

STUDIO ANTONELLI & PARTNERS

Dott. Alessandro Antonelli
TRIBUTARISTA - PUBBLICISTA
REVISORE LEGALE

Dott. Alessandro Mengozzi
COMMERCIALISTA
REVISORE LEGALE

Dott. Stefano Sgarzani
COMMERCIALISTA
REVISORE LEGALE

Dott.ssa Rita Santolini
COMMERCIALISTA
REVISORE LEGALE

Dott.ssa Elisa Monari
COMMERCIALISTA
REVISORE LEGALE

Dott. Maurizio Di Costanzo
COMMERCIALISTA
REVISORE LEGALE

Dott. Mirko Lucchi
COMMERCIALISTA
REVISORE LEGALE

Dott.ssa Gessica Paolini
TRIBUTARISTA

Forlì, 29 novembre 2023

A TUTTI I
SIGG. CLIENTI

LORO SEDI

CIRCOLARE N. 15/2023

Oggetto: Omaggi natalizi - Trattamento fiscale agli effetti dell'I.V.A., delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

INDICE:

1.	Premessa.	2
2.	Disciplina degli omaggi ai fini dell'I.V.A. e del documento di trasporto	2
2.1.	Omaggi di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa	2
2.1.1	Base imponibile su cui applicare l'IVA.	4
2.1.2	Omaggi di beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa – Esclusione da I.V.A. e limiti alla facoltà di detrazione	4
2.1.3	Invio degli omaggi al di fuori del territorio dello Stato	5
3.	Disciplina degli omaggi ai fini delle imprese sui redditi e dell'IRAP	5
3.1.	Omaggi ai dipendenti e collaboratori	5
3.2.	Omaggi a terzi (clienti ecc.)	7
3.3.	Indeducibilità dal reddito d'impresa e dalla base imponibile IRAP dell'I.V.A. non addebitata per rivalsa ai destinatari degli omaggi	9

STUDIO ANTONELLI & PARTNERS

1. Premessa.

Approssimandosi il periodo natalizio, e con esso la consuetudine di distribuire omaggi di beni e servizi a clienti, dipendenti e collaboratori, si riepilogano brevemente le principali disposizioni in materia di I.V.A., di imposte sui redditi ed IRAP, che regolano il trattamento delle liberalità corrisposte in occasione di tale festività.

2. Disciplina degli omaggi ai fini dell'I.V.A. e del documento di trasporto

Il trattamento ai fini IVA degli omaggi, come sarà esplicitato nei successivi paragrafi, è differente a seconda che oggetto della cessione siano beni la cui produzione o il cui commercio rientri o meno nell'attività propria dell'impresa.

Tale differenziazione di trattamento rende, quindi, necessario individuare preliminarmente cosa si intenda per attività propria dell'impresa. Al riguardo, il Ministero delle Finanze ha precisato che per "attività propria dell'impresa" deve intendersi "ogni attività compresa nell'ordinario campo di applicazione dell'impresa e cioè nell'oggetto proprio e istituzionale della stessa" (vedasi, al riguardo la Circolare n. 25 del 3 agosto 1979).

In sostanza si considera attività propria quella svolta in via principale, vale a dire quella direttamente rivolta al conseguimento delle finalità proprie dell'impresa. Di conseguenza, quando l'impresa è diretta come finalità propria allo svolgimento di più attività (ad esempio, alla produzione o allo scambio di più categorie di merci o prodotti) queste vanno considerate tutte come attività propria senza riguardo alla eventuale prevalenza quantitativa dell'una rispetto alle altre.

Resta esclusa da tale definizione di "attività propria" l'attività svolta in via meramente strumentale, accessoria ed occasionale.

2.1. Omaggi di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa

Le cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa sono considerate operazioni imponibili ai sensi dell'art. 2, secondo comma, n. 4, del D.P.R. n. 633/1972 (salvo che per i beni costituenti campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati, non soggetti ad imposta ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lettera d., del D.P.R. n. 633/1972).

