

Studio Fabrizio Mariani
Viale Brigata Bisagno 12/1 16129 Genova
Tel. e. fax. 010.59.58.294
f.mariani@studio-mariani.it

Circolare n. 29
del 11 dicembre 2014

OMAGGI: TRATTAMENTO FISCALE NOVITÀ DEL DECRETO «SEMPLIFICAZIONI»

In questa Circolare

1. Omaggi – Iscrizione in bilancio
2. Imposte dirette
3. Iva

Studio Mariani

La **disciplina fiscale** degli **omaggi** è alquanto **articolata**, in quanto segue **differenti regole** ai fini delle **imposte dirette** e dell'**Iva**. In alcuni casi le due sfere impositive si intersecano, ancorché – secondo la giurisprudenza comunitaria – le definizioni vevoli ai fini delle imposte dirette non possono valere anche ai fini Iva. Quest'ultima, infatti, deve perseguire l'intento di imporre una tassazione secondo **regole comuni** in tutta la **Ue**.

Ai fini delle **imposte dirette**, comunque, il Legislatore è intervenuto fissando precisi **limiti di deduzione** delle spese di rappresentanza, anche se le successive interpretazioni di prassi dell'Amministrazione finanziaria si sono dimostrate un po' rigide.

Ai fini **Iva** si segnala la novità, a opera del Decreto «Semplificazioni fiscali» dell'**innalzamento del limite a euro 50** per la **detrazione dell'Iva** sui beni – non oggetto della propria produzione – destinati ad essere offerti in omaggio.

1. Omaggi – Iscrizione in bilancio

Durante l'anno, e specie nel mese di dicembre, le imprese offrono **gratuitamente** degli **omaggi** a diversi soggetti.

Nell'esaminare la questione con riferimento ai risvolti **fiscali**, occorre individuare alcune fattispecie che sembrano simili tra loro, ma che presentano profonde **differenze** dal punto di vista **tributario (imposte dirette e Iva)**, ossia:

- **pubblicità;**
- **spese di rappresentanza;**
- **liberalità**, con regole particolari se destinate ai **dipendenti**.

Dal punto di vista dell'iscrizione dei costi nel **bilancio**, il Principio contabile Oic 1 interpretativo del n. 12 ritiene che i componenti di reddito siano iscritti in Conto economico secondo la **natura del bene** o del **servizio** acquistato. Ecco perché sia nella voce B6 «Per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci» che nella voce B14 «Oneri diversi di gestione» sono citati gli **omaggi**: rispettivamente vengono richiamati gli «oggetti per regali» e gli «omaggi ed articoli promozionali». Si ritiene che in tale ultima categoria siano da rilevare gli omaggi che, secondo una classificazione per **natura**, siano **difficilmente imputabili** alle voci B6 (beni) o B7 (servizi). Invero, la voce B14 è di tipo **residuale**: comprende, cioè, i costi della gestione ordinaria **non iscrivibili** – per natura – nelle **altre voci** dell'aggregato B.

2. Imposte dirette

Spese di rappresentanza

Gli omaggi possono rientrare nella disciplina delle **spese di rappresentanza**, contenuta:

- nell'art. 108, co. 2, D.P.R. 917/1986, che afferma: «*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»;

- nel D.M. 19.11.2008 (in vigore dal **periodo d'imposta in corso all'1.1.2008**), nel quale il Legislatore ha stabilito le **modalità di tassazione delle spese di rappresentanza**, individuando **due momenti fondamentali**: (a) in un primo momento la norma disciplina talune **caratteristiche** che rendono la spesa **deducibile**, ossia l'**inerenza** e la **congruità**; (b) in un secondo momento vengono individuate **specifiche attività assorbite** dalle disposizioni in questione (secondo il decreto sono di rappresentanza 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*») e altre attività che, invece, **esulano** dalle spese di rappresentanza (quanto a queste ultime, alludiamo alle spese di pubblicità e alle liberalità).

Da questa definizione si ricavano le **caratteristiche** delle spese di rappresentanza, illustrate nella Tabella n. 1.

