

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

La disciplina fiscale degli omaggi

(Circolare n. 21 del 5 dicembre 2016)

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Indice

1. Premessa	3
2. Omaggi nel reddito d'impresa disciplina e ai fini dell'Irap	3
2.1 Omaggi destinati ai clienti	3
2.1.1 Omaggi di valore unitario superiore ad euro 50	4
2.1.2 Omaggi di valore unitario non superiore ad euro 50	8
2.1.3 Disciplina Irap	9
2.2 Omaggi destinati a dipendenti e soggetti assimilati	10
2.2.1 Deducibilità per l'impresa	10
2.2.2 Trattamento fiscale in capo al dipendente	10
2.2.3 Cene natalizie	12
2.2.4 Disciplina Irap	13
3. Omaggi nel reddito di lavoro autonomo e ai fini dell'Irap	14
3.1 Omaggi come spese di rappresentanza	14
3.2 Omaggi a dipendenti e collaboratori del professionista	15
3.3 Cene natalizie	16
3.4 Disciplina Irap	17
4. Regime Iva degli omaggi	17
4.1 Indetraibilità dell'imposta	18
4.2 Omaggi di beni oggetto dell'attività propria dell'impresa	18
4.2.1 Modalità di certificazione della cessione	19
4.2.2 Spesometro	19
4.2.3 Campioni gratuiti	20
4.3 Omaggi di beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa	21
4.4 Omaggi concessi a dipendenti	21
4.5 Omaggi concessi a soggetti esteri	22
5. Disciplina degli omaggi per contribuenti minimi e forfetari	23

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

1. Premessa

La concessione di omaggi, da parte delle imprese e degli esercenti arti e professioni, rappresenta un fatto usuale in occasione dell'approssimarsi delle festività natalizie. Conseguentemente, è necessario prestare adeguata attenzione al fatto che il trattamento tributario dei beni oggetto di omaggio, con particolare riguardo al reddito d'impresa e alla base imponibile Irap, è differenziato in funzione della natura degli stessi, del loro valore complessivo e della tipologia del soggetto beneficiario: gli oneri sostenuti per la distribuzione degli omaggi possono, infatti, assumere **diversa natura reddituale** a seconda che il bene venga ceduto ai **dipendenti e soggetti fiscalmente assimilati** (ad esempio, collaboratori coordinati e continuativi, compresi i lavoratori a progetto), oppure di altro tipo (clienti, fornitori, ecc.).

Ai fini dell'Iva, occorre effettuare una distinzione tra beni omaggiati che sono **prodotti o commercializzati dall'impresa** (rientranti nella propria attività) e quelli di genere diverso ovvero che non hanno **alcuna attinenza con l'attività esercitata** dall'impresa.

La presente circolare si propone, pertanto, di analizzare i principali aspetti del regime fiscale dell'acquisizione e cessione degli omaggi, nell'ambito delle **imposte sui redditi**, dell'**Irap** e dell'**Iva**.

2. Disciplina degli omaggi nel reddito d'impresa disciplina e ai fini dell'Irap

L'art. 85, co. 2, del Tuir, include tra i ricavi il valore normale dei beni assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. Tale principio è, tuttavia, derogato da alcune disposizioni del Tuir che prevedono la **deducibilità dal reddito d'impresa del costo dei beni ceduti gratuitamente**, qualora rientrante in specifiche fattispecie, tra le quali si annovera la cessione di omaggi, ovvero di quei **beni la cui distribuzione è gratuita** ed effettuata quale atto unilaterale senza alcuna contropartita. In particolare, come meglio illustrato nel prosieguo, il costo sostenuto per un omaggio può assumere, per l'impresa erogante, diversa natura reddituale a seconda che il bene venga ceduto ai **clienti** (attuali o potenziali) oppure ai **dipendenti e soggetti fiscalmente assimilati**.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO
Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

2.1 Omaggi destinati ai clienti

Le spese relative a **beni distribuiti gratuitamente** (c.d. omaggi) **destinati ai clienti** rientrano, in termini generali, nelle **spese di rappresentanza** disciplinate nel contesto dell'art. 108, co. 2, del Tuir, salvo che siano riconducibili ad altre fattispecie, come le spese di pubblicità oppure il costo generico di produzione. Conseguentemente, la qualificazione dell'omaggio come spesa di rappresentanza comporta che tale costo, in quanto relativo a beni distribuiti gratuitamente, **è integralmente deducibile**, se i beni omaggiati hanno **valore unitario non superiore ad euro 50**. Di contro, invece, nel caso di **ammontare superiore a tale soglia**, queste spese **sono deducibili nell'esercizio di competenza**, sino al limite massimo fissato dall'art. 108, co. 2, del Tuir.

Nel caso in cui gli omaggi risultassero di **valore unitario superiore ad euro 50**, il conseguente componente reddituale **è deducibile**, nel periodo d'imposta di sostenimento, soltanto se rispondente ai **requisiti di inerenza e congruità**, così come individuati rispettivamente dal D.M. 19.11.2008 e dall'art. 108 del Tuir, in funzione:

- della natura e della destinazione delle spese di rappresentanza (**inerenza**);
- del volume dei ricavi dell'attività dell'impresa (**congruità**).

Requisito di inerenza

Ai sensi dell'art. 108, co. 2, secondo periodo, del Tuir, **si considerano inerenti**, sempreché effettivamente sostenute e documentate (D.M. 19.11.2008), **le spese** per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, **effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni** e il cui sostenimento risponda a **criteri di ragionevolezza** in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore: sul punto, la Corte di Cassazione, con la sentenza del 10.5.2000, n. 5973, ha giudicato

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

irrelevante, con riguardo al requisito dell'inerenza, che gli omaggi siano rivolti a clienti attuali o potenziali.

L'Agenzia delle Entrate, allo scopo di agevolare l'individuazione di quelle che possono essere considerate " " , non solo nell'ambito delle imposte sul reddito, ma anche ai fini Iva, fa specifico riferimento a quanto disposto dall'art. 1 del D.M. 19.11.2008 in base al quale rientrano nel novero di questi oneri "

" (C.M. 34/E/2009). Questo Decreto

riporta, poi, un **elenco delle fattispecie costituenti spese di rappresentanza:**

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

I **requisiti di inerenza**, indispensabili al fine di definire il concetto di spese di rappresentanza deducibili, sono riportati **nella tabella sottostante**.

Gratuità	La spesa di rappresentanza deve essere sostenuta per l'acquisto di beni o di servizi destinati ad essere ceduti gratuitamente.
-----------------	--

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Finalità promozionale	Il sostenimento della spesa deve avere quale finalità quella promozionale o di pubbliche relazioni, ossia l'obiettivo di diffondere il nome dell'azienda ovvero di beni/servizi da questa prodotti.
Ragionevolezza	La spesa sostenuta deve avere quale finalità quella di produrre benefici economici per l'azienda, che possono essere anche solo potenziali al momento del sostenimento. Si deve, invece, negare la deduzione quando la spesa sostenuta eccede i limiti della ragionevolezza, nel senso che la spesa è spropositata rispetto agli obiettivi che il sostenimento di tale spesa dovrebbe perseguire.
Coerenza	Il costo sostenuto deve essere coerente con le pratiche di settore.

