



BARACCO FORNASIERO

TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI

Si avvicina il periodo Natalizio e con questo la concessione da parte delle imprese o degli esercenti di arti e professioni di un omaggio ai propri clienti, dipendenti o collaboratori. Di seguito riportiamo una breve guida per il trattamento di tali cessioni nell'ambito delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA.

IMPRESE

Imposte sui redditi

Nel caso di **omaggi ai clienti**, gli oneri sono deducibili interamente se il valore unitario dei beni destinati allo stesso soggetto non supera i 50,00 Euro; se il valore del bene omaggio dovesse superare questo importo limite, allora sono deducibili secondo i limiti percentuali previsti dall'art. 108 co. 2 del TUIR. E in particolare, ove l'omaggio abbia valore unitario superiore a 50,00 euro, le spese "inerenti" sostenute per il suo acquisto possono essere dedotte interamente nell'esercizio di competenza nel rispetto dei seguenti limiti di congruità:

- all'1,5% dei ricavi e proventi della gestione caratteristica, fino a 10 milioni di euro;
- allo 0,6% dei suddetti ricavi e proventi, per la parte compresa tra 10 e 50 milioni di euro;
- allo 0,4% dei suddetti ricavi e proventi, per la parte eccedente 50 milioni di euro.

Per quanto riguarda i **beni autoprodotti** dall'impresa si evidenzia che al fine di individuare le spese di rappresentanza rileva il valore di mercato dell'omaggio; ai fini del calcolo del limite di deducibilità concorre invece il costo sostenuto dall'impresa per produrlo. A titolo esemplificativo, nel caso in cui l'omaggio autoprodotta abbia un valore di mercato pari a 80,00 euro e un costo di produzione di 40,00 euro:

- l'omaggio costituisce una spesa di rappresentanza da sottoporre alla verifica del limite di deducibilità (valore di mercato superiore al limite di 50,00 euro);
- ai fini del calcolo del plafond di deducibilità rileva l'importo di 40,00 euro (costo di produzione effettivo).

La citata risoluzione ha, inoltre, precisato che qualora il valore normale dell'omaggio autoprodotta sia inferiore o uguale a 50,00 euro, il costo effettivamente sostenuto per la produzione beneficia della deduzione integrale. Pertanto, ad esempio, nel caso in cui l'omaggio autoprodotta abbia un valore di mercato pari a 40,00 euro e un costo di produzione pari a 30,00 euro, l'omaggio è interamente deducibile per 30,00 euro.

Nel caso di **omaggio ai dipendenti**, invece, il costo sostenuto dal datore di lavoro per i beni da corrispondere a clienti e/o collaboratori, invece, viene considerato deducibile dal reddito di impresa secondo le norme previste per i costi delle prestazioni di lavoro di cui all'art. 95 co. 1 del TUIR¹.

¹ La ris. Agenzia delle Entrate 21.3.2002 n. 95 ha infatti chiarito che:

BARACCO FORNASIERO SRL



BARACCO FORNASIERO

Nel caso in cui si rientri nel regime dei c.d. “contribuenti minimi, le spese per omaggi acquistati sono interamente deducibili nel periodo di sostenimento, se relative a beni di valore inferiore ai 50.00 Euro. Si evidenzia però che, secondo le istruzioni del modello redditi delle persone fisiche, le spese per omaggi possono essere portate in deduzione per intero se inerenti all’esercizio dell’attività.

Non assumono, infine, rilevanza nella determinazione del reddito le spese per omaggi acquistati nell’ambito del regime forfetario.

IRAP

Con riguardo alla determinazione della base imponibile IRAP:

- per le società di capitali e cooperative, le spese per omaggi sono deducibili per l’importo stanziato a Conto Economico;
- per le società di persone gli omaggi non sono deducibili ai fini IRAP².

ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI

La cessione gratuita di beni non strumentali non costituisce reddito per il professionista. Infatti, l’art. 54 del TUIR non contiene una disposizione espressa in merito, diversamente da quanto previsto per gli esercenti attività d’impresa.

IRAP

Ai fini IRAP sono considerati indeducibili, salvo che essi risultino funzionali all’attività di lavoro autonomo e non assumano natura retributiva per il dipendente o il collaboratore, oppure siano destinati a dipendenti a tempo indeterminato o altri lavoratori per i quali è prevista la deducibilità dei relativi costi (es. addetti alla ricerca e sviluppo).

-
- la deducibilità dei costi relativi ai titolari di redditi assimilati al lavoro dipendente deve essere in generale ammessa in presenza del requisito di “inerenza”, richiesto dall’art. 109 co. 5 del TUIR;
 - “le limitazioni alla deducibilità previste in relazione a taluni emolumenti, individuati specificamente dal TUIR, corrisposti ai dipendenti, devono, in linea di massima, ritenersi operanti anche nelle ipotesi in cui i medesimi emolumenti siano corrisposti a percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente”.

² posto che i relativi costi d’acquisto non sono menzionati tra quelli deducibili ex art. 5-bis del DLgs. 446/97, salvo che siano destinati ai dipendenti a tempo indeterminato o agli altri lavoratori per i quali è prevista la deducibilità analitica dei relativi costi²⁷ (es. addetti alla ricerca e sviluppo).

