

OGGETTO: IL TRATTAMENTO DEGLI OMAGGI NATALIZI

Con l'arrivo delle festività natalizie, si ripropone il tema del trattamento fiscale degli omaggi a clienti e dipendenti, effettuati dagli operatori economici.

L'inquadramento degli omaggi natalizi si differenzia a seconda che **i beni siano o meno oggetto dell'attività** esercitata e che **il destinatario sia un cliente oppure un dipendente** dell'impresa o del lavoratore autonomo.

BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ

OMAGGI AI CLIENTI

TRATTAMENTO IVA

Detraibilità dell'IVA a credito

L'acquisto di beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività esercitata, finalizzato alla cessione gratuita a terzi (quali clienti effettivi o potenziali, dipendenti dei propri clienti, ecc.), va considerato "**spesa di rappresentanza**" così come chiarito dalla CM 16.7.98, n. 188/E.

A tale proposito, la CM 24.12.97, n. 328/E, dopo aver definito le spese di rappresentanza come 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*", specifica che **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"**.

La **detraibilità dell'IVA a credito** relativa all'acquisto dei beni costituenti spese di rappresentanza è disciplinato dall'art. 19-bis 1, lett. h), DPR n. 633/72, che **differenzia il trattamento in base al costo dei singoli beni** e in particolare:

beni di **costo unitario superiore a € 25,82**



IVA INDETRAIBILE

beni di **costo unitario non superiore a € 25,82**



IVA DETRAIBILE
(anche se alimenti e bevande)

Acquisto di alimenti e bevande

Quanto sopra vale anche nell'ipotesi, piuttosto frequente, in cui i beni, di costo unitario non superiore a € 25,82, siano costituiti da **alimenti e bevande** (spumante, panettoni, torroni, ecc.).

E' consentita la detrazione per detti beni di costo unitario non superiore a € 25,82 nel caso in cui gli stessi, destinati ad essere ceduti a titolo gratuito, **rientrano fra le spese di rappresentanza**.

Acquisto di confezioni di beni

Per l'individuazione del limite di € 25,82, qualora l'omaggio sia rappresentato da più beni costituenti una **confezione unica**, si ritiene necessario considerare il **costo dell'intera confezione** e non quello dei singoli componenti.

Conseguentemente, se si acquista un cesto regalo di costo superiore a € 25,82, ancorché composto da beni di costo unitario inferiore a tale limite, l'IVA riferita a tale acquisto è indetraibile.

Cessione dell'omaggio

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, comma 2, n. 4), DPR n. 633/72.

All'atto della consegna dell'omaggio **non è quindi necessario emettere alcun documento fiscale** (fattura, ricevuta, ecc.). Risulta tuttavia opportuna l'emissione di un **ddt** (con causale "omaggio") o documento analogo (buono di consegna), allo scopo di identificare il destinatario e **provare l'inerenza** della spesa con l'attività aziendale.

Lavoratori autonomi

Il citato n. 4) dell'art. 2, comma 2, considera non rilevanti ai fini IVA le cessioni gratuite di beni:

- non oggetto dell'attività propria dell'**impresa** se di costo unitario non superiore a € 25,82; ovvero
- per i quali non sia stata detratta l'imposta all'atto dell'acquisto.

Con riferimento all'acquisto di beni di costo unitario superiore a € 25,82 non si pone alcun problema: poiché il lavoratore autonomo non può detrarre la relativa IVA, la successiva cessione è esclusa da IVA.

Diversamente, per gli acquisti di beni di costo unitario non superiore a € 25,82, stante l'espresso riferimento all'attività d'impresa, si dovrebbe desumere che per il lavoratore autonomo la relativa cessione gratuita sia da assoggettare ad IVA; da ciò discenderebbe la necessità di adempiere agli obblighi relativi alla fatturazione, registrazione, ecc. degli omaggi.

Tuttavia, si ritiene che, **scegliendo di non detrarre l'IVA sull'acquisto** dei beni in esame, **la successiva cessione non sia da assoggettare ad IVA**.

Secondo un'interpretazione logico-sistematica della disposizione in esame, gli omaggi effettuati dai lavoratori autonomi potrebbero essere considerati **sempre non rientranti nell'attività del soggetto**. Da ciò discenderebbe il **non assoggettamento ad IVA della cessione gratuita**, con la **possibilità però di detrarre l'IVA a credito** dell'acquisto.

OMAGGI AI DIPENDENTI

TRATTAMENTO IVA

Gli **acquisti di beni per gli omaggi ai dipendenti** non presentano la connessione strumentale con l'attività dell'impresa tale da poter includere detti acquisti tra le spese di rappresentanza. L'IVA relativa a tali beni risulta pertanto **indetraibile per mancanza di inerenza** con l'esercizio dell'impresa, arte o professione, indipendentemente dal costo d'acquisto. **La successiva cessione gratuita è esclusa da IVA**.

BENI OGGETTO DELL'ATTIVITÀ

OMAGGI AI CLIENTI

TRATTAMENTO IVA

“Gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o commercio rientra nell'attività dell'impresa, non costituiscono spese di rappresentanza”. L'impresa quindi dovrebbe:

- **detrarre l'IVA sull'acquisto;**
 - **assoggettare ad IVA la successiva cessione gratuita;**
- anche nel caso in cui abbia acquistato i beni con l'obiettivo di farne omaggio.