Requisito di congruità

Le spese di rappresentanza " " sostenute nell'esercizio possono essere dedotte fino a un limite massimo, individuato forfetariamente sulla base del volume di ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa. Sul punto, si osserva che l'art. 9 del D.Lgs. 14.9.2015 n. 147 (c.d.

) ha modificato l'art. 108, co. 2, del Tuir – con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 7.10.2015, ossia a partire dal 1° gennaio 2016, con impatto a partire dal modello UNICO 2017, per i contribuenti aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare – prevedendo che **le spese di rappresentanza sono deducibili** dal reddito d'impresa in misura pari:

- all'**1,50%** (in luogo dell'1,30% vigente sino al periodo d'imposta 2015) dei ricavi e altri proventi **fino ad euro 10.000.000**;
- allo **0,60%** (in sostituzione dello 0,50% applicabile fino al periodo d'imposta 2015) dei ricavi e altri proventi per la **parte eccedente euro 10.000.000 e sino ad euro 50.000.000**;
- **allo 0,4%** (invece dello 0,10% operativo fino al periodo d'imposta 2015) dei ricavi e altri proventi **eccedenti euro 50.000.000**.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

La base di calcolo su cui applicare i predetti coefficienti è individuata assumendo i **medesimi criteri previsti per il test di operatività** di cui all'art. 172, co. 7, del Tuir, in materia di riporto delle perdite fiscali, così come interpretati dall'Agenzia delle Entrate (R.M. n. 143/E/2008), secondo cui i ricavi e i proventi della gestione caratteristica sono dati dalla somma delle seguenti voci del conto economico (art. 2425 c.c.):

- A.1) e A.5), per le imprese esercenti attività diversa da quella finanziaria;
- A.1), A.5), C.15) e C.16), per le holding di partecipazioni.

I relativi importi devono, tuttavia, essere assunti nella loro **dimensione fiscalmente rilevante** e, quindi, desunti dal Modello Unico (R.M. n. 183/E/2009).

Il costo qualificabile come spesa di rappresentanza **comprende anche l'Iva indetraibile**, a norma dell'art. 19- 1, co. 1, lett. h), del D.P.R. n. 633/1972, per effetto del quale "

".

L'art. 9, co. 2, del citato D.Lgs. n. 147/2015 ha altresì stabilito che la misura deducibile delle spese di rappresentanza potrà essere variata con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, che potrà, inoltre, modificare anche il limite di deducibilità integrale dei beni distribuiti gratuitamente (omaggi), attualmente stabilito in misura pari ad euro 50.

Ai fini della determinazione dell'importo deducibile, **non si tiene conto delle spese** relative a beni distribuiti gratuitamente di **valore unitario non superiore ad euro 50**, in quanto, come anticipato, deducibili per il loro intero ammontare.

Esempio

Nel periodo d'imposta 2016, sono stati conseguiti ricavi per un ammontare pari ad euro 61.780.000.

Il plafond di deducibilità delle spese di rappresentanza – diverse da quelle di importo unitario non superiore ad euro 50 – è, quindi, pari ad euro 437.120, per effetto dell'applicazione dei suddetti coefficienti. In altri termini, il costo fiscalmente rilevante è dato dalla sommatoria di tre componenti, corrispondenti agli scaglioni sopra riportati:

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

- $1,50\% * \text{euro } 10.000.000 = \text{euro } 150.000;$
- $0,60\% * (\text{euro } 50.000.000 - 10.000.000) = \text{euro } 240.000;$
- $0,40\% * (\text{euro } 61.780.000 - \text{euro } 50.000.000) = \text{euro } 47.120.$

La deduzione delle spese di rappresentanza sostenute nel periodo d'imposta 2016 è, pertanto, ammessa sino ad un massimo di euro 437.120, con l'effetto che l'eventuale eccedenza di tali costi imputati a conto economico è definitivamente indeducibile.

Esempio

Riprendendo l'esempio appena illustrato, si supponga che nel 2016 siano sostenute spese di rappresentanza in misura pari ad euro 470.000 di cui euro 15.000 relative ad omaggi di importo unitario non superiore a 50. In sede di calcolo delle spese di rappresentanza deducibili dal reddito d'impresa, è, pertanto, necessario adottare la seguente **procedura**:

- sottrarre dall'ammontare complessivo delle spese di rappresentanza l'importo di euro 15.000, ovvero quello relativo agli omaggi di importo unitario non superiore ad euro 50, individuando così in euro 455.000 le spese di rappresentanza soggette al test di limitazione della deducibilità;
- confrontare tali spese di rappresentanza "residue" con il plafond di deducibilità sopra quantificato (euro 437.120), in funzione del livello dei ricavi caratteristici dell'impresa.

Considerato che le prime eccedono quelle fiscalmente rilevanti in base al secondo, le spese di rappresentanza – al netto di quelle riferibili agli omaggi di importo unitario non superiore ad euro 50, integralmente deducibili – non sono completamente rilevanti sotto il profilo fiscale, ma nel limite di euro 437.120: con l'effetto che i restanti euro 17.880 di spese di rappresentanza devono considerarsi definitivamente indeducibili.

Deducibilità per le imprese in fase di "start up"

L'art. 1, co. 5, del D.M. 19.11.2008 stabilisce che le spese di rappresentanza sostenute dall'impresa di nuova costituzione, nei periodi d'imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi, **possono essere portate in deduzione dal reddito dello stesso periodo e di quello**

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

successivo se e nella misura in cui le spese sostenute in tali periodi siano inferiori all'importo deducibile. In altri termini, le spese che non sono state dedotte negli esercizi in cui non vi sono stati i ricavi, devono essere sommate a quelle sostenute nel primo esercizio di sostenimento dei ricavi, e divengono deducibili nei limiti percentuali dei ricavi prodotti nel primo esercizio e di quello successivo in caso di incapienza. Occorre, tuttavia, sottolineare come le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore ad euro 50 siano escluse dalla specifica disciplina dettata per le imprese di nuova costituzione (C.M. n. 34/E/2009).

Obblighi di documentazione

Ai sensi dell'art. 1, co. 1, del D.M. 19.11.2008, **le spese si considerano inerenti sempreché effettivamente sostenute e documentate.** In merito alla documentazione necessaria ai fini della deducibilità, l'Agenzia delle Entrate e gli organi di controllo competenti possono, per ciascuna delle fattispecie configurate come spese di rappresentanza, invitare i contribuenti a fornire indicazioni in relazione:

- all'**ammontare complessivo**, distinto per natura, delle erogazioni effettuate nel periodo d'imposta;
- all'**importo dei ricavi e proventi** derivanti dalla gestione caratteristica dell'impresa assunti a base di calcolo della percentuale di deducibilità.

La richiesta può riguardare anche l'ammontare complessivo delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore ad euro 50 e quello delle spese non costituenti spese di rappresentanza.

L'art. 108, co. 2, del Tuir, riconosce, come anticipato, l'integrale deducibilità alle "

": conseguentemente, tale regola

fiscale **non è applicabile ai costi per prestazioni gratuite di servizi** (C.M. n. 34/E/2009, par. 5.4), **che sono**, pertanto, **soggette alla regola generale di rilevanza fiscale** delle spese di

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

rappresentanza rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità del D.M. 19.11.2008 e dell'art. 108, co. 2, del Tuir.

