

OMAGGI ASPETTI FISCALI

1. **Trattamento fiscale degli omaggi - Aspetti generali**
2. **Beni non oggetto dell'attività ceduti a clienti – Aspetti Iva per le imprese**
3. **Beni non oggetto dell'attività ceduti ai dipendenti – Aspetti Iva**
4. **Beni non oggetto dell'attività – Aspetti imposte dirette (Ires/Irpef/Irap)**
5. **Beni oggetto dell'attività ceduti a clienti**
6. **Effetti degli omaggi per i dipendenti**

Studio Associato Trombetta Teruggia

La **corretta gestione**, dal punto di vista fiscale, degli **omaggi** presuppone una **distinzione** di tipo «**oggettivo**», sia per quanto concerne il **trattamento Iva** e sia per quanto attiene alle **imposte dirette**.

L'importanza e la complessità della gestione degli omaggi e delle spese di rappresentanza sono determinate dal fatto che le due tipologie di spesa **non beneficiano** di un trattamento Iva, Irpef ed Ires **unitario**.

1. Trattamento fiscale degli omaggi - Aspetti generali

La disciplina prevista per gli omaggi dai due principali comparti impostivi, quello dell'Iva e delle imposte dirette, è influenzata da elementi di natura sia **soggettiva** che di tipo **oggettivo**. In particolare, a tal fine è necessario **distinguere** in base:

- alla **tipologia** del **bene** dato in omaggio (oggetto o meno dell'**attività** esercitata);
- al **soggetto destinatario** dello stesso (cliente o dipendente).

A tal proposito, l'Agenzia delle entrate, con la C.M. 3.8.1979 n. 25/364695, ha chiarito che per «attività propria» dell'impresa s'intende l'attività **rientrante** nell'**oggetto proprio** ed **istituzionale** della stessa, fatta **eccezione** per le attività che non sono svolte in via principale, bensì in via meramente **strumentale** o **accessoria** rispetto all'attività direttamente finalizzata al conseguimento dell'oggetto sociale, ovvero, in via **occasionale**. In altri termini, a tal fine è necessario fare riferimento all'attività **effettivamente** svolta, **non** essendo **sufficiente** il dato **formale** rappresentato dall'atto costitutivo.

Allo stesso modo l'Agenzia delle Entrate, con la C.M. 188/1998, ha chiarito che gli **acquisti** di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio **non rientrano** nell'attività propria dell'impresa, costituiscono «**spese di rappresentanza**», indipendentemente dal costo unitario dei beni stessi.

Per la definizione di «spese di rappresentanza», sia al fine della deducibilità dalle imposte dirette che della detraibilità dell'Iva, si deve fare riferimento ai requisiti indicati all'art. 1, co. 1, D.M. 19.11.2008, il quale definisce **inerenti** le spese di rappresentanza, **effettivamente sostenute** e **documentate**, per:

- erogazioni a titolo **gratuito** di beni e servizi;
- effettuate con finalità **promozionali** o di **pubbliche relazioni**;
- 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**.

2. Beni non oggetto dell'attività ceduti a clienti – Aspetti Iva per le imprese

Come accennato, un primo aspetto utile da affrontare in relazione alle spese di rappresentanza e agli omaggi, è costituito dal principio di **detrazione** dell'**Iva assolta** al momento dell'**acquisto** dei beni costituenti tali operazioni.

Secondo quanto stabilito dall'art. 19-bis1, lett. h), D.P.R. 26.10.1972, n. 633, la detrazione dell'Iva relativa all'acquisto dei beni costituenti **spese di rappresentanza**, così come definite ai fini delle imposte **dirette**, è collegata al **costo unitario** del **bene** dato in omaggio.

Studio Associato Trombetta Teruggia

Considerato che gli omaggi ai clienti, oltre a poter essere qualificati spese di rappresentanza, costituiscono **cessioni gratuite**, ai fini Iva, oltre all'art. 19 preposto per l'esercizio del diritto alla detrazione, trova applicazione l'art. 2, co. 2, n. 4), D.P.R. 633/1972, il quale richiama anch'esso il valore di **euro 50** come **costo unitario di riferimento**.