BARACCO FORNASIERO SRL



TRATTAMENTO IVA

Le cessioni gratuite di beni seguono la disciplina generale dell'art. 2 co. 2 n. 4 del DPR 26.10.72 n. 633, il quale le considera "assimilate" alle cessioni "in senso stretto" e come tali imponibili IVA; di conseguenza, l'IVA a monte è detraibile. Tuttavia, lo stesso articolo individua un'eccezione alla regola generale di imponibilità degli omaggi, considerando fuori campo IVA i beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa³, a prescindere dal costo unitario degli stessi (superiore, pari o inferiore a 50,00 euro). Per tali omaggi, infatti, l'IVA a monte può essere detratta a condizione che il costo unitario dei beni non sia superiore a 50,00 euro.

Spese di rappresentanza

L'art. 19-bis1 co. 1 lett. h) del DPR 633/72 prevede l'indetraibilità dell'IVA riferita agli oneri sostenuti per le spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sui redditi, salvo che per quella assolta sui beni di costo unitario non superiore a 50,00 euro. Posto che la nozione di spese di rappresentanza prevista dal DM 19.11.2008, attuativo dell'art. 108 co. 2 del TUIR, si estende automaticamente anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, l'IVA sostenuta per l'acquisto di beni e servizi qualificati come "di rappresentanza" è indetraibile, se si tratta di beni di costo unitario superiore a 50,00 euro, a prescindere dalla deducibilità dei relativi costi dal reddito d'impresa.

La C.M. 16.7.98 n. 188/E (§ 6.2) ha tuttavia chiarito che:

- 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;
- viceversa, 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 chiarito se la suddetta distinzione trovi ancora applicazione, posto che tale diversità di trattamento non si rinviene nella disciplina di cui al citato DM 19.11.2008. In attesa degli auspicati chiarimenti ufficiali, il regime IVA dei beni ceduti a titolo di omaggio viene di seguito analizzato sulla base della suddetta distinzione indicata dall'Amministrazione finanziaria.

³ La nozione di "attività propria dell'impresa" si evince dai chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria, tra cui si segnala la C.M. 3.8.79 n. 25/364495, che la definisce come "ogni attività compresa nell'ordinario campo d'azione dell'impresa e cioè nell'oggetto proprio e istituzionale della stessa, con la sola esclusione di quelle attività che risultino svolte non in via principale, vale a dire come direttamente rivolte al conseguimento delle finalità proprie dell'impresa, ma in via meramente strumentale, accessoria od occasionale".



BARACCO FORNASIERO

Cessione di campioni gratuiti

In caso di cessione di campioni gratuiti, pur trattandosi di operazioni “fuori campo IVA”, rimane valida la possibilità di esercitare il diritto di detrazione⁴.

Beni non rientranti nell’attività propria dell’impresa

In base al combinato disposto dell’art. 2 co. 2 n. 4 e dell’art. 19-bis1 co. 1 lett. h) del DPR 633/72, si ha che, 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. L’IVA “a monte”, invece, è:

- detraibile, se il costo d’acquisto unitario del bene non è superiore a 50,00 euro;
- indetraibile, se il costo d’acquisto unitario del bene è superiore a 50,00 euro.

Confezioni di beni

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. Pertanto, qualora – ad esempio – l’omaggio consista in un cesto natalizio contenente sei diversi beni, ciascuno del costo unitario di 10,00 euro, lo stesso sarà considerato come un unico omaggio del valore di 60,00 euro (con conseguente indetraibilità dell’IVA).

Omaggi ai 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; di conseguenza:

- la relativa IVA è indetraibile;
- 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.

⁴ La prassi ministeriale individua le seguenti condizioni di esclusione dal campo di applicazione dell’IVA:

- i campioni devono essere di modico valore. Al riguardo, occorre fare riferimento agli usi commerciali, restando comunque imponibili i beni di valore significativo; i campioni, inoltre, non devono essere necessariamente beni di dimensione o di valore inferiore ai beni commercializzati dall’impresa, potendo anche trattarsi di esemplari dei suddetti beni;
- 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”;
- i beni devono essere appositamente contrassegnati in maniera indelebile, “sia per evitare che [...] possano formare successivamente oggetto di commercializzazione, sia per impedire che si possano verificare manovre distorsive della concorrenza” 49. Il requisito dell’indelebilità della dicitura implica che non è valida la mera apposizione di un adesivo sul prodotto. In proposito si riscontra un diverso orientamento della Corte di Cassazione⁵¹, la quale ha affermato che “in assenza di una puntuale previsione normativa che preveda l’indelebilità del contrassegno, deve, dunque, ritenersi che l’obbligo di contrassegnare i campioni sia correttamente assolto mediante l’apposizione di un’etichettatura, benché rimuovibile, sui beni ovvero [...] sull’involucro che li contiene”.

BARACCO FORNASIERO SRL



BARACCO FORNASIERO

Le medesime considerazioni dovrebbero, altresì, valere per gli eventuali servizi acquistati per essere successivamente resi a titolo di omaggio ai propri dipendenti.

Di conseguenza anche in tale caso:

- la relativa IVA risulterà indetraibile;
- la prestazione gratuita resa al dipendente verrà considerata fuori campo IVA ai sensi dell'art. 3 co. 3 del DPR 633/72. Se gli omaggi sono rappresentati da beni oggetto dell'attività d'impresa, spetta la detrazione dell'imposta, mentre la cessione gratuita è imponibile ex art. 2 co. 2 n. 4 del DPR 633/72.

Allo Studio Baracco Fornasiero i nostri professionisti rimangono a tua disposizione per approfondire l'argomento.

BARACCO FORNASIERO SRL