

# Fiscal Adempimento

La circolare che guida passo passo al rispetto degli adempimenti

N.  
44

05.12.2016

## Omaggi natalizi

Disciplina fiscale e contabile

**Categoria:** Ires  
**Sottocategoria:** Spese di rappresentanza

**Categoria:** Iva  
**Sottocategoria:** Spese di rappresentanza

Ai fini Ires, l'acquisto di beni da omaggiare ai clienti deve essere rilevato tra le **spese di rappresentanza**, per le quali vige il limite di deducibilità previsto dal Tuir, **se il loro valore unitario è superiore a 50 euro**.

Il superamento della soglia dei 50 euro comporta, altresì, l'**indetraibilità dell'Iva** assoluta sugli acquisti.

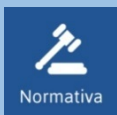
In sede di successiva cessione gratuita al cliente è invece necessario distinguere:

- beni alla cui produzione e scambio è diretta l'attività d'impresa (cessione gratuita imponibile ai fini Iva);
- beni alla cui produzione e scambio non è diretta l'attività d'impresa (fuori campo Iva).

La fiscal  
in  
sintesi

ACQUISTO DI BENI DA CEDERE GRATUITAMENTE AI CLIENTI (IMPRESE)	
COSTO UNITARIO < 50 EURO	COSTO UNITARIO > 50 EURO
DEDUCIBILI	SPESE DI RAPPRESENTANZA (LIMITE DEDUCIBILITÀ)

ACQUISTO DI BENI DA CEDERE GRATUITAMENTE AI CLIENTI (LAVORATORI AUTONOMI)
SPESE DI RAPPRESENTANZA (LIMITE DEDUCIBILITÀ 1% COMPENSI)



ACQUISTO DI BENI DA CEDERE GRATUITAMENTE AI CLIENTI	
COSTO UNITARIO < 50 EURO	COSTO UNITARIO > 50 EURO
IVA DETRAIBILE	IVA NON DETRAIBILE

ACQUISTO DI BENI DA CEDERE GRATUITAMENTE AI DIPENDENTI
IVA NON DETRAIBILE

CESSIONE DI BENI IN OMAGGIO AI CLIENTI	
LA CUI PRODUZIONE E SCAMBIO RIENTRANO NELL'ATTIVITÀ PROPRIA DELL'IMPRESA	LA CUI PRODUZIONE E SCAMBIO NON RIENTRANO NELL'ATTIVITÀ PROPRIA DELL'IMPRESA
IMPONIBILE IVA	FUORI CAMPO IVA ART. 2, COMMA 2, N.4, DPR 633/72.

Come noto, ai sensi dell'art. 108 Tuir, le spese di rappresentanza sono deducibili, nel periodo d'imposta, entro uno specifico limite (determinato in misura percentuale sui ricavi).

#### Articolo 108 Tuir - Spese relative a più esercizi

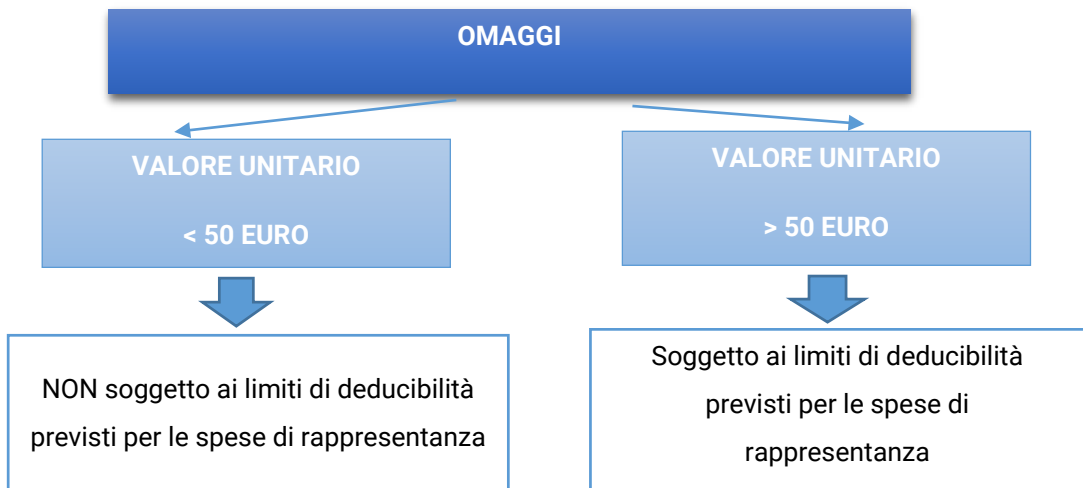
" .....

*Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di 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. Le spese del periodo precedente sono commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari:*

- a) all'1,5 per cento dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni;*
- b) allo 0,6 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni;*
- c) allo 0,4 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni.*

***Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50.***

Il comma appena richiamato è stato oggetto di recenti modifiche ad opera dell'art. 9, D.Lgs. 14.09.2015, n. 147, con decorrenza dal 07.10.2015 ed applicazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto. Pertanto, per la generalità delle imprese, dal 2016 opereranno i nuovi limiti previsti per le spese di rappresentanza!



Fattura acquisto regali natalizi per clienti.  
 n. 100 penne, costo unitario 1 euro  
 Totale fattura = 100 euro

**NO, SPESE DI RAPPRESENTANZA**  
 (non rileva il totale fattura, ma il valore unitario del bene donato)

**NO, LIMITI DI DEDUCIBILITÀ IRES**

Scrittura contabile:<sup>1</sup>

Omaggi	a	Debiti verso fornitori	100	100
--------	---	------------------------	-----	-----

<sup>1</sup> Per chiarezza espositiva, si tralasciano, per ora, le questioni afferenti all'Iva, rinviando alla successiva trattazione.



Fattura acquisto regali natalizi per clienti.

n. 10 penne, costo unitario 70 euro

**SI, SPESE DI RAPPRESENTANZA**

**SI, LIMITI DI DEDUCIBILITÀ IRES**

Scrittura contabile:

Omaggi – Spese di rappresentanza	a	Debiti verso fornitori	700	700
----------------------------------	---	------------------------	-----	-----

**“Omaggi – Spese di rappresentanza” → Questo conto, in sede di dichiarazione dei redditi, unitamente agli altri conti afferenti alle spese di rappresentanza, sarà oggetto di apposito calcolo ai fini della verifica della deducibilità.**



N.3 fatture acquisto regali natalizi per cliente.

Fattura n.1

n. 1 panettone, costo unitario 5 euro.

Fattura n.2

n. 1 formaggio, costo unitario 25 euro.

Fattura n.3

n.1 bottiglia di vino, costo unitario 25 euro.

Tutti i beni sono impacchettati e inseriti in un unico cesto per il cliente Rossi.

**SI, SPESE DI RAPPRESENTANZA (perché rileva il valore complessivo dell’omaggio)**

**SI, LIMITI DI DEDUCIBILITÀ IRES**

Scrittura contabile:

Omaggi – Spese di rappresentanza	a	Debiti verso fornitori	5	5
----------------------------------	---	------------------------	---	---

Omaggi – Spese di rappresentanza	a	Debiti verso fornitori	25	25
----------------------------------	---	------------------------	----	----

Omaggi – Spese di rappresentanza	a	Debiti verso fornitori	25	25
----------------------------------	---	------------------------	----	----



Fattura acquisto regali natalizi per clienti.

n. 1 panettone, costo unitario 5 euro;

n. 1 formaggio, costo unitario 25 euro;

n.1 bottiglia di vino, costo unitario 25 euro;

I beni sono stati singolarmente impacchettati e donati a clienti diversi.

**NO, SPESE DI RAPPRESENTANZA**

**NO, LIMITI DI DEDUCIBILITÀ IRES**



**Bene autoprodotta**

Impresa operante nel settore dell'abbigliamento di lusso regala n.10 sciarpe ai principali clienti.

- Costo produzione sciarpa: 30 euro;
- Valore di mercato sciarpa: 100 euro;

In questo caso, occorre far riferimento ai chiarimenti forniti con la **Risoluzione AE n.27/E del 12 marzo 2014**:

- per individuare se è superata o meno la soglia dei 50 euro è necessario far riferimento al valore di mercato;
- per individuare gli eventuali costi deducibili/ineducibili è necessario far riferimento al costo di produzione.