Sulla base di tale ultima disposizione normativa, quindi, **non costituisce cessione** di beni ai fini Iva la cessione **gratuita** di beni **non oggetto** dell'attività di **costo unitario non superiore a euro 50** (se effettuata dal 13.12.2014, data di entrata in vigore delle modifiche apportate dall'art. 30, D.Lgs. 175/2014 (cd. Decreto Semplificazioni) che ha innalzato il limite precedentemente stabilito in euro 25,82.

Lo stesso art. 2 **esclude** dalla categoria delle cessioni di beni le **cessioni gratuite** di beni per i quali **non** sia stata operata, all'atto dell'acquisto o della importazione, la **detrazione dell'imposta** a norma dell'art. 19, anche se per effetto della dispensa dagli adempimenti di cui all'art. 36-bis del medesimo D.P.R. 633/1972.

Pertanto, dalla lettura combinata dei due articoli – con riferimento all'art. 2, co. 2, n. 4) e all'art. 19-bis1, lett. h) - deriva che:

- per i beni di **costo unitario superiore** ad **euro 50,00**, l'Iva assolta sull'acquisto è **indetraibile**, mentre la successiva **cessione gratuita** è **irrilevante** ai fini Iva (fuori campo Iva);
- per i beni di costo unitario **non superiore** ad euro 50,00, l'Iva assolta sull'acquisto è **detraibile**, mentre la successiva **cessione gratuita** è **irrilevante** ai fini Iva.

| Tabella n. 1 - Cessioni gratuite di beni qualificate come spese di rappresentanza – Beni non oggetto dell'attività | | |
|--|------------------------------|--|
| Valore del bene | Iva al momento dell'acquisto | Iva al momento della vendita |
| Costo unitario pari o inferiore ad euro 50,00 | Iva detraibile | Cessione irrilevante ai fini Iva – Fuori campo |
| Costo unitario superiore ad euro 50 | Iva indetraibile | |

Come noto, l'omaggio può essere rappresentato:

- da un **unico bene**;
- da **più beni** costituenti una **confezione unica** (ad esempio, cesto regalo).

In quest'ultimo caso, al fine di individuare il limite di euro 50 è necessario considerare il costo dell'**intera confezione** e **non** quello dei **singoli componenti**.

Di conseguenza, è **indetraibile** l'Iva relativa all'acquisto di un cesto regalo di costo **superiore** a euro 50, ancorché composto da beni di **costo unitario inferiore** a tale limite.

3. Beni non oggetto dell'attività ceduti ai dipendenti – Aspetti Iva

La cessione o erogazione gratuita di un bene e/o di servizio a favore dei **dipendenti non può** essere considerata **spesa di rappresentanza**. In tali casi, infatti, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella C.M.

Studio Associato Trombetta Teruggia

34/E/2009, confermando nella sostanza la R.M. 16.10.1990, n. 666305, **non si configura la finalità promozionale.**

Pertanto, l'Iva relativa ai beni destinati ai dipendenti è **indetraibile** per **manca**za di **inerenza** con l'esercizio dell'impresa, arte o professione ex art. 19, co. 1, D.P.R. 633/1972, a **prescindere** dall'ammontare del **costo**. Inoltre, per effetto dell'indetraibilità, ai sensi del citato articolo 2, comma 2, n. 4), la successiva **cessione gratuita** è **esclusa** da Iva.

| Tabella n. 2 – Trattamento Iva degli omaggi | | |
|---|------------------------------|-------------------------------|
| Tipologia di beni | Iva al momento dell'acquisto | Iva al momento della cessione |
| Beni non oggetto dell'attività | Indetraibile | Irrilevante – Fuori campo |

4. Beni non oggetto dell'attività – Aspetti imposte dirette (Ires/Irpef/Irap)

Ai fini delle **imposte dirette**, i costi sostenuti per l'acquisto di beni destinati ad omaggio ricompresi fra **le spese di rappresentanza** di cui all'art. 108, co. 2, D.P.R. 22.12.1986, n. 917, sono **deducibili** secondo specifici **limiti quantitativi**¹. Si veda la Tabella n. 3.