Tabella N. 1 – Caratteristiche delle spese di rappresentanza

Gratuità	Ossia la mancanza di una controprestazione da parte del soggetto beneficiario . Nell'ipotesi in cui l'operazione (cessione di beni o prestazione di servizi), ancorché gratuita, non si qualifichi come spesa di rappresentanza, la disciplina applicabile è quella delle liberalità di cui all'art. 100, D.P.R. 917/1986 (o dell'art. 95, co. 1, D.P.R. 917/1986, se esse sono destinate a lavoratori dipendenti ed assimilati)
Ragionevolezza	Da valutarsi in funzione dell'obiettivo di generare potenziali benefici economici (C.M. 13.7.2009, n. 34/E); il decreto ministeriale, infatti, cita finalità promozionali (con clienti o potenziali clienti) o di pubbliche relazioni (con amministrazioni statali, enti locali, associazioni di categoria, associazioni sindacali, organizzazioni private, ecc.) o coerenza con le pratiche di mercato . L'elencazione fornita dal decreto non può essere considerata esaustiva, poiché occorre effettuare una valutazione da caso a caso in relazione alla specifica attività d'impresa (C.t.r. Lombardia, Sent. n. 113/28/2011)
Effettività	Secondo il citato decreto ministeriale, le spese devono essere « effettivamente sostenute e documentate », per rispettare il principio costituzionale della capacità contributiva (Cass., Sent. 6300/1998). Il Legislatore, dunque, ha voluto codificare le caratteristiche previste dalla prassi ministeriale (con il sostenimento di spese di rappresentanza « <i>viene offerta al pubblico una immagine positiva dell'impresa e della sua attività in termini di organizzazione e di efficienza</i> » – R.M. 17.9.1998, n. 148), pur restando necessaria la sussistenza dell' obiettivo , anche indiretto, di incrementare l'attività d'impresa (le spese di rappresentanza non hanno « <i>una diretta aspettativa di ritorno commerciale</i> » – Cass., Sent. 15.4.2011, n. 8679). L' inerenza dei costi sostenuti va valutata in relazione all' attività complessivamente svolta, svincolata quindi al mero incremento dei ricavi – Cass., Sent. 21.1.2009, n. 1465; Cass., Sent. 6300/1998; Corte di Giustizia Ue, 15.2.2007, in causa C-345/04).

È altresì richiesto il soddisfacimento di un criterio di **congruità** stabilito espressamente in base a delle soglie oggettive legate al **volume dei ricavi**, come risulta dalla Tabella n. 2.

Tabella N. 2 – Criterio di congruità - Limite di deducibilità delle spese di rappresentanza

Percentuale di deducibilità	Base di calcolo: ammontare di ricavi e altri proventi «dell'attività caratteristica (...) di cui all'articolo 2425 del codice civile» (C.M. 34/E/2009)
1,3%	fino a € 10.000.000
0,5%	oltre € 10.000.000 e fino a € 50.000.000
0,1%	oltre € 50.000.000

Le **eccedenze** rispetto ai limiti riportati nella Tabella 2 sono **indeducibili** e **non** sono **riportabili** negli **esercizi successivi**.

Inoltre, le spese di rappresentanza sono **deducibili interamente** se il valore (costo) **unitario** dei **beni** (la regola non vale anche per i servizi) ceduti gratuitamente **non supera euro 50 (inclusa l'eventuale Iva indetraibile**; art. 110, co. 1, lett. b), D.P.R. 917/1986; C.M. 19.1.1980, n. 869). Risultano **interamente deducibili** anche **più omaggi** - purché **separatamente** confezionati - effettuati nei confronti di uno **stesso soggetto** a condizione che il loro valore **unitario** risulti **non superiore** a euro 50.

Secondo l'art. 1, co. 5, D.M. 19.11.2008, **non costituiscono** spese di rappresentanza e **non sono**, pertanto, soggette ai **limiti** previsti dal decreto, le spese di **viaggio, vitto e alloggio** sostenute per **ospitare clienti**, anche potenziali, in occasione di **mostre, fiere, esposizioni** ed eventi simili in cui sono **esposti i beni** e i **servizi** prodotti dall'impresa o in occasione di **visite** a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa.

