



Dott.ssa Barbara Perra

Consulente aziendale, societario e tributario

Tributarista qualificato di cui alla legge n. 4/2013 iscritto A.T.I. n. 111

Via Lepanto n.122
Oristano
C.F. PRRBBR70D59G113G
P. IVA 01101920955

Professionista certificato UNI 11511

Uff. Via Canepa n.3 09170 – Oristano
Tel. 3338797165
Cell. 3282043318
Mail: studio@studioperra.com
Pec: barbaraperra@pec.it

OGGETTO: Il trattamento fiscale degli omaggi

Si riepiloga di seguito il trattamento fiscale riservato agli Omaggi dalla vigente normativa tributaria. In particolare distinguiamo le possibili casistiche di Omaggi, evidenziando le peculiarità previste in ordine alla deducibilità fiscale dei costi ed alla detraibilità dell'IVA.

Omaggi a Terzi di Beni NON rientranti nell'attività propria dell'impresa

I costi sostenuti per l'acquisto di Beni, ceduti gratuitamente a terzi, la cui produzione od il cui scambio NON rientra nell'attività propria dell'impresa sono:

- **integralmente deducibili** dal reddito di impresa nel periodo di sostenimento, **se di valore unitario non superiore ad euro 50**;
- qualificati come **spese di rappresentanza** (C.M. n. 188/E/1998).

In merito alle **spese di rappresentanza** che l'articolo 108, comma 2, del T.U.I.R. così dispone:

“Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di **inerenza e congruità** stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa. **Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50**”.

Per la definizione e le condizioni di deducibilità delle spese di rappresentanza occorre fare riferimento al D.M. 19 novembre 2008, il quale dispone che:

“si considerano inerenti, sempreché effettivamente sostenute e documentate, 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”.

Costituiscono, in particolare, spese di rappresentanza a mente del D.M. citato:

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

Il Decreto fissa altresì le percentuali di deducibilità.

Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento e sono "commisurate all'**ammontare dei Ricavi** e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo".

I **limiti di deducibilità** di tali spese **dal 2016** sono i seguenti:

LIMITI DI DEDUCIBILITA'

Scaglioni dei ricavi e proventi della gestione caratteristica	Importo % sui ricavi
Fino a 10 milioni di Euro	1,50%
Oltre i 10 milioni e fino a 50 milioni di Euro	0,60%
Oltre 50 milioni di Euro	0,40%

Con riguardo al valore di **50,00 euro** fissato per la deducibilità integrale, si precisa che nel caso in cui l'omaggio sia composto da più beni (è il caso ad esempio del cesto natalizio) il valore di 50,00 euro va **riferito al valore complessivo dell'omaggio** e non ai singoli beni che compongono lo stesso.

Per quanto riguarda l'**I.V.A.**, l'articolo 19 bis1, comma 1, lett. h), del D.P.R. n. 633/1972, prevede:

- la **detraibilità integrale dell'I.V.A.** per gli omaggi, rientranti nelle spese di rappresentanza, di costo unitario **NON superiore ad euro 50,00**;
- l'indetraibilità dell'I.V.A., per gli omaggi di costo unitario superiore ad euro 50,00.

La successiva cessione gratuita del bene (omaggio), indipendentemente da valore dell'omaggio, è esclusa dal campo di applicazione dell'I.V.A. per effetto dell'articolo 2, comma 2, n. 4), del D.P.R. n. 633/1972.

Proponiamo di seguito in forma tabellare un riepilogo della disciplina sul punto:

	IVA		IRPEF / IRES
	Detrazione IVA	Cessione gratuita	Deducibilità del Costo dell'Omaggio
OMAGGI A favore di CLIENTI	SI se di costo unitario pari o inferiore ad euro 50,00	Esclusa da IVA (art. 2, co. 2, n. 4, DPR 633/72)	<ul style="list-style-type: none"> • nel limite annuo deducibile (cfr. Tabella sopra); • per intero nell'esercizio se di valore unitario pari o inferiore ad euro 50,00
	NO se di costo unitario superiore ad euro 50,00		

Omaggi a Terzi di Beni rientranti nell'attività propria dell'impresa

Gli Omaggi a clienti o fornitori di beni che rientrano in quelli dell'attività propria dell'impresa, "non costituiscono spese di rappresentanza" (cfr. Circolare Agenzia Entrate n. 188/E/1998). Quindi:

– l'I.V.A. assolta all'atto dell'acquisto è detraibile;

– la cessione gratuita è imponibile I.V.A. indipendentemente dal costo unitario dei beni (ex articolo 2, comma 2, n. 4, del D.P.R. n. 633/72).