| Tabella n. 3 – Beni dati in omaggio rientranti nelle spese di rappresentanza - Deducibilità | | | | | | | | | |
|---|--|---|----------------------------|------------------------|------|--|------|---------------------------------|------|
| Soggetti | Deducibilità omaggi | | | | | | | | |
| Impresa | <ul style="list-style-type: none">• Integrale, se di valore unitario non superiore a euro 50;• se di valore unitario superiore a euro 50, nell'anno di sostenimento e nel limite dell'importo annuo massimo, ottenuto applicando ai ricavi/proventi della gestione caratteristica (voci A.1 e A.5 del Conto economico) le seguenti percentuali: <table><thead><tr><th>Ricavi / proventi gestione caratteristica</th><th>Importo massimo deducibile</th></tr></thead><tbody><tr><td>Fino a euro 10 milioni</td><td>1,5%</td></tr><tr><td>Parte eccedente euro 10 milioni e fino a euro 50 milioni</td><td>0,6%</td></tr><tr><td>Parte eccedente euro 50 milioni</td><td>0,4%</td></tr></tbody></table> | Ricavi / proventi gestione caratteristica | Importo massimo deducibile | Fino a euro 10 milioni | 1,5% | Parte eccedente euro 10 milioni e fino a euro 50 milioni | 0,6% | Parte eccedente euro 50 milioni | 0,4% |
| Ricavi / proventi gestione caratteristica | Importo massimo deducibile | | | | | | | | |
| Fino a euro 10 milioni | 1,5% | | | | | | | | |
| Parte eccedente euro 10 milioni e fino a euro 50 milioni | 0,6% | | | | | | | | |
| Parte eccedente euro 50 milioni | 0,4% | | | | | | | | |
| Lavoratore autonomo | Deducibile nel limite dell' 1% dei compensi incassati nell'anno, a prescindere dal valore unitario. | | | | | | | | |

Con riferimento al limite di euro 50 di cui sopra si ricorda che l'importo va considerato **al lordo dell'Iva indetraibile**. Se l'omaggio è costituito da **più beni** in un'**unica confezione**, il limite di euro 50 va verificato con riferimento al valore della **confezione** nel suo **complesso**.

¹ Oltre all'art. 108, co. 2, D.P.R. 917/1986 per il corretto trattamento delle spese di rappresentanza è utile e doveroso richiamare anche il D.M. 19.11.2008, al fine di individuare, sotto il profilo oggettivo, quali sono le voci che costituiscono spese di rappresentanza.

Studio Associato Trombetta Teruggia

Oltre a quanto sopra esposto, è necessario considerare **due condizioni** che subordinando la **deducibilità** delle spese in commento, quali:

- il requisito dell'**inerenza**;
- il requisito della **congruità economica**.

Con riferimento al primo requisito, le spese in esame si considerano **inerenti**, a condizione che siano:

- a titolo **gratuito**, ossia caratterizzate dall'assenza di un corrispettivo o di una prestazione da parte del destinatario del bene o servizio erogato;
- sostenute con **finalità promozionali**, ossia dirette a divulgare sul mercato l'attività svolta e i beni o servizi prodotti, e di **pubbliche relazioni**, ossia dirette a diffondere e/o consolidare l'immagine dell'impresa;
- **ragionevoli** in funzione dell'obiettivo di generare **benefici economici**, ossia ricavi, e **adeguate** rispetto all'obiettivo atteso in termini di benefici economici ovvero **coerenti** con gli **usi** e le **pratiche commerciali** del settore.