Si rammenta, inoltre, che la nozione di " " non è riferita al costo dei singoli beni, bensì all'omaggio nel proprio complesso, considerando tutti gli elementi che lo compongono (C.M. n. 34/E/2009, par. 5.4).

Tale interpretazione consente, pertanto, di evitare che il **contribuente possa acquistare singolarmente beni da cedere gratuitamente** (di valore non superiore ad euro 50), per poi comporli in confezioni da consegnare al cliente, eludendo così il dettato normativo: tuttavia, **la deduzione è integrale** se alla stessa persona vengono regalati più beni di valore non superiore ad euro 50, **purché confezionati singolarmente**.

Esempio

Nel caso di un cesto natalizio formato da **tre diversi beni di valore unitario pari ad euro 20 ciascuno**, l'omaggio ha un valore complessivo di euro 60 e, in quanto tale, soggetto alla deducibilità secondo i criteri previsti dall'art. 108, co. 2, del Tuir.

Valore unitario dei beni autoprodotti

L'Agenzia delle Entrate, con la R.M. n. 27/E/2014, ha fornito chiarimenti in merito all'interpretazione della locuzione " " di cui all'art. 108, co. 2, del Tuir con particolare riferimento ai **beni autoprodotti dall'impresa**, ovvero alla cui ideazione, produzione e commercializzazione è diretta l'attività d'impresa, che vengono prodotti dalla società o sono commissionati a lavoratori esterni e acquistati dall'impresa per la successiva rivendita.

La nozione di " " **assume una rilevanza specifica in relazione ai beni autoprodotti** posto che, in linea generale, per tali beni il valore di mercato e il costo sostenuto per la produzione divergono. L'Amministrazione Finanziaria, considerato che l'espressione "

" non fa esplicito riferimento ai beni autoprodotti, ritiene che con l'utilizzo della locuzione " " in luogo di " " **il legislatore**

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

abbia voluto riferirsi al valore normale dei beni, determinato ai sensi dell'art. 9 del Tuir. In tale sede, è stato altresì precisato che il legislatore assume tale valore ogni qualvolta occorra quantificare l'entità delle liberalità, a vario titolo erogate, nell'ambito del regime d'impresa. In senso contrario, peraltro, si era espressa la Circolare Assonime n. 16/2009, secondo cui, con specifico riferimento ai beni autoprodotti omaggiati, "

".

L'Agenzia delle Entrate ha altresì affermato che per i beni autoprodotti il **valore di mercato** dell'omaggio **rileva** unicamente al fine di individuare le **spese di rappresentanza da sottoporre al regime di deducibilità limitata**: una volta qualificata la spesa come di rappresentanza (se, quindi, il valore di mercato risulta superiore ad euro 50), ai fini del calcolo del limite di deducibilità concorre invece, per intero, il costo di produzione effettivamente sostenuto dall'impresa, indipendentemente dal fatto che lo stesso sia inferiore o meno ad euro 50.

Diversamente, qualora il valore normale dell'omaggio autoprodotta sia inferiore o uguale ad euro 50, il costo effettivamente sostenuto per la produzione beneficia della deduzione integrale.

Esempio

Si consideri il caso in cui l'omaggio autoprodotta abbia un **valore di mercato di euro 80** e un costo **di produzione di euro 40**:

- l'omaggio costituisce una spesa di rappresentanza da sottoporre alla verifica del limite di deducibilità (valore di mercato di euro 80, superiore, quindi, al limite di euro 50);
- ai fini del calcolo del plafond di deducibilità rileva, però, l'importo di euro 40 (costo di produzione effettivo).

Qualora, invece, l'omaggio autoprodotta abbia un valore di mercato di euro 40 e un costo di produzione di euro 30, l'omaggio è interamente deducibile per euro 30.

Rimane, in ogni caso, fermo che l'Agenzia delle Entrate e gli organi di controllo competenti **possono invitare i contribuenti a fornire indicazione** dell'ammontare complessivo delle spese relative ai

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO
Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore ad euro 50 (art. 1, co. 6, del D.M. 19.11.2008).

Ai fini della determinazione della base imponibile Irap del contributo regionale, per gli omaggi ai clienti è previsto un trattamento differenziato correlato alla natura del soggetto passivo d'imposta:

- **soggetto Ires** e soggetto Irpef che ha optato per il regime di determinazione della base imponibile in base al bilancio (art. 5- , co. 2, del D.Lgs. n. 446/1997);

- **soggetto Irpef** che non ha optato per la determinazione della base imponibile in base al bilancio.

Le spese di rappresentanza, comprese quelle per gli omaggi destinati ai clienti, sostenute da una **società di capitali** (soggetto Ires) – oppure da un imprenditore individuale o da una società di persone, in contabilità ordinaria, che ha optato per l'applicazione delle regole previste, ai fini Irap, per i soggetti Ires (art. 5- , co. 2, del D.Lgs. n. 446/1997) – sono **deducibili per l'importo imputato a conto economico** (c.d.), a prescindere dai requisiti di

“ ” stabiliti dal D.M. 19.11.2008 e dell'art. 108, co. 2, del Tuir, in quanto si tratta di oneri correttamente classificabili in una voce rilevante ai fini della determinazione della base imponibile Irap.

Diversamente, invece, **gli imprenditori individuali e le società di persone non possono dedurre**, ai fini della determinazione della base imponibile Irap, **i costi per omaggi destinati ai clienti e ai dipendenti**, neppure secondo le regole del Tuir: l'art. 5- del n. 446/1997 riporta, infatti, un elenco dei costi deducibili, tra i quali **non sono citati gli oneri diversi di gestione**, ovvero la voce in cui dovrebbero rientrare – in base alla classificazione del bilancio per natura – **gli omaggi e gli articoli promozionali**.

2.2 Omaggi destinati a dipendenti e soggetti assimilati

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Gli omaggi a favore dei dipendenti e soggetti assimilati, come i collaboratori coordinati e continuativi o quelli a progetto, presentano una **propria disciplina specifica**, indipendente dalla loro funzione di rappresentanza o pubblicità.

Il costo sostenuto dal datore di lavoro per l'acquisto di beni da destinare in omaggio ai dipendenti (e ai soggetti fiscalmente assimilati) **è deducibile** dal reddito d'impresa secondo **le norme relative ai costi per le prestazioni di lavoro** di cui all'art. 95, co. 1, del Tuir.

La disposizione in esame considera **deducibili dal reddito le spese a titolo di liberalità a favore dei lavoratori dipendenti**, purché queste non siano sostenute per finalità di istruzione, di educazione, di ricreazione, di assistenza sociale, sanitaria o culto. Per quest'ultima tipologia di spese, infatti, la normativa fiscale ne dispone la deducibilità dal reddito di impresa per un ammontare non superiore al 5 per mille delle spese per prestazione di lavoro dipendente (art. 100, co. 1, del Tuir).

