

Come ogni anno, in occasione delle festività di Natale, vogliamo illustrare le regole relative agli omaggi (regalie) dal punto di vista fiscale e amministrativo.

Soggetti esercenti attività d'impresa

Normativa IVA

Le cessioni gratuite di beni (omaggi) la cui produzione o il cui commercio rientrano nell'attività propria dell'impresa sono rilevanti ai fini IVA, con diritto alla detrazione IVA senza limitazioni (salvo pro-rata) art. 2, secondo comma, n. 4), del D.P.R. n. 633/1972.

La società che produce ovvero commercializza il bene ceduto gratuitamente potrà procedere nei confronti del cliente:

Con la rivalsa dell'IVA

Applicando quindi l'IVA in fattura, che verrà pagata dal cliente e versata all'Erario dalla società, fermo restando il diritto alla detrazione dell'IVA in capo al cliente

- Il cedente deve emettere fattura (qualora emessa nei confronti di soggetti passivi IVA stabiliti ovvero residenti in Italia, dovrà essere emessa in formato elettronico), così realizzando l'addebito dell'IVA
- il cessionario annota la fattura ricevuta nel registro IVA acquisti e può, conseguentemente, esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA

Senza rivalsa dell'IVA

Il cedente potrà seguire una delle seguenti modalità operative, alternative tra loro:

- a. **emissione di fattura ordinaria**: il soggetto cedente emette fattura e non esercita la rivalsa, specificandolo nella fattura con adeguata dicitura (se emessa in formato elettronico, la dicitura potrà essere inserita in un campo testo); il cessionario cui è destinato l'omaggio riceve la fattura e la annota nel registro IVA acquisti, senza procedere alla detrazione dell'IVA;
- b. tenuta (art. 39 del D.P.R. n. 633/1972) e annotazione sul **registro omaggi** (in forma libero non bollato e non soggetto ad imposta di bollo - C.M. 27

aprile 1973, n. 32/501388) riportante:

- ` . l'ammontare globale dei valori normali delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno distinto per aliquota;
 - ` . l'ammontare globale della relativa imposta distinta per aliquota.
- c. **emissione autofattura elettronica per omaggi**: risulta possibile anche emettere una sola autofattura mensile per tutte le cessioni del mese che deve contenere:
- del valore normale dei beni ceduti
 - delle aliquote IVA applicabili
 - delle relative imposte

L'imponibile fa parte del volume d'affari IVA. Si evidenzia che la circolare n. 14/E del 2019 in merito alle autofatture elettroniche per omaggi ha chiarito che i dati del cedente/prestatore vanno inseriti sia nella sezione "Dati del cedente/prestatore", sia nella sezione "Dati del cessionario/committente".

In questi casi, la fattura e quindi la relativa imposta vanno annotate solo nel registro IVA vendite.

Documento di trasporto

Gli omaggi di beni che rientrano nell'attività propria dell'impresa comportano l'emissione del **documento di trasporto** (cd. DDT), al fine di **superare le presunzioni di cessione** (e di acquisto per il destinatario degli stessi) di cui al D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441 (C.M. 23 luglio 1998, n. 193/E)

Beni non superiori a 50€

Sono escluse da IVA le cessioni gratuite di beni per i quali, all'atto dell'acquisto, non è stata operata la detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 e quelle dei beni, la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa, di costo o valore unitario non superiore a euro 50 (Art. 2 c. 2 punto 4 del D.P.R. n. 633/1972).

"... Gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio non rientrano nell'attività propria dell'impresa, costituiscono sempre spese di rappresentanza con conseguente indetraibilità dell'imposta sul

valore aggiunto ai sensi dell'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972, a prescindere dal loro valore unitario e dal loro costo. Ne consegue che la successiva cessione gratuita costituisce operazione non rilevante ai fini dell'IVA ai sensi dell'art. 2, secondo comma, n. 4). Viceversa, gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio rientrano nell'attività propria dell'impresa, non costituiscono spese di rappresentanza e le relative cessioni gratuite devono essere assoggettate ad imposta ai sensi dell'art. 2, secondo comma, n. 4), del D.P.R. n. 633 del 1972".