A tale proposito, si evidenzia che il Ministero delle Finanze, con la Circolare n. 188/E del 16 luglio 1998, ha precisato che 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 (per le quali l'art. 19-bis1, lettera h., del D.P.R. n. 633/1972 prevede l'indetraibilità dell'imposta) e, di conseguenza, la relativa imposta risulta detraibile.

Secondo quanto disposto dall'art. 18, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972, per le cessioni gratuite in esame, fermo restando che l'IVA è comunque dovuta, la rivalsa non è obbligatoria: in questo caso (vale a dire che il cedente non esercita la rivalsa) ne consegue che il cedente non ha l'obbligo di inviare alcuna fattura al destinatario dell'omaggio.

A livello operativo, prima dell'introduzione della fattura elettronica, il contribuente poteva scegliere tra 4 diversi metodi per assolvere all'imposta (C.M. n. 32/E/1973):

STUDIO ANTONELLI & PARTNERS

- emissione di autofattura singola per ciascuna cessione o globale mensile per tutte le cessioni effettuate nel mese, con l'indicazione della base imponibile dei beni, dell'aliquota applicabile e della relativa imposta, oltre all'annotazione che trattasi di "autofattura per omaggi", da annotare solo sul registro delle fatture emesse;
- annotazione su un apposito "registro degli omaggi" (per il quale si applicano le stesse regole di tenuta e conservazione degli altri registri IVA) dell'ammontare globale delle basi imponibili delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno e delle relative imposte distinte per aliquota, con conseguente versamento dell'IVA a debito;
- emissione di una fattura con esercizio della rivalsa dell'IVA nei confronti del cessionario;
- emissione di una fattura senza esercizio della rivalsa dell'IVA nei confronti del cessionario, con relativa espressa indicazione nel corpo del documento. Quest'ultima fattispecie è espressamente disciplinata dalla normativa IVA (art. 18, comma 3, D.P.R. n. 633/1972), secondo cui la rivalsa non è obbligatoria per le cessioni gratuite di beni di propria produzione/commercio.

Con l'avvento della fattura elettronica, è stato introdotto il "Tipo documento" TD27 "Fattura per autoconsumo o per cessioni gratuite senza rivalsa". In relazione alle regole di compilazione della fattura elettronica, secondo le indicazioni contenute nella "Guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esterometro" il Tipo documento TD27 deve essere utilizzato nei casi di cessioni gratuite di beni di propria produzione/commercio per le quali il contribuente decide di assolvere l'imposta senza esercitarne la rivalsa nei confronti del destinatario dell'omaggio. In questo caso i dati del soggetto che omaggia i propri beni devono essere inseriti sia nel campo cedente/prestatore che nel campo cessionario/committente.

Nel caso di cessione gratuita di beni di propria produzione/commercio non sarà dunque più possibile assolvere l'imposta tramite emissione di una fattura senza rivalsa dell'IVA nei confronti del soggetto destinatario dell'omaggio. Tale ipotesi, infatti, richiederebbe l'indicazione quale cessionario/committente di un soggetto diverso dal cedente/prestatore, con il conseguente scarto da parte del Sistema di Interscambio.

Il documento trasmesso con TD27 deve essere annotato nel solo registro delle fatture emesse, con conseguente versamento dell'IVA da parte del soggetto che effettua l'omaggio. A tal riguardo, è bene ricordare che ai fini della disciplina delle imposte sui redditi, non sono ammesse in deduzione quelle operazioni per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa; l'IVA in questione, pertanto, rappresenta un costo fiscalmente indeducibile (vedi infra p 3.3).

Al contrario, qualora per la cessione gratuita venga esercitata la rivalsa dell'imposta, non deve essere utilizzato il TD27, bensì il Tipo documento TD01 "Fattura" oppure il TD24 "Fattura differita" (in quest'ultimo caso, qualora sia stato emesso il documento di trasporto).

