



Guida al regime fiscale degli omaggi – anno 2018

Premessa

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in forma gratuita sono operazioni fisiologiche all'attività d'impresa in quanto, nella realtà commerciale, è prassi frequente, in particolare in occasione di festività e ricorrenze, omaggiare a terzi (clienti, fornitori, ecc.) beni e offrire servizi gratuiti allo scopo di promuovere e consolidare l'immagine positiva dell'impresa.

La normativa fiscale prende atto dell'esistenza del fenomeno e ne regola gli effetti distinguendo tra cessione di beni e prestazioni di servizi.

Il presente lavoro vuole fornire una panoramica generale sul trattamento fiscale delle operazioni gratuite poste in essere dai soggetti che svolgono l'attività d'impresa.

Il trattamento ai fini delle imposte dirette

La normativa riguardante le imposte sui redditi non contiene una definizione di "omaggio".

La dottrina ritiene che si possano qualificare come "**omaggi**" quei beni e quelle prestazioni di servizi ceduti ed erogati da un soggetto che non richieda ai destinatari della cessione o della erogazione un corrispettivo oppure una specifica controprestazione.

Ai fini delle imposte dirette, le cessioni gratuite di beni e le prestazioni gratuite di servizi sono qualificabili, in generale, come "**spese di rappresentanza**".¹ Ai fini della loro deducibilità, la normativa fiscale prevede:

art.108, comma 2, del TUIR

*"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 Finanze², 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".*

Secondo quanto stabilito dal Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze³ è necessario che le spese rispettino i principi di inerenza, congruità e coerenza.

Requisito dell'inerenza

Le spese di rappresentanza si considerano "**inerenti**"⁴, sempre che siano effettivamente sostenute e documentate, a condizione che:

- siano a titolo gratuito, ovvero caratterizzate dall'assenza di un corrispettivo o di un obbligo di *dare* o *facere* da parte dei destinatari del bene o del servizio erogato⁵;
- siano sostenute con finalità promozionali, consistenti nella divulgazione sul mercato dell'attività svolta, dei beni e servizi prodotti, a beneficio dei clienti sia attuali che potenziali oppure per finalità di pubbliche relazioni, ossia volte a diffondere e/o consolidare l'immagine dell'impresa e ad accrescerne l'apprezzamento presso il pubblico⁶;
- rispondano a criteri di ragionevolezza in funzione di generare, anche potenzialmente, benefici economici (idoneità in astratto a generare ricavi) per l'impresa ovvero risultino coerenti con le pratiche commerciali di settore.

A titolo indicativo, il Decreto⁷ ha individuato alcune tipologie di spese che si possono qualificare di rappresentanza, ad esempio:

- le spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano svolte iniziative promozionali per favorire la vendita dei beni o dei servizi dell'impresa;

¹ art.108, comma 2, del TUIR;

² Il D.M.19 novembre 2008 ha dato attuazione alle disposizioni contenute nell'art.108 del TUIR fissando i criteri di "**inerenza**" e "**congruità**";

³ Il D.M.19 novembre 2008 ha dato attuazione alle disposizioni contenute nell'art.108 del TUIR fissando i criteri di "**inerenza**" e "**congruità**";

⁴ art.1, comma 1, del D.M. 19 novembre 2008;

⁵ Agenzia delle Entrate, Circolare n.34/E del 13 luglio 2009, punto 3.1);

⁶ Agenzia delle Entrate, Circolare n.34/E del 13 luglio 2009, punto 3.2);

⁷ D.M.19 novembre 2008;



- le spese per feste, ricevimenti ed altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività religiose o nazionali oppure in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, filiali, uffici o stabilimenti dell'impresa;
- le spese per feste, ricevimenti ed altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere ed eventi simili in cui sono esposti i beni ed i servizi dell'impresa;
- ogni altra spesa per beni o servizi distribuiti o erogati gratuitamente.

Come chiarito dalla Relazione che illustra il Decreto, l'ultima categoria comprende "ogni altra erogazione gratuita di beni e servizi effettuata in occasioni diverse da quelle espressamente contemplate nelle precedenti". In tale fattispecie si ritiene possano rientrare anche le spese relative ad omaggi di valore unitario superiore a 50 euro, nonché le prestazioni gratuite di servizi nel caso in cui non siano previste nelle altre categorie.

Requisito della congruità

Per poter essere deducibili, le spese di rappresentanza devono soddisfare anche il requisito della "congruità",⁸ secondo il quale tali spese si deducono nel periodo d'imposta in cui sono sostenute (principio di competenza⁹), in misura proporzionale all'ammontare dei ricavi e dei proventi della gestione caratteristica dell'impresa (voci A1 e A5 del Conto Economico) risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo (c.d. "plafond" di deducibilità), nella misura pari:

- all'**1,5%** dei ricavi e altri proventi, fino a **10 milioni di euro**;
- allo **0,6%** dei ricavi e altri proventi, per la parte compresa **fra 10 e 50 milioni di euro**;
- allo **0,4%** dei ricavi e altri proventi, per la parte eccedente **50 milioni di euro**¹⁰.

L'ammontare che eccede il predetto limite è in deducibile.

Ai fini della determinazione del "plafond" di deducibilità non si tiene conto delle spese relative a beni distribuiti gratuitamente di **valore unitario non superiore a 50 euro**, deducibili per il loro intero ammontare¹¹. Tale disposizione interessa i "beni" di modico valore distribuiti gratuitamente¹².

L'Agenzia delle Entrate¹³ ritiene che per "**valore unitario**" debba intendersi il valore dell'omaggio nel suo complesso ossia il valore complessivo dei beni che compongono il regalo (esempio: cesta natalizia).

Esempio:

Confezione natalizia formata da tre diversi beni di valore unitario pari a 20 euro ciascuno; il valore complessivo dell'omaggio è di 60 euro.

Essendo il valore della confezione natalizia superiore a 50 euro, l'importo non può essere integralmente dedotto, ma rientra nel "plafond" di deducibilità¹⁴.

Si sottolinea che nella determinazione del valore unitario si deve comprendere anche l'eventuale IVA indetraibile¹⁵.