Per quanto concerne, invece, **il regime tributario gravante sul lavoratore subordinato destinatario degli omaggi** (compresi i regali di Natale e le altre erogazioni liberali,) occorre preliminarmente ricordare che, a seguito della soppressione della lett. b) dell'art. 51, co. 2, del Tuir (ad opera dell'art. 2, co. 6, del D.L. n. 93/2008), **si applica la disposizione di cui all'art. 51, co. 1, del Tuir**, secondo cui concorrono a formare il reddito da lavoro dipendente “

”. Sul punto, è opportuno precisare che **rientrano nella disciplina di cui trattasi** non solo i beni o servizi erogati dal datore di lavoro al proprio dipendente, ma **anche quelli prestati a favore del coniuge del dipendente**, ovvero ai familiari di quest'ultimo, anche se non fiscalmente a carico (C.M. n. 326/E/1997). Tale principio, sancito dall'art. 51, co. 3, del Tuir, **è volto ad evitare possibili manovre elusive** mediante le quali si provvede a far transitare il beneficio attraverso i familiari del dipendente piuttosto che erogare il beneficio stesso al dipendente medesimo,

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

con il solo fine di aggirare il principio di onnicomprensività del reddito di lavoro dipendente di cui all'art. 51, co. 1, del Tuir. Ai fini fiscali, il legislatore ha, tuttavia, previsto **un limite di euro 258,23 al di sotto del quale il bene** o il servizio ricevuto dal dipendente (c.d.) **non genera reddito tassabile**: se, nel medesimo periodo d'imposta, il predetto limite viene superato, l'intero valore concorre a formare il reddito del dipendente percettore dei beni e servizi ricevuti dal suo datore di lavoro. Pertanto, qualora nel corso del periodo d'imposta si verifici un superamento di questa soglia, l'intero valore concorre a formare il reddito del dipendente e **il datore di lavoro**, in qualità di sostituto d'imposta, è tenuto ad **applicare la ritenuta fiscale**:

- sull'intero valore, **già nel periodo di paga in cui viene superato il predetto limite**, ovvero;
- **fin dal primo periodo di paga**, se esiste la certezza che il valore del benefit **eccede**, nel medesimo periodo d'imposta, **il limite di euro 258,23**.

Conseguentemente, le erogazioni liberali (omaggi) concesse ai dipendenti **sono detassate qualora ricorrano le condizioni di applicabilità del limite di cui all'art. 51, co. 3, del Tuir** che, come detto, esclude dalla formazione del reddito il valore normale dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di **importo non superiore ad euro 258,23 nel periodo d'imposta** (C.M. n. 59/E/2008).

Modalità di determinazione del valore normale

Il criterio della determinazione del " " assume, in tale contesto, una fondamentale importanza, in considerazione del fatto che lo stesso diviene il termine di paragone utilizzato ai fini della quantificazione dell'eventuale " " in capo al lavoratore dipendente.

L'art. 51, co. 3, del Tuir, individua sostanzialmente **due criteri per la determinazione del valore da assoggettare a tassazione** dei beni concessi ai dipendenti (e ai collaboratori), distinguendo il caso in cui i beni ed i servizi **siano prodotti dall'impresa**, oppure non lo siano.

Per determinare **il valore da assoggettare a tassazione dei beni e servizi prodotti dall'impresa e ceduti ai dipendenti**, occorre fare riferimento al " "

" . In tale ipotesi, si deve avere riguardo, ove possibile,

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

ai listini praticati dell'imprenditore. In questo caso, l'Amministrazione Finanziaria (C.M. n. 326/E/1997) ha chiarito che:

- si deve fare riferimento ai **listini dell'azienda utilizzati nelle vendite a grossisti**, ma non si può tener conto degli sconti d'uso;
- la suddetta previsione **si applica solo ai dipendenti delle aziende che producono beni** che effettuano cessioni a grossisti o all'ingrosso e al dettaglio;
- la norma di agevolazione **non si applica né alle aziende che producono beni solo per il dettaglio**, né a quelle che forniscono servizi, né a quelle che effettuano solo commercializzazione di prodotti né, infine, ai dipendenti di professionisti e artisti.
- la determinazione del valore normale tassabile **deve tenere conto degli eventuali oneri che gravano in capo al dipendente che percepisce il** . Peraltro, si potrà tenere conto delle somme in commento soltanto nel periodo d'imposta in cui sono effettivamente trattenute o versate dal dipendente.

Diversamente, per determinare **il valore da assoggettare a tassazione dei beni e servizi non prodotti dall'impresa e ceduti ai dipendenti**, occorre riferirsi al criterio del " ", identificato, per effetto del rinvio operato all'art. 9 del Tuir, dal "

" . La norma prescrive che, quando possibile, si devono assumere i listini o le tariffe del soggetto che ha fornito i beni o servizi e, in mancanza, le mercuriali e i listini delle camere di commercio ed alle tariffe professionali. Al contrario di quanto previsto per i beni "prodotti" dall'azienda, in questa fattispecie è, invece, possibile tener conto degli sconti d'uso, nonché di apposite convenzioni ricorrenti nella prassi commerciale stipulate dal datore di lavoro. Per i beni acquistati dal datore di lavoro a un costo inferiore rispetto al prezzo di mercato e ceduti, in forza di apposite convenzioni, al medesimo prezzo ai dipendenti, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito, infatti, che, il valore di riferimento di detti beni "

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO
Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

” (R.M.
26/E/2010).

Con specifico riferimento alle **spese eventualmente sostenute dall'impresa per le cene natalizie**, occorre analizzare preliminarmente se le stesse rientrano o meno nell'ambito delle spese di rappresentanza. A questo proposito, la C.M. n. 34/E/2009 ha precisato che:

- nel caso di **spese sostenute per feste, ricevimenti e altri eventi** di intrattenimento organizzati in occasione di festività religiose, è necessario documentare la tipologia di destinatari delle spese;
- **non sono qualificabili come spese di rappresentanza** quelle sostenute per **eventi aziendali in cui sono presenti esclusivamente dipendenti dell'impresa**, in quanto le spese non possono considerarsi sostenute nell'ambito di un'attività promozionale.

Analogo ragionamento dovrebbe valere nel caso in cui agli eventi partecipino dipendenti e fornitori. Nonostante tali spese non siano considerate di rappresentanza, **non significa che gli oneri in questione siano indeducibili**: l'art. 100, co. 1, del Tuir, stabilisce espressamente che le spese relative a servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di ricreazione o culto (entrambe le finalità paiono pertinenti) **sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5%** dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi. Tale principio, secondo quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate (R.M. n. 34/E/2004), opera anche nell'ipotesi in cui “

”,
come nel caso di un ristorante. È, tuttavia, necessario considerare anche l'art. 109, co. 5, del Tuir, in base al quale le spese relative alla somministrazione di alimenti e bevande **sono deducibili nella misura del 75%**.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Ai fini della determinazione della base imponibile del tributo regionale, per gli **omaggi riconosciuti ai dipendenti** (e ai soggetti assimilati) è previsto un trattamento differenziato, correlato alla natura del soggetto passivo d'imposta: **soggetto Ires e/o soggetto Irpef** (imprenditore individuale o società di persone) che ha optato per il regime di determinazione della base imponibile in base al bilancio (art. 5- co. 2 del D.Lgs. n. 446/1997), ovvero **soggetto Irpef che applica il proprio regime naturale**.

