E/2011 – ha ribadito che la circolazione dei “buoni-acquisto” non assume rilevanza ai fini Iva ai sensi dell’art. 2 comma 3 lett. a del D.P.R. n. 633/1972 alla stregua delle cessioni di denaro).

Per quanto riguarda la deducibilità ai fini Ires/Irpef, l’art. 95 primo comma del D.P.R. n. 917/1986 prevede che *“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...”*.

Quindi, le erogazioni liberali in natura a dipendenti in occasione di festività, quali ad esempio panettone e spumante natalizi, cene natalizie, ecc., non concorrono a formare reddito in capo ai lavoratori dipendenti, nel limite dell’importo di 258,23 euro indicato, e sono deducibili dal reddito d’impresa ai fini Ires/Irpef.

L’IVA relativa a beni non oggetto dell’attività propria dell’impresa, da destinare ad omaggio a dipendenti, è ritenuta **indetraibile** dall’Amministrazione finanziaria che, nella R.M. del 16 ottobre 1990 n. 666305, ha addotto il difetto dell’inerenza.

Nella diversa eventualità in cui i beni destinati ad omaggio a dipendenti costituiscano oggetto dell’attività propria dell’impresa, relativamente ai quali l’imposta è, invece, generalmente detratta, la successiva cessione gratuita dei medesimi costituisce operazione avente rilevanza impositiva, da assoggettare al tributo.

Per quanto riguarda la determinazione del valore della produzione ai fini IRAP, si ritiene che per i soggetti Ires (in genere quindi società di capitali), le spese per omaggi siano completamente deducibili, a prescindere dai requisiti di inerenza e congruità ovvero dal valore unitario di cui all’art. 108 del D.P.R. n. 917/1986. Infatti, gli acquisti di beni oggetto di cessione gratuita sono riclassificati alle voci B6 o B14 del conto economico civilistico che costituiscono costi rilevanti ai fini della determinazione del valore della produzione Irap.

Si **ricorda** infine che l’emissione del documento di trasporto o della nota di consegna risulta in genere **necessaria**, per i beni oggetto dell’attività propria dell’impresa, al fine di poter vincere le presunzioni di cessione e di acquisto di cui al D.P.R. n. 441/1997 ed, inoltre, per tutti i beni, al fine di dimostrare l’inerenza all’attività aziendale dell’acquisto destinato a cessione gratuita. Per le medesime motivazioni, inoltre, l’emissione del predetto documento appare opportuna anche relativamente alle cessioni gratuite nei confronti dei **dipendenti**.

Di seguito, in sintesi, riepiloghiamo la disciplina per i soggetti Ires riferita agli omaggi di beni la cui produzione o il cui commercio **non** rientra nell'attività tipica dell'impresa:

SOGGETTI	TIPOLOGIA	IRES/IRAP	IVA
Omaggi da soggetti Imprenditori a Clienti/Fornitori	Beni di costo unitario inferiore o pari a €50	<i>Ires/Irap:</i> spese per omaggi interamente deducibili	<i>Acquisto:</i> Iva detraibile <i>Cessione:</i> fuori campo art. 2, comma 2, n. 4) DPR n. 633/1972
	Beni di costo unitario superiore a €50	<i>Ires:</i> spesa rappresentanza deducibile nei limiti fissati dal D.M. 19/11/2008 (art. 108, comma 2 Tuir) <i>Irap:</i> spese per omaggi interamente deducibili	<i>Acquisto:</i> Iva indetraibile <i>Cessione:</i> fuori campo art. 2, comma 2, n. 4) DPR n. 633/1972
Omaggi da soggetti Imprenditori a Dipendenti	Qualunque bene	<i>Ires:</i> spese per prestazioni di lavoro dipendente interamente deducibili (salvo quanto previsto dall'art. 100, comma 1 del Tuir) <i>Irap:</i> spese per omaggi interamente deducibili	<i>Acquisto:</i> Iva indetraibile <i>Cessione:</i> fuori campo art. 2, comma 2 n. 4) DPR n. 633/1972