Non sono soggette ai predetti limiti neppure le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute **direttamente** dall'**imprenditore individuale** in occasione di **trasferte** effettuate per la **partecipazione** a mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono **esposti** beni e servizi prodotti dall'impresa o attinenti all'attività caratteristica della stessa.

La deducibilità delle erogazioni e delle spese indicate sopra è, tuttavia, **subordinata** alla tenuta di un'**apposita documentazione** dalla quale risultino anche le **generalità** dei soggetti ospitati, la **durata** e il **luogo** di svolgimento della manifestazione e la **natura** dei costi sostenuti.

Si tenga inoltre presente che, sulla base della C.M. 16.7.1998, n. 188, è stato chiarito che «*gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa non costituiscono spese di rappresentanza*».

Vitto e alloggio

Quanto alla **deducibilità** delle spese per **prestazioni alberghiere** e per **somministrazioni di alimenti e bevande** vige la specifica disciplina dell'art. 109, co. 5, ultimo periodo, D.P.R. 917/1986

(«Le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell'articolo 95, sono **deducibili** nella misura del **75 per cento**»).

Se tali prestazioni **rientrano** nel novero delle spese di rappresentanza, le spese sono soggette **preliminarmente** alla **specifico disciplina** del citato art. 109 e **successivamente** a quella dell'art. 108, co. 2, D.P.R. 917/1986, ai sensi del quale l'importo delle predette spese, ridotto al **75%** per effetto dell'applicazione dell'art. 109, dovrà essere **sommato** all'importo delle «**altre**» spese di **rappresentanza**. L'ammontare così ottenuto è **deducibile** – per le imprese - entro il **limite di congruità** previsto dalla Tabella n. 3.

Tabella N. 3 – Criterio di congruità – Limite di deducibilità delle spese di vitto e alloggio

Beneficiari della spesa	Spesa	Deducibilità	
Natura	Qualificazione		
Clienti (e potenziali) (art. 1, co. 5, D.M. 19.11.2008)	Spese di viaggio	Componente negativo ex art. 109, D.P.R. 917/1986	100%
Spese di vitto e alloggio	75% ex art. 109, co. 5, D.P.R. 917/1986		
Altri soggetti (art. 1, co. 1, D.M. 19.11.2008)	Spese di viaggio	Spesa di rappresentanza ex art. 108, co. 2, D.P.R. 917/1986	Limite di congruità ex art. 1, co. 2, D.M. 19.11.2008
Spese di vitto e alloggio	Spesa di rappresentanza ex art. 108, co. 2, D.P.R. 917/1986	75% ex art. 109, co. 5, Tuir + Limite di congruità ex art. 1, co. 2, D.M. 19.11.2008	

L'ambito applicativo della piena deducibilità per le sole spese sostenute in favore dei clienti è interpretato dall'Amministrazione finanziaria in maniera **molto rigida**; infatti «**non può fondatamente sostenersi un collegamento diretto** tra le predette spese sostenute in occasione degli eventi richiamati dalla norma (fiere, esposizioni, mostre, ecc.) a beneficio degli **agenti** e il conseguimento dei **ricavi d'impresa**», con la conseguente **inapplicabilità** della piena deducibilità della spesa (C.M. 34/E/2009). Di diverso avviso la dottrina, secondo cui «l'ospitalità offerta ai fornitori, agli agenti, ecc. (...), deve considerarsi **inerente** se mira a **migliorare l'economicità della gestione degli affari in generale**, con il conseguente **diritto** alla **detrazione** dell'Iva ed alla **deduzione** dei costi, ai sensi dell'art. 109, tuir» (A.D.C., Norma di comportamento n. 177).

Deducibilità delle spese di rappresentanza per i lavoratori autonomi

Nel caso di lavoratori autonomi la **deducibilità** delle spese di rappresentanza (a prescindere dall'importo unitario) è **limitata** all'**1%** dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Benché la norma di riferimento delle spese di rappresentanza sia contenuta nell'art. 108, D.P.R. 917/1986 relativo alla determinazione del reddito d'impresa, secondo la C.M. 34/E/2009, par. 1 essa si applica anche in sede di determinazione del reddito di lavoro autonomo.