Anche se ad oggi non vi è stata una pronuncia ufficiale, si ritiene preferibile emettere il DDT o documento equipollente anche per gli omaggi di beni che non rientrano nell'ambito dell'attività propria dell'impresa, al fine di dimostrare l'inerenza dell'acquisto.

Tabella riassuntiva

Omaggi effettuati da soggetti esercenti attività d'impresa		
Casistica	Costo dei beni ceduti gratuitamente	Rilevanza o meno ai fini IVA
Impresa che produce o che commercializza il bene ceduto	Beni di costo < o ? ad euro 50	Cessione rilevante ai fini IVA (*)
Impresa che non produce e non commercializza il bene ceduto	Beni di costo < o ? ad euro 50	Cessione fuori campo IVA (**)
(*) Ammessa la detrazione dell'IVA sull'acquisto del bene. (**) Ammessa la detrazione dell'IVA sull'acquisto del bene, se di costo unitario uguale o inferiore ad euro 50; invece, non è ammessa la detrazione dell'IVA sull'acquisto del bene, se lo stesso ha un costo unitario superiore ad euro 50. La particolare disciplina relativa agli omaggi di valore unitario non superiore a 50 euro è applicabile unicamente ai "beni di modico valore" distribuiti gratuitamente e non è, al contrario, riferibile alle spese relative a "servizi".		

Esempio pratici - Il Cesto Natalizio

Capita sovente che il bene acquistato per essere destinato ad "omaggio" consista in cesti o confezioni di generi alimentari. Per tali beni, il computo dei limiti indicati in precedenza deve essere fatto con riferimento all'entità che rappresenta l'omaggio (il "cesto natalizio").

Inoltre, si fa presente che gli omaggi consistenti in prodotti alimentari

(panettoni, dolci, vini, ecc.) perdono la loro specifica qualificazione e, quindi, ai fini IVA, devono essere trattati allo stesso modo degli omaggi non alimentari (penne, agende, ecc.); quindi, se tali beni sono destinati ad essere omaggiati e se di valore inferiore ad euro 50, è possibile detrarre l'IVA sull'acquisto (, par. 16.6).

Qualora l'impresa effettui degli omaggi di fine anno ai propri dipendenti, l'operazione potrà risultare soggetta o meno all'IVA, a seconda che la cessione dei beni omaggiati rientri o meno nell'attività d'impresa.

Casistica	Profili IVA
Cessione gratuita di beni, che non rientrano nell'attività d'impresa, destinati ai dipendenti	• Indetraibilità dell'IVA sull'acquisto (sul punto la R.M. 16 ottobre 1990, n. 666305, ha chiarito che in tale fattispecie è assente il presupposto dell'inerenza dell'operazione in argomento con l'attività esercitata dall'impresa); • cessione fuori campo IVA ai sensi dell'art. 2, secondo comma, n. 4), del D.P.R. n. 633/1972
Cessione gratuita di beni, che rientrano nell'attività d'impresa, destinati ai dipendenti	• Detraibilità dell'IVA; • cessione soggetta ad IVA.

Le imprese potrebbero ricevere ed effettuano omaggi anche con soggetti stabiliti/residenti in altri Paesi della UE ovvero in Paesi extra-UE, casistiche riepilogate nella successiva tabella, ai fini IVA

Operazioni in ambito UE ovvero extra-UE	Tipologia di operazione	Regime IVA
Aspetti IVA degli omaggi tra soggetti di altri Paesi della UE	Cessioni di beni prodotti o commercializzati abitualmente dall'impresa cedente	• Anche nel caso in cui il cessionario sia un soggetto passivo IVA "stabilito" in altro Paese della UE, non si è in presenza di una cessione intracomunitaria di beni di cui all'art. 41 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, in quanto manca l'onerosità della cessione;

