

**NEWS LETTER**  
numero 9 del 18 dicembre 2008

## **Il regime fiscale degli omaggi - Imposte dirette ed IVA**

a cura di Matteo Pulga  
con il contributo di Fondazione Aristeia e Pulga & Associati

## INDICE

<b>1</b>	<b>Premessa</b> .....	<b>3</b>
<b>2</b>	<b>Imposte sui redditi e IRAP</b> .....	<b>3</b>
2.1	<i>Soggetti esercenti attività di impresa</i> .....	3
2.1.1	Omaggi ai clienti	
2.1.2	Omaggi ai dipendenti e ai soggetti fiscalmente assimilati	
2.1.3	Contribuenti minimi	
2.1.4	Disciplina ai fini IRAP	
2.2	<i>Esercenti arti e professioni</i> .....	6
2.2.1	Omaggi ai dipendenti e ai collaboratori del professionista	
2.2.2	Contribuenti minimi	
2.2.3	IRAP	
<b>3</b>	<b>IVA</b> .....	<b>7</b>
3.1	<i>Beni rientranti nell'attività propria dell'impresa</i> .....	8
3.1.1	Documentazione per la cessione	
3.1.2	Valore normale	
3.1.3	Indeducibilità dell'IVA non addebitata in rivalsa	
3.1.4	Campioni gratuiti	
3.2	<i>Beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa</i> .....	9
3.2.1	Confezioni di beni	
3.3	<i>Omaggi ai dipendenti</i> .....	10

## 1 PREMESSA

*Dal punto di vista fiscale, il tema degli omaggi si presenta come una problematica molto articolata sia ai fini delle imposte dirette che di quelle indirette.*

La presente informativa esamina la disciplina degli oneri sostenuti per omaggi ai fini delle imposte sui redditi, tenendo conto del nuovo regime delle spese di rappresentanza<sup>1</sup>, deducibili dal reddito di impresa nell'esercizio di sostenimento ove rispettino i requisiti di congruità e inerenza stabiliti con il DM attuativo dell'art. 108 co. 2 del TUIR<sup>2</sup>.

Ai fini IVA, invece, si procederà ad analizzare la detraibilità dell'imposta sulle cessioni gratuite di beni distinguendo tra:

- beni per i quali non sia stata detratta l'IVA all'atto dell'acquisto (o dell'importazione);
- beni rientranti nell'attività propria d'impresa;
- beni non rientranti nell'attività propria d'impresa (distinguendo, allo scopo, tra beni di costo unitario superiore o meno a 25,82 euro).

## 2 IMPOSTE SUI REDDITI E IRAP

*Ai fini delle imposte sui redditi, i costi sostenuti per l'acquisto o la produzione di un bene ceduto gratuitamente possono rappresentare componenti negativi di reddito di diversa natura, a seconda dello scopo o del destinatario del bene.*

La normativa riguardante le imposte sui redditi non prevede una definizione espressa di omaggio. In linea generale la dottrina prevalente identifica come "omaggi" quei beni ceduti da un soggetto senza la richiesta del relativo prezzo o di alcuna contropartita.

### *Sconti merce, premi e omaggi*

Dal punto di vista fiscale, i premi e gli sconti non sono assimilabili agli omaggi.

Gli sconti rappresentano un riconoscimento gratuito al cliente attuato attraverso la cessione di un bene o, meglio, di una quantità aggiuntiva di un certo bene prodotto o commercializzato dall'impresa venditrice, in rapporto a determinati comportamenti di acquisto<sup>3</sup>.

Infatti, come si può rilevare dai comportamenti posti in essere nelle transazioni commerciali, i premi e gli sconti risultano sempre collegati ad un accordo contrattuale (anche di tipo verbale) legato all'attività di acquisto da parte del cliente.

In conclusione, gli sconti e i premi non possono essere assimilati agli omaggi, in quanto la principale peculiarità degli omaggi consiste nell'atto di liberalità posto in essere spontaneamente dall'impresa, atto che si presenta del tutto indipendente dai comportamenti attuati da soggetti terzi.

### 2.1 SOGGETTI ESERCENTI ATTIVITÀ DI IMPRESA

L'onere sostenuto per un omaggio può assumere per l'impresa diversa natura reddituale a seconda che il bene venga ceduto:

- a clienti;
- a dipendenti e soggetti fiscalmente assimilati.