Nota bene

La disciplina riguardante la deducibilità degli omaggi di valore unitario non superiore a 50 euro è applicabile solo ai "beni" di modico valore distribuiti gratuitamente e non anche alle spese relative ai "servizi"¹⁶.

L'uso del termine "**valore**", fatto dal legislatore fiscale, ha generato dubbi se si dovesse fare riferimento al "**valore normale**"¹⁷ oppure al costo sostenuto per l'acquisto o la produzione del bene.

⁸ art.1, comma 2, del D.M. 19 novembre 2008;

⁹ art.109, commi 1 e 2 del TUIR;

¹⁰ art.9 del D.Lgs.n.147/2015 ha innalzato le soglie di deducibilità fiscale delle spese di rappresentanza a decorrere dal 2016;

¹¹ art.1, comma 4, del D.M. 19 novembre 2008;

¹² Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.34/E del 13 luglio 2009, punto 5.4);

¹³ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.34/E del 13 luglio 2009, punto 5.4);

¹⁴ D.M. 19 novembre 2008;

¹⁵ non essendo stato modificato l'art.19 bis1, comma 1, lettera h) del D.P.R.n.633/1972;

¹⁶ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.34/E del 13 luglio 2009, punto 5.4);

¹⁷ art.9 del TUIR;



L'Agenzia delle Entrate¹⁸, con particolare riferimento al caso dei **beni prodotti dall'impresa**¹⁹, ha chiarito che con l'utilizzo della locuzione "*valore*" in luogo di "*costo*" il legislatore ha voluto riferirsi al "*valore normale*" dei beni, così come determinato ai fini delle imposte dirette²⁰. Tale valore, tuttavia, deve essere preso come riferimento solo al fine di individuare le spese di rappresentanza, in quanto nel calcolo del limite di deducibilità rileva sempre e comunque il costo di produzione effettivamente sostenuto dall'impresa.²¹

Si consideri, ad esempio, il caso di un'azienda che produce penne che intende omaggiare ai propri fornitori un cofanetto avente valore di mercato pari a 60 euro e un costo di produzione di 35 euro. In questo caso, l'omaggio costituisce una "*spesa di rappresentanza*" essendo il valore di mercato (60 euro) superiore alla soglia limite di 50 euro. Tuttavia, ai fini del calcolo del *plafond* di deducibilità previsto dal TUIR²² rileva esclusivamente il costo di produzione effettivo (35 euro per singolo elemento).

Esempio:

Si presuma che il bene prodotto dall'impresa e destinato ad essere omaggiato abbia un valore di mercato di 80 euro e un costo di produzione di 40 euro.

In questo caso:

- l'omaggio costituisce una "*spesa di rappresentanza*" da sottoporre alla verifica del limite di deducibilità (valore di mercato pari a 80 euro => superiore al limite di 50 euro);
- ai fini del calcolo del *plafond* di deducibilità, però, deve essere preso in considerazione l'importo di 40 euro (costo di produzione effettivo).

Nel caso in cui, invece, il bene prodotto dall'impresa e destinato ad essere omaggiato abbia un valore di mercato di 40 euro ed un costo di produzione di 30 euro, l'omaggio è interamente deducibile per 30 euro.

Indeducibilità dell'IVA non addebitata in rivalsa

Si ricorda che l'Agenzia delle Entrate, in un documento di prassi²³, si è espressa in merito all'IVA non addebitata in rivalsa chiarendo che è indeducibile ai fini delle imposte dirette.

La prova della destinazione dei beni omaggiati

Al fine di poter provare l'"*inerenza*" delle spese sostenute²⁴, l'impresa deve dare dimostrazione della destinazione dei beni da omaggiare²⁵.

Per poter documentare tutto ciò, si ritiene, possa essere adottata una delle seguenti soluzioni:

- emissione del documento di trasporto (DDT) con CAUSALE "*cessione gratuita*" oppure "*beni omaggio*" e i dati anagrafici del soggetto che risulta essere il destinatario dell'omaggio;
- istituzione di un registro di carico e scarico, tenuto ai sensi della normativa IVA²⁶, su cui annotare, come carico i dati anagrafici del fornitore e gli estremi della fattura di acquisto del bene-omaggio e come scarico i dati anagrafici del destinatario della regalia (si sottolinea che il registro non è sostitutivo del "*registro IVA degli omaggi*" sul quale liquidare l'eventuale IVA relativa a questi beni);
- verbale del Consiglio di Amministrazione dal quale risulti la decisione dell'acquisto dei beni, la loro destinazione ad omaggi, nonché l'individuazione dei soggetti destinatari.

Il trattamento ai fini IRAP

Ai fini IRAP, il trattamento delle spese di rappresentanza è differenziato a seconda del metodo utilizzato per determinare la base imponibile (c.d. "*metodo da bilancio*" oppure c.d. "*metodo fiscale*").

¹⁸ Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.27/E del 12 marzo 2014;

¹⁹ vale a dire "*i beni alla cui ideazione, produzione e commercializzazione è diretta l'attività d'impresa che vengono prodotti dalla società o che sono commissionati a lavoratori esterni e acquistati dall'impresa per la successiva rivendita*";

²⁰ art.9 del TUIR;

²¹ Agenzia delle Entrate, Risoluzione n.27/E del 12 marzo 2014;

²² art.108 del TUIR;

²³ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.57/E del 18 giugno 2001, risposta 8.1);

²⁴ art.109, comma 5, del TUIR;

²⁵ si veda, in merito anche la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.34/E del 13 luglio 2009, punto 7;

²⁶ art.39 del D.P.R.n.633/1972;



Soggetti IRES

Per i soggetti IRES, che applicano il c.d. *metodo da bilancio*²⁷, le spese per omaggi **sono deducibili per l'importo rilevato a Conto Economico** alla voce B.7) (costi per servizi) oppure B.14) (oneri diversi di gestione). Questo regime di deducibilità è ammesso anche per i soggetti IRPEF che, ricorrendone le condizioni, hanno optato per il regime di determinazione dell'imponibile in base al bilancio.

