

CIRCOLARE N. 44/2013

Torino, 11 novembre 2013

Oggetto: IL TRATTAMENTO CONTABILE E FISCALE DEGLI OMAGGI

La diffusa consuetudine delle imprese e dei professionisti di distribuire gratuitamente beni ai propri clienti, fornitori o dipendenti pone il problema di dare una precisa definizione ed un corretto inquadramento ai fini delle imposte dirette ed indirette delle operazioni riguardanti gli omaggi.

Al fine di individuare il corretto trattamento, pertanto, è necessario identificare:

- la tipologia dei beni oggetto dell'omaggio, che possono essere beni **acquisiti appositamente** a tal fine o **beni oggetto della attività di impresa del soggetto che cede l'omaggio**;
- le caratteristiche del soggetto ricevente, a seconda che sia un dipendente, un cliente o un altro soggetto terzo rispetto all'impresa.

Omaggi a soggetti terzi di beni che non rientrano nell'attività d'impresa

I costi sostenuti per l'acquisto di beni ceduti gratuitamente la cui produzione o il cui scambio non rientra nell'attività propria dell'impresa di valore unitario inferiore a € 50 sono integralmente deducibili dal reddito di impresa nel periodo di sostenimento (nel caso di un omaggio composto di più beni il valore di € 50 deve essere riferito al valore complessivo dell'omaggio e non al valore dei singoli beni che lo compongono). I costi sostenuti per l'acquisto di beni destinati ad omaggio, di valore unitario superiore a € 50, sono qualificati come spese di rappresentanza e deducibili nell'anno di sostenimento del costo nel limite massimo ottenuto applicando ai ricavi della gestione caratteristica le seguenti percentuali:

nel limite dell'1,3% di ricavi	→	fino a 10 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica
nel limite dello 0,5% di ricavi	→	per la parte eccedente i 10 milioni di euro fino a 50 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica
nel limite dello 0,1% di ricavi	→	per la parte eccedente i 50 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica

Sotto il **profilo Iva**, gli omaggi di beni acquisiti appositamente a tal fine di valore imponibile inferiore ad € 25,82 scontano la piena detrazione dell'imposta, mentre

quelli di valore superiore a € 25,82 sono caratterizzati dalla totale indetraibilità dell'Iva.

Essendo l'oggetto dell'omaggio il più delle volte consistente in prodotti alimentari, per l'acquisto dei quali l'Iva è ordinariamente indetraibile, prevale la natura di "omaggio" o quella di "genere alimentare"? La corretta soluzione è fornita dall'Agenzia delle Entrate che ha chiarito come gli omaggi consistenti in prodotti alimentari (panettoni, dolci, vini, ecc.) perdono la loro specifica qualificazione ai fini Iva e devono essere trattati allo stesso modo degli omaggi non alimentari (penne, agende, vestiti, ecc.): ciò sta a significare che se tali beni di costo inferiore a € 25,82 sono destinati ad essere omaggiati, è possibile detrarre l'imposta sul valore aggiunto sull'acquisto.

Esempio

La società Delta Srl ha acquistato e ceduto gratuitamente nel 2013 a ciascuno dei 900 clienti un cesto natalizio del valore unitario di € 80 al lordo dell'iva, sostenendo un costo complessivo per omaggi qualificati come spese di rappresentanza di € 72.000. Al termine del periodo di imposta 2013 la società Delta Srl ha conseguito ricavi della gestione caratteristica (voci A1 e A5 del Conto economico) per complessivi € 3.800.000. Gli omaggi sono deducibili fiscalmente entro la soglia massima di € 49.400 (pari a $3.800.000 * 1,3\%$), risultando l'eccedenza dei costi sostenuti di € 22.600 indeducibile dal reddito di impresa.

***N.B.** È, quindi, opportuno, procedere separatamente alla contabilizzazione degli omaggi di costo inferiore ad € 50 rispetto a quelli di costo superiore ad € 50, utilizzando all'uopo conti contabili distinti in ragione della diversa disciplina fiscale delle due fattispecie.*

Essendo la cessione gratuita di beni non oggetto dell'attività una operazione "fuori campo Iva", non esiste alcun obbligo per il cedente di emettere fattura per la cessione gratuita. L'unica accortezza da adottare, valida principalmente al fine di scongiurare la presunzione di cessione onerosa da parte del Fisco, è quella di utilizzare un registro degli omaggi o in alternativa emettere un documento di consegna o trasporto (Ddt), senza alcuna indicazione del valore dei beni, in cui indicare le generalità del destinatario e la causale del trasporto ("cessione gratuita" oppure "omaggio"), di modo da costituire prova del requisito di inerenza.