#### 2.1.1 Omaggi ai clienti

In linea generale, gli oneri sostenuti per omaggi distribuiti ai clienti rientrano tra le c.d. "spese di rappresentanza".

#### *Nozione di spese di rappresentanza*

Per identificare la nozione di spesa di rappresentanza, non presente nel TUIR, occorre fare riferimento al DM attuativo dell'art. 108 co. 2 del TUIR. Il citato provvedimento, infatti, definisce "di rappresentanza" le spese sostenute per effettuare erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi<sup>4</sup>.

1 Applicabile dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007 (anno 2008, per i soggetti "solari").

2 Il DM, approvato il 12.11.2008, alla data della presente informativa non è ancora stato pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale*.

3 La C.M. 3.8.79 n. 25 chiarisce, al proposito, che le cessioni a titolo di sconto, premio e abbuono non possono essere considerate propriamente gratuite, giacché le operazioni gratuite non possono essere considerate tali se sono conseguenti ad un determinato comportamento di acquisto.

4 In passato, per identificare la nozione di spese di rappresentanza era necessario fare riferimento alla definizione della Corte di Cassazione, secondo cui rientravano tra le spese di rappresentanza quei costi sostenuti al fine di creare, mantenere o accrescere il prestigio della società e di migliorarne l'immagine senza allo stesso tempo dar luogo a precise aspettative di vendita. Si vedano, per tutte, Cass.

Pertanto, sulla base di tale nuova disposizione, devono ritenersi rientranti tra le spese di rappresentanza anche quelle sostenute per la distribuzione gratuita di *gadget* (es. calendari, agende, penne, ecc.) che in precedenza, al ricorrere di determinate condizioni, potevano essere ricondotte tra le spese di pubblicità<sup>5</sup>.

### ***Deducibilità dal reddito degli omaggi a scopi di rappresentanza***

A seguito delle modifiche apportate dall'art. 1 co. 33 lett. p) della L. 24.12.2007 n. 244 (Finanziaria 2008) all'art. 108 co. 2 del TUIR, gli omaggi sono deducibili:

- interamente, se di valore unitario non superiore a 50,00 euro;
- nell'esercizio di sostenimento nel rispetto dei requisiti di congruità e inerenza, se il valore unitario supera 50,00 euro<sup>6</sup>.

Al fine di determinare il "valore unitario" dell'omaggio consegnato, occorre fare riferimento:

- al regalo nel suo complesso (es. cesto natalizio), e non ai singoli beni che lo compongono;
- al costo d'acquisto del bene<sup>7</sup>, comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione (IVA indetraibile, costi di trasporto, ecc.).

In particolare, considerato che l'IVA è indetraibile per gli omaggi di valore unitario superiore a 25,82 euro<sup>8</sup>, a ben vedere la spesa sostenuta per l'acquisto di tali beni è integralmente deducibile soltanto ove l'imponibile IVA sia pari a:

- 48,08 euro, se l'aliquota IVA è pari al 4%;
- 45,45 euro, se l'aliquota IVA è pari al 10%;
- 41,67 euro, se l'aliquota IVA è pari al 20%.

Ove l'omaggio abbia valore unitario superiore a 50,00 euro, le spese "inerenti" sostenute per il suo acquisto possono essere dedotte interamente nell'esercizio di competenza nel rispetto dei seguenti limiti di congruità:

- 1,3% dei ricavi e proventi della gestione caratteristica<sup>9</sup>, fino a 10 milioni di euro;
- 0,5% dei suddetti ricavi e proventi, per la parte compresa tra 10 e 50 milioni di euro;
- 0,1% dei suddetti ricavi e proventi, per la parte eccedente 50 milioni di euro.

Tali limiti si applicano secondo una logica a scaglioni.

### ***Inerenza***

Il DM attuativo disciplina il requisito dell'inerenza e richiede che le spese di rappresentanza, per essere deducibili dal reddito d'impresa, siano:

- 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.

Come sopra indicato, il soddisfacimento di tali requisiti non è richiesto per dedurre i costi d'acquisto degli omaggi di valore unitario non superiore a 50,00 euro.

## **2.1.2 Omaggi ai dipendenti e ai soggetti fiscalmente assimilati**

---

8.6.2000 n. 7803; nell'ambito della prassi ministeriale, si vedano i pareri del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive 24.2.2004 n. 1 e 9.5.2007 n. 18.

