



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

La disciplina degli omaggi: imposte sui redditi, Irap e Iva

(Circolare n. 20 del 4 dicembre 2015)

Indice

1. Gli omaggi nel reddito d'impresa	3
1.1. Omaggi a clienti	3
1.1.1. Omaggi di valore unitario non superiore ad euro 50	3
1.1.2. Omaggi deducibili come spese di rappresentanza	5
1.2. Omaggi a dipendenti e soggetti assimilati	7
1.3. Cena natalizia	8
2. La deducibilità dei costi per omaggi dal reddito di lavoro autonomo	8
2.1. Omaggi come spese di rappresentanza	9
2.2. Omaggi a dipendenti e collaboratori del professionista	10
2.3. Cena natalizia	10
3. La disciplina Irap degli omaggi	11
3.1. Soggetti Ires	11
3.2. Soggetti Irpef	11
3.3. Esercenti arti o professioni	12
4. Il regime Iva degli omaggi	12
4.1. Indetraibilità dell'Iva	13
4.2. Omaggi di beni oggetto dell'attività propria dell'impresa	13
4.2.1. Modalità di certificazione della cessione	14
4.2.2. Spesometro	15
4.2.3. Campioni gratuiti	15
4.3. Omaggi di beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa	16
4.3.1. Omaggi a dipendenti	16
4.3.2. Omaggi esteri	17

1. Gli omaggi nel reddito d'impresa

L'art. 85 co. 2 del DPR 917/86 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, come gli omaggi, oggetto della presente Circolare.

1.1. Omaggi a clienti

Gli omaggi destinati ai clienti rientrano, in linea generale, nelle **spese di rappresentanza** disciplinate dall'**art. 108 co. 2 del TUIR**, salvo che siano riconducibili ad altre fattispecie, come la spesa di pubblicità oppure il costo generico di produzione: sul punto, la Corte di Cassazione, con la sentenza del 10 maggio 2000, n. 5973, ha giudicato irrilevante, con riguardo al requisito dell'inerenza, che gli omaggi siano rivolti a clienti attuali o potenziali.

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 hanno valore unitario non superiore ad euro 50**. Nel caso di ammontare superiore a tale soglia, queste spese sono deducibili nell'esercizio di competenza, sino al limite massimo individuato dal D.M. 19 novembre 2008, sulla base degli specifici coefficienti dallo stesso individuati, applicati al volume dei ricavi dell'attività caratteristica (voci A.1) e A.5) del conto economico e, nel caso delle c.d. *holding industriali*, voci C.15) e C.16):

- 1,3% per ricavi sino ad euro 10.000.000;
- 0,5% per la quota dei ricavi eccedente euro 10.000.000 e sino ad euro 50.000.000;
- 0,1% per la parte di ricavi superiore ad euro 50.000.000.

A questo proposito, si ricorda che l'art. 9 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (c.d. *Decreto Internazionalizzazione*) ha modificato l'art. 108 co. 2 del TUIR, disponendo – con effetto a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 7 ottobre 2015, ovvero **dall'1.1.2016** nel caso dei contribuenti aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare – **l'incremento dei predetti coefficienti**, nei seguenti termini:

- dall'1,3% all'1,5% nel caso di volume dei ricavi dell'attività caratteristica sino ad euro 10.000.000;
- dallo 0,5% allo 0,6% per importi superiori, sino ad euro 50.000.000;
- dallo 0,1% allo 0,4% per un ammontare di ricavi caratteristici superiore ad euro 50.000.000.

Rimane, invece, fermo il limite del costo unitario di euro 50 per la **deduzione integrale** delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente.