Per i soggetti Ires, l'art. 5, co. 1 e co. 3, del D.Lgs. n. 446/1997 prevede **l'indeducibilità dei costi relativi al personale**, anche se contabilizzati in Conto economico in voci diverse dalla B.9), ferma restando la possibilità di accedere in presenza di corrispondenti presupposti, ai sensi del successivo art. 11, alle deduzioni riguardanti i rapporti di lavoro. Sul punto, si precisa che il previgente art. 11, co. 2, del D.Lgs. n. 446/1997 sembrava escludere in ogni caso la deducibilità dall'imponibile Irap degli omaggi ai dipendenti (e collaboratori coordinati e continuativi). Infatti, secondo la norma **gli omaggi risultavano indeducibili:**

- se **contabilizzati tra le spese per il personale** quando distribuiti in relazione al rapporto di lavoro;
- se **classificati tra gli oneri diversi di gestione**.

Ai sensi dell'abrogato art. 11, co. 2, del D.Lgs. n. 446/1997 erano comunque deducibili "

". A questo proposito, la C.M. n. 27/E/2009 ha chiarito che l'abrogazione dell'art. 11, co. 2, del D.Lgs. n. 446/1997 riveste carattere esclusivamente formale, posto che la regola enunciata dalla norma soppressa si desume comunque dalla disciplina dell'Irap, ove sono resi indeducibili, in capo al soggetto passivo, quei costi che non rappresentano, ai fini del tributo, componenti positive imponibili per il soggetto percettore. Conseguentemente, **gli omaggi destinati ai dipendenti collaboratori sembrerebbero:**

- **deducibili ove siano funzionali all'attività d'impresa**, non assumendo natura retributiva per il dipendente (o collaboratore);

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

- **indeducibili se considerati tra le spese per il personale**, in quanto assunti natura retributiva, fatta eccezione per gli omaggi destinati ai lavoratori per i quali è prevista la deducibilità analitica dei relativi costi (es. dipendenti a tempo indeterminato, cfr. art. 11 co. 1 e 4- del D.Lgs. n. 446/1997).

Resta, naturalmente, inteso che il predetto regime di deducibilità **non riguarda soltanto i soggetti Ires, ma anche quelli Irpef** – imprenditori individuali e società di persone, in contabilità ordinaria – che hanno esercitato l'opzione dei cui all'art. 5- co. 2 del D.Lgs. n. 446/1997, in presenza dei relativi presupposti, per l'applicazione delle medesime regole previste per le società di capitali, fondate sul c.d.

Per i soggetti Irpef che non si sono, invece, avvalsi di tale facoltà, gli omaggi ai dipendenti (o collaboratori) **sono indeducibili ai fini Irap**, posto che **i relativi costi d'acquisto non sono menzionati tra quelli deducibili** art. 5- del D.Lgs. n. 446/1997, salvo che **siano destinati a lavoratori per i quali è stabilita la deducibilità analitica dei relativi costi** (ad esempio, i lavoratori dipendenti a tempo indeterminato).

3. Omaggi nel reddito di lavoro autonomo e ai fini dell'Irap

La cessione gratuita di beni non strumentali **non concorre alla formazione del reddito professionale**, in quanto l'art. 54 del Tuir non contiene una disposizione analoga a quella prevista, per i titolari di reddito d'impresa, dall'art. 85, co. 2, del Tuir. Tuttavia, l'art. 54, co. 1- , del Tuir, stabilisce che, **per i lavoratori autonomi**, assume rilevanza reddituale la cessione di beni strumentali quando:

- è effettuata mediante una **cessione a titolo oneroso**;
- è realizzata mediante **il risarcimento**, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;
- i beni vengono **destinati al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione** o a finalità estranee all'arte o alla professione medesima.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Nel caso di trasferimenti a titolo gratuito di beni strumentali da parte del professionista, quindi, si realizza il presupposto per l'imposizione delle plusvalenze, in quanto si rientra nella terza delle fattispecie illustrate.

3.1 Omaggi come spese di rappresentanza

L'art. 54, co. 5, del Tuir, ricomprende tra le **spese di rappresentanza** quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di:

- **oggetti d'arte**, d'antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte e della professione;
- **beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito**.

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, chiarito, con la C.M. n. 34/E/2009, che le disposizioni relative alla qualificazione delle spese di rappresentanza previste in sede di determinazione del reddito d'impresa (art. 108, co. 2, del Tuir e D.M. 19.11.2008) rilevano anche ai fini del reddito di lavoro autonomo: rimangono, in ogni caso, fermi i diversi limiti di deducibilità previsti dall'art. 54, co. 5, del Tuir, meglio illustrati nel prosieguo. In altri termini, la **nozione di spesa di rappresentanza deve essere desunta dal D.M. 19.11.2008**: si osservi, inoltre, come – a differenza di quanto previsto per il reddito d'impresa – nell'art. 54 del Tuir **manchi qualsiasi riferimento al costo minimo del bene distribuito gratuitamente**. Conseguentemente, **le spese** relative ai beni distribuiti gratuitamente **di valore unitario non superiore ad euro 50 non sono integralmente deducibili, ma concorrono a formare il plafond delle spese di rappresentanza deducibili nell'esercizio**. L'Agenzia delle Entrate ha, infatti, precisato che "

[...]

[...],

".

Per quanto concerne, invece, l'ammontare delle spese di rappresentanza deducibili, l'art. 54, co. 5, del Tuir, stabilisce che il **costo dei beni oggetto di cessione gratuita oppure omaggio alla**

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

clientela è deducibile dal reddito del professionista, a titolo di spesa di rappresentanza, **nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.**

Esempio

Si supponga che l'ammontare dei compensi di un professionista, nel periodo d'imposta 2016, sia pari ad euro 200.000 e che le spese di rappresentanza ammontino ad euro 2.400, di cui euro 500 per beni di costo inferiore ad euro 50. Ai fini della deducibilità dal reddito si avrà che le spese per omaggi di valore unitario non superiore ad euro 50, pari ad euro 500, rientrano tra quelle deducibili nel limite del plafond, che assommano a complessivi euro 2.000 (1,00% * euro 200.000): conseguentemente, la restante parte di spese di rappresentanza sostenute nel corso del periodo d'imposta (euro 400) è indeducibile dal reddito di lavoro autonomo.

3.2 Omaggi a dipendenti e collaboratori del professionista

La fattispecie non è espressamente disciplinata dal Tuir: l'orientamento dottrinale prevalente sostiene, tuttavia, che **il costo degli omaggi ai dipendenti sia deducibile in misura integrale ai sensi dell'art. 54, co. 6, del Tuir**, in quanto tale norma avrebbe una portata del tutto analoga a quella dell'art. 95 del Tuir, che include le spese effettuate a titolo di liberalità verso i dipendenti tra le spese per prestazioni di lavoro. Alcuni autori ritengono, invece, che le spese per omaggi ai dipendenti **siano deducibili nel limite dell'1% dei compensi percepiti**, così come previsto per gli omaggi costituenti spese di rappresentanza: tale tesi sembrerebbe, tuttavia, superata dal D.M. 19.11.2008, secondo cui la finalità promozionale o di pubbliche relazioni esclude che possano qualificarsi spese di rappresentanza le erogazioni gratuite a beneficio di soci, dipendenti o collaboratori. Sul punto, **sarebbe**, peraltro, **auspicabile un chiarimento** da parte dell'Agenzia delle Entrate.