5 Si veda il parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive 24.2.2004 n. 1.

6 Le nuove disposizioni decorrono a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007 (anno 2008, per i soggetti "solari"). Si ricorda che, fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2007 (anno 2007, per i soggetti "solari"), gli omaggi rientranti tra le spese di rappresentanza erano deducibili:

- interamente, se il valore unitario dei beni in omaggio destinati ad uno stesso soggetto non superava 25,82 euro;
- solo per un terzo, ripartito in quote costanti per cinque esercizi, se il valore del bene superava 25,82 euro.

7 Il termine di riferimento, secondo l'orientamento dottrinale maggioritario, non è il valore normale, posto che se il legislatore avesse voluto utilizzare tale criterio lo avrebbe previsto espressamente.

8 Si veda il successivo § 3.

9 Si tratta dei ricavi e proventi della gestione caratteristica risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al medesimo periodo.

Gli omaggi ai dipendenti presentano una propria disciplina specifica, indipendente dalla loro funzione di rappresentanza o pubblicità per l'impresa che li distribuisce.

La disciplina in esame è applicabile anche ai titolari di altri rapporti di lavoro i cui redditi siano fiscalmente assimilati al lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 50 del TUIR, in particolare i collaboratori coordinati e continuativi<sup>10</sup>.

In linea generale, il costo sostenuto dal datore di lavoro per l'acquisto di beni da destinare in omaggio ai dipendenti e ai soggetti fiscalmente assimilati (es. collaboratori coordinati e continuativi) 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<sup>11</sup>.

La norma considera deducibili dal reddito le spese sostenute a titolo di liberalità a favore dei lavoratori dipendenti (e assimilati), purché queste non abbiano finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto. Tale esclusione è motivata da quanto disposto dall'art. 100 co. 1 del TUIR, che considera le spese sopraelencate deducibili dal reddito d'impresa per un ammontare non superiore al 5 per mille delle spese per prestazioni di lavoro dipendente.

### ***Inclusione nel reddito di lavoro dipendente o assimilato - Condizioni***

Il disposto generale dell'art. 51 co. 1 del TUIR prevede l'assorbimento da parte del reddito di lavoro dipendente di quei "valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro".

Tali regole si applicano anche con riferimento ai titolari di redditi assimilati al lavoro dipendente ai sensi dell'art. 50 del TUIR, per effetto del rinvio operato dal successivo art. 52.

Ai sensi dell'abrogato art. 51 co. 2 lett. b) del TUIR, non concorrevano a formare il reddito di lavoro dipendente il valore dei beni che costituivano erogazioni liberali concesse in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti (o soggetti assimilati), nel limite di 258,23 euro per periodo d'imposta; a decorrere dal 29.5.2008<sup>12</sup>, quindi, le erogazioni liberali concesse ai dipendenti (e soggetti assimilati) sono, in linea generale, assoggettate a tassazione.

L'Agenzia delle Entrate<sup>13</sup>, infatti, ha chiarito che gli omaggi ricevuti dai dipendenti (e soggetti assimilati) possono ancora non concorrere alla formazione del reddito qualora non superino, insieme all'ammontare degli altri *fringe benefits*, il limite previsto dall'art. 51 co. 3 del TUIR.

### ***Limite di non concorrenza al reddito per le cessioni gratuite di beni***

Ai sensi dell'art. 51 co. 3 del TUIR, non concorre a formare il reddito del dipendente (o soggetto assimilato) il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati gratuitamente se complessivamente di importo non superiore a 258,23 euro per periodo d'imposta. Se il predetto valore è superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente alla formazione del reddito<sup>14</sup>.

La C.M. 23.12.97 n. 326/E (§ 2.3.1) ha precisato che il summenzionato limite di esenzione va determinato considerando anche il valore complessivo di tutti i *fringe benefits* disciplinati dall'art. 51 co. 4 del TUIR, concessi al lavoratore nel periodo d'imposta.

## **2.1.3 Contribuenti minimi**

Per gli imprenditori individuali che determinano il reddito secondo il regime dei minimi<sup>15</sup>, l'Agenzia delle Entrate<sup>16</sup> ha precisato come non siano applicabili le norme del TUIR che prevedono limitazioni alla deducibilità delle spese per omaggi, vitto e alloggio.