1.1.1. Omaggi di valore unitario non superiore ad euro 50

L'art. 108 co. 2 del TUIR riconosce, come anticipato, l'integrale deducibilità alle "*spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore ad euro 50*": conseguentemente, **non è**

applicabile ai costi per prestazioni gratuite di servizi (C.M. 13 luglio 2009, n. 34/E, par. 5.4), che sono, pertanto, soggette alle regola generale di rilevanza fiscale delle spese di rappresentanza rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità di cui all'art. 108 co. 2 del TUIR e del D.M. 19 novembre 2008.

Si rammenta, inoltre, che la nozione di **"valore unitario"** 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). Ad 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. 1 co. 2 del D.M. 19 novembre 2008. Tale interpretazione tende, pertanto, ad 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**.

Valore unitario dei beni autoprodotti

L'Agenzia delle Entrate, con la **R.M. 12 marzo 2014, n. 27/E**, ha fornito chiarimenti in merito all'interpretazione della locuzione *"valore unitario non superiore a 50 euro"* 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 "valore unitario" 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 *"spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro"* non fa esplicito riferimento ai beni autoprodotti, ritiene che con l'utilizzo della locuzione "valore" in luogo di "costo" il legislatore 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 9 aprile 2009, n. 16**, secondo cui, con specifico riferimento ai beni autoprodotti omaggiati, *"motivi di semplificazione gestionale indurrebbero a dare rilevanza ai costi effettivamente sostenuti"*.

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. A titolo esemplificativo, 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 beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore ad euro 50 (art. 1 co. 6 del D.M. 19 novembre 2008).

1.1.2. Omaggi deducibili come spese di rappresentanza

L'art. 108 co. 2 del TUIR, come anticipato, stabilisce espressamente l'integrale deducibilità delle spese relative a beni distribuiti gratuitamente ove gli stessi abbiano un valore unitario non superiore ad euro 50. Conseguentemente, i costi d'acquisto risultano compresi tra le **spese di rappresentanza "generali"**, deducibili nel rispetto dei limiti stabiliti dal D.M. 19 novembre 2008, se sono sostenuti in relazione a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario superiore ad euro 50, e prestazioni gratuite di servizi. A questo proposito, il predetto Decreto fornisce una definizione di spesa di rappresentanza deducibile fondata sui concetti di **gratuità, inerenza e congruità**, oltre ad una casistica specifica: in primo luogo, si considerano spese di rappresentanza quelle per **erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi**, ovvero in assenza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari dei beni e servizi (C.M. n. 34/E/2009, par. 3.4).

Il requisito dell'inerenza è, invece, subordinato alla circostanza che le spese in questione siano effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni, e che il loro 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.

Il D.M. 19 novembre 2008 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.

Per quanto concerne la **congruità**, le spese di rappresentanza "inerenti" sostenute nell'esercizio possono essere dedotte fino ad un limite massimo, stabilito secondo una logica a scaglioni, come illustrato in precedenza. Il parametro atto a misurare la congruità delle spese di rappresentanza è individuato 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 ad euro 10.000.000;
- allo 0,5% dei ricavi e altri proventi, per la parte eccedente euro 10.000.000 e sino ad euro 50.000.000;
- allo 0,1% dei ricavi e altri proventi, per la parte eccedente euro 50.000.000.

Esempio

Si consideri un'impresa che, nel corso del periodo d'imposta 2015, ha conseguito **ricavi e proventi** della gestione caratteristica pari ad **euro 70.000.000**. Il limite massimo delle **spese di rappresentanza deducibili** è, pertanto, pari ad **euro 350.000**:

$$1,30\% * 10.000.000 + 0,50\% (50.000.000 - 10.000.000) + 0,10\% * 20.000.000.$$

Pertanto, qualora la società abbia sostenuto spese di rappresentanza per euro 500.000, di cui euro 50.000 per omaggi di valore non superiore ad euro 50, ai fini della deducibilità si avrà che:

- le **spese per omaggi di valore unitario inferiore a euro 50**, pari a euro 50.000, sono comunque deducibili;
- le **altre spese di rappresentanza**, pari a euro 450.000, sono deducibili soltanto fino ad euro 350.000, alla luce della soglia di congruità massima come sopra determinata.

