



Circolare informativa per la clientela
n. 35/2012 del 6 dicembre 2012

OMAGGI TRATTAMENTO ai FINI delle IMPOSTE DIRETTE e dell'IVA

In questa Circolare

- 1. Disciplina ai fini delle imposte dirette**
- 2. Disciplina ai fini Iva**

Durante l'anno, e specie nel mese di dicembre, le imprese offrono gratuitamente degli omaggi a diversi soggetti.

Nell'esaminare la questione occorre individuare alcune fattispecie che sembrano **simili** tra loro, ma che presentano profonde differenze dal punto di vista tributario (imposte dirette e Iva):

- **pubblicità**;
- spese di **rappresentanza**;
- **liberalità**, con regole particolari se destinate a dipendenti.

Dal punto di vista di iscrizione dei costi nel **bilancio**, il Principio contabile OIC 1 interpretativo del n. 12 ritiene che i componenti di reddito siano iscritti in Conto economico secondo la natura del bene o servizio acquistato. Ecco perché sia nella voce B6 «*Per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci*» che nella voce B14 «*Oneri diversi di gestione*» sono citati gli omaggi: rispettivamente vengono richiamati gli «oggetti per regali» e gli «omaggi ed articoli promozionali». Si ritiene che in tale ultima categoria siano da rilevare quegli omaggi che, secondo una classificazione per natura, siano difficilmente imputabili alla voce B6 (beni) o B7 (servizi). Invero, la voce B14 è di tipo residuale: comprende, cioè, quei costi della gestione ordinaria non iscrivibili – per loro natura – nelle altre voci dell'aggregato B.

1. DISCIPLINA ai FINI delle IMPOSTE DIRETTE

SPESE di RAPPRESENTANZA: gli omaggi possono rientrare nella disciplina delle spese di rappresentanza, contenuta:

- nell'art. 108, co. 2, D.P.R. 917/1986: «*Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con 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*»;
- nel D.M. 19.11.2008 (in vigore dal periodo d'imposta in corso all'1.1.2008) il Legislatore ha stabilito le modalità di tassazione delle spese di rappresentanza, individuando due momenti fondamentali: (a) in un primo momento la norma disciplina talune caratteristiche che rendono la spesa deducibile, ossia l'inerenza e la congruità; (b) in un secondo momento vengono individuate specifiche attività assorbite dalle disposizioni di cui trattasi (secondo il D.M. sono di rappresentanza le «*spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore*») e altre attività che, invece, esulano dalle spese di rappresentanza (quanto a queste ultime alludiamo alle spese di pubblicità e alle liberalità).

Da questa definizione si ricavano le **caratteristiche** delle spese di rappresentanza:

- **gratuità**, ossia la mancanza di una controprestazione da parte del soggetto beneficiario. Nell'ipotesi in cui l'operazione (cessione di beni o prestazione di servizi), ancorché gratuita, non si qualifichi come spesa di rappresentanza, la disciplina applicabile è quella delle liberalità di cui all'art. 100, D.P.R. 917/1986 (o dell'art. 95, co. 1, D.P.R. 917/1986 se esse sono destinate a lavoratori dipendenti ed assimilati);
- **ragionevolezza** (in funzione dell'obiettivo di generare potenziali benefici economici; il D.M., infatti, cita finalità promozionali – con clienti o potenziali clienti – o di pubbliche relazioni – con amministrazioni statali, enti locali, associazioni di categoria, associazioni sindacali, organizzazioni private, ecc. – C.M. 13.7.2009, n. 34/E) o **coerenza con le pratiche di mercato** (l'elencazione fornita dal D.M. non può essere considerata esaustiva, poiché occorre effettuare una valutazione caso per caso in relazione alla specifica attività d'impresa – C.T.R. Lombardia, sent. n. 113/28/2011);
- **effettività** (secondo il citato D.M. le spese devono essere «*effettivamente sostenute e documentate*», per rispettare il principio costituzionale della capacità contributiva – Cass., sent. n. 6300/1998). Sono, dunque, state codificate le caratteristiche previste dalla prassi ministeriale (con il sostenimento di spese di rappresentanza «*viene offerta al pubblico una immagine positiva dell'impresa e della sua attività in termini di organizzazione e di efficienza*» – R.M. 17.9.1998, n. 148), pur restando necessaria la sussistenza dell'obiettivo, anche indiretto, di incrementare l'attività d'impresa (le spese di rappresentanza non hanno «*una diretta aspettativa di ritorno commerciale*» – Cass., sent. 15.4.2011, n. 8679. L'inerenza dei costi sostenuti va valutata in relazione all'attività complessivamente svolta, svincolata quindi dal mero incremento dei ricavi – Cass., sent. 21.1.2009, n. 1465; Cass., sent. n. 6300/1998; Corte di Giustizia Ue, 15.2.2007, causa C-345/04);

