

Ai gentili Clienti

Loro sedi

OGGETTO: IL CORRETTO TRATTAMENTO DEGLI OMAGGI

L'avvicinarsi delle festività pasquali porterà molte aziende e professionisti ad effettuare omaggi di beni nei confronti della propria clientela in particolare, ma anche dei propri fornitori o dei dipendenti degli stessi.

Al fine di gestire correttamente, sotto il profilo fiscale, la documentazione relativa ai beni omaggiati, anche in considerazione delle modifiche apportate dalla Finanziaria 2008 alla disciplina delle imposte sui redditi (innalzamento del limite da €25,82 a €50 ed eliminazione della deduzione di 1/15 da ripartire in 5 quote annuali costanti), si ritiene opportuno ripercorrerne il trattamento Iva e redditi, mettendo in evidenza la rappresentazione contabile nonché i relativi adempimenti da parte dell'azienda erogante.

Nella maggior parte dei casi, i beni destinati ad essere omaggiati alla propria clientela non appartengono ai prodotti che l'azienda produce o commercializza (ciò accade sempre, ovviamente, per le aziende che prestano servizi) e, quindi, l'approvvigionamento dei beni da destinare ad omaggio avviene tramite documentazione (ordini, fatture) facilmente individuabile e dalla quale emerge con chiarezza la destinazione ad "omaggio" dei beni stessi. Tale situazione, come vedremo, consente di individuare già in sede di prima registrazione il corretto trattamento ai fini Iva. Inoltre, la corretta classificazione contabile della documentazione relativa a tali acquisti consente di gestire successivamente il trattamento ai fini delle imposte sul reddito.

In altri casi, invece, ad essere destinati ad omaggio sono proprio i beni che costituiscono il "prodotto" dell'azienda erogante piuttosto che i beni che l'azienda commercializza. In questi casi, la precisa individuazione della documentazione relativa al bene omaggiato è tutt'altro che agevole e, quasi sempre, la successiva destinazione ad omaggio del bene richiede una rettifica delle scelte (in termini di classificazione contabile) originariamente operate. Il bene acquistato (o i costi relativi alla realizzazione dello stesso), infatti, quasi sempre vengono sotto il profilo fiscale gestiti come costi inerenti all'attività aziendale e, quindi interamente deducibili ai fini redditi e interamente detraibili ai fini Iva. La conseguenza di tale (e lecito) comportamento si riflette nella successiva gestione "fiscale" dell'omaggio: dal momento che all'acquisto/produzione non si è in grado di stabilire la loro esatta destinazione, la successiva cessione gratuita deve essere assoggettata ad Iva sulla base del valore normale del bene stesso. Spetterà poi all'azienda erogante decidere (ragioni di "eleganza" lo sconsigliano) se esercitare o meno la rivalsa nei confronti del soggetto omaggiato.

Riepilogando la disciplina applicabile presenta delle differenze in relazione a due elementi:

- **il soggetto a cui sono destinati gli omaggi:**
 - dipendenti
 - soggetti terzi (clienti, fornitori, ecc.)
- **la tipologia di beni omaggiati:**
 - beni prodotti o commercializzati dalla stessa impresa
 - beni acquistati appositamente al fine della donazione

Germana Cortassa

dottore commercialista • revisore contabile

Omaggi a terzi

Beni la cui produzione e/o commercio rientra nell'attività propria dell'impresa

Imposte dirette

Dal punto di vista delle imposte sui redditi l'acquisto di beni rientranti nell'attività propria dell'impresa e destinati ad essere omaggiati (ad esempio un soggetto che commercializza vino e regala bottiglie di vino ai propri clienti) segue regole diverse in relazione al valore unitario del bene:

- beni di valore unitario inferiore o uguale a €50
- beni di valore unitario superiore a €50

Nel primo caso l'acquisto del bene è integralmente deducibile mentre nel secondo caso, in quanto spesa di rappresentanza, è deducibile nei limiti previsti dal D.M. del 19.11.08 e cioè:

- nel limite del 1,3% fino a 10 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica;
- nel limite dello 0,5% per la parte eccedente i 10 milioni di euro fino a 50 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica;
- nel limite dello 0,1% per la parte eccedente i 50 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica.