Quindi, **interpretativamente**, si rendono applicabili ai lavoratori autonomi i **criteri di qualificazione** delle spese di rappresentanza del D.M. 19.11.2008 (che richiede, oltre alla **gratuità**, l'**inerenza** e l'**obiettivo** di produrre **benefici economici** o la **coerenza con pratiche commerciali di settore**), **superando** il tenore letterale dell'art. 54, co. 5, D.P.R. 917/1986 secondo cui «*sono comprese nelle spese di rappresentanza ... quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito*».

Deducibilità delle spese per omaggi ai dipendenti

Gli omaggi destinati ai **dipendenti** (o assimilati, quali i **collaboratori coordinati e continuativi**), sono regolamentati dall'art. 95, co. 1, D.P.R. 917/1986, il quale prevede che le spese per prestazioni di lavoro dipendente, comprese «*quelle sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori*», siano **totalmente deducibili**, salvo quanto disposto all'art. 100, co. 1, D.P.R. 917/1986.

Quest'ultimo comma prevede infatti che le spese di ricreazione (ad esempio, un brindisi augurale) utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o da categorie di essi e volontariamente sostenuti dall'impresa, siano **deducibili** «*per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi*».

ESEMPIO N. 1 – DEDUCIBILITÀ DELLE SPESE DI RICREAZIONE PER I DIPENDENTI

Un'impresa che nel 2012 abbia sostenuto un costo del lavoro di 100.000 euro potrà dedurre fiscalmente le spese di ricreazione fino a 500 euro. Le spese che eventualmente dovessero **eccedere** tale limite debbono essere oggetto di **variazione in aumento** nella **dichiarazione dei redditi** relativa al medesimo periodo d'imposta.

La norma, nel **confermare** la **piena deducibilità** del costo relativo al personale, pone quale **unica limitazione** il fatto che gli omaggi erogati a titolo di liberalità **non** abbiano scopi di **educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria** o di **culto**, in quanto in tali casi vale la previsione del menzionato art. 100.

In altre parole:

- quelli dell'**art. 100** sono beni e servizi (per scopi specificatamente individuati dalla norma) messi a **disposizione (indistintamente)** alla **collettività** dei dipendenti e costituiscono **costi** per **servizi** o **beni** relativi all'impresa;
- quelle dell'**art. 95** costituiscono **erogazioni liberali** fatte ai **singoli dipendenti** e, in capo all'impresa erogante, costituiscono **costo del personale**.

Tabella N. 4 – Liberalità (omaggi) ai dipendenti nel TUIR

Erogazioni di valori in natura relativi alla prestazione lavorativa	Interamente deducibili (art. 95, D.P.R. 917/1986)
Servizi resi alla generalità dei dipendenti per particolari finalità	Deducibili nel limite del 5 per mille del costo del personale (art. 100, 917/1986)

Si precisa che se la spesa rivolta **esclusivamente** al **personale** riguarda una **somministrazione di alimenti e bevande** il costo, inclusa l'eventuale Iva indetraibile, è **deducibile** nel limite del **75%** (art. 109, co. 5, ultimo periodo, D.P.R. 917/1986). Il risultato andrà poi **dedotto** nel **limite** fissato dal menzionato art. 100.

Se invece, al *buffet*, partecipassero **altri soggetti** (e non solo i dipendenti), il costo sostenuto assumerebbe la qualifica di **spesa di rappresentanza**, per cui il **75%** del costo dovrà essere **dedotto** nel **limite** fissato dal D.M. 19.11.2008.

Gli omaggi determinano anche **riflessi** in capo al **lavoratore**: sul punto si ricorda che l'art. 51, co. 2, lett. b), D.P.R. 917/1986 (il quale disponeva che **non concorressero** a formare il **reddito** di lavoro dipendente «*le erogazioni liberali, concesse in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti, non superiori nel periodo d'imposta a Euro 258,23*»), è stato **abrogato** con decorrenza **29.5.2008** dall'art. 2, co. 6, D.L. 93/2008, conv. con modif. dalla L. 126/2008.