Soggetti IRPEF

Per gli imprenditori individuali e le società di persone, che non hanno optato per il regime di determinazione della base imponibile con il c.d. *metodo da bilancio*²⁸, la normativa IRAP²⁹ prevede la determinazione della base imponibile con il c.d. *metodo fiscale*. Per tali soggetti gli omaggi dovrebbero essere **indeducibili**. La norma, infatti, ha elencato una lista di costi deducibili tra i quali non sono compresi gli *“oneri diversi di gestione”*, voce in cui dovrebbero rientrare, in base alla classificazione del bilancio per natura³⁰, gli omaggi. Secondo, inoltre, quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate³¹, per individuare i *“costi per servizi”* non deve farsi riferimento alla voce B.7) (costi per servizi) o B.14) (oneri diversi di gestione), ma ai servizi individuati in base ai criteri di cui all'apposito decreto.³²

Il trattamento ai fini IVA: le cessioni gratuite di beni

Per poter analizzare il trattamento, ai fini IVA, dei beni concessi in omaggio a terzi è necessario verificare se tali beni siano riconducibili o meno **all'attività propria dell'impresa**.

In generale, la normativa IVA³³, considera operazioni rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta, **“le cessioni gratuite di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa, se di costo unitario non superiore a 50 euro³⁴ e di quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'art. 19, anche se per effetto dell'opzione di cui all' art. 36-bis”**.

Tale disposizione deve essere, però, coordinata con la previsione di indetraibilità oggettiva³⁵, riferita alle spese di rappresentanza, così come definite ai fini delle imposte sui redditi³⁶. Di conseguenza, la nozione di *“spese di rappresentanza”* ai fini delle imposte dirette³⁷ si estende automaticamente anche ai fini IVA, con l'effetto che:

- gli acquisti di beni che sono qualificati come *“spese di rappresentanza”* non danno diritto alla detrazione dell'IVA, anche nel caso in cui risultino indeducibili dal reddito d'impresa (esempio: per il superamento del plafond di deducibilità³⁸);
- per gli acquisti di beni che non sono qualificati come *“spese di rappresentanza”*, si applicano le regole generali secondo le quali l'imposta è ammessa in detrazione se tali acquisti risultano *“inerenti”*, ossia se presentano un nesso con l'attività propria dell'impresa, che genera operazioni imponibili ed equiparate.

Si sottolinea che l'indetraibilità oggettiva per le *“spese di rappresentanza”*, però, è derogata per i beni di costo unitario non superiore a 50 euro³⁹.

²⁷ art.5 del D.Lgs.n.446/1997;

²⁸ art.5 del D.Lgs.n.446/1997;

²⁹ art. 5-bis del D.Lgs.n.446/1997;

³⁰ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.60 del 28 ottobre 2008 par.2.1 e 2.4;

³¹ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.60/E del 28 ottobre 2008, punto 2.1.4.2 “Costi per servizi”;

³² D.M. 17 gennaio 1992;

³³ art.2, comma 2, n.4), del D.P.R.n.633/1972;

³⁴ art.30 del D.Lgs.n.175 del 21 novembre 2014, in vigore dal 13 dicembre 2014: la norma ha innalzato la soglia di integrale detraibilità da 25,82 euro a 50 euro;

³⁵ art.19-bis1, comma 1, lettera h), del D.P.R.n.633/1972;

³⁶ art.108 del TUIR;

³⁷ si veda in merito il D.M. 19 novembre 2008;

³⁸ D.M. 19 novembre 2008;

³⁹ art.19-bis1, comma 1, lettera h), del D.P.R.n.633/1972;

Definizione di “attività propria” dell’impresa

Per “**attività propria dell’impresa**”, secondo l’Amministrazione finanziaria, si deve intendere l’attività che “*normalmente*” ed “*abituamente*” viene esercitata dall’imprenditore, escludendo quella svolta in via occasionale oppure scarsamente rilevante nell’ambito dell’impresa stessa⁴⁰. In sostanza, deve essere sempre individuata l’attività “*effettivamente*” svolta, non essendo sufficiente il dato formale risultante dall’atto costitutivo.

Per determinare il trattamento ai fini IVA delle cessioni gratuite di beni è necessario distinguere:

- se l’oggetto della cessione sono beni che **non rientrano** nell’attività propria dell’impresa;
- oppure se l’oggetto della cessione sono beni che **rientrano** nell’attività propria dell’impresa.

Di seguito si analizzano i due casi.

➤ **Omaggi la cui produzione o il cui commercio non rientra nell’attività propria dell’impresa**

Gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio **non rientra** nell’attività propria dell’impresa, costituiscono sempre “*spese di rappresentanza*”⁴¹.

La normativa IVA⁴² prevede l’**indetraibilità dell’imposta** relativa all’acquisto dei beni costituenti “*spese di rappresentanza*”, **escluse** quelle sostenute per l’acquisto di beni di **costo unitario non superiore a 50 euro**⁴³ (in questo caso l’imposta relativa all’acquisto è **detraibile**).

Tabella 1 - beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell’attività propria dell’impresa

Beni di costo unitario <u>non superiore</u> a euro 50	➔	IVA detraibile
Beni di costo unitario <u>superiore</u> a euro 50	➔	IVA indetraibile

La successiva cessione omaggio, sia nel caso di beni di importo inferiore a 50 euro che di importo superiore a 50 euro, costituisce sempre **un’operazione esclusa dal campo di applicazione dell’IVA**⁴⁴ e non deve essere fatturata.

Attenzione

L’imposta non detratta costituisce onere accessorio di diretta imputazione al costo⁴⁵, di conseguenza, costituisce incremento del valore del bene destinato ad omaggio⁴⁶.

Confezioni di beni

Come già trattato in precedenza, ai fini delle imposte dirette, nel caso in cui l’omaggio sia rappresentato da una confezione di beni, anche ai fini dell’individuazione del regime IVA applicabile, occorre fare riferimento **al costo dell’intera confezione** e non a quello dei singoli beni che la compongono.