- **congruità**, fissata con soglie oggettive legate al volume dei ricavi, come risulta dalla tabella che segue.

LIMITE di DEDUCIBILITÀ delle SPESE di RAPPRESENTANZA ^(*)	
Percentuale di deducibilità	Base di calcolo: ammontare di ricavi e altri proventi ^(**)
1,3%	fino a euro 10.000.000
0,5%	oltre euro 10.000.000 e fino a euro 50.000.000
0,1%	oltre euro 50.000.000
<p>(*) Le eccedenze rispetto ai limiti riportati nella suddetta tabella sono indeducibili e non sono riportabili negli esercizi successivi. Inoltre, le spese di rappresentanza sono interamente deducibili se il valore (costo) unitario dei beni (la regola non vale anche per i servizi) ceduti gratuitamente non supera euro 50,00 (inclusa l'eventuale Iva indetraibile; art. 110, co. 1, lett. b), D.P.R. 917/1986; C.M. 19.1.1980, n. 869). Risultano interamente deducibili anche più omaggi - purché separatamente confezionati - effettuati nei confronti di uno stesso soggetto a condizione che il loro valore unitario risulti non superiore a euro 50,00.</p> <p>(**) L'espressione si riferisce all'ammontare «di ricavi e proventi dell'attività caratteristica ... di cui all'articolo 2425 del codice civile» (C.M. 34/E/2009).</p>	

Secondo l'art. 1, co. 5, D.M. 19.11.2008 **non costituiscono spese di rappresentanza** e non sono, pertanto, soggette ai limiti previsti dal presente decreto, le **spese di viaggio, vitto e alloggio** sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa o in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa.

Non sono soggette altresì ai predetti limiti le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute direttamente dall'imprenditore individuale in occasione di trasferte effettuate per la partecipazione a mostre, fiere ed eventi simili in cui sono esposti beni e servizi prodotti dall'impresa o attinenti all'attività caratteristica della stessa.

La deducibilità delle erogazioni e delle spese indicate sopra è, tuttavia, subordinata alla tenuta di un'**apposita documentazione** dalla quale risultino anche le generalità dei soggetti ospitati, la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione e la natura dei costi sostenuti.

Si tenga inoltre presente che, sulla base della C.M. 16.7.1998, n. 188, è stato chiarito 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*».

Lo stesso atto amministrativo ha, per contro, stabilito che «*costituiscono sempre spese di rappresentanza*» gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio **non rientra nell'attività propria dell'impresa**.

VITTO e ALLOGGIO: quanto alla deducibilità delle **spese per prestazioni alberghiere** e per **somministrazioni di alimenti e bevande** vige la specifica disciplina dell'art. 109, co. 5, ultimo periodo, D.P.R. 917/1986 («*le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell'articolo 95, sono deducibili nella misura del 75 per cento*»).

Se tali prestazioni rientrano nel novero delle spese di rappresentanza, le spese sono soggette preliminarmente alla specifica disciplina del citato art. 109 e successivamente a quella dell'art. 108, co. 2, D.P.R. 917/1986 ai sensi del quale l'importo delle predette spese, ridotto al 75% per effetto dell'applicazione dell'art. 109, dovrà essere sommato all'importo delle «altre» spese di rappresentanza.

L'ammontare così ottenuto è deducibile – per le imprese – entro il limite di congruità previsto dalla tabella sopra riportata.