Tabella n. 4 - Spese di rappresentanza inerenti

Costituiscono spese di rappresentanza:

- le spese per **viaggi turistici** in occasione dei quali sono programmate e svolte significative **attività promozionali** di beni o servizi la cui produzione o scambio rappresenta l'attività caratteristica dell'impresa;
- le spese per **feste, ricevimenti** ed altri **eventi di intrattenimento** organizzati in occasione di:
 - ricorrenze aziendali e festività nazionali o religiose;
 - inaugurazioni di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;
 - mostre, fiere ed eventi simili nei quali sono esposti i beni o i servizi prodotti o erogati dall'impresa;
- i **contributi** erogati **gratuitamente** per **convegni, seminari e manifestazioni** simili il cui sostenimento risponde ai criteri di **inerenza**;
- ogni altra spesa per beni o servizi distribuiti o erogati **gratuitamente** il cui sostenimento risponde ai criteri di **inerenza**.

Con riferimento al secondo requisito, invece è necessario ricordare che la **congruità** è valutata anche in funzione del **volume** dei **ricavi** dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività **internazionale** della stessa. Con riferimento a tale aspetto, il co. 1 dell'art. 9, D.Lgs. 147/2015 ha **eliminato** dal citato co. 2 dell'art. 108 il riferimento:

- alla **congruità** quale elemento individuabile con lo specifico D.M., posto che il limite di spese deducibili è fissato ora direttamente nella norma. Per effetto di tale modifica, viene rafforzata la conclusione in base alla quale all'Ufficio dovrebbe risultare **preclusa la sindacabilità** della spesa in termini di **congruità** della stessa. Infatti, la congruità è assicurata dall'individuazione, da parte del Legislatore (prima all'interno del Decreto e ora nella norma), del limite massimo deducibile. Il rinvio al predetto Decreto rimane esclusivamente per l'individuazione delle **condizioni** al cui sussistere si intende rispettato il requisito di inerenza;
- al **volume** di **ricavi** dell'attività internazionale dell'impresa di cui il citato Decreto avrebbe dovuto tener conto nell'individuare i requisiti per la deducibilità delle spese in esame.

Studio Associato Trombetta Teruggia

5. Beni oggetto dell'attività ceduti a clienti

Il citato D.M. 19.11.2008 **non differenzia** tra beni **oggetto** e beni **non oggetto** dell'**attività** e quindi possono essere **di rappresentanza** le spese sostenute sia per gli uni che per gli altri beni.

Da quanto sopra deriva quindi che:

- indipendentemente dal fatto che la spesa relativa ai beni in esame possa o meno essere qualificata di rappresentanza, l'impresa può **scegliere** di **non detrarre** l'**Iva a credito** dei beni oggetto dell'attività, al fine di non assoggettare ad Iva la successiva cessione gratuita;
- ritenendo che la spesa relativa al bene oggetto dell'attività che si intende dare in omaggio possa essere qualificata di rappresentanza, l'Iva a credito è **detraibile** solo per i beni di **costo unitario non superiore a euro 50** ai sensi del citato art. 19-bis1, lett. h), D.P.R. 633/1972, mentre la cessione del bene è **rilevante** ai fini Iva **indipendentemente dal valore** dello stesso ai sensi dell'art. 2, co. 2, n. 4), D.P.R. 633/1972, fermo restando che la cessione gratuita è esclusa da Iva se non è stata detratta l'Iva sull'acquisto;
- ritenendo che la spesa relativa al bene oggetto dell'attività che si intende dare in omaggio **non possa** essere qualificata **di rappresentanza**, l'Iva a credito è **detraibile** e la cessione gratuita è **rilevante** ai fini Iva **indipendentemente dal valore del bene**, ferma restando la possibilità di **rinunciare** alla **detrattione** per escludere dall'Iva la cessione gratuita.

In presenza di una **cessione gratuita rilevante** ai fini Iva:

- la **base imponibile Iva** è costituita, ai sensi dell'art. 13, D.P.R. 633/1972, «**dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni**»;
- la **rivalsa** dell'Iva **non è obbligatoria**, come disposto dall'art. 18, D.P.R. 633/1972.