Beni soggetti ad aliquote diverse

La normativa IVA⁴⁷ stabilisce che, qualora la fattura sia riferita a beni o servizi soggetti ad aliquote IVA diverse, nel documento deve essere indicato distintamente, secondo l’aliquota applicabile:

- la natura, qualità e quantità dei beni e servizi oggetto dell’operazione;
- il corrispettivo e gli altri dati necessari per determinare la base imponibile;
- l’aliquota e l’ammontare dell’imposta e dell’imponibile.

⁴⁰ Circolare ministeriale n.25/364695 del 3 agosto 1979; Risoluzione n.381044 del 26 aprile 1980; Risoluzione n. 168/E del 4 giugno 2002;

⁴¹ Circolare ministeriale n.188/E del 16 luglio 1998;

⁴² art. 19-bis 1, lettera h), del D.P.R. n.633/1972;

⁴³ art.30 del D.Lsg.n.175/2014 “Decreto semplificazioni”;

⁴⁴ art. 2, comma 2, n. 4) del D.P.R.n.633/1972;

⁴⁵ art.110, comma 1, lettera b) del TUIR;

⁴⁶ Risoluzione ministeriale n.9/869 del 19 gennaio 1980;

⁴⁷ art.21, comma 3, del D.P.R.n.633/1972;



L'Amministrazione finanziaria⁴⁸, con riferimento alle confezioni natalizie o pasquali contenenti beni soggetti ad aliquote diverse, per evitare che il soggetto passivo riporti in fattura, oltre ai dati di cui sopra, l'elenco analitico di tutti i prodotti che formano la confezione, ha consentito di adottare una procedura semplificata, a condizione che venga depositato, presso il competente Ufficio delle Entrate (compresa, per conoscenza, la comunicazione al Comando della Guardia di Finanza), l'elenco aggiornato delle confezioni con l'indicazione delle aliquote applicabili ai singoli prodotti.

Se tale condizione risulta soddisfatta, la fattura emessa può riportare esclusivamente:

- il tipo di confezione;
- il prezzo complessivo;
- gli importi imponibili alle diverse aliquote;
- i corrispondenti importi dell'IVA;
- gli estremi dell'autorizzazione ministeriale;
- gli estremi dell'avvenuto deposito presso l'Ufficio delle Entrate.

Alimenti e bevande

Riguardo agli acquisti di alimenti e bevande da omaggiare (bottiglie di vino, panettoni, ecc.), l'Amministrazione finanziaria⁴⁹ ha affermato che l'indetraibilità⁵⁰ non trova applicazione per gli acquisti di alimenti e bevande di valore unitario non superiore a 50 euro, destinati ad essere ceduti a titolo gratuito. Per tali beni deve essere applicata la disposizione IVA in materia di spese di rappresentanza, che prevede la **detraibilità** dell'imposta per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a 50 euro.

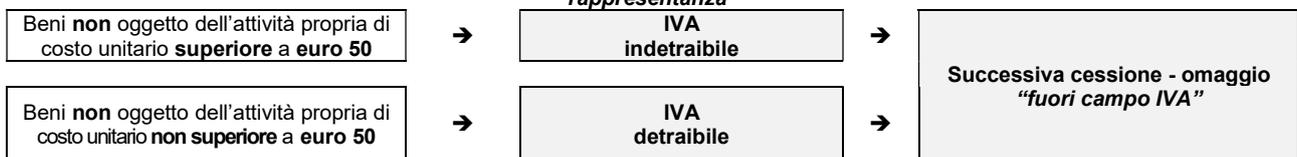
Si sottolinea che, in caso di **trasporto di bottiglie contenenti prodotti vinosi**⁵¹, il trasferimento può avvenire utilizzando indistintamente uno dei seguenti documenti:

1) il documento di trasporto (DDT), opportunamente integrato dagli elementi obbligatoriamente prescritti dall'apposito decreto⁵² del Ministero delle Politiche Agricole, vale a dire:

- a) nome e indirizzo dello speditore;
- b) nome e indirizzo del destinatario;
- c) numero di riferimento destinato ad individuare il documento;
- d) designazione del prodotto trasportato a norma delle disposizioni comunitarie nazionali;
- e) qualità del prodotto trasportato;

2) il documento reso obbligatorio dal Ministero delle Politiche Agricole⁵³, integrato dagli elementi considerati essenziali per l'emissione del DDT⁵⁴, ossia l'indicazione della data, delle generalità del cedente, del cessionario e dell'eventuale incaricato del trasporto, nonché la descrizione della natura, qualità e quantità dei beni ceduti.

Tabella 2 – Trattamento ai fini IVA degli acquisti di beni e delle cessioni - omaggio qualificabili come “spese di rappresentanza”



➤ Omaggi la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività dell'impresa

Secondo il Ministero delle Finanze “gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o commercio rientra nell'attività dell'impresa, (ai fini IVA) non costituiscono spese di

⁴⁸ Circolare ministeriale n.19/440105 del 24 marzo 1992;

⁴⁹ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.54/E del 19 giugno 2002, punto 16.6;

⁵⁰ art.19-bis 1, comma 1, lettera f), del D.P.R.n.633/1972;

⁵¹ Circolare n.153 del 3 agosto 2000;

⁵² D.D. 14 aprile 1999 del Ministero delle Politiche Agricole;

⁵³ D.D. 14 aprile 1999;

⁵⁴ art.1, comma 3, del D.P.R.n.472/1996;



*rappresentanza*⁵⁵. Di conseguenza, l'imposta assolta all'atto dell'acquisto risulta **detraibile**, non trovando applicazione la previsione di indetraibilità oggettiva⁵⁶.

Le successive cessioni gratuite, pertanto, costituiscono operazioni soggette ad IVA⁵⁷, indipendentemente dal valore unitario dei beni (superiore, uguale oppure inferiore a 50 euro).

Determinazione della base imponibile

La normativa IVA⁵⁸ prevede che la base imponibile, per le cessioni gratuite, sia costituita dal **prezzo di acquisto** o, in mancanza, dal **prezzo di costo** dei beni oggetto di transazione o di beni simili, determinati nel momento di effettuazione dell'operazione⁵⁹.