La parte eccedente tali limiti percentuali va considerata interamente indeducibile.

Imposta sul valore aggiunto

Ai fini dell'Iva l'acquisto di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa e che vengono ceduti gratuitamente dà sempre origine alla detraibilità dell'imposta in quanto l'impresa non conosce al momento dell'acquisto la destinazione futura del bene (in altre parole quando l'impresa acquista o produce beni che normalmente vende potrebbe non sapere quali di questi beni verranno destinati ad omaggio).

Conseguenza della detraibilità operata all'atto dell'acquisto è che le cessioni gratuite dei beni ceduti a terzi sono considerate operazioni imponibili ai fini Iva: la base imponibile sarà pari al valore normale, ossia il valore a cui mediamente l'azienda cede quel determinato bene, e dovrà essere applicata l'imposta come se si trattasse di una cessione ordinaria nei confronti di un cliente.

È prevista la facoltà per l'impresa che assoggetta ad Iva la cessione gratuita del bene di non esercitare la rivalsa e cioè di non richiedere al soggetto che riceve l'omaggio il pagamento dell'Iva esposta in fattura (è il caso che più frequentemente si verifica nella pratica).

Analizziamo, quindi, le scritture contabili del soggetto cedente nei casi in cui venga o meno esercitata tale facoltà :

➔ Senza rivalsa dell'Iva

La rivalsa dell'Iva nei confronti del cliente non è obbligatoria: pertanto se, come usualmente accade, non viene chiesto al destinatario dell'omaggio il pagamento dell'imposta, occorrerà emettere fattura nella quale sarà indicato che non si intende esercitare la rivalsa dell'Iva.

Il cedente dovrà perciò rilevare l'omaggio offerto al terzo:

Crediti vs/clienti	a	diversi	120	
--------------------	---	---------	-----	--

Ricavi per omaggi	100
Iva a debito	20

E successivamente occorrerà rilevare lo storno totale del credito, rammentando che lo storno non riguarda l'IVA a debito; l'imposta per la quale si è scelto di non esercitare l'addebito al terzo dovrà essere rilevata come onere indeducibile per l'azienda:

diversi	a	Crediti vs/clienti	120	
Ricavi per omaggi				100
Costo indeducibile				20

Si ricorda che qualora i beni alla cui produzione e scambio è diretta l'attività d'impresa siano stati omaggiati ad enti pubblici (Stato, Regioni, Comuni e Province), associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica (es. Associazione Italiana per la ricerca sul cancro, Caritas Internazionale, Fao, Croce Rossa, Aido ecc.) e alle Onlus, sono esenti da imposta.

Occorrerà pertanto emettere normale fattura in duplice esemplare, specificando la natura gratuita della cessione ed indicando il titolo dell'esenzione (art.10, punto 12, DPR n.633/72).

Il cessionario dovrà invece rilevare l'omaggio ricevuto:

Omaggi (Iva indetraibile)	a	Debiti vs/fornitori	120
---------------------------	---	---------------------	-----

E successivamente occorrerà rilevare lo storno totale del debito, evidenziando una sopravvenienza attiva che rende neutrale l'impatto reddituale dell'omaggio:

Debiti vs/fornitori	a	Omaggi	120
---------------------	---	--------	-----

In caso di assenza di rivalsa dell'imposta, in alternativa alla fattura sarà possibile adottare una delle seguenti procedure:

- **autofattura** in unico esemplare per ciascuna cessione (oppure in alternativa un'unica autofattura globale mensile per tutte le cessioni gratuite effettuate nel mese con l'indicazione del valore normale dei beni ceduti, dell'aliquota – o delle aliquote – applicabile e della relativa imposta, oltre all'annotazione sulla stessa che si tratta di "autofattura per omaggi"). Questa autofattura dovrà essere numerata secondo la numerazione propria delle fatture di vendita ed essere annotata nel registro delle fatture emesse; il relativo ammontare imponibile andrà a confluire nel volume d'affari Iva.
- annotazione su un apposito **registro degli omaggi** dell'ammontare globale del valore normale delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno e della relativa imposta distinta per aliquota. Anche in questo caso l'imposta dovrà confluire normalmente nelle liquidazioni periodiche.