Peraltro, la successiva C.M. 22.10.2008, n. 59/E, par. 16, ha fornito una **parziale apertura** precisando che le **erogazioni liberali in natura** (sotto forma di beni o servizi o di buoni rappresentativi degli stessi, quali i *voucher*) sono **escluse** dalla **tassazione** se, unitamente ad altri eventuali benefit concessi al dipendente, risultano essere di importo **non superiore a 258,23 euro** nel periodo d'imposta (superato tale importo **concorreranno per intero** al reddito di lavoro dipendente), ai sensi dell'art. 51, co. 3, ultimo periodo, D.P.R. 917/1986.

La norma da ultimo citata **esclude** dalla formazione del reddito di lavoro dipendente il valore dei **beni ceduti** e dei **servizi prestati** (anche sotto forma di buoni rappresentativi) se, complessivamente, di importo **non superiore**, nel periodo d'imposta, a 258,23 euro.

Infine, nel riquadro delle annotazioni della certificazione rilasciata al dipendente, si dovrà **indicare obbligatoriamente** l'importo delle erogazioni liberali concesse nel periodo d'imposta, a **prescindere** dall'**ammontare** erogato.

Spese pubblicitarie

Le spese di pubblicità sono caratterizzate dall'**onerosità**, ossia prevedono una **controprestazione** (obbligazioni di fare, non fare o permettere) da parte del soggetto che riceve l'erogazione; ad esempio, all'obbligo di pagamento di uno *spot* televisivo pubblicitario corrisponde un obbligo, per l'emittente televisiva, di trasmettere lo *spot*.

Per avere chiarimenti circa le due diverse tipologie di spesa (spesa di rappresentanza e spesa pubblicitaria) è possibile presentare **istanza d'interpello**, ai sensi dell'art. 21, L. 413/1991.

3. Iva

Ai fini dell'Iva, occorre **distinguere** fra **diverse fattispecie di liberalità**, ossia:

- omaggi consistenti in beni la cui **produzione** o il cui **commercio rientra** nell'**attività propria** dell'impresa;
- omaggi di beni la cui produzione o il cui commercio **non rientra** nell'attività propria dell'impresa;
- omaggi di **servizi, rientranti o meno** nell'attività propria del soggetto passivo.

Omaggi di beni rientranti nell'attività propria

Le cessioni gratuite di beni, **non legate ad altre operazioni commerciali**, sono considerate **cessioni di beni**. **Non** essendo **considerate spese di rappresentanza** (C.M. 188/1998), l'Iva assolta su tali **acquisti** risulta essere **deducibile**, poiché per essi **non opera** il disposto 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»*).

Le **cessioni** di beni che **rientrano** nell'attività propria dell'impresa (siano essi prodotti o commercializzati) sono **soggette** ad Iva ai sensi dell'art. 2, co. 2, n. 4), D.P.R. 633/1972, a **prescindere** dal «**valore**» (costo complessivo di acquisizione, comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione) del bene omaggiato.

Nel concetto di «**attività propria**» d'impresa si intende quella che la **caratterizza**, quindi escludendo quelle meramente strumentali o accessorie od occasionali.

L'inclusione tra le cessioni di beni, pur in assenza di un corrispettivo, è motivata dallo scopo di **evitare** che i beni, acquistati nell'ambito dell'esercizio di un'attività economica che in genere consente il diritto alla detrazione dell'imposta subita «a monte», giungano al consumo detassati. Ne deriva che, laddove la **detrazione non sia stata operata**, **non vi è la necessità di assoggettare ad Iva** la cessione senza corrispettivo.

In caso contrario, occorre assoggettare ad Iva la cessione gratuita.

La **base imponibile** è costituita dal **prezzo di acquisto** o di **costo** (quindi anche per i beni autoprodotti si utilizza il medesimo criterio del costo, e non quello del valore normale) del bene oggetto di transazione o di beni simili, valutati al momento dell'effettuazione dell'operazione. L'**aliquota** da applicare è quella propria del bene.

Novità dal 13 dicembre 2014 – Decreto «Semplificazioni fiscali»

Il D.Lgs. 21.11.2014, n. 175 (cd. decreto «Semplificazioni fiscali»), pubblicato nella *G.U.* 28.11.2014, n. 277, in vigore dal 13.12.2014, ha introdotto una piccola ma importante **novità**.