Di conseguenza, le spese per omaggi possono essere dedotte interamente (in base al principio di cassa proprio del regime in esame<sup>17</sup>), ferma restando l'inerenza delle stesse.

## **2.1.4 Disciplina ai fini IRAP**

---

10 Indipendentemente dal fatto che siano soggetti o meno alla disciplina del "lavoro a progetto", ai sensi degli artt. 61 ss. del DLgs. 10.9.2003 n. 276.

11 La ris. Agenzia delle Entrate 21.3.2002 n. 95 ha infatti chiarito che:

- la deducibilità dei costi relativi ai titolari di redditi assimilati al lavoro dipendente deve essere in generale ammessa in presenza del requisito di "inerenza", richiesto dall'art. 109 co. 5 del TUIR;
- "le limitazioni alla deducibilità previste in relazione a taluni emolumenti, individuati specificamente dal TUIR, corrisposti ai dipendenti, devono, in linea di massima, ritenersi operanti anche nelle ipotesi in cui i medesimi emolumenti siano corrisposti a percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente".

12 Data di entrata in vigore del DL 27.5.2008 n. 93, il cui art. 2 co. 6 ha abrogato la citata lett. b) dell'art. 51 co. 2 del TUIR.

13 Si veda la circ. 22.10.2008 n. 59.

14 Ai sensi dell'art. 51 co. 2 lett. b) del TUIR, invece, qualora il valore delle erogazioni liberali concesse al dipendente (o soggetto assimilato) nello stesso periodo d'imposta avesse superato il limite di 258,23 euro, solo l'eccedenza veniva ricompresa nel reddito del lavoratore e quindi risultava soggetta a ritenuta ai sensi degli artt. 23 e 24 del DPR 600/73.

15 Ai sensi dell'art. 1 co. 96 - 117 della L. 24.12.2007 n. 244 (Finanziaria 2008) e del DM 2.1.2008.

16 Si veda la circ. 28.1.2008 n. 7 (§ 5.1).

17 Per un riepilogo del regime, si veda la circolare della Fondazione Aristeia, servizio per il professionista, del 7.2.2008 n. 4.

### ***Omaggi ai clienti***

Con riguardo alla determinazione della base imponibile IRAP per i soggetti IRES<sup>18</sup>, in seguito all'abrogazione dell'art. 11-*bis* del DLgs. 15.12.97 n. 44619, le spese per omaggi sono deducibili per l'importo stanziato a Conto economico.

Per i soggetti IRPEF, invece, gli oneri diversi di gestione, tra cui sono classificati gli omaggi, non sono compresi tra i costi deducibili previsti dall'art. 5-*bis* del DLgs. 446/97. Di conseguenza, per gli imprenditori individuali e le società di persone gli omaggi non sono deducibili ai fini IRAP.

### ***Omaggi a dipendenti e soggetti assimilati***

Per quanto riguarda i soggetti IRES, l'art. 5 co. 1 e 3 del DLgs. 446/97 prevede l'indeducibilità dei costi relativi al personale contabilizzati in Conto economico *ex art.* 2425 c.c. nelle voci B.9 (spese per il personale) e B.14 (oneri diversi di gestione).

Il precedente art. 11 co. 2 del DLgs. 446/97 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 sono distribuiti in relazione al rapporto di lavoro;
- se classificati tra gli oneri diversi di gestione.

L'unico caso di deducibilità di beni destinati ai dipendenti (e ai collaboratori coordinati e continuativi) si rinveniva dal co. 2 dell'abrogato art. 11, il quale escludeva dalle erogazioni indeducibili *“le somme erogate a terzi per l'acquisizione di beni e di servizi destinati alla generalità o a categorie dei dipendenti e dei collaboratori?”*. In proposito, la C.M. 26.7.2000 n. 148/E (§ 2.2.2) ha chiarito che tra i costi indeducibili dei beni destinati ai dipendenti non rientrano le tute, le scarpe da lavoro e, in generale, i beni in qualche modo strumentali all'esercizio dell'attività lavorativa prestata dal dipendente, mentre vi rientrano le erogazioni liberali<sup>20</sup>.