Il cessionario (destinatario dell'omaggio), in entrambi i casi, non avendo ricevuto alcuna fattura, non dovrà procedere ad alcuna registrazione contabile.

➤ Con rivalsa dell'Iva

Per tali cessioni dovrà necessariamente essere emessa regolare fattura, che il cedente registrerà in contabilità come una ordinaria cessione di beni:

Crediti vs/clienti	a	diversi	120	
		Ricavi per omaggi		100
		Iva a debito		20

Se per tale cessione viene operata la rivalsa dell'imposta (ovvia si chiede al destinatario dell'omaggio il pagamento dell'Iva sul bene) occorrerà stornare il credito relativo all'omaggio ceduto poi rilevare l'incasso dell'Iva:

diversi	a	Crediti vs/clienti	120	
Ricavi per omaggi				100
Costo indeducibile				20

Il destinatario dell'omaggio registrerà la fattura come una ordinaria fattura di acquisto:

diversi	a	Debiti vs/fornitori	120	
Omaggi				100
Iva detraibile				20

Il cliente destinatario dell'omaggio potrà quindi detrarre l'Iva corrisposta (salvo ovviamente che non si tratti di imposta oggettivamente indetraibile per la particolare tipologia del bene omaggiato). Successivamente provvederà a stornare il debito verso il fornitore, rilevando il pagamento dell'Iva e per la differenza una sopravvenienza attiva:

Debiti vs/fornitori	a	diversi	120	
		omaggi		100
		cassa		20

χ Beni la cui produzione e/o commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa

Imposte dirette

Dal punto di vista delle imposte sui redditi l'acquisto di beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa e destinati ad essere omaggiati (ad esempio un soggetto che commercializza vino e regala portachiavi ai propri clienti) segue regole diverse in relazione al valore unitario del bene:

- beni di valore unitario inferiore o uguale a €50
- beni di valore unitario superiore a €50

Nel primo caso l'acquisto del bene è integralmente deducibile mentre nel secondo caso, in quanto spesa di rappresentanza, è deducibile nei limiti previsti dal D.M. del 19.11.08 e cioè:

- nel limite del 1,3% fino a 10 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica;
- nel limite dello 0,5% per la parte eccedente i 10 milioni di euro fino a 50 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica;
- nel limite dello 0,1% per la parte eccedente i 50 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica.

La parte eccedente tali limiti percentuali va considerata interamente indeducibile.

Imposta sul valore aggiunto

Ai fini dell'Iva, l'acquisto di beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa e che vengono ceduti gratuitamente dà origine alla detraibilità o meno in funzione del costo unitario sostenuto per il bene medesimo:

- beni di costo unitario inferiore o uguale a €25,82: l'Iva assolta all'acquisto è pienamente detraibile (salvo ovviamente che non si tratti di un bene la cui detraibilità dell'Iva risulti oggettivamente non ammessa);
- beni di costo unitario superiore a €25,82: l'Iva assolta con riferimento a tale bene è interamente indetraibile.

Correlazioni tra disciplina Iva e imposte dirette

Attenzione all'Iva indetraibile!

Occorre prestare particolare attenzione al diverso limite previsto ai fini Iva (€25,82) e ai fini redditi (€50), in quanto l'Iva indetraibile deve essere sommata al costo del bene e potrebbe far superare il limite di €50.

Se tale limite viene superato risulta pregiudicata la deducibilità del costo sostenuto per l'acquisto del bene.