Deducibilità per le imprese in fase di "start up"

Per le spese di rappresentanza sostenute dalle imprese di nuova costituzione, le quali generano nella fase di start up un ammontare di ricavi modesto, è previsto uno specifico criterio di deducibilità dall'art. 1 co. 5 del D.M. 19 novembre 2008. In particolare, le spese di rappresentanza sostenute nei **periodi d'imposta anteriori a quello in cui vengono conseguiti i primi ricavi** possono essere portate in deduzione dal reddito dello stesso periodo e di quello successivo se e nella misura in cui le spese sostenute in tali periodi siano inferiori all'importo deducibile. Pertanto, per le imprese in fase di start up, la deducibilità delle spese di rappresentanza viene rinviata ai periodi d'imposta nei quali si conseguono i primi ricavi. 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.

Obblighi di documentazione

Ai sensi dell'art. 1 co. 1 del D.M. 19 novembre 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 delle percentuali di deducibilità.

L'invito 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.

1.2. Omaggi a dipendenti e soggetti assimilati

Gli omaggi ai dipendenti 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 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**, che considera deducibili dal reddito le spese a titolo di liberalità a favore dei lavoratori dipendenti, purché queste non siano sostenute per finalità di istruzione, educazione, ricreazione, assistenza sociale, sanitaria o culto (deducibili nella misura del 5% delle spese per prestazioni di lavoro dipendente, a norma dell'art. 100 co. 1 del TUIR).

Per quanto concerne, invece, gli **effetti fiscali in capo al dipendente**, gli omaggi ricevuti in relazione al rapporto di lavoro concorrono a formare il reddito per il lavoratore dipendente (art. 51 co.

1 del TUIR), salvo che nel periodo d'imposta non superino, insieme all'ammontare degli altri *fringe benefit*, l'importo di **euro 258,23** ai sensi dell'art. 51 co. 3 del TUIR: diversamente, nel caso di eccedenza di tale soglia, l'intero importo dell'omaggio concorre a formare il reddito.

1.3. Cena natalizia

Con specifico riferimento alle spese eventualmente sostenute dall'impresa per le cene natalizie, occorre analizzare se le stesse rientrano o meno nell'ambito delle **spese di rappresentanza**. A questo proposito, la **C.M. n. 34/E/2009, par. 4** 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 "*detti servizi siano messi a disposizione dei dipendenti tramite il ricorso a strutture esterne all'azienda*", 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%.

2. La deducibilità dei costi per omaggi dal reddito di lavoro autonomo

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-*bis* del TUIR stabilisce che, per i lavoratori autonomi, assume rilevanza reddituale la cessione di beni strumentali quando:

- è realizzata 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.

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.

2.1. 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 novembre 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 novembre 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 *"in tale contesto, in particolare, rilevano le disposizioni relative alla qualificazione delle spese di rappresentanza, previste dall'art. 108 del TUIR e dal decreto attuativo [...] ma non quelle relative al limite di deducibilità delle medesime spese [...], autonomamente disciplinato dalla citata disposizione dell'articolo 54"*.

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 clientela è deducibile dal reddito del professionista, a titolo di spesa di rappresentanza, **nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta**. A mero titolo esemplificativo, si supponga che l'ammontare dei compensi di un professionista, nel periodo d'imposta 2015, 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% * euro 200.000): conseguentemente, la restante parte di spese di rappresentanza sostenute nel corso del periodo d'imposta (euro 400) è in deducibile dal reddito di lavoro autonomo.

2.2. Omaggi a dipendenti e collaboratori del professionista

La fattispecie non è espressamente disciplinata dal TUIR: l'orientamento 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 omologa 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. Altri ritengono, invece, che le spese per omaggi ai dipendenti siano deducibili nel limite dell'1% dei compensi percepiti, analogamente a quanto previsto per gli omaggi costituenti spese di rappresentanza: tale tesi sembrerebbe, tuttavia, superata alla luce del D.M. 19 novembre 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.