Beni commercializzati o prodotti dall'impresa destinati ad omaggio già all'atto dell'acquisto o dell'importazione

Nel caso in cui, già al momento dell'acquisto, sia nota la destinazione dei beni ad omaggio e l'IVA sia stata resa indetraibile, le successive cessioni gratuite, si ritiene, non abbiano alcuna rilevanza ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, in quanto⁶⁰, la normativa IVA esclude espressamente dall'assoggettamento ad imposta "..... quelli (beni) per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'art.19, anche se per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis".

Beni commercializzati o prodotti dall'impresa destinati ad omaggio in un momento successivo al loro acquisto o alla loro importazione

Nel caso in cui, invece, al momento dell'acquisto non sia nota la destinazione dei beni ad omaggio e sia stata operata la detrazione dell'imposta e solo in un momento successivo alla loro produzione o al loro acquisto (se commercializzati) siano stati destinati ad essere omaggiati, la cessione gratuita deve assoggettata ad IVA⁶¹.

Come illustrato in precedenza⁶², la base imponibile sulla quale calcolare l'imposta deve essere determinata facendo riferimento al "prezzo d'acquisto o, in mancanza, al prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni".

Modalità di assolvimento dell'IVA

Per quanto riguarda **le modalità di assolvimento dell'IVA**⁶³, per le cessioni di beni in omaggio la rivalsa non è obbligatoria e, in questi casi, generalmente la rivalsa non viene operata.

Nel momento dell'assolvimento dell'imposta, l'impresa potrà optare per una delle seguenti soluzioni:

Emissione di fattura senza rivalsa dell'IVA

Il cedente deve emettere fattura in duplice copia indicando nel corpo del documento la seguente dicitura:

<i>"Cessione gratuita, ai sensi dell'art.2, comma 2, n.4) del D.P.R.n.633/1972 senza rivalsa dell'IVA, ai sensi dell'art.18, comma 3, del D.P.R.n.633/1972".</i>
--

Il destinatario dell'omaggio non può detrarsi l'imposta non essendo stata esercitata la rivalsa. Nel momento della registrazione del documento nel registro IVA acquisti deve rendere indetraibile l'imposta.

⁵⁵ Circolare ministeriale n.188/E del 16 luglio 1998;

⁵⁶ art.19-bis1, comma 1, lettera h) del D.P.R.n.633/1972;

⁵⁷ art.2, comma 2, n.4) del D.P.R.n.633/72;

⁵⁸ art.13, comma 2, lettera c) del D.P.R.n.633/1972;

⁵⁹ Circolare Assonime n.42 del 13 ottobre 2009. Secondo Assonime, nel momento della determinazione della base imponibile, sarebbe opportuno considerare anche le spese sostenute successivamente all'acquisto del bene (esempio: per migliorie, riparazioni o completamento), nonché il deprezzamento che il bene ha subito nel tempo;

⁶⁰ art.2, comma 2, n.4), del D.P.R.n.633/1972;

⁶¹ art.2, comma 2, n. 4), del D.P.R. n.633/1972;

⁶² art.13, comma 2, lettera c) del D.P.R.n.633/1972;

⁶³ art.18, comma 3, del D.P.R.n.633/72;



Emissione di fattura con il pagamento della sola IVA da parte del destinatario dell'omaggio

Il cedente deve emettere fattura in duplice copia indicando nel corpo del documento la seguente dicitura:

"Cessione gratuita, ai sensi dell'art.2, comma 2, n.4) del D.P.R.n.633/1972 con rivalsa dell'IVA, ai sensi dell'art.18, comma 3, del D.P.R.n.633/1972".

Il destinatario dell'omaggio deve annotare il documento nel registro IVA acquisti portando in detrazione l'imposta pagata al cedente.

Emissione di autofattura

Il Ministero delle Finanze⁶⁴ ha consentito l'adozione della procedura di emissione di autofattura in un unico esemplare per ciascuna cessione, oppure globalmente (riepilogativa mensile) per tutte le consegne effettuate nello stesso mese. Il documento deve riportare l'annotazione che trattasi di "*autofattura per omaggi ai sensi dell'art.2, comma 2, n.4) del D.P.R.n.633/1972*", deve essere numerato secondo la numerazione propria delle fatture di vendita ed annotato sul registro IVA vendite. Si ricorda che l'operazione concorre a formare il volume d'affari.

Annotazione su apposito registro degli omaggi

Il Ministero delle Finanze⁶⁵, inoltre, ha consentito, in alternativa al metodo precedentemente esposto, l'istituzione di un apposito "*registro IVA degli omaggi*"⁶⁶ su cui annotare l'ammontare globale dell'importo delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno e della relativa imposta, distinta per aliquota.

L'IVA indicata su tale registro concorrerà alla liquidazione del periodo.

Nota bene

E' appena il caso di evidenziare che nei recenti chiarimenti che l'Agenzia delle Entrate ha fornito, nell'ambito di un incontro con la stampa specializzata, ha ritenuto che a partire **dall'1 gennaio 2019** l'obbligo di fatturazione elettronica valga, oltre che per le fatture, anche per le **autofatture** emesse per omaggi. Si ritiene probabile che a partire dal prossimo anno non sarà più consentita l'annotazione sul registro degli omaggi, si attende in merito un pronunciamento dell'Agenzia.

Campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati

Le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati costituiscono operazioni fuori campo IVA⁶⁷.

L'Agenzia delle Entrate⁶⁸ ha chiarito che l'esclusione dall'imposta opera solamente se si verificano **congiuntamente** le seguenti condizioni:

- deve trattarsi di *campioni gratuiti* (prodotti oggetto dell'attività propria dell'impresa, ceduti gratuitamente per promuovere il bene, al fine di migliorarne la conoscenza e la diffusione presso gli utilizzatori attuali e potenziali);
- i beni devono essere *appositamente contrassegnati* (in modo indelebile, mediante lacerazione, perforazione, marcatura indelebile e visibile, ecc.);
- i campioni devono essere di *modico valore* (occorre fare riferimento agli usi commerciali)⁶⁹.

L'IVA relativa all'acquisto dei suddetti beni è sempre detraibile, anche se le relative cessioni sono operazioni fuori campo d'applicazione dell'imposta⁷⁰.