Esempio

Si pensi ad un bene di costo €42 + Iva 20% (€8,4): poiché l'imponibile è superiore ad €25,82 l'imposta è indetraibile e quindi deve essere sommata al costo. A questo punto il costo complessivo del bene (€50,40) risulta superiore al limite di €50 e quindi non potrà essere considerato un omaggio interamente deducibile.

Per verificare il limite di costo deducibile occorre pertanto tenere in considerazione l'effetto dell'Iva indetraibile. Affinché sia garantita la deducibilità integrale del costo occorre pertanto che l'imponibile non superi i seguenti limiti:

Aliquota Iva propria del bene	Imponibile massimo
20%	€41,66
10%	€45,45
4%	€48,07

Ovviamente, come in precedenza affermato, per poter recuperare l'Iva è necessario che l'imponibile del bene sia inferiore o uguale ad €25,82.

ESEMPIO 1

Il 3 febbraio 2009 la società Alfa omaggia ai propri clienti n.100 beni, non oggetto di propria produzione o commercializzazione, di valore unitario pari ad €40,00 + Iva

Imponibile	4.000
Iva	800 (Iva indetraibile al 100%)

Totale fattura	4.800 (importo deducibile al 100%)

ESEMPIO 2

Il 3 febbraio 2009 la società Alfa omaggia ai propri clienti n.100 beni, non oggetto di propria produzione o commercializzazione, di valore unitario pari ad euro 25,00 + Iva

Imponibile	2.500 (importo deducibile al 100%)
Iva	500 (Iva detraibile al 100%)

Totale fattura	3.000

Le scritture contabili relative all'acquisto del bene da omaggiare saranno perciò le seguenti:

se il bene ha valore inferiore o pari ad €25,82

diversi	a	Debiti vs/fornitori	xx	
Omaggi (100% deducibile)				xx
Iva a credito (100% detraibile)				xx

se il bene ha valore superiore a €25,82 ma inferiore o pari ad €50 (compresa Iva indetraibile)

diversi	a	Debiti vs/fornitori	xx	
Omaggi (100% deducibile)				xx
Iva indetraibile				

se il bene ha valore superiore ad €50 (compresa Iva indetraibile)

diversi	a	Debiti vs/fornitori	xx	
Omaggi (deducibili nei limiti del D.M. del 19.11.08)				xx
Iva indetraibile				xx

Cesti natalizi e generi alimentari

È importante ricordare che il computo dei limiti indicati in precedenza deve essere fatto con riferimento all'entità che rappresenta l'omaggio, e non al singolo bene che costituisce un omaggio "composito" (caso tipico è il "cesto natalizio"); pertanto rientreranno nella seconda e terza categoria (ossia quelle che prevedono l'indetraibilità dell'Iva pagata all'atto dell'acquisto) l'acquisto di un cesto natalizio di valore complessivo superiore a €25,82 anche se i singoli beni che lo compongono presentano un costo unitario inferiore.

Va inoltre ricordato che i regali natalizi consistenti in prodotti alimentari (panettoni, dolci, vini,

Germana Cortassa
dottore commercialista • revisore contabile

ecc.) perdono la loro specifica qualificazione e quindi ai fini Iva devono essere trattati allo stesso modo degli omaggi non alimentari (penne, agende, eccetera); ciò sta a significare che, se tali beni sono destinati ad essere omaggiati e se di valore inferiore a €25,82, è possibile detrarre l'imposta sull'acquisto.

In entrambe le ipotesi di acquisto sopra evidenziate (e quindi a prescindere dalla detraibilità o meno assoluta in sede di acquisto) la cessione gratuita di beni la cui produzione o il cui commercio non rientrano nell'attività propria dell'impresa è sempre irrilevante ai fini dell'Iva. Al riguardo, trattandosi di operazione fuori campo Iva, non esiste alcun obbligo per il cedente di emettere fattura per la cessione gratuita. L'unica accortezza da adottare, valida principalmente al fine di scongiurare la presunzione di cessione onerosa da parte del Fisco, è quella di utilizzare un registro degli omaggi o in alternativa emettere un documento di consegna o trasporto (DDT), senza alcuna indicazione del valore dei beni, in cui indicare le generalità del destinatario e la causale del trasporto ("cessione gratuita" oppure "omaggio").