Per l'invio dei beni oggetto di cessione gratuita che rientrano nell'attività propria dell'impresa, si rende opportuna l'emissione del documento di trasporto di cui al D.P.R. n. 472/1996, avendo cura di specificare la causale del trasporto (omaggio, cessione gratuita o simili), e ciò sia al fine di superare la presunzione di cessione a titolo oneroso (art. 1 del D.P.R. n. 441/1997) ovvero di autoconsumo (art. 2, secondo comma, n. 5, del D.P.R. n. 633/1972), sia per individuare il destinatario finale dell'omaggio allo scopo di dimostrare l'inerenza della spesa promozionale rispetto all'attività d'impresa.

STUDIO ANTONELLI & PARTNERS

2.1.1 Base imponibile su cui applicare l'IVA.

In linea generale, la base imponibile ai fini IVA delle cessioni di beni e servizi è data dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione (art. 13, comma 1, D.P.R. n. 633/1972).

Una regola specifica è prevista per le cessioni gratuite di beni di propria produzione o commercio, per le quali i corrispettivi su cui applicare l'imposta sono costituiti dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni (art. 13, comma 2, lett. c, D.P.R. n. 633/1972).

2.1.2 Omaggi di beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa – Esclusione da I.V.A. e limiti alla facoltà di detrazione

Il regime I.V.A. applicabile agli omaggi di beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa dipende dal costo unitario (al netto dell'I.V.A.) di acquisto degli stessi:

- Beni di costo unitario pari od inferiore ad € 50,00: l'I.V.A. assolta sugli acquisti risulta detraibile (art. 19-bis, comma 1, lettera b) D.P.R. n. 633/1972), mentre la successiva cessione è esclusa dal campo di applicazione dell'I.V.A. ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 4 del D.P.R. n. 633/1972;
- Beni di costo unitario superiore ad € 50,00: l'I.V.A. assolta sugli acquisti risulta indetraibile in base all'art. 19-bis1, comma 1, lettera h), del D.P.R. n. 633/1972, e la successiva cessione è esclusa dal campo di applicazione dell'I.V.A. ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 4 del D.P.R. n. 633/1972.

Nel caso, ricorrente, di acquisto di cesti natalizi, il limite di € 50,00 per la detrazione dell'I.V.A. va calcolato sul costo dell'intera confezione e non sui singoli componenti (circolare Agenzia delle Entrate n. 34/2009). Così ad esempio se la confezione contiene tre diversi beni di valore unitario pari a € 20,00 € 10,00 e € 30,00 il valore complessivo è di € 60,00.

Coordinando tali disposizioni ne deriva che gli omaggi di beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa sono da considerare operazioni fuori dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto a prescindere dal valore del bene omaggiato, per mancanza del presupposto oggettivo.

Essendo non rilevanti ai fini IVA, per tali operazioni è sufficiente tracciarne la consegna attraverso l'emissione di un documento di trasporto sul quale annotare la causale del trasporto medesimo (omaggio, cessione gratuita e simili) allo scopo di testimoniare le generalità del donatario ai fini della verifica dell'inerenza della spesa promozionale (tanto con riferimento all'I.V.A. quanto alla imposizione sui redditi) e di consentire al donatario stesso di vincere la presunzione di acquisto di cui all'art. 3 del D.P.R. n. 441/1997 nel caso in cui il bene ricevuto in omaggio rientri nell'attività propria dell'impresa.

Per quanto riguarda le cessioni gratuite di beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa effettuate a favore dei dipendenti, si ritiene che, in linea con quanto affermato dal Ministero delle Finanze con la Risoluzione Ministeriale n. 666305 del 16 ottobre 1990, l'imposta sul valore aggiunto assolta sugli acquisti o importazioni di tali beni non sia detraibile, ai sensi del primo comma dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, mancando il presupposto dell'inerenza.

STUDIO ANTONELLI & PARTNERS

2.1.3 Invio degli omaggi al di fuori del territorio dello Stato

Qualora i beni destinati ad essere oggetto di cessione gratuita siano inviati all'estero, la disciplina agli effetti I.V.A. presenta alcune differenziazioni rispetto a quella interna, a seconda che il Paese di destinazione finale appartenga o meno all'Unione Europea.