3.3 Cene natalizie

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Al pari del reddito d'impresa, anche nel reddito di lavoro autonomo è ormai ampiamente accettato che il concetto di inerenza debba essere riferito all'attività svolta in generale, come pare verificarsi nelle cene in questione, posto che:

- si tratta di una **prassi diffusa** che è arrivata ad avere una qualche rilevanza sociale. Nella generalità dei casi, il fatto di partecipare è comunque un elemento di gratificazione che amplifica il senso di appartenenza;
- la cena è un'**occasione d'incontro** che consente di migliorare le relazioni interpersonali, l'aggregazione, ovvero che contribuisce a consolidare il team di lavoro. Tutti elementi non secondari per chi deve fornire servizi ad elevato valore aggiunto;
- spesso, inoltre, si coglie l'occasione della cena per dare un **resoconto sull'andamento generale**, sugli obiettivi raggiunti e su quelli da conseguire.

Con riferimento al reddito d'impresa, l'art. 100, co. 1, del Tuir, come anticipato, stabilisce espressamente che **le spese relative a servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti** o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di ricreazione o culto (entrambe le finalità paiono pertinenti) **sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5% dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi**. Tale principio opera anche nell'ipotesi in cui questi servizi siano messi a disposizione dei dipendenti tramite il ricorso a strutture esterne all'azienda (R.M. n. 34/E/2004), come nel caso del ristorante. La circostanza che analoga disposizione non sia stata prevista per il reddito di lavoro autonomo non fa venire meno la deducibilità delle spese in questione, in quanto la dell'art. 100 del Tuir è quella di stabilire una soglia di deducibilità con riferimento a talune spese a rischio evasivo, ma non negarne l'inerenza. Per queste ragioni, in generale, le spese sostenute dallo studio professionale per organizzare la cena natalizia appaiono inerenti. Occorre, tuttavia, considerare anche le altre regole del Tuir, in particolare l'art. 54, co. 5, del Tuir, secondo cui **le spese relative alla somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75%, nel limite del 2% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta**.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Si segnala altresì che, per quanto sopra riportato, dovrebbe pure essere detraibile l'Iva, trattandosi di spesa inerente e non di rappresentanza.

3.4 Disciplina IRAP

In termini generali, tali contribuenti determinano la base imponibile Irap come **differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e quello dei costi sostenuti inerenti l'attività esercitata** (compreso l'ammortamento dei beni immateriali e materiali, esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente): i compensi, i costi e gli altri componenti si assumono così come rilevanti ai fini della dichiarazione dei redditi, ai sensi dell'art. 8 del D.Lgs. n. 446/1997.

Conseguentemente, i **proventi e gli oneri** – comprese le spese per gli omaggi ai clienti – concorrono **alla formazione del valore della produzione netta del tributo regionale nella misura prevista in ambito Irpef**. Questo principio non è, invece, applicabile con riguardo ai costi sostenuti per l'acquisto degli omaggi destinati ai dipendenti o collaboratori, in quanto si tratta di spese per prestazioni di lavoro, e non di rappresentanza: tali oneri dovrebbero, pertanto, ritenersi indeducibili ai fini Irap, salvo che risultino funzionali all'attività di lavoro autonomo e non assumano natura retributiva per il dipendente o il collaboratore, oppure siano destinati a **lavoratori per i quali è prevista la deducibilità analitica dei relativi costi** (ad esempio, i dipendenti a tempo indeterminato).

4. Regime IVA degli omaggi

L'art. 19-1, co. 1, lett. h), del D.P.R. n. 633/1972 prevede un'ipotesi di indetraibilità oggettiva dell'Iva assolta sugli **acquisti di beni e servizi che danno luogo a spese che si qualificano come di rappresentanza** agli effetti delle imposte sul reddito. L'indetraibilità oggettiva per le spese di rappresentanza risulta, però, **derogata per i beni di costo unitario non superiore a 50 euro**. Per quanto **riguarda gli omaggi**, l'art. 2, co. 2, n. 4), del D.P.R. n. 633/1972 considera " " alle cessioni " " di cui al precedente co. 1 – e come tali imponibili ai fini Iva – **le cessioni gratuite di beni**, ad eccezione di quelle riguardanti **beni non rientranti nell'attività**

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

propria dell'impresa: al ricorrere di quest'ultima ipotesi, **la vendita è esclusa dall'imposta**, a prescindere dal costo unitario del bene, ovvero **indipendentemente dal fatto che sia o meno superiore ad euro 50**. Sul punto, l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che per "

" si intende quella **rientrante nell'oggetto proprio ed istituzionale della stessa**, fatta eccezione per quelle 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 (C.M. 3.8.1979, n. 25/364695): in particolare, occorre avere riguardo all'attività effettivamente svolta, non essendo sufficiente il dato formale rappresentato dall'atto costitutivo.

4.1 Indetraibilità dell'imposta

L'art. 19- , co. 1, lett. h), del D.P.R. n. 633/1972, dispone, come anticipato, che **non è ammessa in detrazione l'IVA relativa alle spese di rappresentanza**, così come qualificate ai fini delle imposte sui redditi, ad eccezione di quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore ad euro 50. È, pertanto, prevista, nei confronti di tutti i soggetti passivi del tributo, **un'ipotesi di indetraibilità oggettiva dell'Iva assoluta sugli acquisti di beni** – aventi costo unitario superiore ad euro 50 – e servizi che **danno luogo a spese qualificabili come di rappresentanza** sulla base del D.M. 19.11.2008 attuativo dell'art. 108, co. 2, secondo periodo del Tuir. Conseguentemente, **gli acquisti di beni e servizi qualificati come spese di rappresentanza non attribuiscono il diritto alla detrazione dell'Iva, anche nell'ipotesi in cui siano indeducibili dal reddito d'impresa** (ad esempio, in quanto viene superato il plafond di deducibilità). **Per gli acquisti di beni e servizi che non vengono qualificati come spese di rappresentanza, si applicano le regole generali**, secondo cui l'Iva è ammessa in detrazione se detti acquisti sono inerenti, ovvero se presentano un nesso con l'attività generatrice di operazioni imponibili ed equiparate.

Si segnala, inoltre, quanto chiarito dalla C.M. 16.7.1998, n. 188/E, par. 6.2:

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

- **gli acquisti di beni destinati a essere ceduti gratuitamente**, la cui produzione o il cui commercio **non rientra nell'attività propria dell'impresa, costituiscono sempre spese di rappresentanza;**
- **gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente**, la cui produzione o il cui commercio rientra **nell'attività propria dell'impresa, non costituiscono spese di rappresentanza.**

Al riguardo, non è ancora stato precisato se la suddetta distinzione trovi ancora applicazione, posto che tale diversità di trattamento non si rinviene nella nuova disciplina di cui al citato D.M. 19.11.2008.

4.2 Omaggi di beni oggetto dell'attività propria dell'impresa

La C.M. n. 188/E/1998, come anticipato, ha chiarito che gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o commercio rientra nell'attività dell'impresa, **non costituiscono spese di rappresentanza**: tale principio, già vigente anteriormente al D.M. 19.11.2008, pare tuttora applicabile. **L'Iva assolta all'atto dell'acquisto è, pertanto, detraibile**, non trovando applicazione la previsione di indetraibilità oggettiva di cui all'art. 19- 1 co. 1 lett. h) del D.P.R. n. 633/1972.