2.3. Cena natalizia

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, che contribuisce, in altre parole, a costruire la squadra. 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, su quelli da raggiungere, ecc.

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 *ratio* dell'art. 100 del TUIR è quella di stabilire una soglia di deducibilità con riferimento a talune spese a rischio evasivo, ma non negarne *tout court* 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**.

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

3. La disciplina Irap degli omaggi

Il trattamento degli omaggi ai fini Irap è legato alla natura del soggetto passivo d'imposta, in quanto se tale costo è stato sostenuto:

- da una **società di capitali** – 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-*bis* co. 2 del D.Lgs. 446/97) – gli omaggi destinati a clienti sono **deducibili per l'importo imputato a conto economico** (c.d. "*principio di derivazione dal bilancio*"), a prescindere dai requisiti e limiti fissati dal D.M. 19 novembre 2008;
- da un **soggetto Irpef**, diverso da quelli di cui al punto precedente, trova applicazione, con alcune deroghe, la disciplina prevista ai fini delle imposte dirette.

3.1. Soggetti Ires

Le spese di rappresentanza, comprese quelle per gli **omaggi destinati ai clienti**, sono **deducibili per l'importo iscritto a conto economico**, a prescindere dai requisiti di "inerenza e congruità" stabiliti dal D.M. 19 novembre 2008, in quanto si tratta di oneri correttamente classificabili in una voce rilevante ai fini della determinazione della base imponibile Irap. Tale 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-*bis* co. 2 del D.Lgs. 446/97, in presenza dei relativi presupposti, per l'applicazione delle medesime regole previste per le società di capitali, fondate sul c.d. "*principio di derivazione dal bilancio*".

Nel caso degli **omaggi destinati ai dipendenti e collaboratori**, i relativi costi si devono ritenere **deducibili** se rappresentano spese sostenute per acquisire beni e servizi da destinare ai dipendenti (e ai collaboratori) per lo svolgimento dell'attività lavorativa, nella misura in cui costituiscono oneri funzionali all'attività di impresa e **non assumono natura retributiva per il dipendente** (o il collaboratore). Diversamente, qualora tali costi rientrino tra le spese per il personale dipendente, in quanto distribuiti in relazione al rapporto di lavoro, dovrebbero ritenersi indeducibili.

3.2. Soggetti Irpef

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-bis del D.Lgs. 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. Peraltro, si segnala che le istruzioni alla compilazione del modello Irap 2012 limitavano la previsione di indeducibilità agli omaggi di valore unitario superiore ad euro 50 rientranti tra le spese di rappresentanza.

3.3. Esercenti arti o professioni

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. 446/97. 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.

4. Il regime Iva degli omaggi

L'art. 19-*bis*1 co. 1 lett. h) del DPR 633/72 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 ad euro 50.

Per quanto riguarda gli **omaggi**, l'**art. 2 co. 2 n. 4) del DPR 633/72** considera "assimilate" alle **cessioni** "in senso stretto" 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 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 "**attività propria dell'impresa**" si intende quella rientrante nell'oggetto proprio e 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 agosto 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'Iva

L'art. 19-*bis* co. 1 lett. h) del DPR 633/1972 dispone, come anticipato, che non è ammessa in detrazione l'imposta sul valore aggiunto 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 costi unitario superiore ad euro 50 – e servizi che danno luogo a spese qualificabili come di rappresentanza sulla base del **D.M. 19 novembre 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 luglio 1998, n. 188/E, par. 6.2**:

- 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 novembre 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 novembre 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-*bis*1 co. 1 lett. h) del DPR 633/72.

La **cessione gratuita** è **imponibile ai fini Iva**, a norma dell'art. 2 co. 2 n. 4 del DPR 633/72, 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 DPR 633/72). A questo proposito, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha affermato – con la sentenza del 2 giugno 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.