Di seguito, in sintesi, riepiloghiamo la disciplina per i soggetti Ires riferita agli omaggi di beni la cui produzione o il cui commercio **rientra** nell'attività propria dell'impresa (per attività propria dell'impresa si intende ogni attività compresa nell'ordinario campo di azione dell'impresa, ossia che rientra nell'oggetto proprio ed istituzionale della stessa, e che qualifica ed individua nei confronti dei terzi l'impresa stessa):

SOGGETTI	TIPOLOGIA	IRES/IRAP	IVA
Omaggi da soggetti Imprenditori a Clienti/Fornitori	Beni di costo unitario inferiore o pari a €50	<i>Ires/Irap:</i> spese per omaggi interamente deducibili	<i>Acquisto:</i> Iva detraibile <i>Cessione:</i> soggetta ad Iva - con rivalsa Iva: emettere DDT + fattura, ovvero fattura immediata.
	Beni di costo unitario superiore a €50	<i>Ires:</i> spesa rappresentanza deducibile nei limiti fissati dal D.M. 19/11/2008 (art. 108, comma 2 Tuir) <i>Irap:</i> spese per omaggi interamente deducibili	- senza rivalsa Iva: emettere DDT + a scelta: - autofattura (anche riepilogativa mensile); - annotazione nel Registro omaggi.

Omaggi da soggetti Imprenditori a Dipendenti	Qualunque bene	<i>Ires:</i> spese per prestazioni di lavoro dipendente interamente deducibili (salvo quanto previsto dall'art. 100, comma 1 del Tuir) <i>Irap:</i> spese per omaggi interamente deducibili	<i>Acquisto:</i> Iva detraibile <i>Cessione:</i> soggetta ad Iva con fattura oppure con autofattura.
--	----------------	---	---

2. Omaggi erogati dagli esercenti arti e professioni

I professionisti e gli studi associati tra professionisti che acquistano beni per cederli a titolo di omaggio devono distinguere il trattamento fiscale in relazione al fatto che gli stessi vengano donati a clienti o a dipendenti. Nell'ambito del reddito di natura professionale, il trattamento degli omaggi risulta certamente più semplice, in quanto ci si trova sempre e comunque nella categoria di beni che non fanno parte dell'attività propria dell'impresa.

OMAGGI A CLIENTI/FORNITORI

Il costo sostenuto all'atto dell'acquisto costituisce spesa di rappresentanza, indipendentemente dal valore unitario del bene, e la sua deducibilità è integrale fino al limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo di imposta (oltre tale limite l'importo degli acquisti per omaggi non risulta più deducibile). Gli omaggi di beni acquisiti appositamente a tal fine di valore imponibile inferiore ad € 50 scontano la piena detrazione dell'imposta, mentre quelli di valore superiore a € 50 sono caratterizzati dalla totale indetraibilità dell'Iva che costituisce una componente del costo.

OMAGGI A DIPENDENTI

Il costo di acquisto degli omaggi va classificato nella voce "spese per prestazioni di lavoro dipendente" e non nelle spese per omaggi; pertanto, tali costi sono interamente deducibili dalla base imponibile al fine delle imposte dirette (salvo quanto previsto dall'art. 100, comma 1 del Tuir). L'Iva è indetraibile.

N.B. Si evidenzia che nel caso di acquisto da parte del professionista di omaggio per il quale è stato esercitato il diritto alla detrazione dell'Iva (è il caso degli omaggi a clienti/fornitori di importo inferiore a € 50) la successiva cessione gratuita dovrebbe essere assoggettata ad Iva con emissione alternativa di fattura, autofattura ovvero con la tenuta del registro degli omaggi. Tale tesi deriva dall'interpretazione letterale dell'art. 2 comma 2 n. 4) del D.P.R. n. 633/1972 ove viene enunciata l'esclusione da imposta per le cessioni gratuite di beni non oggetto "dell'attività propria dell'impresa". Aderendo a tale interpretazione è comunque possibile escludere da imposta la successiva cessione gratuita rinunciando alla detrazione all'atto dell'acquisto del bene.