La cessione gratuita è imponibile ai fini Iva, a norma dell'art. 2, co. 2, n. 4) del D.P.R. n. 633/1972, **indipendentemente dalla circostanza che il costo o valore unitario sia superiore o meno ad euro 50**: la base imponibile è costituita dal **prezzo di acquisto** o, in mancanza, dal costo dei beni o di beni simili, **determinati nel momento di effettuazione dell'operazione** (art. 13, co. 2, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972). A questo proposito, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha affermato – con la sentenza del 2.6.1994, causa C-33/93 – che la base imponibile, nell'ipotesi in cui la cessione gratuita di beni di propria produzione o commercio venga effettuata a titolo promozionale, a favore dei clienti o come remunerazione della presentazione di nuovi clienti (secondo lo schema "introduce a friend"), non è costituita dal valore di vendita, ma dal **prezzo pagato dal venditore per acquistare o produrre i beni successivamente ceduti in omaggio.**

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

L'art. 18, co. 3, del D.P.R. n. 633/1972 dispone che **la rivalsa dell'Iva non è obbligatoria per le cessioni gratuite** di cui al precedente art. 2, co. 2, n. 4), del D.P.R. n. 633/1972. In assenza di rivalsa, l'operazione può essere certificata (C.M. 27.4.73 n. 32/501388, par VI):

- **emettendo**, in un unico esemplare, un'**autofattura** con l'indicazione del prezzo d'acquisto dei beni, dell'aliquota applicabile e della relativa imposta, specificando anche che trattasi di " " ". Tale documento, che deve essere annotato sul registro Iva delle vendite ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972, può essere emesso singolarmente per ciascuna cessione, oppure mensilmente per tutte le cessioni effettuate nel mese;
- in alternativa, annotando, su un **apposito "registro degli omaggi"**, l'ammontare globale dei prezzi d'acquisto dei beni ceduti gratuitamente, riferite alle cessioni effettuate in ciascun giorno, distinte per aliquota. Il registro degli omaggi deve essere tenuto a norma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972, non deve essere preventivamente sottoposto all'obbligo di bollatura e deve essere numerato progressivamente in ogni pagina.

Qualora per il contribuente sussista l'**obbligo di certificazione dei corrispettivi**, in ottica prudenziale, **occorre comunque adempiere all'obbligo di emissione dello scontrino** o della ricevuta fiscale: considerata la particolare circostanza in cui i beni vengono ceduti, ai fini di mantenere una certa riservatezza, se il bene viene recapitato al destinatario dell'omaggio tali documenti potranno non essergli rilasciati.

Si segnala, inoltre, che – secondo l'orientamento della giurisprudenza di legittimità (Cass. 4.8.1992, n. 9254) – **le cessioni gratuite di beni**, anche se imponibili ai fini Iva, **non vanno annotate nel registro degli acquisti**: in tal caso, infatti,

" ". Tali cessioni devono, quindi, essere registrate "a debito", in modo che il valore dei beni concorra alla formazione dell'imponibile, da riportare nella dichiarazione annuale.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Anche **le cessioni gratuite di beni che formano oggetto dell'attività d'impresa devono essere comunicate all'Agenzia delle Entrate** ai sensi dell'art. 21 del D.L. n. 78/2010: per verificare il raggiungimento della soglia, occorre avere riguardo, a seconda dei casi, al "

" o al prezzo di acquisto o costo. Sebbene, infatti, la C.M. 30.5.2011, n. 24/E, par. 3.1 faccia esclusivo riferimento al criterio del valore normale (art. 13, co. 3, del D.P.R. n. 633/1972), si osserva che, per la generalità delle operazioni senza corrispettivo, **è il prezzo di acquisto o costo il parametro da utilizzare ai fini in esame.**

Per tali operazioni, l'Amministrazione Finanziaria **si limita a richiamare le cessioni gratuite di beni che formano oggetto dell'attività d'impresa** – correttamente, dato che le restanti sono " ", ai sensi degli artt. 2, co. 2, n. 4), e 19- 1, co. 1, lett. h), del D.P.R. n. 633/1972 – e la destinazione di beni a finalità extra-imprenditoriali (C.M. 24/E/2011). Per le cessioni gratuite di beni rientranti nell'attività propria dell'impresa, per le quali il cedente abbia emesso autofattura, eventualmente riepilogativa di tutti gli omaggi effettuati nello stesso mese anche a favore di soggetti diversi, nel campo "codice fiscale" della controparte occorre indicare la partita Iva del cedente. Nel caso, invece, di fattura emessa per cessione gratuita con rivalsa dell'Iva (art. 18, co. 3, del D.P.R. n. 633/1972) deve essere indicato come imponibile il valore minimo di euro 1. A questo proposito, si ricorda altresì che – secondo l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate (C.M. 18.6.2001, n. 57/E, par. 8.1) – **l'Iva non addebitata in rivalsa è indeducibile ai fini delle imposte dirette:** in particolare, è stato precisato che "

" , in quanto l'art. 99, co. 1, del Tuir dispone che **le imposte per cui è possibile richiedere**, anche solo facoltativamente, **la rivalsa non sono ammesse in deduzione.**

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

L'art. 2, co. 3, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972 **esclude da Iva le cessioni gratuite di campioni di modico valore appositamente contrassegnati**: l'irrilevanza ai fini impositivi trova giustificazione nella circostanza che il costo connesso a tali cessioni si configura quale spesa generale, incorporata nel prezzo dei beni ceduti.

Per accedere all'esclusione dal campo di applicazione dell'Iva, devono, tuttavia, essere rispettate **alcune specifiche condizioni**:

- deve **trattarsi di campioni gratuiti**, ceduti per promuovere il bene, al fine di migliorarne la conoscenza e la diffusione presso gli utilizzatori, attuali e potenziali (R.M. 3.4.2003, n. 83/E);
- **i beni devono essere appositamente contrassegnati in maniera indelebile**, per evitare che possano formare successivamente oggetto di commercializzazione, nonché impedire che si possano verificare manovre distorsive della concorrenza. Il requisito dell'indelebilità della dicitura implica che non è valida la mera apposizione di un adesivo sul prodotto (R.M. 19.11.1973, n. 503097);
- **i campioni devono essere di modico valore**. A questo proposito, si osserva, peraltro, che nessuna disposizione normativa definisce tale concetto. L'Amministrazione Finanziaria ha precisato che si deve fare riferimento agli usi commerciali, restando in ogni caso esclusi dall'agevolazione i beni di valore significativo: i campioni **non devono essere necessariamente beni di dimensioni o di valore inferiori ai beni commercializzati** dall'impresa, ma **possono essere anche degli esemplari di detti beni** (R.M. 30.7.1991, n. 430288; R.M. 7.2.1991, n. 430047; R.M. 23.4.1980, n. 381445; R.M. 20.11.1980, n. 360021).

Ai sensi dell'art. 19, co. 3, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972, è detraibile l'Iva relativa alle operazioni escluse da imposta di cui al precedente art. 2, co. 3, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972: conseguentemente, pur trattandosi di cessioni "fuori campo IVA", **il diritto di detrazione resta esercitabile**.