4.2.1. Modalità di certificazione della 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 al precedente art. 2 co. 2 n. 4) del Decreto. In assenza di rivalsa, l'operazione può essere certificata (C.M. 27 aprile 1973 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 "autofattura per omaggi". Tale documento, che deve **essere annotato sul registro Iva delle vendite** ai sensi dell'art. 23 del DPR 633/72, 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**" tenuto a norma dell'art. 39 del DPR 633/72, l'ammontare globale dei prezzi d'acquisto dei beni ceduti gratuitamente, riferite alle cessioni effettuate in ciascun giorno, distinte per aliquota.

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, qualora il bene venga recapitato al destinatario dell'omaggio, tali documenti potranno non essergli rilasciati.

Si segnala, inoltre, che – secondo l'orientamento della giurisprudenza di legittimità (Cass. 4 agosto 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, "*i corrispettivi relativi al valore dei beni ceduti gratuitamente incrementano illegittimamente l'imposta detraibile; anziché essere calcolata nella misura «dovuta» la dichiarazione di imposta si determina in un ammontare inferiore*". 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.

4.2.2. Spesometro

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 "valore normale" o al prezzo di acquisto o costo. Sebbene, infatti, la **C.M. 30 maggio 2011, n. 24/E, par. 3.1** faccia esclusivo riferimento al criterio del valore normale (art. 13 co. 3 del DPR 633/72), 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'Agenzia delle Entrate si limita a richiamare le **cessioni gratuite di beni che formano oggetto dell'attività d'impresa** – correttamente, dato che le restanti sono "fuori campo Iva", ai sensi degli artt. 2 co. 2 n. 4) e 19-*bis*1 co. 1 lett. h) del DPR 633/1972 – e la **destinazione di beni a finalità extraimprenditoriali** (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 DPR 633/72) 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 giugno 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 *"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. 99 co. 1 del TUIR dispone che le imposte per cui è possibile richiedere, anche solo facoltativamente, la rivalsa non sono ammesse in deduzione.

4.2.3. Campioni gratuiti

L'art. 2 co. 3 lett. d) del DPR 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 aprile 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 novembre 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 luglio 1991, n. 430288; R.M. 7 febbraio 1991, n. 430047; R.M. 23 aprile 1980, n. 381445; R.M. 20 novembre 1980, n. 360021).

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 al precedente art. 2 co. 3 lett. d) del DPR 633/72: 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

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-*bis*1 co. 1 lett. h) del DPR 633/72, 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 al costo dei singoli beni.

In base al combinato disposto degli artt. 2 co. 2 n. 4) e 19-*bis*1 co. 1 lett. h) del DPR 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**.

4.3.1. Omaggi 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 DPR 633/72. 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.

4.3.2. Omaggi esteri

Nel caso in cui le cessioni gratuite di beni vengano effettuate nei confronti di un **soggetto comunitario, mancando il requisito dell'onerosità**, le stesse non possono essere considerate operazioni comunitarie, con l'effetto che devono essere assoggettate al medesimo regime Iva previsto per le **operazioni 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 DPR 633/72, infatti, nel fare riferimento alle "cessioni", non opera 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 DPR 633/72 (cessioni a titolo oneroso) – anche quelle "assimilate" previste dal successivo co. 2, ovvero le cessioni gratuite. Conseguentemente, le cessioni di omaggi sono considerate **"cessioni all'esportazione"**, qualora vi sia il trasferimento fisico dei beni al di fuori del territorio della UE. Qualora 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 DPR 633/72: 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 luglio 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:

- le esportazioni gratuite di beni di **valore unitario superiore ad euro 50,00** euro 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 adempi-

mento, conseguentemente, è previsto in materia di fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione (devono, invece, essere assolti gli adempimenti in materia di documenti di trasporto e di 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.