La rivalsa dell'I.V.A. addebitata in fattura non è obbligatoria (ex articolo 18, D.P.R. n. 633/72) e, come spesso accade, l'I.V.A. rimane quindi a carico del cedente e costituisce costo indeducibile (ex articolo 99, comma 1, T.U.I.R.). Nella fattura emessa con applicazione dell'I.V.A., ma senza addebitare la stessa al cliente, si indicherà che trattasi di "Omaggio senza rivalsa dell'I.V.A. ex articolo 18, D.P.R. n. 633/72".

Alternativamente, si potrà emettere un'autofattura, indicando che trattasi di "Autofattura per Omaggi".

L'autofattura potrà esser singola (per ogni cessione) o globale mensile (per le cessioni effettuate nel mese).

Un'ulteriore possibilità è quella di tenuta del Registro degli Omaggi ove annotare l'ammontare complessivo delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno, distinte per aliquota.

Omaggi ai Dipendenti

Nel caso di Omaggi ai dipendenti dell'impresa, è opportuno iscrivere il costo di acquisto di tali beni tra i costi di lavoro dipendente (non nelle spese di rappresentanza).

Le erogazioni liberali in natura (tra i quali rientrano anche gli Omaggi) concessi ai singoli dipendenti sono reddito di lavoro dipendente (benefits) per gli stessi, **se di importo superiore ad euro 258,23** per ciascun periodo d'imposta.

Nel caso di cessione gratuita a dipendenti di beni che non rientrano nell'attività propria dell'impresa, l'I.V.A. è **indetraibile** e la loro cessione gratuita è esclusa dal campo di applicazione dell'IVA (come sopra ricordato).

La cessione gratuita di Beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa segue il medesimo trattamento sopra indicato per gli omaggi effettuati nei confronti di Terzi.

Pranzi e cene degli Auguri nel periodo natalizio

I pranzi o cene degli auguri sono considerati spese di rappresentanza nel caso in cui partecipino clienti o fornitori.

In tal caso le cene sono deducibili nel limite del 75% della spesa sostenuta, con i limiti in vigore per la deducibilità delle spese di rappresentanza (come sopra indicato; cfr.).

Nel caso invece in cui a tali pranzi o cene degli auguri partecipino solo i dipendenti, la Circolare n. 34 del 2009 considera tali spese agevolativi nel limite del 75% (trattandosi di spese per alberghi e ristoranti), deducibili nel limite dello 0,50% delle spese per prestazioni di lavoro dipendente (ex articolo 100, comma 1, del TUIR).

L'IVA sarà indetraibile in entrambi i casi, ovvero sia che alla cena partecipino clienti o fornitori, che nel caso siano beneficiari della stessa i dipendenti.

Ai fini IRAP infine, la spesa di rappresentanza in esame risulta deducibile per i contribuenti che applicano in metodo di bilancio, mentre risulterà indeducibile per coloro che applicano il metodo fiscale per la determinazione della base imponibile IRAP. Infine, risulta in ogni caso consigliabile procedere ad identificare nei documenti fiscali i soggetti che partecipano agli eventi aziendali: anche la Circolare n. 1/2018 della Guardia di Finanza ritiene di dover esprimere una valutazione in merito alla tipologia di soggetti beneficiari, che potrebbero 'mascherare' elargizioni, liberalità, forme di autoconsumo o assegnazioni di beni ai soci a titolo gratuito.

Omaggi effettuati da Professionisti

Per gli Omaggi di beni e servizi effettuati da Professionisti, ai fini delle imposte dirette, le spese di rappresentanza sono deducibili nel **limite dell'1% dei compensi percepiti** nel periodo d'imposta, a prescindere dal valore unitario degli stessi.

Ai fini I.V.A. l'articolo 2, comma 2, n. 4), del D.P.R. n. 633/1972 esclude dalle cessioni imponibili "quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore ad euro 50,00". Tale disposizione non trova applicazione per quanto riguarda i lavoratori autonomi, per i quali costituiranno cessioni imponibili le cessioni gratuite di beni di costo unitario inferiore ad euro 50,00 con conseguenti obblighi di fatturazione, registrazione, ecc. degli omaggi. In alternativa, si potrà **non detrarre l'I.V.A.** sull'acquisto dei beni da omaggiare, rendendo irrilevante ai fini I.V.A. la successiva cessione.