Generalmente, in relazione agli omaggi la rivalsa **non** viene **operata** e pertanto l'Iva rimane a **carico** del **cedente**, costituendo per quest'ultimo un **costo indeducibile** ex art. 99, co. 1, D.P.R. 917/1986. In assenza di rivalsa, l'operazione può essere documentata utilizzando una delle **soluzioni alternative** esposte nella Tabella n. 5.

| Tabella n. 5 - Modalità di gestione della cessione del bene | |
|---|---|
| 1 - Fattura | Emissione di una fattura con applicazione dell'Iva, senza addebitare la stessa al cliente, specificando che trattasi di « <i>omaggio senza rivalsa dell'Iva ex art. 18, DPR 633/1972</i> » |
| 2- Autofattura | Emissione di un'autofattura in unico esemplare, con indicazione del valore dei beni come sopra individuato (prezzo di acquisto o di costo), dell'aliquota e della relativa imposta, specificando che trattasi di «autofattura per omaggi» |
| 3 - Registro degli omaggi | Tenuta del registro degli omaggi, sul quale annotare l'ammontare complessivo delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno, distinte per aliquota |

Per quanto riguarda gli omaggi ai **dipendenti** di **beni oggetto** dell'**attività** dell'impresa, gli stessi **non** configurano **spese di rappresentanza** e pertanto la relativa Iva è **detraibile**. La cessione gratuita va assoggettata ad Iva ai sensi del n. 4) del citato art. 2, **senza** obbligo di **rivalsa** nei confronti dei destinatari.

Studio Associato Trombetta Teruggia

Al pari di quanto argomentato per gli omaggi ai clienti, all'atto dell'acquisto il datore di lavoro può decidere di **non esercitare** il diritto alla **detrazione** dell'Iva relativa a detti beni, al fine di non assoggettare ad Iva la relativa cessione gratuita.

Analogamente a quanto esposto con riferimento ai beni non rientranti nell'attività dell'impresa, i costi sostenuti per gli omaggi ai dipendenti dovrebbero rientrare nei «**costi del personale**» e pertanto risultare **indeducibili** ai fini Irap.

| Tabella n. 6 - Scritture contabili dell'azienda che omaggia beni rientranti nella propria attività | | | | |
|--|---|--------------------------|-------|-------|
| Fattura attiva per omaggio con rivalsa dell'Iva | | | | |
| Crediti vs/cliente Rossi | a | | 61,00 | |
| | | Merci c/vendite | | 50,00 |
| | | Iva a debito | | 11,00 |
| Omaggi a clienti | | | | |
| | a | Crediti vs/cliente Rossi | 50,00 | |
| Cassa contanti | | | | |
| | a | Crediti vs/cliente Rossi | 11,00 | |
| Fattura attiva per omaggio senza rivalsa dell'Iva | | | | |
| Crediti vs/cliente Rossi | a | | 61,00 | |
| | | Merci c/vendite | | 50,00 |
| | | Iva a debito | | 11,00 |
| Omaggi a clienti | | | | |
| | a | | 50,00 | |
| Imposte e tasse non deducibili | | | | |
| | a | | 11,00 | |
| | | | | 61,00 |

| Tabella n. 7 - Scritture contabili di chi riceve i beni in omaggio | | | | |
|--|---|---------------------|-------|-------|
| Fattura di omaggio con rivalsa della sola Iva | | | | |
| Merci c/acquisiti | | | 50,00 | |
| Iva a credito | a | | 11,00 | |
| | | Debiti vs/fornitori | | 61,00 |
| Debiti vs/fornitori | a | Omaggi attivi | 50,00 | |
| Debiti vs/fornitori | a | Cassa contanti | 11,00 | |

| Tabella n. 8 - Scritture contabili dell'azienda che acquista beni non rientranti nella propria attività | | | | |
|---|---|---------------------|--------|--------|
| Acquisto di n. 40 maglie del costo unitario di euro 15 | | | | |
| Merci c/acquisto | | | 600,00 | |
| Iva a credito | a | | 132,00 | |
| | | Debiti vs/fornitori | | 732,00 |

