

OMAGGI DI NATALE: TRATTAMENTO E GESTIONE FISCALE

Come alla fine di ogni anno, in occasione delle festività, gli operatori italiani pongono in essere nei confronti dei propri clienti i consueti omaggi.

Si evidenzia, inoltre, che dal 1° gennaio 2019, a seguito dell'obbligo generalizzato di emissione della fattura elettronica, le eventuali autofatture emesse per omaggi dovranno essere trasmesse al Sistema di Interscambio (c.d. SdI) come chiarito da ultimo ad opera della [circolare n. 14/E/2019](#).

Si ricorda che dal 2014, a seguito delle "novità" introdotte ad opera del decreto semplificazioni ([D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175](#)), il **costo o valore unitario rilevante degli omaggi** di beni non rientranti nell'attività propria d'impresa è pari a **50 euro**, sia ai fini della **detrazione IVA** (quindi, è venuta meno la precedente soglia di euro 25,82), sia con riferimento alla **deducibilità ai fini delle imposte sui redditi**. Di fatto, il decreto semplificazioni ha innalzato il valore unitario rilevante ai fini IVA, allo scopo di allinearlo a quello previsto dal TUIR.

La particolare disciplina relativa agli omaggi di valore unitario non superiore a 50 euro è applicabile unicamente ai **"beni" di modico valore, distribuiti gratuitamente**, e non è, al contrario, riferibile alle spese relative a "servizi".

Omaggi effettuati da soggetti esercenti attività d'impresa: aspetti IVA

Così come disciplinato dall'art. 2, secondo comma, n. 4), del [D.P.R. n. 633/1972](#), le **cessioni gratuite di beni** (ovvero omaggi) la cui **produzione o il cui commercio rientrano nell'attività propria dell'impresa** sono **rilevanti ai fini IVA**, con diritto alla **detrazione IVA** senza limitazioni (sempre che non vi siano limitazioni al diritto della detrazione IVA proprie della società, ad esempio, pro-rata di detrazione).

Dal punto di vista operativo, la **società che produce ovvero commercializza il bene** ceduto gratuitamente potrà procedere nei confronti del cliente:

- con la **rivalsa dell'IVA** (quindi, applicando l'IVA in fattura, che verrà pagata dal cliente e versata all'Erario dalla società, fermo restando il diritto alla detrazione dell'IVA in capo al cliente) ovvero
- **senza** procedere a **rivalsa dell'IVA**.

Così come chiarito dalla C.M. 23 luglio 1998, n. 193/E, gli omaggi di beni che rientrano nell'attività propria dell'impresa comportano l'emissione del **documento di trasporto** (cd. DDT), al fine di **superare le presunzioni di cessione** (e di acquisto per il destinatario degli stessi) di cui al [D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441](#).

Così come stabilito dal n. 4) del secondo comma dell'[art. 2](#) del D.P.R. n. 633/1972, sono **escluse da IVA** le **cessioni gratuite** di **beni** per i quali, all'atto dell'acquisto, **non è stata operata la detrazione** dell'imposta ai sensi dell'[art. 19](#) del D.P.R. n. 633/1972 e quelle dei beni, la cui **produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa**, di costo o valore unitario **non superiore a euro 50**.

Al riguardo si evidenzia che l'Amministrazione finanziaria con la [C.M. 16 luglio 1998, n. 188/E](#), ha precisato che "... *Gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio non rientrano nell'attività propria dell'impresa, costituiscono sempre **spese di rappresentanza** con conseguente indetraibilità dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972, a prescindere dal loro valore unitario e dal loro costo. Ne consegue che la successiva cessione gratuita costituisce **operazione non rilevante ai fini dell'IVA** ai sensi dell'art. 2, secondo comma, n. 4).* Viceversa, *gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio rientrano nell'attività propria dell'impresa, non costituiscono spese di rappresentanza e le relative cessioni gratuite devono essere assoggettate ad imposta ai sensi dell'art. 2, secondo comma, n. 4), del [D.P.R. n. 633 del 1972](#)".*

Anche se ad oggi non vi è stata una pronuncia ufficiale, si ritiene preferibile emettere il **DDT** (ovvero altra prova di contenuto equivalente) **anche** per gli omaggi di **beni che non rientrano nell'ambito dell'attività propria** dell'impresa, al fine di **dimostrare l'inerenza** dell'acquisto.