**SI SPESE DI RAPPRESENTANZA (ma per euro 30)**

**SI LIMITI DI DEDUCIBILITÀ IRES (30 euro)**



## AGENZIA DELLE ENTRATE

### Risoluzione n.27/E del 12 marzo 2014

*Nelle spese di rappresentanza devono essere ricomprese, in particolare, tutte le iniziative volte a diffondere e/o consolidare l'immagine dell'impresa, ad accrescerne l'apprezzamento presso il pubblico, senza una diretta correlazione con i ricavi. Il carattere essenziale delle spese di rappresentanza è, quindi, costituito dalla mancanza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari dei beni e servizi erogati. In tale ambito, anche gli omaggi di beni, la cui produzione e scambio rientrano nell'attività propria dell'impresa, possono assumere la natura di spese di rappresentanza, qualora abbiano le caratteristiche sopra evidenziate.*

*.... Ciò premesso, l'articolo 108, comma 2, ultimo periodo, del TUIR, dispone che "sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50". In tal caso, si prevede, con riferimento a tali beni, un regime di favore, in quanto le spese sostenute per gli stessi godono della deduzione integrale e non rientrano nel "plafond" di deducibilità di cui al citato articolo 1, comma 2, D.M. 19 novembre 2008.*

*....*

*Si ritiene, al riguardo, che, con l'utilizzo della locuzione "valore" in luogo di quella di "costo", il legislatore abbia voluto riferirsi al valore normale dei beni, secondo la definizione dell'articolo 9 del Tuir, che, peraltro, il legislatore assume ogni qual volta occorre quantificare l'entità delle liberalità, a vario titolo erogate, nell'ambito del regime d'impresa. Pertanto, condividendo la soluzione prospettata in istanza, si osserva che per i beni c.d. autoprodotti, ossia i beni alla cui ideazione, produzione, commercializzazione è diretta l'attività di impresa, che vengono prodotti dalla Società oppure che sono commissionati a lavoratori esterni e acquistati dalla impresa per la successiva rivendita, il valore di mercato dell'omaggio rileva unicamente al fine di individuare la spesa di rappresentanza da sottoporre al regime di deducibilità limitata.*

*Resta inteso che, una volta qualificata la spesa come spesa di rappresentanza (qualora il valore di mercato sia superiore a euro 50), al limite di deduzione di cui all'articolo 1, co. 2, D.M. 19 novembre 2008 (plafond di deducibilità) concorrerà, invece, per intero, il costo di produzione effettivamente sostenuto dall'impresa, indipendentemente dal fatto che lo stesso sia inferiore o meno ad euro 50. Diversamente, qualora il valore normale dell'omaggio autoprodotta sia inferiore o uguale ad euro 50, il costo effettivamente sostenuto per la produzione beneficerà della deduzione integrale.*

Ai sensi dell'art. 54, comma 5, Tuir, le spese sostenute per omaggi da parte del professionista rientrano tra le spese di rappresentanza, ed in quanto tali sono quindi deducibili nel limite dell'1% dei compensi percepiti.

Omaggi  
deducibilità  
lavoratori  
autonomi



Il Dott. Rossi acquista 120 penne, dal valore unitario di 10 euro, da donare ai suoi clienti.

Costo totale= 1.200 euro

**SPESE DI RAPPRESENTANZA DEDUCIBILI NELLA MISURA DELL'1% DEI COMPENSI PERCEPITI**



Attenzione

Abbiamo prima visto, per le imprese, che gli omaggi aventi valore unitario inferiore a 50 euro non rientrano nel calcolo del plafond. **Questa regola non si estende ai professionisti!**

Pertanto anche se le penne hanno un valore unitario pari ad euro 10, comunque devono essere considerate tra le spese di rappresentanza deducibili nei limiti dell'1% dei compensi.



Compensi Dott. Rossi 2016: 10.000 euro.