Studio Associato Trombetta Teruggia

| Acquisto di n. 30 maglie del costo unitario di euro 65 | | | |
|--|---|------------------------------|----------|
| Spese di rappresentanza | | | 1.950,00 |
| Iva su acquisti indetraibile | a | | 429,00 |
| | | Debiti vs/fornitori | 2.379,00 |
| | | | |
| Spese di rappresentanza | a | Iva su acquisti indetraibile | 429,00 |

6. Effetti degli omaggi per i dipendenti

Riprendendo quanto sopra argomentato, anche per le **erogazioni liberali** a favore dei **dipendenti** è necessario fare la **distinzione** tra:

- erogazioni in **denaro**, e
- erogazioni in **natura**.

Infatti, mentre le prime (in denaro) risultano **interamente imponibili**, le seconde (in natura) rientrano nell'ambito di applicazione del co. 3 dell'art. 51, D.P.R. 917/1986 che, come noto, prevede la **non imponibilità** dei beni ceduti e dei servizi prestati ai dipendenti se complessivamente di importo **non superiore ad euro 258,23**.

La medesima norma stabilisce, inoltre, che, qualora il valore di detti beni e servizi sia **superiore** al limite indicato, lo stesso **concorre per intero** alla formazione della **base imponibile** sia **previdenziale** che **fiscale**. Quindi, risulta evidente che la qualificazione dell'erogazione liberale assume assoluta rilevanza, dal momento che trovano applicazione **regole impositive diverse** (ai fini sia previdenziali che fiscali) a seconda che l'erogazione sia in **denaro** ovvero sotto forma di **beni**.

Ai sensi del citato co. 3 dell'art. 51, l'**esclusione dal reddito** opera anche se la liberalità è erogata:

- ad **un solo dipendente**, non essendo più richiesto che l'erogazione liberale sia concessa in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti,
- fermo restando che se il valore in questione è **superiore** al suddetto limite, lo stesso **concorre interamente** a formare il **reddito**.

Studio Associato Trombetta Teruggia

Tabella n. 9 - Pacco natalizio per i dipendenti

Come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella C.M. 59/2008:

- a seguito dell'**abrogazione** della lett. b) del co. 2 dell'art. 51, D.P.R. 917/1986,
- il pacco natalizio concesso dalle aziende ai propri dipendenti **rientra nell'ambito di applicazione** delle disposizioni contenute nel co. 3 dell'art. 51, D.P.R. 917/1986.

Preme evidenziare che, qualora il valore del pacco natalizio **superi** il limite di **euro 258,23**, **concorrerà per intero** alla formazione del **reddito di lavoro dipendente** e **non solo**, quindi, per la quota **eccedente** tale limite.

Inoltre, preme ricordare che la valutazione dell'**assoggettamento** del relativo valore deve essere effettuata:

- considerando **complessivamente tutti i beni ceduti** e i **servizi prestati**, nonché
- **ulteriori erogazioni in natura** concesse al dipendente nel corso del periodo d'imposta.

Esempio n. 1 – Varie erogazioni liberali concesse ad un unico dipendente

Si ipotizzi il caso di un'azienda che nel mese di dicembre 2017 riconosce allo stesso dipendente:

- una **strenna natalizia** del valore **complessivo** di **euro 150**;
- un **buono acquisto** del valore di **euro 90** da spendere presso un grande magazzino;
- un importo pari a **euro 250** per la **nascita del figlio**.

L'**erogazione liberale** in **denaro** concessa al dipendente per la nascita del figlio (euro 250) deve essere **assoggettata** sia **previdenzialmente** sia **fiscalmente** per l'**intero importo**.

La **strenna natalizia** e il **buono acquisto** costituiscono, invece, **erogazioni liberali in natura** e rientrano nell'ambito di applicazione delle disposizioni contenute nel co. 3 dell'art. 51, D.P.R. 917/1986.

Conseguentemente, dal momento che il valore **complessivo** della **strenna** (euro 150,00) e del **buono acquisto** (euro 90,00) **non supera** il limite di euro 258,23, lo stesso risulta **interamente esente**.