In conclusione, l'art. 11 co. 2 sembrava escludere la deducibilità ai fini IRAP dei costi sostenuti per gli omaggi corrisposti ai dipendenti (o collaboratori coordinati e continuativi), compresi quelli per la generalità o le singole categorie di dipendenti o collaboratori *ex art.* 51 co. 2 lett. b) del TUIR, in quanto essi si presentano diversi sotto un profilo sostanziale dai beni destinati alla collettività dei dipendenti (o collaboratori) funzionali all'attività di lavoro.

Tuttavia, in seguito all'abrogazione del citato art. 11 co. 2, non appare chiaro se i costi sostenuti per l'acquisto di beni (o servizi) destinati al personale siano deducibili o meno<sup>21</sup>.

Per i soggetti IRPEF che non hanno optato per la determinazione della base imponibile in base al bilancio, invece, gli omaggi ai dipendenti (o collaboratori) sono indubbiamente indeducibili ai fini IRAP, posto che i relativi costi d'acquisto non sono menzionati tra quelli deducibili *ex art.* 5-*bis* del DLgs. 446/97.

## **2.2 ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI**

La cessione gratuita di beni non strumentali non costituisce reddito per il professionista<sup>22</sup>. Infatti l'art. 54 del TUIR non contiene una disposizione espressa in merito, diversamente da quanto previsto per gli esercenti attività d'impresa<sup>23</sup>.

Ai sensi dell'art. 54 co. 5 del TUIR, il costo dei beni oggetto di cessione gratuita od omaggio alla clientela è deducibile dal reddito del professionista, a titolo di spesa di rappresentanza, nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

### **2.2.1 Omaggi ai dipendenti e ai collaboratori del professionista**

Per i professionisti, il costo sostenuto per l'acquisto di beni dati in omaggio ai propri dipendenti non è specificamente disciplinato dal TUIR.

Sul punto, la tesi prevalente considera il costo di tali omaggi deducibile a norma dell'art. 54 co. 1 del TUIR (ovvero, in misura integrale). Tale previsione, inoltre, avrebbe una portata del tutto analoga a quella dell'art. 95 dello stesso TUIR, che include le spese effettuate a titolo di liberalità verso i dipendenti tra le spese per prestazioni di lavoro.

Le medesime disposizioni sembrerebbero applicabili anche ai collaboratori coordinati e continuativi<sup>24</sup>.

18 E per i soggetti IRPEF che hanno optato per il regime di determinazione della base imponibile in base al bilancio.

19 Il quale stabiliva che i componenti positivi e negativi che concorrono alla formazione del valore della produzione si assumono apportando ad essi le variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi.

20 Si veda la circ. Assonime 10.5.2000 n. 34 (§ 4).

21 In particolare, sarebbero deducibili se considerati come spese sostenute per l'acquisto di beni e servizi, ma indeducibili se considerati tra le spese per il personale dipendente.

22 Per i lavoratori autonomi, invece, assumono rilevanza reddituale le plusvalenze relative a beni strumentali, ai sensi dell'art. 54 co. 1-*bis* del TUIR, quando:

- sono realizzate mediante una cessione a titolo oneroso;
- sono realizzate 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 (come ad esempio la destinazione ad omaggio).

23 Si veda l'art. 85 co. 2 del TUIR.

### 2.2.2 Contribuenti minimi

Per gli esercenti arti e professioni che determinano il reddito secondo il regime dei minimi<sup>25</sup>, l'Agenzia delle Entrate<sup>26</sup> ha precisato come non siano applicabili le norme del TUIR che prevedono limitazioni alla deducibilità delle spese per omaggi, vitto e alloggio.

Di conseguenza, le spese per omaggi possono essere dedotte interamente in base al principio di cassa, ferma restando l'inerenza delle stesse.

### 2.2.3 IRAP

Ai sensi dell'art. 8 co. 1 del DLgs. 15.12.97 n. 446, sono indeducibili ai fini IRAP i costi sostenuti dal professionista per le spese di lavoro dipendente e assimilato.

In linea generale, quindi, le spese per omaggi sembrerebbero indeducibili, considerata la loro inclusione tra i costi per il lavoro dipendente e assimilato.

## 3 IVA

*Il regime IVA dei beni ceduti a titolo di omaggio si differenzia in modo specifico a seconda della "origine" del bene ceduto gratuitamente.*

Le cessioni gratuite di beni seguono la disciplina generale dell'art. 2 co. 2 n. 4) del DPR 26.10.72 n. 633, il quale le considera "assimilate" alle cessioni "in senso stretto" e come tali imponibili IVA.

