

GLI OMAGGI NATALIZI: RIFLESSI FISCALI

Gli omaggi natalizi hanno un trattamento fiscale diverso, sia ai fini dell'imposizione diretta che ai fini di quella indiretta, a seconda che i beni siano o meno oggetto dell'attività esercitata e a seconda del destinatario, ovvero se si tratta di un cliente o di un dipendente.

1. BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ

OMAGGI A CLIENTI. L'acquisto di beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'oggetto dell'attività, secondo quanto disposto dalla CM n. 188/E del 16.07.98, è considerato "spesa di rappresentanza". Le spese di rappresentanza, così come precisa la CM n. 328/E del 24.12.97, sono le spese sostenute "per offrire al pubblico un'immagine positiva di se stessi e della propria attività, nonché per promuovere l'acquisizione e il consolidamento del proprio prestigio" e, pertanto, vi rientrano in ogni caso "le spese per i beni distribuiti gratuitamente, anche se recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa".

Ai fini dell'imposizione indiretta, secondo quanto statuito dall'art. 19 bis 1, lett. h) del D.P.R. 633/72, la detraibilità dell'Iva a credito, relativa all'acquisto dei beni costituenti spese di rappresentanza, è collegata al costo dei singoli beni; vale a dire se i beni sono di costo unitario superiore a € 25,82 l'Iva è indetraibile mentre se il costo unitario dei beni non è superiore a € 25,82 l'Iva è detraibile anche nell'ipotesi in cui siano costituiti da alimenti e bevande (spumante, panettone, torrone ecc.). In merito a quanto detto, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 54/E del 19.06.2002 ha specificato che, nonostante l'art. 19 bis 1 lett. g) del D.P.R. 633/72 preveda, in generale, l'indetraibilità dell'Iva relativa all'acquisto di alimenti e bevande, è consentita la detrazione per tali beni di costo unitario inferiore a € 25,82 nel caso in cui gli stessi, destinati ad essere ceduti a titolo gratuito, rientrano fra le spese di rappresentanza per le quali trova applicazione la lett. h).

Nel caso in cui l'omaggio sia rappresentato da più beni costituenti una confezione unica, appare necessario considerare il costo dell'intera confezione e non quello dei singoli componenti. Ne consegue che, se si acquista un cesto regalo di costo superiore a € 25,82 composto da beni di costo inferiore a € 25,82, l'Iva riferita a tale acquisto è indetraibile.

Pertanto, alla luce di quanto detto, la cessione gratuita di beni non rientranti nell'oggetto dell'attività propria dell'impresa costituenti spese di rappresentanza è esclusa da Iva ai sensi dell'art. 2, c. 2, n. 4) del D.P.R. 633/72 e non è necessario emettere alcun documento fiscale (fattura, ricevuta, ecc.). Tuttavia, appare opportuno emettere un Ddt o un buono di consegna, con causale "omaggio", al fine di identificare il destinatario e provare l'inerenza della spesa con l'attività aziendale.

Nel caso di lavoratori autonomi si prende in considerazione l'art. 2, c. 2, n. 4) del D.P.R. 633/72 il quale statuisce che non risultano rilevanti ai fini Iva le cessioni di beni che non sono oggetto dell'attività propria dell'impresa se di costo inferiore a € 25,82 per i quali non sia stata detratta l'imposta all'atto dell'acquisto.

Relativamente ai beni di costo unitario superiore a € 25,82 non si pone alcun problema poiché il lavoratore autonomo non può detrarre la relativa Iva e la successiva cessione è esclusa da Iva.

In definitiva, gli omaggi effettuati dai lavoratori autonomi potrebbero essere considerati sempre non rientranti nell'attività del soggetto e, nel caso di cessione gratuita, non sono assoggettati ad Iva; tuttavia, è possibile detrarre l'Iva a credito dell'acquisto.

Ai fini dell'imposizione diretta, i costi sostenuti per l'acquisto di beni destinati ad omaggio, costituenti spese di rappresentanza di cui all'art. 108, c. 2 del T.U.I.R. (art. 54, c. 5 per i lavoratori autonomi), risultano deducibili nel seguente modo:

- **per le imprese:** le spese sono deducibili, se di valore unitario superiore a € 25,82, limitatamente a 1/3 del loro ammontare e, questo 1/3, deve

essere ripartito in 5 esercizi in quote uguali; se le spese sono di valore inferiore a € 25,82 sono deducibili integralmente nell'anno di acquisto;

- **per i lavoratori autonomi:** sono deducibili nel limite dell' 1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

OMAGGI A DIPENDENTI. La RM n. 666305 del 16.10.1990 ha specificato che gli acquisti di beni da destinare ad omaggio dei dipendenti non presentano la connessione strumentale con l'attività dell'impresa necessaria per poter inquadrare tali acquisti tra le spese di rappresentanza. Ne consegue che, l'Iva relativa a tali beni risulta indetraibile per mancanza di inerenza con l'esercizio dell'impresa, arte o professione ex art. 19, c. 1 D.P.R. 633/72, a prescindere dal costo di acquisto.