SPESE di VITTO e ALLOGGIO			
Beneficiari della spesa	Spesa		Deducibilità
	Natura	Qualificazione	
Clienti (e potenziali) (art. 1, co. 5, D.M. 19.11.2008)	Spese di viaggio	Componente negativo ex art. 109, D.P.R. 917/1986	100%
	Spese di vitto e alloggio		75% ex art. 109, co. 5, D.P.R. 917/1986
Altri soggetti ^(*)	Spese di viaggio	Spesa di rappresentanza ex	limite di congruità

(art. 1, co. 1, D.M. 19.11.2008)		art. 108, co. 2, D.P.R. 917/1986	ex art. 1, co. 2, D.M. 19.11.2008
	Spese di vitto e alloggio	Spesa di rappresentanza ex art. 108, co. 2, D.P.R. 917/1986	75% ex art. 109, co. 5, D.P.R. 917/1986 + limite di congruità ex art. 1, co. 2, D.M. 19.11.2008
<p>(*) Secondo l'Amministrazione finanziaria «non può fondatamente sostenersi un collegamento diretto tra le predette spese sostenute in occasione degli eventi richiamati dalla norma (fiere, esposizioni, mostre, ecc.) a beneficio degli agenti e il conseguimento dei ricavi d'impresa», con la conseguente inapplicabilità della piena deducibilità della spesa (C.M. 34/E/2009). Di diverso avviso la dottrina, secondo cui «l'ospitalità offerta ai fornitori, agli agenti, ecc. (...), deve considerarsi inerente se mira a migliorare l'economicità della gestione degli affari in generale, con il conseguente diritto alla detrazione dell'Iva ed alla deduzione dei costi, ai sensi dell'art. 109, tuir» (A.D.C., Norma di comportamento n. 177).</p>			

LAVORO AUTONOMO: nel caso di lavoratori autonomi la **deducibilità** delle spese di rappresentanza (a prescindere dall'importo unitario) è **limitata** all'**1%** dei **compensi percepiti** nel periodo d'imposta.

Benché la norma di riferimento delle spese di rappresentanza sia contenuta nell'art. 108, D.P.R. 917/1986 relativo alla determinazione del reddito d'impresa, secondo la C.M. 13.7.2009, n. 34/E, par. 1, essa si applica **anche** in sede di determinazione del **reddito di lavoro autonomo**.

Quindi si sono resi applicabili ai lavoratori autonomi i **criteri di qualificazione** delle spese di rappresentanza del D.M. 19.11.2008 (che richiede, oltre alla gratuità, l'inerenza e l'obiettivo di produrre benefici economici o la coerenza con pratiche commerciali di settore), superando il tenore letterale dell'art. 54, co. 5, D.P.R. 917/1986 secondo cui «sono comprese nelle spese di rappresentanza (...) quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito».

DIPENDENTI: gli omaggi destinati ai **dipendenti** (o assimilati, quali i **collaboratori coordinati e continuativi**) sono regolamentati dall'art. 95, co. 1, D.P.R. 917/1986, il quale prevede che le spese per prestazioni di lavoro dipendente, comprese «*quelle sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori*», siano **totalmente deducibili**, salvo quanto disposto all'art. 100, co. 1, D.P.R. 917/1986.

Quest'ultimo comma prevede, infatti, che le spese di ricreazione (es. un brindisi augurale) utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o da categorie di essi e volontariamente sostenuti dall'impresa, siano 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*».

ESEMPIO – SPESE di RICREAZIONE per i DIPENDENTI

Un'impresa che nel 2012 abbia sostenuto un costo del lavoro di euro 100.000 potrà dedurre fiscalmente le spese di ricreazione sino a euro 500. Le spese che eventualmente dovessero eccedere tale limite debbono essere oggetto di variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi relativa al medesimo periodo d'imposta.

La norma, nel confermare la piena deducibilità del costo relativo al personale, pone quale **unica limitazione** il fatto che gli omaggi erogati a titolo di liberalità **non** abbiano **scopi** di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, in quanto in tali casi vale la previsione del menzionato art. 100. In altre parole:

quelli dell'art. 100 sono beni e servizi (per scopi specificatamente individuati dalla norma) messi a disposizione (indistintamente) alla **collettività** dei **dipendenti** e costituiscono **costi** per **servizi** o **beni** relativi all'impresa;

quelli dell'art. 95 costituiscono erogazioni liberali fatte ai **singoli dipendenti** e, in capo all'impresa erogante, costituiscono **costo del personale**.

