

Circolare informativa n. 20 del 13 Dicembre 2010

IL TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI

Come ogni anno, l'avvicinarsi delle festività natalizie rappresenta l'occasione da parte di aziende e professionisti per effettuare omaggi nei confronti dei propri clienti, fornitori o dipendenti. La problematica della gestione fiscale (sia ai fini delle imposte dirette sia ai fini Iva) degli omaggi presenta differenze in relazione a due elementi:

- ➔ la tipologia dei beni oggetto dell'omaggio, che possono essere beni acquisiti appositamente a tal fine o beni oggetto della attività di impresa del soggetto che cede l'omaggio;
- ➔ il soggetto a cui è destinato l'omaggio (soggetto terzo o dipendente).

Omaggi di beni che non formano oggetto di produzione o commercio da parte dell'impresa

Sono interamente deducibili gli acquisti di beni destinati ad essere omaggiati se di costo inferiore ad € 50,00 (al lordo dell'Iva indetraibile). Nel caso di omaggio di valore unitario superiore ad € 50,00, la deduzione di tali spese sarà, invece, possibile solo nel rispetto dei limiti di deducibilità previsti dal D.M. 19/11/2008 previsti per le spese di rappresentanza, cioè in percentuale rispetto ai ricavi della gestione caratteristica conseguiti nel periodo di imposta. È, quindi, opportuno, procedere separatamente alla contabilizzazione degli omaggi di costo inferiore ad € 50,00 (deducibili) rispetto a quelli di costo superiore ad € 50,00 (rispetto dei limiti D.M. 19/11/08).

Limiti di deducibilità previsti dal D.M. 19/11/08

nel limite dell'1,3%	fino a 10 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica;	➔	N.B. La parte di spesa che eccede tali limiti percentuali va considerata interamente indeducibile.
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;	➔	

Sotto il profilo Iva, gli omaggi di beni acquisiti appositamente a tal fine di valore imponibile inferiore ad € 25,82 scontano la piena detrazione dell'imposta, mentre quelli di valore superiore a € 25,82 sono caratterizzati dalla totale indetraibilità dell'Iva. Lo sdoppiamento del limite previsto, rispettivamente, ai fini redditi (€ 50,00) ed ai fini Iva (€ 25,82), rende necessario prestare particolare attenzione alle diverse situazioni che in concreto si possono verificare, soprattutto per effetto generato dall'Iva indetraibile, che come è noto va ad incrementare il costo dell'omaggio ai fini delle imposte dirette.

ESEMPIO: Iva indetraibile / costo soggetto alle limitazioni del D.M. 19/11/08

Un'impresa omaggia ad un proprio cliente un bene che costa € 42,00 + Iva 20% (€ 8,40): 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, la sua deducibilità andrà verificata in base ai limiti previsti dal D.M. 19/11/08.

ESEMPIO: Iva indetraibile / costo deducibile

Un'impresa omaggia ai propri fornitori n.10 beni - non oggetto di propria produzione o commercializzazione - di valore unitario pari ad € 40,00 + Iva 20% (€ 8,00): poiché l'imponibile è superiore ad € 25,82, l'imposta è indetraibile e, quindi, deve essere sommata al costo. Essendo però il costo unitario del bene comprensivo di Iva inferiore ad € 50,00 (€ 40,00 + € 8,00 = € 48,00) risulta inferiore al limite di € 50 e, pertanto, potrà essere considerato un omaggio interamente deducibile.

ESEMPIO: Iva detraibile / costo deducibile

Un'impresa omaggia ai propri clienti n.10 beni - non oggetto di propria produzione o commercializzazione - di valore unitario pari ad € 25,00 + Iva 20% (€ 5,00): poiché l'imponibile è inferiore ad € 25,82, l'imposta è interamente detraibile; essendo poi il costo unitario del bene inferiore ad € 50,00 (€ 25,00) potrà essere considerato un omaggio interamente deducibile.

Spesso il bene acquistato per essere destinato ad "omaggio" consiste in **cesti o confezioni di generi alimentari**. In questo caso occorre risolvere due questioni:

- ➔ ai fini della verifica del limite come deve essere individuato il "costo" del bene?
- ➔ trattandosi di generi alimentari, per l'acquisto dei quali l'Iva è ordinariamente indetraibile, prevale la natura di "omaggio" o quella di "genere alimentare"?