Cessioni gratuite di beni in Paesi comunitari

La Circolare Ministeriale n. 13 del 23 febbraio 1994 ha precisato che le cessioni a titolo gratuito di beni in Stati membri dell'Unione Europea, quali, ad esempio, gli omaggi, i campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati, ecc., non costituiscono operazioni intracomunitarie, in assenza di uno dei requisiti fondamentali, vale a dire l'onerosità dell'operazione, con la conseguenza che trova invece applicazione la normativa interna in precedenza esaminata.

La stessa Circolare Ministeriale n. 13/1994 ha, altresì, affermato che le citate operazioni gratuite non devono essere inserite negli elenchi INTRA, neppure agli effetti statistici.

In merito alle modalità di invio dei beni costituenti omaggio nel Paese comunitario di destinazione, si rileva che l'art. 10, comma 2-bis, del D.L. n. 41/1995, convertito dalla Legge n. 85/1995, ha stabilito che l'emissione del documento di trasporto non è obbligatorio qualora sia accertata la provenienza da o la destinazione verso altri Paesi comunitari.

Per quanto sopra, alle cessioni gratuite di beni in paesi comunitari si applicherà la normativa interna e risulteranno di conseguenza valide tutte le indicazioni fornite nei paragrafi precedenti (per cui, per esempio, l'invio ad un cliente olandese di un omaggio di un bene, non rientrante nell'attività propria dell'impresa e di costo unitario pari ad € 40,00, sarà escluso dal campo di applicazione dell'I.V.A. ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 4 del D.P.R. n. 633/1972 mentre se di costo unitario pari a € 70 dovrà essere assoggettato ad IVA con una delle modalità indicate nel precedente paragrafo 2.1.).

Cessioni gratuite di beni in Paesi extra-comunitari

Le cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa sono qualificate operazioni non imponibili a norma dell'art. 8, lettere a) e b), del D.P.R. n. 633/1972 qualora l'esportazione risulti da documento doganale che attesti uscita dal territorio comunitario, ad esempio MRN. In assenza di corrispettivo le cessioni in questione non concorrono alla formazione del "plafond".

Qualora l'operazione gratuita riguardi beni la cui cessione non rientra nel campo di applicazione I.V.A. (es. omaggi di beni non prodotti o commercializzati dall'impresa), si ritiene che si possa prescindere dalle suddette formalità, trattandosi di operazioni escluse dal campo di applicazione dell'I.V.A. L'operazione andrà comunque documentata redigendo una fattura pro forma ovvero un documento contabile su carta intestata o una lista valorizzata recante un valore ai soli fini doganali giacché la merce non deve essere fatturata.

3. Disciplina degli omaggi ai fini delle imprese sui redditi e dell'IRAP

3.1. Omaggi ai dipendenti e collaboratori

Imponibilità ai fini del reddito da lavoro dipendente

STUDIO ANTONELLI & PARTNERS

Ai sensi dell'art. 51, commi 2 (lett. b) e 3, del TUIR, le erogazioni liberali ai lavoratori dipendenti non concorrono ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente, se di importo non superiore nel periodo d'imposta ad € 258,23, limite elevato nel 2023 a € 3.000,00 per i soli dipendenti con figli a carico (art. 40 del D.L. n. 48/2023. Si veda la nostra circolare n. 7/2023)

Nel calcolo del suddetto limite si computano sia le liberalità concesse in occasione di festività o ricorrenze (quali, in particolare, le strenne natalizie) sia gli altri beni ceduti e i servizi prestati dal datore al dipendente (o da terzi per loro conto) e rientranti nel novero dei fringe benefit.

Si evidenzia che rientrano comunque nel novero delle erogazioni in natura i buoni acquisto (ad esempio i buoni benzina ed i buoni acquisto in genere) anche se riportanti un valore nominale (art. 51, comma 3bis, del TUIR).