LIBERALITÀ (OMAGGI) ai DIPENDENTI nel D.P.R. 917/1986

Erogazioni di valori in natura relativi alla prestazione lavorativa	Interamente deducibili (art. 95, D.P.R. 917/1986)
Servizi resi alla generalità dei dipendenti per particolari finalità	Deducibili nel limite del 5 per mille del costo del personale (art. 100, D.P.R. 917/1986)

Si ricorda, altresì, che se la spesa rivolta **esclusivamente al personale** riguarda una **somministrazione di alimenti e bevande** il costo, inclusa l'eventuale Iva indetraibile, è **deducibile** nel limite del **75%** (art. 109, co. 5, ultimo periodo, D.P.R. 917/1986). Il risultato andrà poi dedotto nel limite fissato dal menzionato art. 100.

Se invece, al *buffet*, partecipassero **altri soggetti** (e non solo i dipendenti), il costo sostenuto assumerebbe la qualifica di spesa di rappresentanza, per cui il 75% del costo deve essere dedotto nel **limite fissato** dal D.M. 19.11.2008.

Gli omaggi determinano **anche riflessi in capo al lavoratore**: sul punto si ricorda che l'art. 51, co. 2, lett. b), D.P.R. 917/1986 (il quale disponeva che non concorressero a formare il reddito di lavoro dipendente «*le erogazioni liberali, concesse in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti, non superiori nel periodo d'imposta a euro 258,23*»), è stato abrogato con decorrenza 29.5.2008 dall'art. 2, co. 6, D.L. 93/2008, conv. con modif. dalla L. 126/1998.

Peraltro, la successiva C.M. 22.10.2008, n. 59/E, par. 16, ha fornito una parziale apertura precisando che le erogazioni liberali in natura (sotto forma di beni o servizi o di buoni rappresentativi degli stessi, quali i *voucher*) sono **escluse** da **tassazione** se, unitamente ad altri eventuali benefit concessi al dipendente, risultano essere di **importo non superiore a euro 258,23** nel periodo d'imposta (superato tale importo concorreranno per intero al reddito di lavoro dipendente), ai sensi dell'art. 51, co. 3, ultimo periodo, D.P.R. 917/1986.

Questa norma esclude dalla formazione del reddito di lavoro dipendente il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati (anche sotto forma di buoni rappresentativi) se, complessivamente, di importo non superiore, nel periodo d'imposta, a euro 258,23.

Infine, nel riquadro delle annotazioni della certificazione rilasciata al dipendente (Modello CUD), si dovrà indicare obbligatoriamente l'importo delle erogazioni liberali concesse nel periodo d'imposta, identificate, a prescindere dall'ammontare erogato, con un apposito codice.

SPESE PUBBLICITARIE: le spese di pubblicità sono caratterizzate dall'**onerosità**, ossia prevedono una controprestazione (obbligazioni di fare, non fare o permettere) da parte del soggetto che riceve l'erogazione; ad esempio, all'obbligo di pagamento di uno *spot* televisivo pubblicitario corrisponde un obbligo, per l'emittente televisiva, di trasmettere lo *spot*.

Per distinguere le due diverse tipologie di spesa (spesa di rappresentanza e spesa pubblicitaria) è possibile presentare **istanza d'interpello** ai sensi dell'art. 21, L. 413/1991.

2. DISCIPLINA ai FINI IVA

Ai fini Iva, occorre distinguere fra tre diverse fattispecie:

- omaggi consistenti in beni la cui **produzione** o il cui **commercio rientra** nell'**attività** propria dell'impresa;
- omaggi di beni la cui **produzione** o il cui **commercio non rientra** nell'**attività** propria dell'impresa;
- omaggi di servizi, **rientranti** o **meno** nell'**attività** propria del soggetto passivo.