Il cesto natalizio

Capita sovente che il bene acquistato per essere destinato ad "omaggio" consista in cesti o confezioni di **generi alimentari**. Per tali beni, il computo dei limiti indicati in precedenza deve essere fatto con **riferimento all'entità** che rappresenta l'omaggio (il "cesto natalizio"). Inoltre, si fa presente che 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.); quindi, se tali beni sono destinati ad essere omaggiati e se di valore inferiore ad euro 50, è possibile detrarre l'IVA sull'acquisto ([circolare 19 giugno 2002, n. 54/E](#), par. 16.6).

Qualora l'impresa effettui degli **omaggi** di fine anno **ai propri dipendenti**, l'operazione potrà risultare soggetta o meno all'IVA, a seconda che la cessione dei beni omaggiati rientri o meno nell'attività dell'impresa.

Omaggi effettuati da soggetti esercenti attività d'impresa: imposte dirette

Per le imprese, le cessioni gratuite di beni (ovvero omaggi) costituiscono **spese di rappresentanza** (aventi i requisiti prescritti dal [D.M. 19 novembre 2008](#)). Pertanto, ai fini delle imposte dirette, si deve prendere a riferimento quanto contenuto nel comma 2 dell'art. 108 del TUIR; conseguentemente:

- gli omaggi di **valore unitario non superiore ad euro 50** (al lordo dell'IVA indetraibile) sono interamente **deducibili**;
- invece, gli omaggi di **valore unitario superiore** ad euro 50 (al lordo dell'IVA indetraibile) sono **deducibili in percentuale** rispetto ai ricavi della gestione caratteristica e, nel dettaglio, nel **limite**:
 - dell'**1,5 per cento**: fino a 10 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica (massimo di spesa di euro 150.000);
 - dello **0,6 per cento**: per la parte eccedente 10 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica (massimo di spesa di euro 390.000);
 - dello **0,4 per cento**: per la parte eccedente 50 milioni di euro di ricavi/proventi della gestione caratteristica (massimo di spesa di euro 390.000 + lo 0,4 per cento del fatturato caratteristico).

Si tenga presente che la **parte di spesa che eccede** tali limiti percentuali va considerata interamente **indeducibile**.

In merito all'**IRAP** si fa presente che:

- se si utilizza il "**metodo di bilancio**" ex [art. 5](#) del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, riservato ai soggetti IRES e alle ditte individuali o società di persone in contabilità ordinaria che hanno optato per tale metodo, le spese in esame rientrano nella voce B.14 del conto economico e, quindi, sono interamente **deducibili** ai fini IRAP;
- se si utilizza il "**metodo fiscale**" ex [art. 5-bis](#) del D.Lgs. n. 446/1997, riservato ai soggetti IRPEF, le spese in esame non rientrano tra i componenti rilevanti espressamente previsti e quindi le stesse risultano **indeducibili** ai fini IRAP.

Buoni acquisto (cd. voucher)

Ai fini **IVA** è stato chiarito che ([risoluzione 22 febbraio 2011, n. 21/E](#)) "*i buoni/voucher utilizzabili per l'acquisto di beni e/o servizi non possono qualificarsi quali titoli rappresentativi di merce, bensì quali semplici **documenti di legittimazione** ai sensi dell'articolo 2002 del codice civile. In sostanza, il buono può essere considerato ... un documento che consente l'identificazione dell'avente diritto all'acquisto di un bene o di un servizio, con la possibilità di trasferire tale diritto senza l'osservanza delle forme proprie della cessione*". Pertanto, la cessione di tali "buoni" è **fuori campo IVA** ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. a), del [D.P.R. n. 633/1972](#). Sempre la citata [risoluzione n. 21/E del 2011](#) ha chiarito che medesime considerazioni valgono anche in merito ai "*buoni acquisto o regalo acquistati dalle*

aziende per la successiva consegna gratuita a propri dipendenti o a clienti e fornitori per finalità promozionali ...”;

Ai fini delle **imposte dirette** (IRPEF ovvero IRES), ancorché ad oggi non vi sia stato un chiarimento ufficiale da parte dell’Amministrazione finanziaria, sembra ragionevole che gli stessi siano **deducibili** come per le spese di rappresentanza (quindi, prendendo a riferimento gli artt. 54 e 108 del TUIR); nel caso in cui il **buono acquisto** venga dato **ai dipendenti**, si ritiene che lo stesso **non concorra alla formazione del reddito**, se di importo **non superiore ad euro 258,23**.

Lo studio rimane a disposizione per ogni approfondimento in materia.