Operazioni in ambito UE ovvero extra-UE	Tipologia di operazione	Regime IVA
		ne consegue che la cessione a titolo gratuito è imponibile ai fini IVA (così come chiarito dalla C.M. 23 febbraio 1994, n. 13-VII-15-464, è applicabile la medesima disciplina prevista per le cessioni in Italia).
	<i>Cessioni di beni non prodotti o commercializzati abitualmente dall'impresa cedente</i>	- Cessione esclusa da IVA; - così come chiarito dalla C.M. n. 13-VII-15-464 del 1994, è applicabile la medesima disciplina prevista per le cessioni in Italia.
	<i>Omaggi ricevuti da altro Paese della UE</i>	- L'operazione è soggetta ad IVA nel Paese UE di provenienza. L'operatore italiano non effettua un acquisto intracomunitario; - l'eventuale fattura non va integrata, né va emessa autofattura. Occorre in ogni caso vincere la presunzione di acquisto "in nero" e sembra ragionevole ritenere che la documentazione estera valga ai fini della prova contraria.
Aspetti IVA degli omaggi tra soggetti extra-UE	<i>Cessioni di beni prodotti o commercializzati abitualmente dall'impresa cedente</i>	- Cessioni non imponibili IVA ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. a) e b), del D.P.R. n. 633/1972; - obbligo da parte del cedente di porre in essere tutti i connessi adempimenti contabili e di documentazione dell'uscita dei beni dal territorio doganale dell'UE; - essendo cessioni senza corrispettivo, non rilevano ai fini del plafond per l'esportatore abituale.
	<i>Cessioni di beni non prodotti o commercializzati abitualmente dall'impresa cedente</i>	- Cessioni fuori campo IVA ai sensi dell'art. 2, secondo comma, n. 4), del D.P.R. n. 633/1972; - necessità di redigere apposito documento comprovante l'operazione stessa (ad esempio, fattura pro forma).

Operazioni in ambito UE ovvero extra-UE	Tipologia di operazione	Regime IVA
	Omaggi ricevuti da Paese extra-UE	• All'atto dell'introduzione, sarà emessa regolare bolletta doganale anche in relazione ai beni non oggetto dell'attività, da trattare come qualsiasi altra importazione, salvo il pagamento del corrispettivo; • ai fini dell'evasione di dazi ed IVA, la Dogana assume quale imponibile un valore di mercato dei beni, concetto simile al valore normale di cui all'art. 14 del D.P.R. n. 633/1972; • è necessario conservare i documenti doganali esteri per vincere la presunzione di acquisto "in nero".

Imposte dirette

Per le imprese, le cessioni gratuite di beni (ovvero omaggi) costituiscono spese di rappresentanza (aventi i requisiti prescritti dal D.M. 19 novembre 2008) regolate all'art. 108 c.2 del TUIR:

- gli omaggi di valore unitario non superiore a 50€ (al lordo dell'IVA indetraibile) sono interamente deducibili
- gli omaggi di valore unitario superiore a 50€ (al lordo dell'IVA indetraibile) sono deducibili in percentuale rispetto ai ricavi della gestione caratteristica nel limite:
 - dell'1,5%: fino a 10 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica (massimo di spesa di euro 150.000);
 - dello 0,6%: per la parte eccedente 10 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica (massimo di spesa di euro 390.000);
 - dello 0,4%: per la parte eccedente 50 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica (massimo di spesa di

euro 390.000 + lo 0,4 per cento del fatturato caratteristico).

La parte di spesa che eccede tali limiti percentuali va considerata interamente indeducibile.

IRAP

- se si utilizza il “metodo di bilancio” ex art. 5 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, riservato ai soggetti IRES e alle ditte individuali o società di persone in contabilità ordinaria che hanno optato per tale metodo, le spese in esame rientrano nella voce B.14 del conto economico e, quindi, sono interamente deducibili ai fini IRAP;
- se si utilizza il “metodo fiscale” ex art. 5-bis del D.Lgs. n. 446/1997, riservato ai soggetti IRPEF, le spese in esame non rientrano tra i componenti rilevanti espressamente previsti e quindi le stesse risultano indeducibili ai fini IRAP.