OMAGGI di BENI RIENTRANTI nell'ATTIVITÀ PROPRIA: le **cessioni gratuite** di beni, **non** legate da altre **operazioni commerciali**, sono considerate **cessioni** di **beni**. **Non** essendo considerate spese di rappresentanza (C.M. 16.7.1998, n. 188), l'Iva assolta su tali **acquisti** risulta essere **detraibile**, poiché per essi non opera il disposto dell'art. 19-bis1, co. 1, lett. h), D.P.R. 633/1972 («*non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito*»).

Le **cessioni** di beni che **rientrano** nell'attività propria dell'impresa (siano essi prodotti o commercializzati) sono **soggette** ad **Iva** ai sensi dell'art. 2, co. 2, n. 4), D.P.R. 633/1972, **a prescindere** dal «**valore**» (costo complessivo di acquisizione, comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione) del bene omaggiato.

Nel concetto di «**attività propria**» d'impresa s'intende quella che la caratterizza, quindi escludendo quelle meramente strumentali od accessorie od occasionali.

L'inclusione tra le cessioni di beni, pur in assenza di un corrispettivo, è motivata dallo scopo di evitare che i beni, acquistati nell'ambito dell'esercizio di un'attività economica che in genere consente il diritto alla detrazione dell'imposta subita a monte, giungano al consumo detassati.

Ne deriva che, laddove la detrazione non sia stata operata, non vi è la necessità di assoggettare ad Iva la cessione senza corrispettivo.

In caso contrario, occorre assoggettare ad Iva la cessione gratuita.

La **base imponibile** è costituita dal prezzo di acquisto o di costo (quindi anche per i beni autoprodotti si utilizza il medesimo criterio del costo, e non quello del valore normale) del bene oggetto di transazione o di beni simili, valutati al momento dell'effettuazione dell'operazione.

L'**aliquota** da applicare è quella propria del bene.

OMAGGI di BENI NON RIENTRANTI nell'ATTIVITÀ PROPRIA: se un bene omaggio, non oggetto dell'attività propria d'impresa, è di valore (costo):

- **pari o inferiore a euro 25,82** l'Iva assolta all'acquisto è **totalmente detraibile**, mentre la **cessione non è soggetta ad Iva** (art. 2, co. 2, n. 4), D.P.R. 633/1972), norma che ricalca la disposizione dell'art. 185, par. 2, Direttiva 28.11.2006, n. 2006/112/Ue che non richiede l'esecuzione della rettifica;
- **superiore a euro 25,82** l'Iva sull'acquisto è **indetraibile per intero** e la **cessione non va assoggettata** ad Iva. Come afferma la C.M. 16.7.1998, n. 188, in considerazione della mancata effettuazione della detrazione in sede di acquisto «*la successiva cessione gratuita costituirà operazione non rilevante ai fini dell'Iva, ai sensi dell'articolo 2, secondo comma, numero 4*».

ESEMPIO – OMAGGI RIENTRANTI o MENO nell'ATTIVITÀ PROPRIA

Se un'impresa che produce sedie omaggia un cliente di un proprio bene, esso rientra nel campo di applicazione dell'Iva come cessione di beni. Se, invece, regala una penna acquistata da terzi, magari con stampigliato il nome della propria azienda, l'operazione è fuori campo Iva (se il valore del bene omaggiato non è superiore alla soglia di euro 25,82).

L'Agenzia delle Entrate, con la C.M. 19.6.2002, n. 54/E, ha chiarito che l'art. 19-bis1, lett. f), D.P.R. 633/1972 non trova applicazione per gli **acquisti di alimenti e bevande** (es. panettone, spumante, vino, ecc.), di **valore unitario non superiore a euro 25,82**, destinati a essere ceduti a titolo gratuito, per i quali è da applicare invece, la disposizione di cui alla lett. h) del medesimo articolo in materia di spese di rappresentanza.

Sotto il **profilo soggettivo**, occorre evidenziare come – letteralmente – questa disposizione riguardi **solo** gli esercenti attività di **impresa**, mentre **nulla** viene stabilito per gli esercenti **arti e professioni**.

