

## DISCIPLINA FISCALE DEGLI OMAGGI

Il decreto semplificazioni ha uniformato la normativa sulla deducibilità ai fini delle imposte sui redditi con quella della detraibilità dell'IVA togliendo, per quest'ultima, il limite di 25,82 euro al di sopra del quale l'IVA era indetraibile.

La nuova norma vale per gli **acquisti di omaggi effettuati dal 13/12/2014**

| Beni <u>non</u> rientranti nell'attività propria |   |   |                                 |  |              |
|--|---|---|---------------------------------|--|--------------|
| Destinatario dell'omaggio                        |   | IVA   |                                 | Deducibilità del costo   |              |
|  |   | Acquisto  | Cessione                        | IRES   | IRAP         |
| Clienti/<br>Fornitori                            | Costo unitario<br>pari o inferiore<br>a € 50,00 | IVA detraibile<br>(anche alimenti<br>e bevande) | Operazione<br>esclusa<br>da IVA | Deducibile<br>intero importo nel limite di € 50,00<br><br>Spese per omaggi<br>Interamente deducibili   | Deducibile   |
|  | Costo unitario<br>superiore<br>a € 50,00        | IVA<br>indetraibile                             |                                 | Deducibile nel periodo di sostenimento se<br>rispondente ai criteri di inerenza e congruità<br>(costo superiore a € 50,00)<br><br>Spese di<br>rappresentanza |              |
| Dipendenti                                       | ---   | IVA<br>indetraibile                             |                                 | Intero importo nell'esercizio<br><br>Spesa per<br>prestazioni di lavoro  | Indeducibile |

In merito alla nozione di "costo unitario", occorre osservare che, con tale locuzione, non deve intendersi il costo dei singoli beni, bensì l'omaggio nel suo complesso; il valore, quindi, deve essere considerato unitariamente e non con riferimento ai beni che compongono il regalo. In pratica, nel caso di un cesto natalizio composto di tre diversi beni di valore unitario pari a 20,00 euro ciascuno, l'omaggio ha un valore complessivo pari a 60,00 e, in quanto tale, soggetto alla deducibilità secondo i criteri previsti dal co. 2 del DM 19.11.2008 (v. oltre).

Tuttavia, la deduzione è integrale se alla stessa persona vengono regalati più beni di valore non superiore a 50,00 euro, purché confezionati singolarmente.

Il DM 19.11.2008 ha indicato il parametro atto a misurare la congruità delle spese di rappresentanza nei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo. In particolare, le suddette spese sono deducibili in misura pari:

- all'1,3% dei ricavi e altri proventi, fino a 10 milioni di euro;
- allo 0,5% dei ricavi e altri proventi, per la parte compresa tra 10 e 50 milioni di euro;
- allo 0,1% dei ricavi e altri proventi, per la parte eccedente 50 milioni di euro.

| Beni rientranti nell'attività propria |                             |  |   |              |
|---------------------------------------|-----------------------------|--|---|--------------|
| Destinatario dell'omaggio             | IVA                         |  | Deducibilità del costo  |              |
|                                       | Acquisto                    | Cessione <sup>4</sup>  | IRES  | IRAP         |
| Clienti/<br>Fornitori                 | IVA Detraibile <sup>1</sup> | Operazione imponibile IVA<br>Obbligo di Fattura, autofattura o registro degli omaggi | Intero importo nell'esercizio<br>Spese per omaggi interamente deducibili <sup>2</sup> ma IVA non addebitata indeducibile <sup>3</sup> | Deducibile   |
| Dipendenti                            | IVA Detraibile <sup>1</sup> |  | Intero importo nell'esercizio<br>Spese per prestazioni di lavoro  | Indeducibile |

- Rimane la facoltà di non detrarre l'IVA sull'acquisto per non dover assoggettare a IVA la cessione gratuita.
- Non costituiscono spese di rappresentanza le cessioni di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa.
- La CM 57 del 18/6/2001 (risposta 8.1) ha precisato 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".
- a) se si tratta di beni ceduti a titolo di sconto premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali** - si applica l'art. 15 comma 1 n. 2) del DPR 633/1972 e la cessione sarà esclusa dalla base imponibile IVA (applicabile anche quando i beni non rientrano nell'attività propria) e nella fattura emessa dovrà essere indicato il "valore normale" (art. 21 comma 2 lett. h)

**b) se si tratta di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati in maniera indelebile** - si applica l'art. 2 comma 3 lett. d) del DPR 633/1972 e la cessione sarà fuori campo IVA

**c) nel caso non siano applicabili né il caso 1 né il caso 2** - la cessione sarà imponibile ai sensi dell'art. 2 comma 2 n. 4) e la base imponibile è costituita dal "valore normale" e potrà essere scelto uno dei seguenti comportamenti

  - addebito dell'IVA al cliente
  - tenuta di un registro degli omaggi dal quale ricavare l'IVA a debito da riepilogare mensilmente nella liquidazione IVA
  - emissione di un'autofattura (anche riepilogativa mensile per tutti gli omaggi)

Non costituisce cessione gratuita da assoggettare alla presente normativa la sostituzione gratuita di prodotti in garanzia.

Ai sensi dell'art. 14 il **valore normale** è dato dal prezzo mediamente applicato al medesimo stadio di commercializzazione. La RM 363705 del 21/12/1979 ha chiarito che il valore normale è costituito dal prezzo mediamente praticato per i beni della stessa specie al medesimo stadio di commercializzazione, prezzo che si individua in quello praticato nella fase di produzione (se ceduti dal produttore) in quello praticato nella fase all'ingrosso (se acquistati da altri operatori).

Dal punto di vista del **reddito di lavoro dipendente**, ai sensi dell'art. 51 co. 1 del TUIR, concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente "i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro". L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le erogazioni liberali concesse ai dipendenti possono essere detassate qualora ricorrano le condizioni di applicabilità della "soglia dei fringe benefit" di cui all'art. 51 co. 3 del TUIR. La citata norma esclude dalla formazione del reddito il valore normale dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non superiore a 258,23 euro nel periodo d'imposta.