- 1% di 10.000 = 100

200 = spese di rappresentanza indeducibili

Omaggi  
disciplina  
Iva -  
detrazione  
acquisti

Nell'ambito della disciplina Iva, ovviamente due sono i profili che assumono rilevanza:

- la detraibilità dell'Iva versata al momento dell'acquisto dell'omaggio;
- l'imponibilità della successiva consegna dell'omaggio al cliente.

Analizziamo, ora, il primo profilo, ed interrogiamoci quindi, sulla detraibilità dell'Iva assolta sugli acquisti.

Ai sensi dell'art. 19 bis1, lettera h, DPR 633/72, l'Iva è detraibile per le spese sostenute per l'acquisto di beni da regalare aventi costo unitario non superiore ad euro 50.

*"h) non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore ad euro cinquanta".*



Normativa



Fattura acquisto regali natalizi per clienti.

- n. 10 penne,
- costo unitario 10 euro + IVA 22%.

**VALORE UNITARIO < 50 EURO → IVA DETRAIBILE**

Scrittura contabile:

	a	Debiti verso fornitori		122
Omaggi			100	
Iva a credito			22	



Fattura acquisto regali natalizi per clienti.

- n. 10 penne,
- costo unitario 100 euro + IVA 22%.

**VALORE UNITARIO > 50 EURO → IVA INDETRAIBILE**

Scrittura contabile:

	a	Debiti verso fornitori		1.220
Omaggi –spese di rappresentanza			1.000	
Omaggi –spese di rappresentanza			220	

#### ALIMENTI ED OMAGGI

D	<i>Ai sensi dell'art. 19-bis1, lettera f, DPR 633/72, "f) non è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di alimenti e bevande ad eccezione di quelli che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o di somministrazione in mense scolastiche, aziendali o interaziendali o mediante distributori automatici collocati nei locali dell'impresa".</i>
---	--



	Se per Natale avessi intenzione di comprare dei formaggi, il fatto che l'Iva sui prodotti alimentari è indetraibile, potrebbe comportare, per ciò solo, l'indetraibilità dell'Iva stessa?
R	No, in quanto la Circolare del 19/06/2002 n. 54 dell'Agenzia delle Entrate ha espressamente chiarito che, nello specifico caso degli omaggi, l'Iva è comunque detraibile, ovviamente se di valore inferiore ad euro 50: in questo caso, infatti, trova specifica applicazione la lettera f) della su richiamata disposizione.

Volendo ora soffermare l'attenzione sugli omaggi ai dipendenti, giova richiamare la Risoluzione del Ministero delle Finanze del 16.10.1990, n. 666305, la quale si era pronunciata come segue:

*"In sostanza, il legislatore IVA ha considerato la detraibilità dell'IVA relativa a tutti gli acquisti connessi con l'esercizio dell'impresa come regola generale, ad eccezione di taluni di essi specificamente individuati ed elencati. Tanto premesso va osservato come nel caso prospettato la ... abbia acquistato prodotti alimentari, liquori e champagne nei periodi precedenti le festività natalizie e pasquali, per farne "omaggi" alla clientela più meritevole ed ai propri dipendenti. Peraltro, **al fine di individuare la predetta connessione strumentale con l'attività dell'impresa occorre procedere a una distinzione tra omaggi offerti alla clientela e omaggi offerti ai propri dipendenti. I primi che integrano gli estremi di una attività promozionale si pongono nella connessione sopra detta, mentre i secondi sono fuori da tale previsione. Conseguentemente il diritto a deduzione dell'IVA spetta soltanto per i primi.**"*

In sintesi, quindi, secondo l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate, l'Iva relativa ai beni da cedere in omaggio ai dipendenti non può essere considerata detraibile, considerato che il costo non è strumentale all'attività d'impresa.



Fattura acquisto regali natalizi per dipendenti.

- n. 10 penne,
- costo unitario 10 euro + IVA 22%.