Per questi si deve ritenere che, secondo la normativa nazionale, le **cessioni gratuite** di beni siano **sempre assoggettate ad Iva**, a **prescindere dal costo** del bene, salvo che non si sia scelto di non detrarre l'Iva sull'acquisto al fine di non assoggettare ad Iva la successiva cessione gratuita.

Abbiamo precisato che questa interpretazione deriva dall'analisi della normativa interna. Invero, il riferimento alle sole imprese deriva da una traduzione letterale delle disposizioni comunitarie, le quali quando richiamano le imprese intendono **qualsiasi soggetto passivo d'imposta**, inclusi gli esercenti arti e professioni.

Se si verificasse l'eventualità che un bene non rientrante nell'attività propria dell'impresa, inizialmente acquistato ai fini di una successiva cessione gratuita, fosse invece ceduto a titolo oneroso, tale cessione sarebbe da considerarsi **esente** ai sensi dell'art. 10, co. 1, n. 27-quinquies, D.P.R. 633/1972.

Se il bene omaggiato è da considerarsi **spesa di rappresentanza**, occorre coordinare la disposizione in commento con le regole previste per tale categoria di operazione che, a norma dell'art. 19-bis1, co. 1, lett. h), D.P.R. 633/1972, non consente la detrazione dell'imposta, salvo per le spese sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro 25,82.

Ne deriva che, con riferimento sia ai lavoratori autonomi sia alle imprese, se l'acquisto si configura come spesa di rappresentanza **l'Iva non è detraibile** e la conseguente cessione è fuori campo Iva. La spesa di rappresentanza di costo **non superiore a euro 25,82** consente però la **detrazione**, fermo restando il non assoggettamento della relativa cessione.

Sul punto la conferma è giunta dalla C.M. 13.7.2009, n. 34/E con la quale è stato confermato che i criteri di individuazione delle spese di rappresentanza hanno effetto anche ai fini Iva, ferma restando l'indetraibilità della stessa per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro 25,82.

Invero occorre rilevare che il divieto di detrazione dell'imposta si porrebbe in contrasto con l'art. 176, par. 2, Dir. 2006/112/Ue che non consente agli Stati Ue di introdurre ulteriori limitazioni alla detrazione, almeno fino a quando il Consiglio Ue non individuerà le spese che non danno diritto alla detrazione (tra le quali vi rientreranno anche le spese di rappresentanza).

Fino ad allora non è possibile che gli Stati membri introducano autonomamente ulteriori limitazioni al diritto alla detrazione (si ricorda che nel contesto italiano l'indetraibilità in parola è stata introdotta solo con il D.Lgs. 2.9.1997, n. 313, con effetto dall'1.1.1998; si veda Corte di Giustizia Ue, 21.4.2005, causa C-25/03).

ADEMPIMENTI DOCUMENTALI: nel caso in cui la cessione gratuita rientri nel campo Iva (vale a dire sia considerata «cessione di beni»), occorre porre in essere taluni **adempimenti**.

In particolare, il soggetto passivo potrà procedere in uno dei seguenti modi (C.M. 27.4.1973, n. 32):

- emettere fattura con **rivalsa** dell'Iva (imposta richiesta in pagamento);
- emettere fattura con esplicita **rinuncia** alla **rivalsa** dell'Iva che, quindi, rimane a carico dell'impresa stessa (e costituirà onere non deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'art. 99, co. 1, D.P.R. 917/1986);
- emettere, per ogni cessione o globale mensile, **autofattura** in unico esemplare con l'espressa indicazione «autofattura per omaggi». Se il soggetto passivo intende avvalersi dell'autofattura **differita** è necessaria l'emissione di **appositi documenti di trasporto**. L'emissione dei Ddt è comunque opportuna al fine di comprovare l'**inerenza** dell'omaggio all'attività d'impresa;
- annotare l'operazione su un apposito **registro degli omaggi**.

Per quanto riguarda il **trasporto** degli omaggi dai locali dell'azienda al destinatario, si rende opportuno compilare un Ddt (documento di trasporto) con l'espressa indicazione della causale «cessione gratuita» oppure «omaggio», anche ai fini di poter **dimostrare** l'**inerenza** della spesa promozionale all'attività dell'impresa, nonché, in taluni casi, per **vincere** le **presunzioni** di vendita in nero di cui al D.P.R. 441/1997.