Lo sdoppiamento del limite previsto, rispettivamente, ai fini redditi (€ 50) ed ai fini Iva (€ 25,82), rende necessario prestare particolare attenzione alle diverse situazioni che in concreto si possono verificare, soprattutto per l'effetto generato dall'Iva indetraibile, che come è noto va ad incrementare il costo dell'omaggio ai fini delle imposte dirette:

- un'impresa omaggia ad un proprio cliente un bene che costa € 42,00 + Iva 22% (€ 9,24): poiché l'imponibile è superiore ad € 25,82, l'imposta è indetraibile e, quindi, deve essere sommata al costo. Il costo complessivo del bene (€ 51,24) risulta superiore al limite di € 50 e, quindi, la sua deducibilità va verificata in base ai limiti previsti per le spese di rappresentanza. La fattura di acquisto dell'omaggio va così contabilizzata:

Marco SAVIO & ASSOCIATI

30/11/13	Omaggi superiori a € 50 (ce)	a	Debiti verso fornitori (sp)	51,24
----------	---------------------------------	---	--------------------------------	-------

- un'impresa omaggia ai propri fornitori 10 beni di valore unitario pari ad € 40,00 + Iva 22% (€ 8,80): poiché l'imponibile è superiore ad € 25,82, l'imposta è indetraibile e, quindi, deve essere sommata al costo. Essendo però il costo unitario del bene pari a € 48,80 l'omaggio può essere considerato interamente deducibile (senza alcuna ulteriore verifica). La fattura di acquisto dell'omaggio va così contabilizzata:

30/11/13	Omaggi inferiori a € 50 (ce)	a	Debiti verso fornitori (sp)	488,00
----------	---------------------------------	---	--------------------------------	--------

- un'impresa omaggia ai propri clienti 10 beni di valore unitario pari ad € 25,00 + Iva 22% (€ 5,50): poiché l'imponibile è inferiore ad € 25,82, l'imposta è interamente detraibile; essendo poi il costo unitario del bene inferiore ad € 50 l'omaggio può essere considerato interamente deducibile. La fattura di acquisto dell'omaggio va così contabilizzata:

30/11/13	Diversi	a	Debiti verso fornitori (sp)	305,00
	Omaggi inferiori a € 50 (ce)		250,00	
	Iva detraibile (sp)		55,00	

Omaggi a soggetti terzi di beni che rientrano nell'attività d'impresa

In taluni casi, ad essere destinati ad omaggio sono proprio i beni che costituiscono il "prodotto" dell'azienda erogante piuttosto che i beni che l'azienda commercializza. Qui, la precisa individuazione della documentazione relativa al bene omaggiato è tutt'altro che agevole e, quasi sempre, la successiva destinazione ad omaggio del bene richiede una rettifica delle scelte (in termini di classificazione contabile) originariamente operate.

Il bene acquistato (o i costi relativi alla realizzazione dello stesso), infatti, quasi sempre vengono in un primo momento gestiti come costi inerenti all'attività aziendale:

- dal punto di vista reddituale, invece, tali beni acquistati o prodotti per la commercializzazione e successivamente destinati ad omaggio costituiscono spesa di rappresentanza, con la conseguenza che andrà cambiata la classificazione contabile degli stessi e andranno rispettate le regole già esposte per la deduzione dei costi (le medesime previste nel caso di omaggio di beni che non rientrano nell'attività di impresa);
- dal punto di vista Iva, la cessione gratuita deve essere assoggettata ad imposta sulla base del prezzo di acquisto o, in mancanza, del prezzo di costo dei beni, determinato nel momento in cui si effettua la cessione gratuita.

Per documentare l'operazione (la rivalsa dell'Iva non è obbligatoria e ragioni di "eleganza" la sconsigliano) l'impresa può, alternativamente, scegliere di:

1. emettere una fattura con applicazione dell'Iva, senza addebitare la stessa al cliente/fornitore omaggiato, annotando in modo esplicito nel documento che trattasi di "omaggio senza rivalsa dell'Iva ai sensi dell'art. 18, comma 3 del DPR n.633/72";
2. emettere un'autofattura in un unico esemplare, specificando che trattasi di autofattura per omaggi (per provare l'inerenza del costo con l'attività di impresa è consigliabile anche l'emissione del DDT);
3. tenere il registro degli omaggi, sul quale annotare l'ammontare complessivo delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno.

Omaggi a dipendenti di beni da parte dell'impresa

Nel caso in cui i destinatari degli omaggi siano i dipendenti dell'impresa, dal punto di vista delle imposte dirette, il costo di acquisto di tali beni va classificato nella voce "spese per prestazioni di lavoro dipendente" e non nelle spese di rappresentanza; pertanto, tali costi saranno interamente deducibili dalla base imponibile al fine delle imposte dirette, a prescindere dal fatto che il bene sia o meno oggetto di produzione e/o commercio da parte dell'impresa.