L'art. 30 dispone, infatti, l'allineamento a **50 euro** della soglia ai fini **Iva**, così come già previsto, nell'ambito delle imposte dirette, per fruire della deducibilità delle spese per omaggi (art. 108, co. 2, D.P.R. 917/1986).

Questo auspicato coordinamento tra le due normative si traduce, pertanto, nella **modifica** delle seguenti misure:

- gli omaggi di beni **prodotti da terzi (non rientranti nell'attività propria dell'impresa)** di costo **non superiore a 50 euro non costituiscono** cessioni di beni ai fini **Iva** (sono **fuori campo Iva**);
- le **prestazioni di servizi** rivolte all'**uso personale o familiare** dell'imprenditore e le prestazioni **gratuite** per finalità **estranee** all'esercizio d'impresa di valore **non superiore a 50 euro non costituiscono** prestazioni **rilevanti** ai fini Iva (sono **fuori campo Iva**) ai sensi dell'art. 3, co. 3, D.P.R. 633/1972;
- l'Iva relativa alle **spese di rappresentanza**, come definite dal D.P.R. 917/1986, risulta **deducibile** per gli acquisti di beni di **costo unitario non superiore a 50 euro**.

ATTENZIONE

Nel prosieguo della nostra trattazione, di conseguenza, ci riferiremo **esclusivamente ai nuovi valori** previsti dal D.Lgs. 175/2014. Per le operazioni effettuate **precedentemente al 13.12.2014**, la soglia era fissata a **25,82 euro**.

Omaggi di beni non rientranti nell'attività propria

Se un **bene omaggio**, non oggetto dell'attività propria d'impresa, è di **valore (costo)**:

- **pari o inferiore a 50 euro**, l'Iva su di esso assolta all'acquisto è **totalmente deducibile**, mentre la **cessione non è soggetta** ad Iva (art. 2, co. 2, n. 4), D.P.R. 633/1972, norma che ricalca la disposizione dell'art. 185, par. 2, Direttiva 28.11.2006, n. 2006/112/Ue, che non richiede l'esecuzione della rettifica dell'Iva eventualmente detratta all'acquisto);
- **superiore a 50 euro**, l'Iva sull'acquisto è **indeducibile per intero** e la cessione **non va assoggettata** ad imposta. Come afferma la C.M. 188/1998, in considerazione della **mancata effettuazione della detrazione** in sede di acquisto, *«la successiva cessione gratuita costituirà operazione non rilevante ai fini dell'IVA, ai sensi dell'articolo 2, secondo comma, numero 4»*.

ESEMPIO N. 2 – TRATTAMENTO IVA DELLE LIBERALITÀ

Se, invece, regala una penna **acquistata da terzi**, magari con stampigliato il nome della propria azienda, l'operazione è **fuori dal campo di applicazione** dell'Iva (se il valore del bene omaggiato è non superiore alla soglia di 50 euro).

L'Agenzia delle Entrate, con la C.M. 19.6.2002, n. 54/E, ha chiarito che l'art. 19-bis1, lett. f), D.P.R. 633/1972, **non trova applicazione** per gli **acquisti di alimenti e bevande** (panettone, spumante, vino, ecc.), di **valore unitario non superiore a 25,82 euro, ora 50 euro**, destinati a essere **ceduti a titolo gratuito**, per i quali è da applicare invece, la disposizione di cui alla lett. h) del medesimo articolo in materia di **spese di rappresentanza**.

Sotto il **profilo soggettivo**, occorre evidenziare come – letteralmente – questa disposizione riguardi **solo gli esercenti attività di impresa**, mentre **nulla** viene stabilito per gli esercenti **arti e professioni**. Per questi ultimi si deve ritenere che, secondo la normativa nazionale, le cessioni gratuite di beni siano **sempre assoggettate** ad Iva, a **prescindere** dal costo del bene, salvo che non si sia scelto di non detrarre l'Iva sull'acquisto al fine di non assoggettare ad Iva la successiva cessione gratuita.