La corretta soluzione fornita dall'Agenzia delle Entrate è la seguente:

il computo dei limiti indicati in precedenza deve essere fatto con riferimento all'entità che rappresenta "l'omaggio" (nel nostro caso il "cesto natalizio"):	pertanto, rientreranno nella nozione di "omaggio" anche i singoli generi alimentari che compongono il cesto natalizio;
gli omaggi consistenti in prodotti alimentari (panettoni, dolci, vini, ecc.) perdono la loro specifica qualificazione e, quindi, ai fini Iva devono essere trattati allo stesso modo degli omaggi non alimentari (penne, agende, ecc.):	ciò sta a significare che, se tali beni sono destinati ad essere omaggiati e se di valore inferiore ad € 25,82, è possibile detrarre l'imposta sull'acquisto.

Conseguenze Iva e adempimenti relativi ai beni destinati ad omaggio

Nella generalità dei casi, il bene acquistato per essere destinato ad omaggio (penna, calendario, cesto natalizio, ecc.), non è tra quelli la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa. Questo è vero per coloro che prestano attività di servizi mentre non è sempre vero per coloro che svolgono attività di produzione o commercio di beni (si pensi, ad esempio, ad un rivenditore di televisori, che decide di omaggiare ai propri clienti proprio un televisore).

⇒ Beni che non formano oggetto di produzione o commercio da parte dell'impresa

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”).

⇒ Beni che formano oggetto di produzione o commercio da parte dell'impresa

In taluni casi, ad essere destinati ad omaggio sono proprio i beni che costituiscono il “prodotto” dell'azienda erogante piuttosto che i beni che l'azienda commercializza. Qui, 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 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 prezzo di acquisto o, in mancanza, del prezzo di costo dei beni, determinato nel momento in cui si effettua la cessione gratuita.

Per documentare l'operazione (la rivalsa dell'Iva non è obbligatoria e ragioni di “eleganza” la sconsigliano) l'impresa può, alternativamente, scegliere di:

- ➔ emettere una fattura con applicazione dell'Iva, senza addebitare la stessa al cliente/fornitore omaggiato, annotando in modo esplicito nel documento che trattasi di “omaggio senza rivalsa dell'Iva ai sensi dell'art.18, comma 3 del DPR n.633/72”;
- ➔ emettere un'autofattura in un unico esemplare, specificando che trattasi di autofattura per omaggi (per provare l'inerenza del costo con l'attività di impresa è consigliabile anche l'emissione del DDT);
- ➔ tenere il registro degli omaggi, sul quale annotare l'ammontare complessivo delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno.

Omaggi erogati dagli esercenti arti e professioni

Nell'ambito del reddito di natura 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 dell'impresa:

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

Omaggi ai dipendenti

Nel caso in cui **destinatari degli omaggi siano i dipendenti dell'impresa o del professionista**, dal punto di vista delle imposte dirette, 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 dalla base imponibile al fine delle imposte dirette. Ciò a prescindere dal fatto che il bene sia o meno oggetto di produzione e/o commercio da parte dell'impresa.

Ai fini Iva, invece, occorre svolgere alcune considerazioni:

- ➔ nel 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;

➔ L'acquisto e la successiva cessione gratuita di beni 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 di soggetti terzi (clienti, fornitori, ecc.). 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. La successiva cessione gratuita del bene andrà assoggettata ad Iva mediante l'emissione di una fattura con esercizio o meno della rivalsa, oppure, in alternativa, l'emissione di autofattura.

Si ricorda che le erogazioni liberali in natura (sotto forma di beni o servizi o di buoni rappresentativi degli stessi) concesse ai singoli dipendenti costituiscono reddito di lavoro dipendente per questi ultimi se di importo superiore ad € 258,23 nello stesso periodo d'imposta (se di importo complessivo inferiore ad € 258,23 sono esenti da tassazione). Pertanto, il superamento per il singolo dipendente della franchigia di € 258,23 comporterà la ripresa a tassazione di tutti i *benefits* (compresi omaggi) erogati da parte del datore di lavoro.

Si riporta di seguito una tavola sinottica che riassume la disciplina più frequentemente applicata, e cioè quella degli omaggi di **beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività tipica dell'impresa.**

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