Omaggi a dipendenti

χ Beni la cui produzione e/o commercio rientra nell'attività propria dell'impresa

Imposte dirette

Dal punto di vista delle imposte sul reddito, il costo di acquisto di tali beni va classificato nella voce "spese per prestazioni di lavoro dipendente" e non nelle spese per omaggi; pertanto, tali costi saranno interamente deducibili dall'imponibile al fine delle imposte dirette.

Imposta sul valore aggiunto

Ai fini dell'Iva l'acquisto di beni ceduti gratuitamente ai dipendenti la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa segue il medesimo trattamento già commentato relativamente agli omaggi effettuati nei confronti dei terzi. Quindi l'acquisto dei beni dà sempre origine alla detraibilità dell'imposta in quanto l'impresa non conosce a tale momento la destinazione futura del bene. Per la successiva cessione del bene, quindi, andrà osservata una procedura analoga per certi versi a quella in precedenza descritta per le cessioni gratuite a favore di terzi: fattura con esercizio o meno della rivalsa, oppure, in alternativa, emissione di autofattura.

Beni la cui produzione e/o commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa

↻ **Imposte dirette**

Dal punto di vista delle imposte sul reddito, il costo di acquisto di tali beni va classificato nella voce "spese per prestazioni di lavoro dipendente" e non nelle spese per omaggi; pertanto, tali costi saranno interamente deducibili dall'imponibile al fine delle imposte dirette.

Imposta sul valore aggiunto

In caso di cessione gratuita a dipendenti di beni che non rientrano nell'attività propria dell'impresa occorre segnalare come vi siano interpretazioni discordanti circa la detraibilità dell'imposta pagata sull'acquisto di tali beni; la tesi ministeriale è comunque quella della indetraibilità dell'imposta

pagata in sede di acquisto. Conseguentemente la cessione di tali beni è irrilevante ai fini Iva per cui non occorre emettere fattura (anche se, per le ragioni già richiamate in precedenza, è consigliabile ed opportuno emettere un documento di trasporto con la dicitura “cessione gratuita” ovvero “omaggio”).

Omaggi per i professionisti

Nell’ambito del reddito professionale, il trattamento degli omaggi risulta certamente più semplice, in quanto ci si trova sempre e comunque nella categoria di beni che non fanno parte dell’attività propria :

- dal punto di vista delle imposte sul reddito la deducibilità del costo sostenuto all’atto dell’acquisto, indipendentemente dal valore unitario del bene, è integrale fino al limite dell’1% dei compensi di periodo; oltre tale limite l’importo non risulta più deducibile;
- dal punto di vista dell’Iva, vale invece quanto in precedenza affermato per le imprese che omaggiano i propri clienti con beni che non costituiscono oggetto della propria attività.

Tavole riepilogative

OMAGGI			
Ø Beni che rientrano nell’attività propria ¹ dell’impresa			
SOGGETTI	TIPOLOGIA	IMPOSTE DIRETTE	IVA
Da soggetti Imprenditori a Clienti/Fornitori	Beni di costo unitario inferiore o pari a €50	Spese per omaggi interamente deducibili	<i>Acquisto:</i> Iva detraibile Cessione: Soggetta ad Iva Con rivalsa Iva: emettere DDT + fattura, ovvero fattura immediata. Senza rivalsa Iva: emettere DDT + a scelta:
	Beni di costo unitario superiore a €50	Spesa rappresentanza deducibile nei limiti fissati dal D.M. 19.11.08 (art.108 co.2 Tuir)	- Autofattura (anche riepilogativa mensile); - Registro omaggi.
Da soggetti Imprenditori a Dipendenti	Qualunque bene	Spese per prestazioni di lavoro dipendente interamente deducibili	<i>Acquisto:</i> Iva detraibile <i>Cessione:</i> soggetta ad Iva con fattura oppure con autofattura.

