

Tipologia: **FISCO**
Protocollo: **2009816**
Data: **20/12/2016**

Oggetto: **il trattamento fiscale degli omaggi e delle cessioni gratuite**
Allegati: **NO**

IL TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI E DELLE CESSIONI GRATUITE

Gentile Associato,

con l'avvicinarsi delle festività, presentiamo il consueto commento sul trattamento fiscale degli omaggi e delle cessioni gratuite.

Analizzeremo dal punto di vista contabile, dell'IVA e delle imposte dirette, gli obblighi e adempimenti connessi alla consegna di omaggi e alle cessioni gratuite.

Classificazione delle situazioni e norme di riferimento

Per individuare il trattamento fiscale da riservare alle cessioni gratuite dobbiamo classificarle in due gruppi.

Il primo gruppo di cessioni gratuite riguarda i beni che rientrano nell'oggetto dell'attività dell'impresa.

Per beni che rientrano nell'oggetto della propria attività si intende quei beni che vengono normalmente prodotti o commercializzati dall'azienda, quali ad esempio:

- le scarpe per il calzaturificio;
- i dolci per l'industria dolciaria;
- i mobili per il mobilificio.

Nel secondo gruppo di cessioni gratuite ritroviamo invece i beni che non rientrano nell'oggetto dell'attività dell'impresa, vale a dire quei beni che non sono prodotti o commercializzati, dall'azienda che li regala (es. i dolci per il calzaturificio).

Le norme di riferimento sono:

- l'art. 19-bis1 del testo IVA che alla lettera h) prevede l'indetraibilità IVA per le spese di rappresentanza, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario fino a Euro **50,00** (importo elevato dal D.Lgs. 175/2014 art. 30);
- l'art. 108 del TUIR che al secondo comma detta le regole di deduzione delle spese di rappresentanza.

Circa le regole dettate dall'art. 108 del TUIR, si prevede che:

“Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con apposito 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 50,00**”.

Come detto l'IVA è detraibile sulle spese di rappresentanza (es. acquisto di omaggi) fino al valore unitario di 50 Euro.

Obblighi IVA e tabella riepilogativa

Le cessioni gratuite di beni del primo gruppo (beni oggetto della propria attività) sono considerate in campo IVA, quindi imponibili con applicazione della relativa aliquota.

Le cessioni gratuite di beni del secondo gruppo (beni non rientranti nell'oggetto dell'attività), indipendentemente dal loro valore, sono operazioni escluse da IVA per le quali non è obbligatoria la fatturazione.

Con lo schema che segue cercheremo di chiarire meglio quanto detto:

TRATTAMENTO FISCALE DEI BENI CEDUTI GRATUITAMENTE

Gruppo	DESCRIZIONE	IN FASE DI ACQUISTO		NELLA SUCCESSIVA CESSIONE GRATUITA		
		DETRAZ. IVA	DEDUZIONE COSTO	EMISSIONE FATTURA	TIPO OPERAZIONE	RICAVO
1	Beni rientranti nell'oggetto dell'attività	Sì (a)	Sì 100%	Sì	in campo IVA (1)	Sì
2	Beni non rientranti nell'oggetto dell'attività di valore > a 50,00 Euro	NO (2)	Sì (3) Limite di 50 euro	NO	fuori campo IVA (4)	NO
2/A	Beni non rientranti nell'oggetto dell'attività di valore fino a 50,00 Euro	Sì (2)	Sì 100% (3)	NO	fuori campo IVA (5)	NO

(a) Chi acquista beni oggetto della propria attività sapendo già che sono destinati ad essere ceduti gratuitamente, può scegliere di considerare indetraibile l'IVA in acquisto, la successiva cessione gratuita sarà da considerare fuori campo IVA.

(1) La cessione gratuita fatta in Italia o nella Comunità Europea è imponibile, mentre la cessione gratuita Extra-Ue costituisce un'esportazione e quindi operazione non imponibile ai sensi dell'art. 8.

(2) Art. 19-bis1 lett. h) DPR 633/72

(3) Art. 108 DPR 917/86. Oltre i 50 euro è deducibile nei limiti percentuali previsti dal decreto ministeriale 19.11.2008.

(4) Circolare Ministeriale n. 188/E del 16.7.98 (risposta n. 2 in materia IVA)

(5) Non costituisce cessione ai sensi dell'art. 2 c. 2 n. 4 del DPR 633/72

Come evidenziato nello schema, l'imprenditore che cede gratuitamente i beni oggetto della propria attività, deve adempiere agli obblighi IVA, (salvo il caso di cui alla nota "a") della tabella) optando a sua scelta per uno dei seguenti adempimenti:

1) Emissione di regolare fattura nei confronti del cliente.

In sede di fatturazione, sono possibili due soluzioni:

a) se gli accordi **non** prevedono per il cliente il pagamento né dell'imponibile né dell'imposta, è necessario indicare in fattura che trattasi di: **"cessione gratuita senza rivalsa IVA"**.

Chi riceve la fattura non potrà detrarre l'IVA, in quanto non pagata;

b) nel caso invece l'accordo col cliente preveda il pagamento della sola imposta, la fattura riporterà la seguente dicitura: **"cessione gratuita con rivalsa IVA"**.

In questo caso, il cliente, pagando l'imposta, potrà portarla in detrazione nei modi normali, salvo il caso in cui l'importo sia oggettivamente indetraibile (es.: ai sensi art. 19-bis1 del DPR 633/72, beni di lusso ecc.).

Documento di trasporto

Se la cessione gratuita è documentata dalla fattura immediata, non sarà necessario nessun altro documento di trasporto. In tutti gli altri casi al fine di poter dare prova della destinazione degli omaggi, si consiglia (anche se poco elegante) l'emissione del documento di trasporto (D.D.T.).