Tuttavia, lo stesso art. 2 co. 2 n. 4) individua due eccezioni alla regola generale di imponibilità degli omaggi, considerando quindi fuori campo IVA:

- i beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa, se di costo unitario non superiore a 25,82 euro;
- i beni per i quali non sia stata detratta l'IVA all'atto dell'acquisto (o dell'importazione), anche se a seguito dell'opzione per la dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti, di cui all'art. 36-bis del DPR 633/72.

Ai fini della detrazione dell'IVA, rileva quella che viene definita "attività propria dell'impresa".

La nozione di "attività propria" dell'impresa si evince dai chiarimenti forniti dall'Amministrazione Finanziaria, tra cui si segnala la C.M. 3.8.79 n. 25/364495, che la definisce come "ogni attività compresa nell'ordinario campo d'azione dell'impresa e cioè nell'oggetto proprio e istituzionale della stessa, con la sola esclusione di quelle attività che risultino svolte non in via principale, vale a dire come direttamente rivolte al conseguimento delle finalità proprie dell'impresa, ma in via meramente strumentale, accessoria od occasionale".

La prassi ministeriale precisa che rileva l'attività effettivamente svolta, e non i dati formali presenti nell'atto costitutivo<sup>27</sup>.

### *Spese di rappresentanza*

L'art. 19-bis<sup>1</sup> co. 1 lett. h) del DPR 633/72 prevede l'indetraibilità dell'IVA riferita agli oneri sostenuti per le spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sui redditi<sup>28</sup>, salvo che per quella assolta sui beni di costo unitario non superiore a 25,82 euro.

Di conseguenza, posto che la nozione di spese di rappresentanza prevista dal DM attuativo dell'art. 108 co. 2 del TUIR<sup>29</sup> si estende automaticamente anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, l'IVA sostenuta per l'acquisto di beni e servizi qualificati come "di rappresentanza" è indetraibile, se si tratta di beni di costo unitario superiore a 25,82 euro, a prescindere dalla deducibilità dei relativi costi dal reddito d'impresa.

Al riguardo, tuttavia, la C.M. 16.7.98 n. 188/E (§ 6.2) ha chiarito che:

- 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;
- viceversa, 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.

Dovrà quindi essere chiarito se la suddetta distinzione trovi ancora applicazione, posto che tale diversità di trattamento non si rinviene nella nuova disciplina di cui al citato DM attuativo.

In attesa degli auspicati chiarimenti ufficiali, il regime IVA dei beni ceduti a titolo di omaggio viene di seguito analizzato sulla base della suddetta distinzione indicata dall'Amministrazione finanziaria.

24 Si veda la precedente nota n. 11.

25 Ai sensi dell'art. 1 co. 96 - 117 della L. 24.12.2007 n. 244 (Finanziaria 2008) e del DM 2.1.2008.

26 Si veda la circ. 28.1.2008 n. 7 (§ 5.1).

27 Si veda la circ. Agenzia delle Entrate 4.6.2002 n. 168. In giurisprudenza, si vedano Cass. 7.5.2008 n. 11085, Cass. 1.6.2001 n. 7423, Cass. 28.5.2001 n. 7214, Cass. 3.5.2001 n. 6194 e Cass. 6.2.99 n. 1033.

28 Si vedano gli artt. 108 co. 2 e 54 co. 5 del TUIR, rispettivamente in tema di reddito d'impresa e di reddito di lavoro autonomo.

29 Si veda il precedente § 2.1.1.

### 3.1 BENI RIENTRANTI NELL'ATTIVITÀ PROPRIA DELL'IMPRESA

Come sopra indicato, la C.M. 16.7.98 n. 188/E (§ 6.2) ha chiarito che gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o commercio rientra nell'attività propria dell'impresa, non costituiscono spese di rappresentanza. Pertanto, l'IVA assolta all'atto dell'acquisto è detraibile, non trovando applicazione la previsione di indetraibilità oggettiva di cui all'art. 19-bis1 co. 1 lett. h) del DPR 633/72.

Per la cessione gratuita, ai sensi dell'art. 2 co. 2 n. 4) del DPR 633/72, i beni ceduti risultano imponibili IVA indipendentemente dal loro costo (o valore) unitario. Pertanto, non rileva se gli stessi presentano un costo inferiore, pari o superiore a 25,82 euro.