Per il calcolo del sopraindicato limite le erogazioni liberali concesse da datori di lavoro diversi nel corso dello stesso periodo di imposta vanno sommate e non considerate singolarmente (Ad esempio, il limite risulta superato se il lavoratore senza figli a carico ottiene dal datore di lavoro Alfa una erogazione in natura di € 100,00 ad aprile e, successivamente, un cesto natalizio del valore di € 200,00 dal nuovo datore di lavoro Gamma).

In caso di superamento del limite annuo di € 258,23, ovvero €3.000 le erogazioni liberali concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente per il loro intero ammontare e non solo per la parte eccedente il predetto limite (ad esempio, se un lavoratore dell'esempio precedente che ha ricevuto erogazioni liberali per € 300, sarà soggetto a tassazione per questo ammontare, e non € 41,77, ovvero la differenza tra € 300,00 ed € 258,23)

Deducibilità del costo dal reddito d'impresa

Il costo sostenuto per l'acquisto dei predetti beni e servizi da destinarsi a omaggio ai dipendenti risulta deducibile dal reddito di impresa a norma dell'art. 95, comma 1, del TUIR, laddove si stabilisce che rientrano fra le spese per prestazioni di lavoro dipendente deducibili nella determinazione del reddito anche quelle sostenute in natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori, a prescindere dal regime fiscale applicabile ai soggetti destinatari. Il costo di tali omaggi non soffre, pertanto, delle limitazioni disposte dall'art. 108, comma 2, del TUIR in tema di deducibilità parziale delle spese di rappresentanza.

Ove i predetti beni siano destinati in omaggio a collaboratori coordinati e continuativi si ritiene opportuno considerare il loro costo, in via prudenziale, un'erogazione liberale indeducibile dal reddito d'impresa, considerato che le norme del TUIR non prevedono, diversamente da quanto sopra, una deducibilità espressa per le liberalità concesse ai percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e, più in particolare, ai collaboratori coordinati e continuativi.

Non si ritiene, infatti, applicabile a questi ultimi soggetti la previsione di cui all'art. 95, comma 1, del TUIR, considerato che il tenore letterale della norma fa riferimento esclusivo alla deduzione delle spese per lavoro dipendente. Tale conclusione appare avvalorata dalla considerazione che la stessa Agenzia delle entrate, nell'ambito della C.M. n. 57/E del 18 giugno 2001, ha precisato che l'assimilazione dei redditi di collaborazione a progetto ai redditi di lavoro dipendente concerne le modalità di determinazione del reddito, ma non si configura quale assimilazione delle due tipologie di rapporto di lavoro a tutti gli effetti di legge.

Deducibilità del costo ai fini IRAP

STUDIO ANTONELLI & PARTNERS

Con specifico riferimento ai soggetti (società di capitali ed enti assimilati) che determinano l'IRAP sui dati del conto economico, tenendo conto che la base imponibile deriva per intero dai dati di bilancio classificati secondo corretti principi contabili, si devono ritenere deducibili ai fini dell'IRAP le spese per omaggi destinati a dipendenti o collaboratori, stante l'indicazione contenuta nel Documento interpretativo n. 1 del Principio Contabile n° 12 del 13 luglio 2005.

A tale riguardo si sottolinea che gli omaggi, in base ai principi contabili nazionali andrebbero indicati a conto economico nella voce B14 – oneri diversi di gestione, ossia in una voce di costi che in linea di principio assume rilevanza di fini della determinazione della base imponibile ai fini IRAP. Basandosi sul principio di derivazione dell'imponibile IRAP dalle mere risultanze di bilancio, tale collocazione farebbe propendere per la deducibilità degli omaggi ai dipendenti, perlomeno con riferimento alle società di capitali ed agli altri soggetti che determinano la base imponibile ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997. Per tali soggetti in sostanza, le spese di rappresentanza, in generale, e quelle per omaggi in particolare, dovrebbero risultare in linea di principio deducibili ai fini dell'IRAP senza i limiti e le condizioni previste dalle norme del Tuir che regolano il reddito di impresa, salvo quanto infra evidenziato in merito al potere dell'Amministrazione finanziaria di contestare l'inerenza ai fini IRAP delle spese di rappresentanza.