2) È anche possibile annotare la cessione gratuita su un apposito "registro degli omaggi", ora solo numerato e non più bollato inizialmente, con l'indicazione del cliente cessionario, del valore normale dei beni ceduti in ciascun giorno, dell'aliquota applicabile e della relativa imposta.

I valori indicati in questo registro concorreranno alla liquidazione periodica IVA.

In quest'ultimo caso al Cliente non sarà rilasciata nessuna fattura.

3) È infine possibile l'emissione di autofattura indicando che trattasi di "autofattura per omaggi".

Valore normale delle cessioni gratuite

La legge comunitaria 2008 (legge 88/2009) modificando l'art. 13 del testo IVA ha previsto che le cessioni gratuite vanno fatturate al valore di costo e non al prezzo normale di vendita.

La lett. c) del 2° comma dell'art. 13 recita infatti che i corrispettivi sono costituiti.....

c) per le cessioni indicate nel secondo comma dell'articolo 2, ai numeri 4) cessioni gratuite; 5) autoconsumo; 6) assegnazione ai soci; dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni; per le prestazioni di servizi di cui al primo e al secondo periodo del terzo comma dell'articolo 3 (gratuite o assegnate), dalle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi medesimi;...

Imposte dirette

Nell'ipotesi di operazione imponibile di cui ai precedenti punti sub 1/a) e sub 2) il cedente (colui che regala i beni) non recupera l'IVA, infatti tale obbligo non sussiste, come previsto dall'art. 18 3° comma DPR 633/72.

In questo caso è però evidente che per il cedente l'IVA assolta e non incassata, diventa un costo. Costo tuttavia non deducibile nella determinazione del reddito in quanto l'art. 99, primo comma del T.U.I.R., prevede che le imposte ..." per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione...". Fra le imposte per le quali è prevista la rivalsa rientra l'IVA e ciò, anche quando in deroga al principio generale, la rivalsa non viene esercitata essendo facoltativa come nel caso in esame.

Spese di rappresentanza

L'art. 108 del T.U.I.R. (Testo Unico delle Imposte sui Redditi) prevede dei limiti alla deduzione delle spese di rappresentanza fra le quali rientrano anche quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente anche se recano emblemi o denominazioni.

Rimangono tuttavia interamente deducibili le spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario fino a 50,00 Euro.

Nella **determinazione del valore, superiore o inferiore a 50,00 Euro**, si deve far riferimento al prezzo di acquisto senza considerare l'eventuale IVA detraibile.

Ricordiamo che nel caso di una **confezione regalo formata da più beni**, si dovrà far riferimento al valore complessivo del regalo e non a quello dei singoli prodotti che lo compongono.

Si ricorda poi che in ogni caso le spese sostenute, devono avere i requisiti della competenza, della certezza e della determinabilità e devono essere inerenti all'attività svolta.

La misura della deducibilità delle spese di rappresentanza deve essere calcolata in rapporto ai ricavi.

Si ricorda che il D.Lgs. 147/2015 ha elevato dal 2016 la deduzione delle spese di rappresentanza. I nuovi limiti – legati ai ricavi e proventi della gestione caratteristica – sono: 1,5% fino a 10 milioni (prima era 1,3%), 0,6% (prima 0,5%) sulla parte tra 10 milioni e 50 milioni, e 0,4% (prima 0,1%) sulla parte oltre 50 milioni. Ecco la tabella aggiornata.

Tabella deducibilità in % sui ricavi art. 108 TU.

Aliquota	Ricavi e altri proventi		Limite massimo progressivo
	da	a	
1,5%	da zero	a 10.000.000	150.000
0,6%	oltre 10.000.000	fino a 50.000.000	390.000
0,4%	oltre 50.000.000		390.000 + 4.000 ogni milione di ricavi

Omaggi ai dipendenti

L'art. 2, comma 6, del Decreto Legge n. 93 del 27 maggio 2008 così recita:

“Nell'art. 51, comma 2, del TUIR, di cui al DPR n. 917/1986, la lettera b) è soppressa”, pareva pertanto che, i regali di Natale e le altre liberalità concesse in occasione di festività e ricorrenze a tutti o a categorie di dipendenti, anche se di valore inferiore a 258,23 euro, concorressero alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

Con circolare n. 59/E del 22/10/2008, però, l'Agenzia delle Entrate e il Ministero del Lavoro hanno individuato una correzione interpretativa, riconoscendo che le liberalità in questione possono essere detassate, in tutte le ipotesi in cui ricorrono le condizioni di applicabilità della “franchigia dei fringe benefit”, regolamentate dall'art. 51, comma 3, del TUIR.

La citata circolare n. 59/E, al paragrafo n. 16, così recita:

“Pertanto, con l'abrogazione della disposizione agevolativa relativa alle liberalità, le stesse, ove siano erogate IN NATURA (sotto forma di beni o servizi o di buoni rappresentativi degli stessi) possono rientrare nella previsione di esclusione dal reddito (di lavoro dipendente) se d'importo non superiore, nel periodo d'imposta, a **258,23 euro**.

Ai sensi del citato comma 3 dell'art. 51, peraltro, l'esclusione dal reddito opera anche se la liberalità è erogata a un solo dipendente non essendo più richiesto che l'erogazione liberale sia concessa in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti, fermo restando che se il valore in questione è superiore a detto limite di 258,23 euro, lo stesso concorre interamente a formare il reddito di lavoro dipendente”.

Cordiali saluti.

Per **AGISCO**
Studio Bondavalli