Abbiamo precisato che quest'interpretazione deriva dall'analisi della normativa interna. Infatti, il riferimento alle sole imprese deriva da una **traduzione letterale** delle disposizioni comunitarie, le quali quando richiamano le imprese intendono **qualsiasi soggetto passivo d'imposta, inclusi** gli esercenti arti e professioni. Se il bene di cui è fatto omaggio è da considerarsi **spesa di**

rappresentanza, occorre **coordinare** la disposizione in commento con le regole previste per tale categoria di operazione che, a norma dell'art. 19-bis1, co. 1, lett. h), D.P.R. 633/1972, **non consente la detrazione** dell'imposta, salvo per le spese sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario **non superiore a 50 euro**.

Ne deriva che, sia con riferimento ai **lavoratori autonomi**, sia alle **imprese**, se l'acquisto si configura come **spesa di rappresentanza** l'Iva **non è detraibile** e la conseguente cessione è «**fuori dal campo**» di applicazione dell'imposta. La spesa di rappresentanza di costo **non superiore a 50 euro** consente però la **detrazione**, fermo restando il non assoggettamento della relativa cessione.

Sul punto, la conferma è giunta dalla C.M. 34/E/2009, con la quale è stato **confermato** che i criteri di **individuazione** delle spese di rappresentanza hanno effetto anche ai fini **Iva**, ferma restando l'**indetraibilità** della stessa per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a 25,82 euro, ora 50 euro.

Invero, occorre rilevare che il **divieto di detrazione** dell'imposta si porrebbe in **contrasto** con l'art. 176, par. 2, Direttiva 2006/112/Ue, che **non consente** agli Stati membri di introdurre **ulteriori limitazioni** alla detrazione, almeno fino a quando il Consiglio Ue non individuerà le spese che non danno diritto a detrazione (tre le quali rientreranno anche le spese di rappresentanza).

Fino ad allora **non è possibile** che gli Stati membri introducano **autonomamente ulteriori limitazioni** del diritto alla detrazione (si ricorda che nel contesto italiano l'indetraibilità in parola è stata introdotta solo con il D.Lgs. 2.9.1997, n. 313, con effetto dall'1.1.1998; si veda Corte di Giustizia Ue, 21.4.2005, in causa C-25/03).

Adempimenti documentali

Nel caso in cui la cessione gratuita **rientri nel campo Iva** (ossia sia considerata «**cessione di beni**»), occorre porre in essere taluni adempimenti.

In particolare, il soggetto passivo potrà procedere in uno dei seguenti modi (C.M. 27.4.1973, n. 32):

- emettere **fattura** con **rivalsa** dell'Iva (imposta richiesta in pagamento);
- emettere **fattura** con **esplicita rinuncia** alla **rivalsa** dell'Iva, che quindi rimane a carico dell'impresa stessa (e costituirà onere non deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'art. 99, co. 1, D.P.R. 917/1986);
- emettere, per ogni cessione o globale mensile, **autofattura in unico esemplare** con l'espressa indicazione «**autofattura per omaggi**». Se il soggetto passivo intende avvalersi dell'autofattura differita è necessaria l'emissione di appositi **documenti di trasporto**. L'emissione dei Ddt è comunque opportuna, al fine di comprovare l'inerenza dell'omaggio all'attività d'impresa;
- **annotare** l'operazione su un apposito «**registro degli omaggi**».

Per quanto riguarda il **trasporto** degli omaggi dai locali dell'azienda al destinatario, si rende opportuno compilare un Ddt con l'**espressa indicazione** della **causale** «cessione gratuita» oppure «omaggio», anche ai fini di poter dimostrare l'**inerenza** della spesa promozionale all'attività dell'impresa, nonché, in taluni casi, per **vincere** le **presunzioni** di vendita in nero di cui al D.P.R. 441/1997.

Tabella N. 5 – Detraibilità Iva delle spese per beni ceduti come omaggi

BENI OGGETTO DELL' ATTIVITÀ PROPRIA	BENI PRODOTTI DA TERZI	
Non essendo considerate spese di rappresentanza (C.M. 188/1998), l'Iva assolta su tali acquisti risulta essere detraibile , poiché per essi non opera il disposto dell'art. 19-bis1, co. 1, lett. h), D.P.R. 633/1972 (<i>"Non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito"</i>)	Costo <= 50 euro	Costo > 50 euro
Iva sull'acquisto detraibile	Iva sull'acquisto indetraibile	
Cessione imponibile Iva (art. 2, co. 2, n. 4), D.P.R. 633/1972)	Cessione non soggetta ad Iva (art. 2, co. 2, n. 4), D.P.R. 633/1972)	

Omaggio composto da più beni

In merito al caso di «unica confezione regalo», quando cioè il bene offerto in omaggio è rappresentato da un **insieme di beni** costituenti un'**unica confezione**, la **regola generale** è quella di considerare il **valore unitario** nel suo complesso e non quello dei singoli componenti (C.M. 13.7.2009, n. 34/E, par. 5.4).