#### 3.1.1 Documentazione per la cessione

L'art. 18 co. 3 del DPR 633/72 dispone che la rivalsa dell'IVA non è obbligatoria per le cessioni gratuite di cui all'art. 2 co. 2 n. 4).

In assenza di rivalsa, l'operazione può essere certificata, alternativamente<sup>30</sup>:

- emettendo, in un unico esemplare, un'autofattura con l'indicazione del valore normale dei beni, dell'aliquota applicabile e della relativa imposta, specificando anche che trattasi di "autofattura per omaggi". Tale documento, che deve essere annotato sul registro IVA delle vendite (di cui all'art. 23 del DPR 633/72), può essere emesso singolarmente per ciascuna cessione, ovvero mensilmente per tutte le cessioni effettuate nel mese;
- annotando, su un apposito "registro degli omaggi", tenuto a norma dell'art. 39 del DPR 633/72, l'ammontare globale dei valori normali delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno, distinte per aliquota.

#### 3.1.2 Valore normale

L'art. 13 co. 2 lett. c) del DPR 633/72 stabilisce che, per le cessioni in esame, la base imponibile è costituita dal "valore normale", così come definito dall'art. 14 co. 3 del DPR 633/72 ("prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni o servizi della stessa specie o similari ...").

Si rileva che l'art. 74 della Direttiva 28.11.2006 n. 2006/112/CE, diversamente dalla norma interna, assume come base imponibile delle operazioni gratuite:

- il prezzo di acquisto dei beni (o di beni simili);
- ovvero, in mancanza, il prezzo di costo.

#### 3.1.3 Indeducibilità dell'IVA non addebitata in rivalsa

L'IVA non addebitata in rivalsa è indeducibile ai fini delle imposte dirette. In questo senso si è espressa la circ. Agenzia delle Entrate 18.6.2001 n. 57 (§ 8.1)<sup>31</sup>.

#### 3.1.4 Campioni gratuiti

In base all'art. 2 co. 3 lett. d) del DPR 633/72, sono escluse da IVA le cessioni gratuite di campioni di modico valore appositamente contrassegnati<sup>32</sup>.

Ai sensi dell'art. 19 co. 3 lett. c) del DPR 633/72, è detraibile l'IVA relativa alle operazioni escluse da imposta di cui all'art. 2 co. 3 lett. d).

In pratica, pur trattandosi di cessioni "fuori campo IVA", il diritto di detrazione resta esercitabile.

#### ***Esclusione da IVA - Condizioni***

La prassi ministeriale individua le seguenti condizioni di esclusione dal campo di applicazione dell'IVA:

---

30 Si veda la C.M. 27.4.73 n. 32/501388 (§ VI).

31 La circolare, infatti, chiarisce che, "nel caso in cui il cedente decida di non addebitare l'IVA e di procedere con l'emissione di un'autofattura o con l'annotazione nel registro degli omaggi, l'operazione genera un debito d'imposta verso l'Erario e, nel contempo, un onere per il soggetto che ha deciso di effettuare la cessione gratuita. Tale onere, tuttavia, è indeducibile ai fini delle imposte dirette, in quanto l'art. 64, comma 1 del TUIR [ora art. 99 co. 1] dispone che le imposte per cui è possibile richiedere, anche solo facoltativamente, la rivalsa non sono ammesse in deduzione".

32 Secondo la ris. Agenzia delle Entrate 3.4.2003 n. 83, non è soggetta a IVA la cessione di campioni gratuiti di beni, la cui produzione o il cui commercio rientri nell'attività propria dell'impresa, che, unitariamente considerati, siano di modico valore, anche se il valore complessivo della fornitura sia di consistente entità.

- i campioni devono essere di modico valore<sup>33</sup>. Al riguardo, occorre fare riferimento agli usi commerciali, restando comunque imponenti i beni di valore significativo; i campioni, inoltre, non devono essere necessariamente beni di dimensione o di valore inferiori ai beni commercializzati dall'impresa, potendo anche trattarsi di esemplari dei suddetti beni;
- 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”*<sup>34</sup>;
- i beni devono essere appositamente contrassegnati in maniera indelebile, *“sia per evitare che (...) possano formare successivamente oggetto di commercializzazione, sia per impedire che si possano verificare manovre distorsive della concorrenza”*<sup>35</sup>. Il requisito dell'indelebilità della dicitura implica che non è valida la mera apposizione di un adesivo sul prodotto<sup>36</sup>.