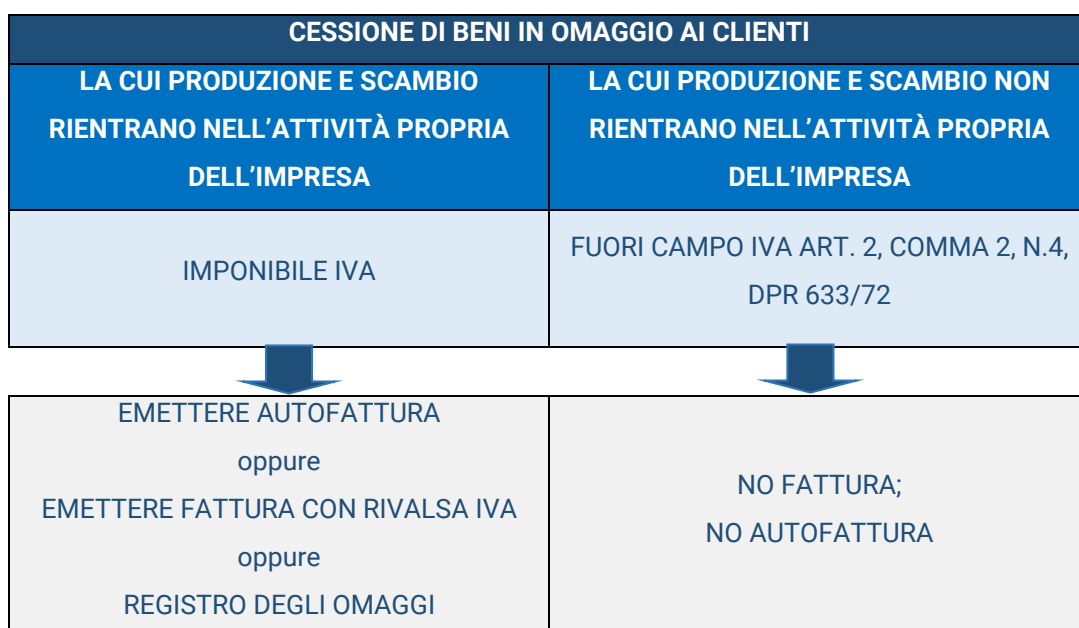
**OMAGGI AI DIPENDENTI → IVA INDETRAIBILE**

Scrittura contabile:

	a	Debiti verso fornitori		122
Omaggi			100	
Omaggi			22	

Nel caso della cessione dei beni in omaggio, è essenziale distinguere:

- i beni alla cui produzione e scambio è diretta l'attività d'impresa;
- i beni alla cui produzione e scambio NON è diretta l'attività d'impresa.



Azienda produttrice di scarpe.

Omaggi: penne aventi valore unitario pari a 100 euro.

**Indipendentemente dal valore unitario, la cessione degli omaggi è esclusa da Iva, in quanto trattasi di bene estraneo all'attività d'impresa**

**L'impresa non sarà chiamata ad alcun particolare adempimento fiscale e/o contabile.**

La cessione in omaggio di beni alla cui produzione e scambio è diretta l'attività di impresa è invece imponibile Iva.

Tre sono quindi gli adempimenti che le imprese possono porre in essere:

1. Emissione autofattura;
2. Emissione fattura;
3. Tenuta del registro degli omaggi.

Generalmente si preferisce l'opzione dell'autofattura, anche per una questione di eleganza nei confronti del cliente, il quale, in caso alternativo, sarebbe costretto a versare un piccolo importo a titolo d'Iva a fronte dell'omaggio (sebbene comunque detraibile).

Anche il registro degli omaggi è una strada poco percorsa, stante le difficoltà che potrebbero sorgere a fronte di questo ulteriore adempimento.



Azienda produttrice di penne.

Omaggi: penne aventi valore unitario pari a 100 euro.

**La cessione degli omaggi è imponibile Iva, in quanto trattasi di bene rientrante nell'attività d'impresa.**

**L'impresa emetterà autofattura.**

Scrittura contabile:

Crediti vs/clienti per autofatture	a	Diversi	122	
		Ricavi per omaggi		100
		Iva a debito		22

Successivamente, giroconteremo i crediti verso cliente e i ricavi, annullandoli, e rileveremo un costo pari all'Iva a debito non addebitata in rivalsa al cliente.

Diversi	a	Crediti vs/clienti per autofatture		122
Ricavi per omaggi			100	
Altri costi indeducibili			22	

- Riproduzione riservata -