Inoltre, ai sensi dell'art. 2, c. 2, n. 4) del D.P.R. 633/72, la successiva cessione gratuita è esclusa da Iva.

Ai fini dell'imposizione diretta, il costo dei beni destinati ad omaggio dei dipendenti è deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'art. 95 del T.U.I.R.; quest'ultimo sancisce che sono comprese fra le spese per prestazioni di lavoro anche quelle sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori dipendenti.

Secondo quanto disposto dall'art. 51, c. 2, lett. b) del T.U.I.R., le erogazioni liberali concesse in occasioni di festività alla generalità o a categorie di dipendenti risultano imponibili, in capo al dipendente, solo per l'ammontare complessivamente eccedente la franchigia annua di € 258,23.

Ai fini Irap, in deroga alla regola di generale indeducibilità delle erogazioni liberali prevista dall'art. 11 bis del Dlgs n. 446/97, risultano in ogni caso deducibili le *"somme erogate a terzi per l'acquisizione di beni e di servizi destinati alla generalità dei dipendenti e collaboratori"*.

2. BENI OGGETTO DELL'ATTIVITÀ

OMAGGI A CLIENTI. La CM n. 188/E specifica che *"gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o commercio rientra nell'attività dell'impresa, non costituiscono spese di rappresentanza"*.

Pertanto, in virtù di quanto sopra esposto, appare che l'impresa dovrebbe detrarre l'Iva sull'acquisto e assoggettare ad Iva la successiva cessione gratuita, anche nel caso in cui acquisti i beni con l'intenzione di farne omaggio.

In applicazione dell'art. 2, c. 2, n. 4) del D.P.R. 633/72, gli omaggi di beni oggetto dell'attività configurano una cessione imponibile, in quanto all'atto di acquisto è stata detratta l'Iva. Giova rammentare che, in presenza di una cessione gratuita, la base imponibile è rappresentata dal valore normale dei beni e la rivalsa dell'Iva non è obbligatoria (*ex art. 18 D.P.R. 633/72*). Nella generalità dei casi, in relazione agli omaggi la rivalsa non viene operata e l'Iva rimane quindi a carico del cedente e costituisce per quest'ultimo un costo indeducibile *ex art. 99, c. 1 del T.U.I.R.*

Per documentare l'operazione, in assenza di rivalsa, l'impresa potrà scegliere di:

- emettere una fattura con applicazione dell'Iva, senza addebitare la stessa al cliente, indicando che si tratta di *"omaggio senza rivalsa dell'Iva ex art. 18 del D.P.R. 633/72"*;
- emettere un'autofattura in un unico esemplare, con l'indicazione del valore normale dei beni, dell'aliquota e della relativa imposta, specificando che si tratta di *"autofattura per omaggi"*;
- tenere il registro degli omaggi, sul quale annotare l'ammontare complessivo delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno, distinte per aliquota.

In relazione a quanto detto, l'impresa potrebbe scegliere di non detrarre l'Iva, relativa ai beni oggetto dell'attività, all'atto dell'acquisto destinati ad essere ceduti come omaggio, al fine di considerare esclusa da Iva la successiva cessione gratuita.

Ai fini delle imposte dirette, gli acquisti dei beni succitati rientrano tra le spese di rappresentanza di cui all'art. 108, c. 2 del T.U.I.R. dal momento che tale norma non distingue se gli stessi siano o meno oggetto dell'attività dell'impresa. Di conseguenza, risultano applicabili i limiti di deducibilità

sopraesposti, ovvero la deducibilità di 1/3 delle spese di rappresentanza per quote costanti nell'anno di acquisto e nei quattro successivi.

Ai fini Irap i costi sostenuti per l'acquisto di beni da destinare ad omaggio ai clienti sono deducibili nella stessa misura prevista ai fini reddituali.

OMAGGI A DIPENDENTI. Al datore di lavoro è consentita la detrazione dell'Iva relativa a tali omaggi poiché si tratta di beni oggetto dell'attività e che non costituiscono spese di rappresentanza. La cessione gratuita va assoggettata ad Iva ai sensi dell'art. 2, c. 2, n. 4) del D.P.R. 633/72 senza obbligo di rivalsa nei confronti dei destinatari. Tuttavia, il datore di lavoro può scegliere di non detrarre l'Iva a credito relativa ai beni da destinare ad omaggio ai dipendenti, escludendo pertanto da Iva la relativa cessione gratuita.

In merito all'imposizione diretta, sia ai fini Ires che ai fini Irap, il costo dei beni da omaggiare ai dipendenti rappresenta una spesa per prestazioni di lavoro deducibile.

Fair Planning Soc. Coop.

Dott.ssa Rosa Quercia