Esempi pratici

esempio n. 1 - Buoni acquisto (cd. voucher)

- ai fini IVA i buoni/voucher utilizzabili per l'acquisto di beni e/o servizi non possono qualificarsi quali titoli rappresentativi di merce, bensì quali semplici documenti di legittimazione ai sensi dell'articolo 2002 del codice civile. In sostanza, il buono può essere considerato "un documento che consente l'identificazione dell'avente diritto all'acquisto di un bene o di un servizio, con la possibilità di trasferire tale diritto senza l'osservanza delle forme proprie della cessione". La cessione di tali “buoni” è fuori campo IVA ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972. Medesimo trattamento vale per i “buoni acquisto o regalo acquistati dalle aziende per la successiva consegna gratuita a propri dipendenti o a clienti e fornitori per finalità promozionali ...”; (risoluzione 22 febbraio 2011, n. 21/E)
- ai fini delle imposte dirette (IRPEF ovvero IRES), ancorché ad oggi non vi sia stato un chiarimento ufficiale da parte dell'Amministrazione finanziaria, sembra ragionevole che siano deducibili come per le spese di rappresentanza (quindi, prendendo a riferimento gli artt. 54 e 108 del TUIR); nel caso in cui il buono acquisto venga dato ai dipendenti, si ritiene che lo stesso non concorra alla formazione del reddito, se di importo non superiore ad euro 258,23.

Lavoratori autonomi

IVA

Gli omaggi di beni effettuati dai lavoratori autonomi (artisti e professionisti) sono fuori dal campo di applicazione dell'IVA in considerazione del fatto che manca il presupposto oggettivo ai sensi dell'art. 2, primo comma, n. 4), del D.P.R. n. 633/1972; conseguentemente, non vi è l'obbligo di emissione della fattura. Gli artisti e professionisti possono, invece, procedere alla detrazione dell'IVA per i beni, ceduti gratuitamente, di costo unitario pari o inferiore ad euro 50.

Imposte dirette

L'art. 54, comma 5, del TUIR, stabilisce che sono espressamente comprese tra le spese di rappresentanza quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito (ovvero omaggi). Ai fini IRPEF e IRAP, le spese di rappresentanza (nel caso in esame omaggi) sono deducibili nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta, a prescindere dal valore unitario dell'omaggio.

Cene e pranzi di Natale

La circolare 13 luglio 2009, n. 34/E, ha chiarito che rientrano tra le spese di rappresentanza e, dunque, sono soggette alla disciplina fiscale ad esse spettanti, le spese per feste e ricevimenti organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o festività religiose o nazionali, purché alle stesse non partecipino esclusivamente dipendenti.

- IVA indetraibile;
- il costo, nel limite del 75% della spesa sostenuta (in quanto trattasi di prestazioni alberghiere e di ristorazione), è deducibile nel limite dell'ammontare massimo deducibile nell'anno previsto, ossia in proporzione (1,5% - 0,6% - 0,4%) ai ricavi/proventi della gestione caratteristica.

Inoltre, ancorché l'Amministrazione finanziaria nulla dica in merito alla collocazione delle spese sostenute per cene/buffet alle quali abbiano partecipato solo dipendenti, si ritiene che le stesse rientrino nella fattispecie delle liberalità a favore dei dipendenti, quindi:

- il costo è deducibile, ai fini IRPEF/IRES, nel limite del:
 - 75 per cento della spesa sostenuta per le spese di albergo e ristorante, così come previsto dal D.L. 25 giugno 2008, n. 112
 - 5 per cento dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi, fissato dall'art. 100, comma 1, del TUIR
- l'IVA è indetraibile (in quanto non inerente all'esercizio dell'impresa)
- ai fini IRAP, si ritiene che il costo sia deducibile per i soggetti che applicano l'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997 (metodo di bilancio) e indeducibile per coloro che determinano l'IRAP con l'art. 5-bis del D.Lgs. n. 446/1997 (metodo fiscale).