¹ Per attività propria dell’impresa si intende ogni attività compresa nell’ordinario campo di azione dell’impresa, ossia che rientra nell’oggetto proprio ed istituzionale della stessa, e che qualifica ed individua nel settore commerciale e contabile

<p>Da soggetti imprenditori a enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica, nonché alle Onlus</p>	<p>Beni diversi dalle derrate alimentari e dai prodotti farmaceutici</p>	<p>La cessione non costituisce ricavo, il costo concorre alla formazione del limite di cui all'art.100, co.2, lett.h) del Tuir</p>	<p><i>Acquisto:</i> Iva quando il bene originariamente acquistato viene ceduto in esenzione dall'Iva (ex art.10, n.12, vedere quando illustrato successivamente in merito alla cessione) non è consentita la detrazione dell'Iva assolta sull'acquisto ai sensi dell'art.19, co.2., dovendosi conseguentemente applicare il prorata per rettificare la detrazione operata; <i>Cessione:</i> se vengono rispettate le formalità previste dall'art. 2 co.2 del DPR n.441/97 operazione esente da Iva ex art.10, n.12, DPR n.633/72, altrimenti soggetta ad Iva</p>
--	--	--	--

Ø Beni e servizi che non rientrano nell'attività propria dell'impresa

SOGGETTI	TIPOLOGIA	IMPOSTE DIRETTE	IVA
<p>Da soggetti Imprenditori a Clienti/Fornitori</p>	<p>Beni di costo unitario inferiore o pari a €25,82</p>	<p>Spese per omaggi interamente deducibili</p>	<p><i>Acquisto:</i> Iva detraibile <i>Cessione:</i> Fuori campo art.2, co.2, numero 4) DPR 633/72</p>
	<p>Beni di costo unitario superiore €25,82 ma inferiore o pari a €50</p>	<p>Spese per omaggi interamente deducibili</p>	<p><i>Acquisto:</i> Iva indetraibile <i>Cessione:</i> Fuori campo art.2, co.2, num.4) DPR n.633/72 (C.M. n.188/E/98 sez. Iva quesito 2)</p>
	<p>Beni di costo unitario superiore a €50</p>	<p>Spesa rappresentanza deducibile nei limiti fissati dal D.M. del 19.11.08 (art.108 co.2 Tuir)</p>	
<p>Da soggetti Imprenditori a Dipendenti</p>	<p>Qualunque bene</p>	<p>Spese per prestazioni di lavoro dipendente interamente deducibili</p>	<p><i>Acquisto:</i> Iva indetraibile <i>Cessione:</i> Fuori campo art.2 co.2 n.4) DPR n.633/72</p>
<p>Da professionisti a chiunque</p>	<p>Beni di costo unitario inferiore o pari a Euro 25,82</p>	<p>Spese di rappresentanza deducibili nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta (art.54, co.5, DPR n.917/86)</p>	<p><i>Acquisto:</i> Iva detraibile (vedi nota n.3) <i>Cessione:</i> fuori campo Iva art.2, co.2, n.4) DPR n.633/72</p>

Beni di costo unitario superiore €25,82 ma inferiore o pari a €50	<i>Acquisto:</i> Iva indetraibile <i>Cessione:</i> fuori campo Iva art.2, co.2, n.4) DPR n.633/72
Beni di costo unitario superiore a €50	

ALTRE CESSIONI GRATUITE		
TIPOLOGIA	IMPOSTE DIRETTE	IVA
Campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati (deve riportare la dicitura "campione gratuito" stampata in modo indelebile)	Spese commerciali o promozionali interamente deducibili	<i>Acquisto:</i> Iva detraibile <i>Cessione:</i> Fuori campo art.2 co.3 lett.d) DPR n.633/72
Beni ceduti, in base a impegni contrattuali, a titolo di sconto o abbuono	Spese interamente deducibili	<i>Acquisto:</i> Iva detraibile <i>Cessione:</i> Iva esclusa dalla base imponibile art.15, co.1, n.2) DPR n.633/72

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Cordiali saluti.

firma