Cessioni gratuite di beni all'estero

⁶⁴ Circolare ministeriale n.32 del 27 aprile 1973;

⁶⁵ Circolare ministeriale n.32 del 27 aprile 1973;

⁶⁶ tenuto a norma dell'art.39 del D.P.R.n.633/1972;

⁶⁷ art.2, comma 3, lettera d), del D.P.R.n.633/1972;

⁶⁸ Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.83/E del 3 aprile 2003;

⁶⁹ Si vedano in merito anche la Circolare ministeriale n.55 del 29 giugno 1982, la Risoluzione ministeriale n.503097 del 19 novembre 1973; la Risoluzione ministeriale n.430047 del 7 febbraio 1991; la Risoluzione ministeriale n.430288 del 30 luglio 1991;

⁷⁰ art.19, comma 3, lettera c) del D.P.R.n.633/1972;



Nel caso in cui i **beni omaggiati siano inviati all'estero**, la disciplina IVA prevede regole diverse a seconda che la destinazione dei beni sia un paese comunitario oppure extracomunitario.

▪ Paese comunitario

La prassi ministeriale⁷¹ afferma che le cessioni gratuite di beni **non costituiscono operazioni intracomunitarie**, mancando uno dei requisiti fondamentali, vale a dire l'onerosità. Tali operazioni, di conseguenza, sono imponibili in Italia e per esse devono osservarsi gli adempimenti prescritti dalla normativa nazionale⁷²; non devono essere compilati i modelli INTRASTAT.

In particolare, le cessioni gratuite di beni **non rientranti** nell'attività dell'impresa, nel caso in cui l'IVA sia stata resa indetraibile all'atto dell'acquisto, sono operazioni, come già visto in precedenza, irrilevanti ai fini dell'assolvimento dell'imposta⁷³.

Diversamente, le cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio **rientra** nell'attività propria dell'impresa devono essere assoggettate all'imposta con le modalità esaminate precedentemente (IVA dovuta in Italia con applicazione o meno della rivalsa).

▪ Paese extracomunitario

Le cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio **rientra** nell'attività propria dell'impresa rappresentano operazioni non imponibili⁷⁴ ai fini IVA, nel caso in cui possa essere provata l'avvenuta esportazione mediante bolla doganale. In tale caso può essere emessa fattura, nei confronti del beneficiario della regalia, con l'indicazione che trattasi di "*cessione omaggio*" oppure può essere redatta una "*fattura pro-forma*" (documento valido solo ai fini di dichiarare in Dogana il valore dei beni che si intendono esportare) e successivamente emessa un'autofattura (con l'indicazione: "*operazione non imponibile, ai sensi dell'art.8, comma 1, lettera a) del D.P.R.n.633/1972*").

Queste cessioni non concorrono alla formazione del *plafond* IVA, in quanto sono operazioni senza pagamento di corrispettivo (c.d. operazioni "*franco valuta*").

Qualora, invece, le cessioni gratuite riguardino beni la cui produzione o il cui commercio **non rientra** nell'attività propria dell'impresa, trattandosi di operazioni escluse dal campo di applicazione dell'IVA, l'esportazione può avvenire emettendo una "*fattura pro-forma*" (documento valido solo ai fini doganali), oppure una "*lista valorizzata*", con l'indicazione del valore dei beni da dichiarare in Dogana e un DDT con causale "*cessione gratuita*" oppure "*beni omaggio*".

Il trattamento ai fini IVA: le prestazioni di servizi

Per quanto riguarda le "*prestazioni di servizi*"⁷⁵, queste **sono operazioni imponibili ai fini IVA**⁷⁶, se effettuate a titolo gratuito per finalità estranee all'esercizio dell'impresa, a condizione che la singola operazione sia di ammontare superiore a 50 euro e l'IVA riguardante gli acquisti di beni e servizi relativi alla esecuzione delle prestazioni sia detraibile.

Di contro, **sono escluse** dall'applicazione dell'imposta le prestazioni di servizi gratuite di ammontare inferiore a 50 euro e quelle per le quali non sia detraibile l'IVA sugli acquisti di beni e di servizi relativa ad esse.

Base imponibile

Per individuare la base imponibile IVA di una prestazione resa a titolo gratuito occorre fare riferimento alle "**spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione del servizio**"⁷⁷.

La *ratio* fiscale della norma, come già visto per le cessioni gratuite di beni, è quella di evitare che beni o servizi acquistati con finalità d'impresa (da cui discende il diritto a detrarre l'imposta assolta all'atto dell'acquisto) possano giungere al consumo detassati, ossia senza aver assolto l'IVA.

⁷¹ Circolare ministeriale n.13 del 23 febbraio 1994;

⁷² D.P.R.n.633/1972;

⁷³ art.2, comma 2, n.4), del D.P.R.n.633/1972;

⁷⁴ si ritiene che rientrino fra le operazioni disciplinate dall'art.8, comma 1, lettera a) e b) del D.P.R.n.633/1972;

⁷⁵ art.3, commi 1 e 2 del D.P.R. n. 633/1972;

⁷⁶ art.3, comma 3 del D.P.R. n. 633/1972;

⁷⁷ art.13, comma 3, lettera c), del D.P.R. n. 633/1972;

Con riferimento alle prestazioni di servizi gratuite, il presupposto impositivo sussiste, pertanto, soltanto se per l'esecuzione della prestazione siano stati acquistati beni e servizi assoggettati ad IVA e, all'atto dell'acquisto, l'imposta sia stata detratta dal prestatore.

In pratica, nella determinazione della base imponibile relativa al servizio reso gratuitamente, è necessario considerare solamente le spese relative ai fattori produttivi in relazione al cui acquisto sia stato esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta, escludendo, quindi, sia gli acquisti di beni e servizi per i quali non abbia trovato applicazione l'IVA (esempio: costi del personale impiegato nell'esecuzione del servizio, ecc.), sia le spese sostenute per i beni e i servizi con riferimento ai quali l'IVA non sia stata detratta.