Per le società di persone e le persone fisiche titolari di redditi di impresa di cui all'art. 3, comma 1, lett. b), del D.Lgs. n. 446/1997 (vedi precedente punto i), invece, occorre distinguere tra:

- soggetti che determinano la base imponibile ai sensi dell'art. 5-bis, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997: in tale caso la deduzione degli omaggi non sembrerebbe ammessa in quanto la norma indica espressamente i costi deducibili (materie prime, servizi, ammortamenti, canoni di leasing) tra cui non sembrano potersi ricomprendere gli omaggi e le liberalità;
- soggetti che determinano la base imponibile ai sensi dell'art. 5-bis, comma 2, del D.Lgs. n. 446/1997. Trattasi dei soggetti in regime di contabilità ordinaria che hanno optato per l'applicazione delle stesse regole valide per le società di capitali, per i quali quindi le spese per omaggi dovrebbero risultare in linea di principio deducibili ai fini dell'IRAP, salvo quanto infra evidenziato in merito al potere dell'Amministrazione finanziaria di contestare l'inerenza ai fini IRAP delle spese di rappresentanza.

Cene natalizie

Quanto alle spese sostenute per le cene natalizie esclusivamente con i dipendenti, malgrado non siano di rappresentanza, l'art. 100 comma 1 del TUIR stabilisce che le spese relative a servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di ricreazione o culto sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

Tale principio opera anche nell'ipotesi in cui detti servizi siano messi a disposizione dei dipendenti con il ricorso a strutture esterne all'azienda (ris. n. 34/2004), come, ad esempio, nel caso di un ristorante. Occorre, però, considerare anche l'art. 109 comma 5 del TUIR, in base al quale le spese per la somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75%.

3.2. Omaggi a terzi (clienti ecc.)

Deducibilità dal reddito d'impresa (spese di rappresentanza)

L'art. 108, comma 2, del Tuir prevede che:

STUDIO ANTONELLI & PARTNERS

- a) le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, e nei limiti derivanti dall'applicazione delle seguenti percentuali all'ammontare dei ricavi e dei proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo di imposta, suddivisi per scaglioni:

RICAVI E ALTRI PROVENTI DERIVANTI DALLA GESTIONE CARATTERISTICA	PERCENTUALI
FINO A 10 MILIONI DI EURO	1,5%
DA 10 MILIONI DI EURO A 50 MILIONI DI EURO	0,6%
OLTRE 50 MILIONI DI EURO	0,4%

Nel caso in cui l'omaggio sia rappresentato da beni "autoprodotti", rileva il valore di mercato dell'omaggio, determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR. Tale valore, tuttavia, 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 a 50 euro), 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 a 50 euro (ris. Agenzia delle Entrate n. 27/2014). Qualora il valore normale dell'omaggio autoprodotta sia inferiore o uguale a 50 euro, il costo effettivamente sostenuto per la produzione beneficia invece della deduzione integrale.

Ad esempio, nel caso in cui l'omaggio autoprodotta abbia un valore di mercato pari a 80 euro e un costo di produzione di 40 euro, l'omaggio costituisce una spesa di rappresentanza da sottoporre alla verifica del limite di deducibilità (valore di mercato pari a 80 euro, superiore quindi al limite di 50 euro), ma ai fini del calcolo del plafond di deducibilità rileva l'importo di 40 euro (costo di produzione effettivo).

Nel caso in cui, invece, l'omaggio autoprodotta abbia un valore di mercato pari a 40 euro e un costo di produzione pari a 30 euro, l'omaggio è interamente deducibile per 30 euro.

- b) sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore ad euro 50 (come in precedenza già precisato, in caso di omaggi composti da più beni, quali i cesti natalizi, rileva la somma del valore dei singoli beni).