In applicazione del citato art. 2, comma 2, n. 4) gli **omaggi di beni oggetto dell'attività** configurano infatti una **cessione imponibile**, in quanto all'atto dell'acquisto è stata detratta l'IVA.

Si rammenta che la cessione gratuita si caratterizza dal fatto che:

- la base imponibile è costituita dal **valore normale** dei beni;
- la **rivalsa dell'IVA non è obbligatoria** (ex art. 18, DPR n. 633/72).

Nella prassi, in relazione agli omaggi la rivalsa non viene generalmente operata; di conseguenza l'IVA rimane a carico del cedente e costituisce per quest'ultimo un **costo indeducibile** ex art. 99, comma 1, TUIR.

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

1. emettere una **fattura con applicazione dell'IVA, senza però addebitare la stessa al cliente**, specificando che si tratta di “*omaggio senza rivalsa dell'IVA ex art. 18, DPR n. 633/72*”;
2. emettere un'**autofattura** in unico esemplare, con indicazione del valore normale dei beni, dell'aliquota e della relativa imposta, specificando altresì che si tratta di “*autofattura per omaggi*”. La stessa può essere:
 - singola per ciascuna cessione (“autofattura immediata”);
 - globale mensile per tutte le cessioni effettuate nel mese (“autofattura differita”).

L'emissione del **ddt**, necessaria per poter effettuare la fatturazione o autofatturazione differita, è comunque consigliabile se viene emessa l'autofattura immediata, al fine di identificare il destinatario e **provare l'inerenza** del costo con l'attività dell'impresa.

3. tenere il **registro degli omaggi**, sul quale annotare l'ammontare complessivo delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno, distinte per aliquota.

Va tenuto presente infine che l'impresa può **scegliere di non detrarre** all'atto dell'acquisto l'IVA relativa ai beni oggetto dell'attività, destinati ad essere ceduti come omaggio, al fine di considerare **esclusa da IVA** la successiva cessione gratuita.

OMAGGI AI DIPENDENTI

TRATTAMENTO IVA

Per i beni in esame (prodotti o commercializzati dall'impresa), come già esaminato nell'analoga ipotesi degli omaggi a clienti, al datore di lavoro è **consentita la detrazione dell'IVA** relativa a tali beni, che **non configurano spese di rappresentanza**.

La cessione gratuita va quindi **assoggettata ad IVA** ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 4), senza obbligo di rivalsa nei confronti dei destinatari.

Analogamente a quanto esposto per gli omaggi ai clienti, il datore di lavoro può **scegliere di non detrarre** all'atto dell'acquisto l'IVA relativa ai beni da destinare ad omaggio dei dipendenti, escludendo pertanto da IVA la relativa cessione gratuita.

BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ

Tipo di omaggio		IVA		IRPEF/IRES	IRAP
		Detrazione IVA a credito	Cessione gratuita	Deducibilità della spesa	
IMPRESE					
A CLIENTI	Costo unitario non superiore a € 25,82	Sì (anche alimenti e bevande)	Esclusa da IVA	Per intero nell'esercizio	Stessa disciplina prevista ai fini reddituali
	Costo unitario superiore a € 25,82	NO		Per 1/3 in 5 esercizi	
A DIPENDENTI		NO (mancanza di inerenza)	Esclusa da IVA	Per intero nell'esercizio (spesa per prestazioni di lavoro)	
LAVORATORI AUTONOMI					
A CLIENTI	Costo unitario non superiore a € 25,82	Sì (*)	Imponibile IVA (**)	Nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta	Stessa disciplina prevista ai fini reddituali
	Costo unitario superiore a € 25,82	NO	Esclusa da IVA		
A DIPENDENTI		NO (mancanza di inerenza)	Esclusa da IVA	Per intero nell'esercizio (spesa per prestazioni di lavoro)	

(*) Salvo la scelta di non detrarre per non dover applicare l'IVA sulla cessione.

(**) Aderendo ad un'interpretazione logico-sistematica dell'art. 2, comma 2, n. 4, gli omaggi effettuati dai lavoratori autonomi sarebbero sempre non rientranti nell'attività del soggetto. Da ciò deriverebbe l'esclusione da IVA della cessione gratuita, con la possibilità però di detrarre l'IVA a credito per gli acquisti di beni di costo unitario non superiore a € 25,82.

BENI OGGETTO DELL'ATTIVITÀ

Tipo di omaggio	IVA		IRPEF/IRES		IRAP
	Detrazione IVA a credito	Cessione gratuita	Deducibilità della spesa		
A CLIENTI	Sì (*)	Imponibile IVA	Valore unitario non superiore a € 25,82 ➡	Per intero nell'esercizio	Stessa disciplina prevista ai fini reddituali
			Valore unitario superiore a € 25,82 ➡	Per 1/3 in 5 esercizi	
A DIPENDENTI			Per intero nell'esercizio (spesa per prestazioni di lavoro)		

(*) Salvo la scelta di non detrarre per non dover applicare l'IVA sulla cessione.