Nel caso di acquisti per i quali l'imposta sia stata detratta solo in parte, in coerenza con la precedente interpretazione, si ritiene che la base imponibile debba tener conto solo della quota di spesa corrispondente all'IVA detratta.

Per quanto riguarda le spese relative ai beni e ai servizi acquistati dal prestatore, che costituiscono per l'impresa-prestatrice "*costi generali*", in assenza di chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria, si ritiene che possano essere considerati irrilevanti, ai fini della determinazione della base imponibile, dove si dimostri che si tratta di spese che il prestatore avrebbe comunque dovuto sostenere nell'ambito dell'esercizio della propria attività d'impresa.

Trattamento dei buoni acquisto (*voucher*)

Negli ultimi anni, ormai è diventato consuetudine per le imprese mettere a disposizione di clienti, di fornitori oppure di terzi buoni acquisto da utilizzare in determinati punti vendita o catene di negozi convenzionati, invece di regalare direttamente beni e servizi.

Generalmente questi documenti sono costituiti da buoni acquisto (*voucher*) che riportano indicato il valore nominale dei beni e/o dei servizi che si possono avere oppure usufruire esibendo il documento al soggetto che li commercializza o li eroga.

Tipologia di documenti secondo il Codice Civile

Secondo il Codice civile le tipologie di documenti che possono essere utilizzati per erogare beni o servizi sono due, vale a dire:

- i titoli rappresentativi di beni;
- i documenti di legittimazione.

I primi sono veri e propri titoli di credito (esempio: la fede di deposito rilasciata dai magazzini generali che rappresenta la merce in precedenza ivi depositata ed attribuisce, a chi detiene legittimamente tale titolo, la possibilità di richiedere la riconsegna della merce). Il Codice civile⁷⁸, infatti, definisce i titoli rappresentativi di merci come quei documenti che "*attribuiscono al possessore il diritto alla consegna delle merci che sono in essi specificate, il possesso delle medesime e il potere di disporne mediante trasferimento del titolo*".

I secondi, invece, secondo quanto disposto dallo stesso Codice⁷⁹, sono documenti che "*servono solo a identificare l'avente diritto alla prestazione*" e a facilitare l'esecuzione del contratto sottostante (esempio: il tagliando numerato che viene consegnato quando si deposita un capo presso un guardaroba e che legittima, colui che lo presenta, al ritiro del capo precedentemente consegnato).

Si analizzano, di seguito, le due fattispecie.

Titoli rappresentativi di beni

In questi casi, generalmente, l'impresa stipula una convenzione con i vari fornitori, la grande distribuzione, ecc. ed acquista direttamente i beni oppure le prestazioni di servizio. Successivamente, la stessa consegna ai soggetti beneficiari un buono-nominativo (esempio: buono spesa, buono-palestra, ecc.), rappresentativo di tali beni o prestazioni di servizi, perché questi ultimi possano ritirarli oppure usufruire delle prestazioni.

Trattamento ai fini IVA

In questo caso la fattura viene emessa direttamente dal fornitore dei beni o dal prestatore dei servizi all'impresa-cliente che successivamente li omaggerà ai soggetti beneficiari.

⁷⁸ art.1996 del Codice civile;

⁷⁹ art.2002 del Codice civile;



Come in precedenza illustrato, l'IVA sugli acquisti di beni/servizi da destinare ad omaggio a terzi, la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività dell'impresa è, in via prudenziale, comunque **indetraibile** per mancanza del presupposto dell'*"inerenza"* del costo⁸⁰. Di conseguenza, l'imposta sugli acquisti effettuati dall'impresa sarà indetraibile, mentre la successiva cessione gratuita risulterà **esclusa da IVA**⁸¹.

Trattamento ai fini delle imposte dirette

Il costo degli omaggi destinati a clienti, a fornitori oppure a terzi si ritiene costituisca, per l'impresa che li concede, una spesa rientrante nella categoria delle **"spese di rappresentanza"**⁸².

Titoli di legittimazione

Sta diventando ormai prassi comune da parte delle imprese, in alternativa alla modalità esaminata prima, acquistare e successivamente omaggiare a terzi *"voucher"* (buoni *"valorizzati"*) che riportano il nome dell'impresa acquirente e del beneficiario. In questo caso, i soggetti beneficiari, presentando tali documenti negli esercizi convenzionati, possono acquistare beni e servizi fino a concorrenza del valore facciale riportato sul documento.

Trattamento ai fini IVA⁸³

L'Amministrazione finanziaria, già in passato, aveva analizzato il trattamento ai fini IVA delle cessioni di tali documenti in due circolari⁸⁴, nelle quali aveva affermato che si trattava di una fattispecie, di fatto, assimilabile al denaro.

Con una successiva risoluzione⁸⁵, l'Agenzia delle Entrate ha confermato l'interpretazione, di conseguenza, le cessioni di tali titoli **non costituiscono operazioni rilevanti ai fini IVA**⁸⁶, essendo assimilabili alle *"cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro"*.

Nota bene

Il legislatore comunitario è finalmente intervenuto fornendo (con la c.d. *"Direttiva sui voucher"*⁸⁷) una definizione di *"buono"* e distinguendo, a seconda delle caratteristiche specifiche del buono stesso, fra buono *"monouso"* e buono *"multiuso"*, nonché chiarendo il momento impositivo ai fini IVA. Si ricorda che gli Stati membri, **entro il 31 dicembre 2018**, devono adottare norme, regolamenti e disposizioni amministrative necessarie a conformarsi alla nuova disposizione comunitaria. Il legislatore ha previsto che le nuove norme si applichino ai buoni emessi a partire **dall'1 gennaio 2019**. L'approfondimento delle nuove disposizioni verrà trattato al momento dell'emanazione del decreto legislativo di recepimento della normativa comunitaria.

Trattamento ai fini IVA dei "buoni benzina"

Per quanto riguarda il trattamento ai fini IVA dei buoni benzina, si sottolinea che, in un recente documento di prassi⁸⁸ (emesso a commento dell'obbligo di fatturazione elettronica per l'acquisto di carburanti e lubrificanti) l'Agenzia delle Entrate, tenendo conto delle novità contenute c.d. *"Direttiva voucher"*⁸⁹ ha distinto tra:

- buoni benzina che consentono di rifornirsi presso i distributori gestiti dalla medesima compagnia che ha emesso il buono (buono *"monouso"*);
- buoni benzina che consentono di rifornirsi presso più distributori o l'acquisto anche di beni e servizi (buono *"multiuso"*).