Si segnala, inoltre, che per i beni ceduti gratuitamente per i quali si è provveduto a non detrarre l'I.V.A. al momento dell'acquisto, l'imposta indetraibile andrà ad incrementare il costo del bene ai sensi dell'art. 110, primo comma, lettera b), del TUIR, in quanto trattasi di onere accessorio di diretta imputazione (cfr. Norma di comportamento maggio 2003 n. 152 dell'Associazione Dottori Commercialisti).

Infine, si sottolinea che gli omaggi di beni che non rientrano nell'attività propria dell'impresa (ossia diversi dai beni alla cui produzione e scambio è diretta l'attività d'impresa) non devono essere inclusi nelle scritture ausiliarie di magazzino.

Deducibilità ai fini IRAP

Come già evidenziato, la base imponibile ai fini dell'IRAP risulta ancorata alle risultanze del bilancio, senza apportare le variazioni fiscali previste dalle norme del Tuir.

STUDIO ANTONELLI & PARTNERS

Sulla base di tale principio, le spese per omaggi a terzi dovrebbero risultare interamente deducibili ai fini dell'IRAP:

- per i soggetti (società di capitali e gli enti commerciali ad esse equiparati) che determinano la base imponibile ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs n. 446/1997 in quanto in base ai principi contabili nazionali le stesse vanno contabilizzate nella voce B14 del conto economico, che in linea di principio assume rilevanza agli effetti dell'IRAP;
- per i soggetti (società di persone e imprenditori individuali) che hanno esercitato l'opzione per applicazione dell'IRAP secondo le regole valevoli per le società di capitali ai sensi dell'art. 5-bis, comma 2, del D.Lgs n. 446/1997

La deducibilità dovrebbe essere invece esclusa per i soggetti (società di persone e imprenditori individuali) che determinano la base imponibile ai sensi dell'art. 5-bis, comma 1, del D.Lgs n. 446/1997 e che non abbiano esercitato l'opzione per applicazione dell'IRAP secondo le regole valevoli per le società di capitali.

3.3. Indeducibilità dal reddito d'impresa e dalla base imponibile IRAP dell'I.V.A. non addebitata per rivalsa ai destinatari degli omaggi

Come si è visto in precedenza, il soggetto passivo I.V.A. che effettua cessioni gratuite di beni la cui produzione o commercio rientra nell'attività propria dell'impresa ha facoltà di addebitare o meno l'I.V.A. al beneficiario, a norma dell'art. 18 del D.P.R. n. 633/1972.

Con la Circolare Ministeriale n. 57/E del 18 giugno 2001 (quesito 8.1), è stato precisato che, qualora tale addebito non venga effettuato (come normalmente avviene per le cessioni di beni in occasione delle festività natalizie), l'imposta rimasta a carico del cedente costituisce onere non deducibile dal reddito d'impresa a norma dell'art. 99, comma 1, del TUIR ("Le imposte ... per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione").

Ai fini dell'IRAP, invece, basandosi sul principio di derivazione dell'imponibile IRAP dalle mere risultanze di bilancio, la collocazione dell'IVA indetraibile nella voce B14 del conto economico, generalmente rilevante agli effetti dell'IRAP, farebbe propendere per la deducibilità della stessa.

Rimanendo a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti, porgo i migliori saluti.

Alessandro Antonelli



Allegati:

- Allegato 1) : Prospetto di sintesi

STUDIO ANTONELLI & PARTNERS

Allegato 1): Prospetto di sintesi

Omaggi effettuati dal cedente		Classificazione imposte dirette	Detrazione IVA sull'acquisto	Regime Iva della cessione a titolo di omaggio
BENI <u>RIENTRANTI</u> NELL'ATTIVITA' PROPRIA	Di qualunque importo	No spese di rappresentanza	Detraibile	Imponibile IVA
BENI <u>NON RIENTRANTI</u> NELL'ATTIVITA' PROPRIA	Di costo unitario non superiore a € 50,00	Spese di rappresentanza	Detraibile	No fattura (operazione esclusa da IVA)
	Di costo unitario superiore ad € 50,00	Spese di rappresentanza	Non detraibile	No fattura (operazione esclusa da IVA)