### 3.2 BENI NON RIENTRANTI NELL'ATTIVITÀ PROPRIA DELL'IMPRESA

In base al chiarimento fornito dalla C.M. 16.7.98 n. 188/E (§ 6.2), 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.

L'art. 19-*bis* 1 co. 1 lett. h) del DPR 633/72 prevede la detraibilità dell'IVA relativa alle spese di rappresentanza sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a 25,82 euro.

In base al combinato disposto dell'art. 2 co. 2 n. 4) e dell'art. 19-*bis* 1 co. 1 lett. h) del DPR 633/72, si ha che, 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<sup>37</sup>.

L'IVA “a monte”, invece, è:

- detraibile, se il costo (o valore) unitario del bene non è superiore a 25,82 euro;
- indetraibile, se il costo (o valore) unitario del bene è superiore a 25,82 euro.

#### 3.2.1 Confezioni di beni

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 al costo dei singoli beni.

##### *Beni soggetti ad aliquote diverse*

L'art. 21 co. 3 del DPR 633/72 stabilisce che, qualora la fattura sia riferita a beni o servizi soggetti ad aliquote diverse, nella stessa occorre indicare distintamente, secondo l' aliquota applicabile:

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

La C.M. 24.3.92 n. 19/440105, al fine di evitare che il soggetto passivo riporti in fattura, oltre ai dati di cui sopra, l'elenco analitico di tutti i prodotti inseriti nella confezione distribuita durante le festività natalizie o pasquali, consente di adottare una procedura semplificata, a condizione che venga depositato, presso il competente Ufficio delle Entrate (compresa la comunicazione, per conoscenza, al Comando della Guardia di Finanza), l'elenco aggiornato delle confezioni con la specificazione delle aliquote applicabili ai singoli prodotti.

---

33 Si vedano le risoluzioni ministeriali 30.7.91 n. 430288, 7.2.91 n. 430047, 23.4.80 n. 381445 e 20.11.80 n. 360021.

34 Ris. Agenzia delle Entrate 3.4.2003 n. 83.

35 Ris. Agenzia delle Entrate 3.4.2003 n. 83.

36 Si veda la R.M. 19.11.73 n. 503097.

37 Ai sensi dell'art. 2 co. 2 n. 4) del DPR 633/72, infatti, sono cessioni non soggette ad IVA:

- le cessioni gratuite di beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa di costo unitario non superiore a 25,82 euro;
- le cessioni di beni per i quali non è stata operata la detrazione dell'imposta.

Poiché l'IVA sulle spese di rappresentanza non è ammessa in detrazione in relazione all'acquisto di beni di costo unitario superiore a 25,82 euro, ai sensi dell'art. 19-*bis* 1 co. 1 lett. h) del DPR 633/72, ne deriva che le cessioni gratuite di beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa sono escluse da IVA anche se di costo unitario superiore a 25,82 euro, in quanto non è stata operata la detrazione d'imposta.

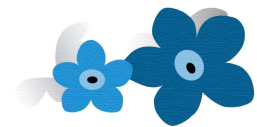
Se tale condizione risulta soddisfatta, la fattura emessa può riportare esclusivamente:

- il tipo di confezione;
- il prezzo complessivo;
- gli importi imponibili alle diverse aliquote;
- i corrispondenti ammontari dell’IVA;
- gli estremi dell’avvenuto deposito del suddetto elenco presso l’Ufficio delle Entrate;
- gli estremi dell’autorizzazione dell’amministrazione finanziaria che consente all’impresa di non dover elencare tutti i singoli beni costituenti la confezione.

### 3.3 OMAGGI AI 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; di conseguenza, la relativa IVA è indetraibile, mentre la loro cessione gratuita è esclusa dal campo di applicazione dell’imposta ai sensi dell’art. 2 co. 2 n. 4) del DPR 633/7238.

Se gli omaggi sono rappresentati da beni oggetto dell’attività d’impresa, spetta la detrazione dell’imposta, mentre la cessione gratuita è imponibile *ex art. 2 co. 2 n. 4) del DPR 633/72*.



**Servizi Integrati di  
Consulenza  
per uno  
Sviluppo Sostenibile**