Tabella N. 6 - Omaggi composti

La confezione regalo contiene più beni assortiti – non oggetto dell'attività propria dell'impresa – il cui costo complessivo è pari o inferiore a 50 euro	L'imposta relativa all'acquisto è detraibile
La confezione contiene più beni assortiti – non oggetto dell'attività propria dell'impresa – di costo singolarmente inferiore a 50 euro, ma complessivamente la confezione costa più di 50 euro	Non si può operare la detrazione dell'imposta relativa all'acquisto e, conseguentemente, la cessione gratuita esula dal campo di applicazione dell'Iva

Omaggi a soggetti esteri

Come abbiamo visto, le cessioni gratuite di beni costituiscono operazioni rilevanti ai fini dell'Iva ai sensi dell'art. 2, co. 2, n. 4), D.P.R. 633/1972, **in ogni caso** (quindi a **prescindere** dal valore unitario superiore o meno a 50 euro) se essi **rientrano** nell'**attività propria dell'impresa**.

In tal caso l'art. 13 del medesimo decreto individua l'**importo** che costituisce la **base imponibile**.

Ne discende che le cessioni di tali beni, a titolo gratuito, verso:

- **Paesi non appartenenti** all'**Unione europea** costituiscono **cessioni all'esportazione** a norma dell'art. 8, lett. a) e b), D.P.R. 633/1972. Infatti, a differenza di quanto si dirà a breve per la consegna di beni nei Paesi Ue, la sussistenza del requisito dell'**onerosità non è determinante** ai fini della **qualificazione** dell'operazione in oggetto come esportazione

- (C.M. 12/1981, par. A; R.M. 416596/1986). Occorre che l'esportazione risulti da **documento doganale**. Secondo la C.M. 15.7.1999, n. 156, però, «*l'assenza di un corrispettivo non consente di includere l'operazione tra quelle che concorrono alla formazione del plafond*», utilizzabile da parte degli esportatori abituali, anche se – ai fini doganali - siamo in presenza di un'esportazione. Discorso diverso vale per i beni che **non rientrano** nel concetto di **cessione di beni** (si tratta di quelli **non oggetto dell'attività d'impresa**, a **prescindere** dal **superamento** o meno del limite di 50 euro di costo, in quanto nel primo caso l'**esclusione** dal novero delle cessioni di beni deriva dalla **mancata detrazione** dell'Iva, mentre nel secondo caso dall'**esplicita previsione** contenuta nell'art. 2, co. 2, n. 4), D.P.R. 633/1972) e per i **campioni gratuiti** (di modico valore e appositamente contrassegnati, almeno secondo la normativa nazionale): in tali casi la cessione **non rientra** nel **campo di applicazione** Iva e pertanto si può **prescindere** dalle suddette **formalità** (occorrerà almeno fare una lista valorizzata al fine di dichiarare il loro valore in dogana);
- **Paesi Ue**, poiché **manca** il requisito dell'**onerosità** previsto dall'art. 41, D.L. 331/1993, conv. con modif. dalla L. 427/1993, per essere qualificate come intra-Ue, le cessioni sono **soggette ad Iva** (l'operazione non gode del regime di «non imponibilità» in quanto il bene non esce dal territorio doganale). La fattispecie è stata esaminata dalla C.M. 23.1.1994, n. 13. Non potendosi, quindi, applicare la normativa relativa alle operazioni intra-Ue, vale il **rinvio** alle regole del D.P.R. 633/1972 operato dall'art. 56, D.L. 331/1993.

Infine **non andranno** neppure **presentati** gli elenchi **Intrastat**.