⁸⁰ art.19, comma 1, del D.P.R.n.633/1972;

⁸¹ art. 2, comma 2, n. 4), del D.P.R.n.633/1972;

⁸² il trattamento di tali spese è disciplinato dall'art.108, comma 2, del TUIR e dal D.M.19/11/2008 (commentati, in precedenza, in questa trattazione);

⁸³ Si segnala che è stata approvata dal Consiglio dell'Unione Europea la Direttiva UE n.2016/1065 del 27 giugno 2016 che modifica la Direttiva n.2006/112/CE del 28 novembre 2006 che disciplina il trattamento ai fini IVA dei buoni (*voucher*) che danno diritto a ricevere beni e servizi. Gli Stati membri dovranno recepire la nuova normativa entro il 31 dicembre 2018;

⁸⁴ Circolare n.30/502598 dell'1 agosto 1974 e Circolare n.27/361446 del 9 agosto 1976;

⁸⁵ Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.21/E del 22 febbraio 2011;

⁸⁶ art.2, comma 3, lett.a) del D.P.R.n.633/1972;

⁸⁷ Direttiva UE n.2016/1065 del 27 giugno 2016;

⁸⁸ Agenzia delle Entrate, Circolare n.8/E del 30 aprile 2018, par.2.1.1);

⁸⁹ Direttiva UE n.2016/1065 del 27 giugno 2016;



Secondo la stessa, solo nel secondo caso (buono “multiuso”) “si avrà un semplice documento di legittimazione, la cui cessione non è soggetta a IVA in forza dell’art.2, comma 3, lett.a), del Decreto IVA”. In questo caso, infatti, l’imposta deve essere applicata al momento dell’effettivo utilizzo del buono presso il gestore dell’impianto, in quanto al momento della sua emissione non sono ancora noti né il luogo della prestazione né l’imposta dovuta.

Nel primo caso, invece, l’assoggettamento ad IVA viene “anticipato” al momento di emissione del buono, in quanto sono noti da subito il luogo della prestazione cui il buono si riferisce e l’imposta dovuta.

Nota bene

La Legge di Bilancio 2018⁹⁰ ha previsto, a decorrere dall’1 gennaio 2019, l’introduzione della fatturazione elettronica obbligatoria per le operazioni tra privati. Tale disposizione normativa ha anticipato **all’1 luglio 2018** l’obbligo di fatturazione elettronica per le cessioni di carburante per autotrazione (ad esclusione di quelle effettuate presso impianti stradali di distribuzione, il cui obbligo è stato rinviato all’1 gennaio 2019⁹¹). Con due appositi documenti di prassi, l’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti⁹² in merito. Si ricorda che la stessa norma ha stabilito che è possibile dedurre le spese sostenute⁹³ per l’acquisto dei carburanti e detrarre l’IVA⁹⁴ solo se il pagamento venga effettuato con mezzi tracciabili.⁹⁵

Trattamento ai fini delle imposte dirette

Ad oggi, l’Agenzia delle Entrate ha analizzato il caso solo ai fini IVA, mentre non ha fornito alcun chiarimento sul trattamento dei buoni acquisto “valorizzati” ai fini delle imposte dirette, di conseguenza, il loro trattamento deve essere cercato nelle norme generali che disciplinano la determinazione del reddito d’impresa ai fini delle imposte dirette.

Con riferimento ai beni distribuibili gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro, l’Agenzia delle Entrate⁹⁶ si è espressa, dando un’interpretazione strettamente letterale della norma, affermando che la deducibilità integrale è applicabile solo ai beni di modico valore e non alle spese relative ai servizi.

Questa impostazione interpretativa potrebbe portare ad escludere la deducibilità, ai fini delle imposte dirette, dei buoni di importo non superiore ai 50 euro, visto che gli stessi sono stati equiparati ai documenti di legittimazione, spendibili con riferimento sia ai beni che ai servizi.

E’ necessario allora chiedersi, sia con riferimento ai buoni di importo non superiore ai 50 euro che a quelli di importo superiore, se gli stessi possano essere deducibili in quanto definibili quali “*spese di rappresentanza*”. Anche in questo caso, però, si può notare che la formulazione del decreto che definisce tali spese⁹⁷ faccia espresso riferimento alla nozione di “*beni e servizi*”.

A questo punto, se si desse un’interpretazione strettamente letterale della norma, si arriverebbe a concludere che il costo sostenuto per i buoni-acquisto non può essere ricondotto alla nozione di “*spesa di rappresentanza*”. Si tratterebbe, però, di una conclusione non plausibile sul piano logico-sistematico, visto che se il buono, anziché avere un valore facciale, si qualificasse come titolo rappresentativo di un bene oppure di un servizio, come illustrato in precedenza, non vi sarebbero dubbi sulla sua deducibilità ai fini delle imposte dirette.

Si ritiene, quindi, necessario ed opportuno un intervento da parte dell’Agenzia delle Entrate che chiarifichi, in modo definitivo, il trattamento della fattispecie, in ragione del crescente interesse delle imprese verso queste forme promozionali.

Aggiornato novembre 2018

⁹⁰ art.1, commi 909 e 915-917 della Legge n.205 del 27 dicembre 2017;

⁹¹ D.L.n.79 del 28 giugno 2018;

⁹² Agenzia delle Entrate, Circolare n.13/E del 2 luglio 2018 e Circolare n.8/E del 30 aprile 2018;

⁹³ art.164 del TUIR;

⁹⁴ nella misura consentita dall’art. 19-*bis*1 del D.P.R.n.633/1972;

⁹⁵ Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 73203 del 4 aprile 2018;

⁹⁶ la Circolare dell’Agenzia delle Entrate n.34/E del 13 luglio 2009;

⁹⁷ art.1 del D.M. 19 novembre 2008;