OMAGGIO COMPOSTO da PIÙ BENI: in merito al caso di un'«unica confezione regalo», quando cioè il bene omaggiato è rappresentato da un insieme di beni costituenti un'unica confezione, la **regola generale** è quella di considerare il **valore unitario** nel suo **complesso** e non quello dei singoli componenti (C.M. 13.7.2009, n. 34/E, par. 5.4).

OMAGGI COMPOSTI	
La confezione regalo contiene più beni assortiti – non oggetto dell'attività propria dell'impresa – il cui costo complessivo è pari o inferiore a euro 25,82	L'imposta relativa all'acquisto è detraibile
La confezione contiene più beni assortiti – non oggetto dell'attività propria dell'impresa – di costo singolarmente inferiore a euro 25,82 ma complessivamente la confezione costa più di detto importo	Non si può operare la detrazione dell'imposta relativa all'acquisto e, conseguentemente, la cessione gratuita esula dal campo di applicazione dell'imposta

OMAGGI a SOGGETTI ESTERI: le **cessioni gratuite** di beni costituiscono operazioni **rilevanti** ai fini **Iva** ai sensi dell'art. 2, co. 2, n. 4), D.P.R. 633/1972 in **ogni caso** (quindi a **prescindere** dal valore unitario superiore o meno a euro 25,82) se i beni **rientrano nell'attività** propria dell'impresa.

In tal caso l'art. 13, D.P.R. 633/1972 individua l'importo che costituisce la base imponibile.

Ne discende che le cessioni di beni, a titolo gratuito, verso:

- **Paesi non appartenenti alla Ue** costituiscono cessioni all'**esportazione** a norma dell'art. 8, lett. a) e b), D.P.R. 633/1972. Infatti, a differenza di quanto si dirà a breve per la consegna di beni nei Paesi Ue, la sussistenza del requisito dell'**onerosità** non è determinante ai fini della qualificazione dell'operazione in oggetto come esportazione (C.M. 12/1981, par. A; R.M. 416596/1986). Occorre che l'esportazione risulti da un documento doganale. Secondo la C.M. 15.7.1999, n. 156 «*l'assenza di un corrispettivo non consente di includere l'operazione tra quelle che concorrono alla formazione del plafond*», utilizzabile da parte degli esportatori abituali, anche se siamo in presenza di un'esportazione.

Discorso diverso vale per i beni che non rientrano nel concetto di cessione di beni (si tratta di quelli **non oggetto dell'attività** d'impresa, a prescindere dal superamento o meno del limite di euro 25,82 di costo, in quanto nel primo caso l'esclusione dal novero delle cessioni di beni deriva dalla mancata detrazione dell'Iva, mentre nel secondo caso dalla esplicita previsione contenuta nell'art. 2, co. 2, n. 4), D.P.R. 633/1972) e per i **campioni gratuiti** (di **modico valore** e appositamente **contrassegnati**, almeno secondo la normativa nazionale): in tal caso la cessione **non** rientra nel **campo di applicazione dell'Iva** e, pertanto, si può prescindere dalle suddette formalità (occorrerà almeno fare una lista valorizzata al fine di dichiarare il loro valore in dogana);

- **Paesi Ue**, poiché manca il requisito dell'onerosità previsto dall'art. 41, D.L. 331/1993, conv. con modif. dalla L. 427/1993, la cessione è **soggetta** ad **Iva** (l'operazione non gode del regime di non imponibilità in quanto il bene non esce dal territorio doganale). La fattispecie è stata esaminata dalla C.M. 23.1.1994, n. 13.

Non potendosi, quindi, applicare la normativa relativa alle **operazioni intracomunitarie**, si deve fare riferimento all'art. 56, D.L. 331/1993, il quale afferma che, per quanto non diversamente disposto dal provvedimento in oggetto, si rimanda al D.P.R. 633/1972: risulta cioè applicabile al caso in esame la normativa interna relativa agli omaggi. Quindi non andranno neppure presentati gli **elenchi Intrastat**.