4.3 Omaggi di beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO
Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

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**, indipendentemente dal costo unitario dei beni stessi (C.M. n. 188/E/1998): la corrispondente Iva è, quindi, indetraibile, salvo che riguardi l'acquisto di beni aventi un costo unitario non superiore ad euro 50. Al ricorrere di quest'ultima ipotesi, l'Iva è, quindi, detraibile, anche nel caso in cui gli omaggi siano costituiti da alimenti e bevande (ad esempio, bottiglie di vino), tant'è che gli stessi, rientrando tra le spese di rappresentanza, sono assoggettati alla disciplina prevista dall'art. 19- 1, co. 1, lett. h), del D.P.R. n. 633/1972, nonostante la precedente lett. f) disponga l'indetraibilità oggettiva dell'imposta relativa all'acquisto di alimenti e bevande.

Se l'omaggio è rappresentato da una **confezione di beni**, ai fini dell'individuazione del regime Iva applicabile, occorre avere riguardo al **costo dell'intera confezione**, anziché a quello dei singoli beni.

In base al combinato disposto degli artt. 2, co. 2, n. 4), e 19- 1, co. 1, lett. h), del D.P.R. n. 633/1972, per i beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa (non essendo di propria produzione o commercio), **la cessione gratuita è sempre esclusa da Iva**.

4.4 Omaggi concessi a dipendenti

I beni acquistati per essere ceduti a titolo di omaggio ai propri dipendenti **non sono inerenti all'attività d'impresa** e non possono nemmeno essere qualificati come spese di rappresentanza: conseguentemente, **la corrispondente Iva è indetraibile, e la loro cessione gratuita è esclusa dal campo di applicazione dell'imposta**, ai sensi dell'art. 2, co. 2, n. 4), del D.P.R. n. 633/1972. Diversamente, se **gli omaggi sono rappresentati da beni oggetto dell'attività d'impresa**, spetta la detrazione dell'IVA e la cessione gratuita è imponibile, a norma della predetta disposizione.

4.5 Omaggi concessi a soggetti esteri

Nel caso in cui le cessioni gratuite di beni vengano effettuate nei confronti di un **sogetto comunitario**, mancando il requisito dell'onerosità, le stesse **non possono essere considerate**

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

operazioni comunitarie, con l'effetto che devono essere assoggettate al medesimo regime Iva previsto per le **fattispecie nazionali**, e il destinatario dell'omaggio non è soggetto all'obbligo dell'adempimento Intrastat.

L'onerosità dell'operazione non costituisce, invece, un elemento qualificante qualora l'operazione sia effettuata **nei confronti di un soggetto extra-comunitario**: l'art. 8, co. 1, del D.P.R. n. 633/1972, nel fare riferimento alle "cessioni", non opera, infatti, alcuna distinzione in funzione del titolo dell'operazione realizzata, per cui **rientrano nel regime di non imponibilità** – oltre alle "cessioni" in senso stretto di cui al co. 1 dell'art. 2 del D.P.R. n. 633/1972 (cessioni a titolo oneroso) – anche quelle "assimilate" previste dal successivo co. 2, ovvero **le cessioni gratuite**. Conseguentemente, le cessioni di omaggi sono considerate " _____ ", qualora vi sia il trasferimento fisico dei beni al di fuori del territorio della UE. Nell'ipotesi in cui la consegna sia effettuata dal cedente italiano al destinatario dell'omaggio non residente, le operazioni sono disciplinate dalle lett. a) e b) del co. 1 dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972. In tal caso, **gli omaggi costituiscono**, quindi, **cessioni all'esportazione**, non imponibili ai fini Iva: mancando, però, corrispettivo, si ritiene prudente non computare tali operazioni in sede di calcolo del plafond e di verifica dello status di esportatore abituale. Tale conclusione trova riscontro nella C.M. 15.7.1999, n. 156/E, secondo cui i beni inviati in Stati extra-comunitari, in assenza di un corrispettivo per la cessione, non concorrono alla formazione del plafond per l'esportatore abituale.

Essendo qualificabili come cessioni all'esportazione, **le cessioni in commento devono osservare tutti gli adempimenti previsti in materia di fatturazione e registrazione**. In particolare, le cessioni gratuite di beni rientranti nell'attività propria dell'impresa comportano l'emissione della relativa fattura, con l'**indicazione dell'annotazione che si tratta di beni ceduti a titolo gratuito e della valorizzazione al prezzo di acquisto o costo**.

Laddove, invece, si tratti di beni non prodotti o commercializzati dall'impresa, occorre effettuare un'ulteriore distinzione in base al valore unitario dei beni:

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

-
- le **esportazioni gratuite di beni di valore unitario superiore ad euro 50** configurano, analogamente a quanto sopra esposto con riferimento ai beni di propria produzione o commercio, **un'operazione di cessione all'esportazione**;
 - le cessioni di beni di valore unitario **non superiore a tale soglia costituiscono**, invece, **operazioni escluse da Iva** (per le quali, tra l'altro, la detrazione dell'imposta è consentita). Nessun adempimento, conseguentemente, è previsto in materia di fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione (devono, invece, essere assolti gli adempimenti in materia di documenti di trasporto ed accompagnamento).

In quest'ultima ipotesi, occorre **presentare in dogana esclusivamente una lista valorizzata**, su propria carta intestata, nella quale **devono essere indicati la tipologia di beni, la loro quantità**, nonché, ai fini dell'espletamento della pratica doganale, il **loro valore**.

5. La disciplina degli omaggi per contribuenti minimi e forfetari

Per le spese per omaggi acquistati nell'ambito del regime dei c.d. "**contribuenti minimi**" di cui all'art. 27, co. 1 e 2, del D.L. n. 98/2011, occorre considerare quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate in relazione al "vecchio" regime di cui all'art. 1, co. 96-117, della Legge n. 244/2007. In particolare, nella **C.M. n. 7/E/2008, par. 5.1**, dopo aver evidenziato che nei confronti di tali soggetti non trovano applicazione "

" , l'Agenzia delle Entrate ha specificato che "

".

Successivamente, la **C.M. 34/E/2009**, ha chiarito che

- la **deducibilità integrale**, riconosciuta nella citata Circolare n. 7/E/2008, riguarda esclusivamente le **spese per omaggi di valore unitario non superiore a euro 50**;
- le **spese di rappresentanza sono deducibili** nei limiti previsti dal D.M. 19.11.2008.

Diversamente, le **spese per omaggi acquistati nell'ambito del regime forfetario** (art. 1, co. 54-89, della L. n. 190/2014), non assumono alcuna rilevanza nella determinazione del reddito in

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

quanto, nell'ambito di tale regime, il reddito imponibile è quantificato tramite l'applicazione del coefficiente di redditività previsto per la specifica attività svolta all'ammontare dei ricavi o compensi percepiti nel periodo d'imposta. Ciò significa che **le spese eventualmente sostenute non sono deducibili analiticamente**, essendo il loro ammontare predefinito nel coefficiente di redditività. Non sono, quindi, in alcun modo estensibili le considerazioni sopra svolte con riferimento al regime dei contribuenti minimi.

Si ricorda, inoltre, che sia il contribuente minimo che il forfetario non sono soggetti all'applicazione dell'Irap.

Ai fini **Iva**, non si pone alcun problema di trattamento delle spese in esame, considerato che per entrambi i regimi è prevista l'**indetraibilità dell'Iva sugli acquisti**.