Ai fini Iva, invece, occorre svolgere alcune considerazioni:

- nel caso di cessione gratuita a dipendenti di beni che non rientrano nell'attività propria dell'impresa, l'imposta per tali beni è indetraibile e la loro cessione gratuita è esclusa dal campo di applicazione dell'Iva;
- l'acquisto e la successiva cessione gratuita di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa segue il medesimo trattamento già commentato relativamente agli omaggi effettuati nei confronti di soggetti terzi (clienti, fornitori, ecc.). Quindi, l'acquisto dei beni dà sempre origine alla detraibilità dell'imposta in quanto l'impresa non conosce a tale momento la destinazione futura del bene. La successiva cessione gratuita del bene andrà assoggettata ad Iva mediante l'emissione di una fattura con esercizio o meno della rivalsa, oppure, in alternativa, l'emissione di autofattura.

N.B. Si ricorda che le erogazioni liberali in natura (sotto forma di beni o servizi o di buoni rappresentativi degli stessi) concesse ai singoli dipendenti costituiscono reddito di lavoro dipendente per questi ultimi se di importo superiore ad € 258,23 nello stesso periodo d'imposta (se di importo complessivo inferiore ad € 258,23 sono esenti da tassazione). Pertanto, il superamento per il singolo dipendente della franchigia di € 258,23 comporterà la ripresa a tassazione di tutti i benefits (compresi omaggi) erogati da parte del datore di lavoro.

⇒ *Cena aziendale*

Nella pratica spesso accade che l'impresa organizzi il buffet o la cena di natale per lo scambio degli auguri.

Al fine di determinare il trattamento reddituale ed Iva di tale fattispecie va considerato che si tratta di una prestazione gratuita di servizi (somministrazione di alimenti e bevande) e non di una cessione gratuita di beni.

L'Agenzia delle Entrate, in proposito, ha chiarito che le spese per feste e ricevimenti organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o festività religiose o nazionali sono da considerare:

- spese di rappresentanza se all'evento sono presenti oltre ai dipendenti anche soggetti terzi rispetto all'impresa. In tale caso il costo è deducibile nel limite del 75% della spesa sostenuta nel rispetto della soglia calcolata applicando ai ricavi della gestione caratteristica le percentuali già citate (1,3%-0,5%-0,1%). L'imposta sul valore aggiunto è indetraibile.
- liberalità a favore dei dipendenti (e non spese di rappresentanza) se all'evento sono presenti esclusivamente dipendenti dell'impresa. In tale caso il costo è deducibile nel limite del 75% della spesa sostenuta e nell'ulteriore limite del 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi. L'imposta sul valore aggiunto è indetraibile in quanto relativa ad un costo per i dipendenti che non possiede il requisito dell'inerenza con l'esercizio dell'impresa.

Omaggi erogati dagli esercenti arti e professioni

I professionisti e gli studi associati 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 € 25,82 scontano la piena detrazione dell'imposta, mentre quelli di valore superiore a € 25,82 sono caratterizzati dalla totale indetraibilità dell'Iva.

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. 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 € 25,82) 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.

**Schema riepilogativo
(beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività tipica dell'impresa)**

Ricordiamo di seguito la disciplina più ricorrente, e cioè quella riferita agli omaggi di beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività tipica dell'impresa.

SOGGETTI	TIPOLOGIA	IMPOSTE DIRETTE	IVA
da Imprenditori a Clienti/Fornitori	beni di costo unitario inferiore o pari a € 25,82	spese per omaggi interamente deducibili	acquisto: Iva detraibile cessione: Fuori campo art.2, co.2, n.4) DPR n.633/72
	beni di costo unitario superiore € 25,82 ma inferiore o pari a € 50	spese per omaggi interamente deducibili	acquisto: Iva indetraibile cessione: Fuori campo art.2, co.2, n.4) DPR n.633/72
	beni di costo unitario superiore a € 50	spesa rappresentanza deducibile nei limiti fissati dal D.M. 19/11/08 (art.108, co.2 Tuir)	acquisto: Iva indetraibile cessione: Fuori campo art.2, co.2, n.4) DPR n.633/72
da Imprenditori a Dipendenti	qualunque bene	spese per prestazioni di lavoro dipendente interamente deducibili	acquisto: Iva indetraibile cessione: Fuori campo art.2, co.2 n.4) DPR n.633/72

Lo studio resta a Vostra disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.