

STUDIO ANTONELLI

Dott. Alessandro Antonelli
TRIBUTARISTA - PUBBLICISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Federico Mambelli
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Alessandro Mengozzi
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott.ssa Rita Santolini
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Sgarzani
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Zanfini
ASSISTENTE

Forlì, 23 dicembre 2008

A TUTTI I
SIGG. CLIENTI

LORO SEDI

[AREA: FISCALITA' D'IMPRESA](#)

CIRCOLARE N. 34/2008

Oggetto: Omaggi natalizi - Trattamento fiscale agli effetti dell'I.V.A., del documento di trasporto, delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

Indice:

1.	Premessa.	2
2.	Disciplina degli omaggi ai fini dell'I.V.A. e del documento di trasporto.	2
2.1	Omaggi di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa - Modalità di assolvimento dell'I.V.A..	3
2.2	Omaggi di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa - Disciplina del documento di trasporto.	4
2.3	Omaggi di beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa - Esclusione da I.V.A. e limiti alla facoltà di detrazione.	5
2.3.1	Determinazione del costo di acquisto.	8
2.4	Omaggi di beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa - Disciplina del documento di trasporto.	8
2.5	Operazioni escluse dal campo di applicazione I.V.A. (campioni gratuiti e beni a titolo di sconto, premio e abbuono).	9
2.6	Cessioni esenti (omaggi di beni a scopo di assistenza e beneficenza ed a favore di popolazioni colpite da calamità naturali).	9

STUDIO ANTONELLI

2.6.1	Presunzione di cessione dei beni - Cessioni gratuite esenti da I.V.A. ai sensi dell'art. 10, n. 12, del D.P.R. n. 633/1972.	10
2.6.2	Cessioni gratuite di prodotti alimentari non più commercializzati o commercializzabili.	11
2.6.3	Cessioni gratuite di opere librerie e dotazioni informatiche non più commercializzate o commercializzabili.	11
2.6.4	Liberalità in denaro ed in natura effettuate a favore di organismi facenti parte del terzo settore.	12
2.7	Invio degli omaggi al di fuori del territorio dello Stato.	14
2.7.1	Cessioni gratuite di beni in Paesi comunitari.	14
2.7.2	Cessioni gratuite di beni in Paesi extra-comunitari.	15
3.	Disciplina degli omaggi ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP.	15
3.1	Omaggi ai dipendenti e collaboratori.	15
3.1.1.	Trattamento fiscale ai fini del reddito di lavoro dipendente in vigore fino al 29 maggio 2008	15
3.1.2.	Abrogazione del regime fiscale di esenzione dal reddito di lavoro dipendente relativo alle erogazioni liberali erogate successivamente al 29 maggio 2008	17
3.1.3	Deducibilità del costo dal reddito d'impresa.	19
3.1.4	Deducibilità del costo ai fini IRAP.	19
3.2	Omaggi a terzi (clienti ecc.).	20
3.2.1	Deducibilità dal reddito d'impresa (spese di rappresentanza).	20
3.2.2	Deducibilità ai fini IRAP.	22
3.2.3	Individuazione del valore unitario di euro 50.	23
3.2.4	Effetti reddituali per i soggetti destinatari.	23
3.3	Indeducibilità dal reddito d'impresa e dalla base imponibile IRAP dell'I.V.A. non addebitata per rivalsa ai destinatari degli omaggi.	24

1. Premessa.

Approssimandosi il periodo natalizio, e con esso la consuetudine di distribuire omaggi a clienti, collaboratori e dipendenti, si riepilogano brevemente le principali disposizioni che, in materia di I.V.A., di imposte sui redditi ed IRAP, regolano il trattamento delle liberalità corrisposte in occasione di tale festività.

2. Disciplina degli omaggi ai fini dell'I.V.A. e del documento di trasporto.

Il trattamento ai fini IVA degli omaggi, come sarà esplicitato nei successivi paragrafi, è differente a seconda che oggetto della cessione siano beni la cui produzione o il cui commercio rientri o meno nell'attività propria dell'impresa.

Tale differenziazione di trattamento rende, quindi, necessario individuare preliminarmente cosa si intenda per attività propria dell'impresa. Al riguardo, il Ministero delle Finanze ha precisato che per "attività propria dell'impresa" deve intendersi "ogni attività compresa nell'ordinario campo di applicazione dell'impresa e cioè nell'oggetto proprio e istituzionale della stessa" (vedasi, al riguardo la Circolare n. 25 del 3 agosto 1979).

In sostanza si considera attività propria quella svolta in via principale, vale a dire quella direttamente rivolta al conseguimento delle finalità proprie dell'impresa. Di conseguenza, quando l'impresa è diretta, come finalità propria allo svolgimento di più attività (ad esempio, alla produzione o allo scambio di più categorie di merci o prodotti) queste vanno considerate tutte come attività propria senza riguardo alla eventuale prevalenza quantitativa dell'una rispetto alle altre.

Resta esclusa da tale definizione di “attività propria” l’attività svolta in via meramente strumentale, accessoria ed occasionale.

2.1 Omaggi di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell’attività propria dell’impresa - Modalità di assolvimento dell’I.V.A..

Le cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell’attività propria dell’impresa sono considerate operazioni imponibili ai sensi dell’art. 2, secondo comma, n. 4, del D.P.R. n. 633/1972 (salvo che per i beni costituenti campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati, non soggetti ad imposta ai sensi dell’art. 2, terzo comma, lettera d., del D.P.R. n. 633/1972).

A tale proposito, si evidenzia che il Ministero delle Finanze, con la Circolare n. 188/E del 16 luglio 1998, ha precisato 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 (per le quali l’art. 19-bis1, lettera h., del D.P.R. n. 633/1972 prevede l’indetraibilità dell’imposta) e che, di conseguenza, le relative cessioni gratuite vanno assoggettate ad I.V.A. ai sensi dell’art. 2, secondo comma, n. 4, del D.P.R. n. 633/1972. Quest’ultima affermazione ministeriale desta qualche perplessità, dal momento che la definizione di spese di rappresentanza prevista dall’art. 108, comma 2, del TUIR (ex art. 74, comma 2, del TUIR, cui fa espresso rinvio l’art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972) sembrerebbe ricomprendere anche gli acquisti di beni rientranti nell’attività propria dell’impresa e distribuiti gratuitamente a terzi (clienti, anche potenziali, collaboratori ecc.).

Secondo quanto disposto dall’art. 18, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972, per le cessioni gratuite in esame la rivalsa non è obbligatoria: ne consegue che non è richiesto l’invio di alcuna fattura al destinatario dell’omaggio.

In ordine alle modalità di assolvimento dell’imposta in assenza di rivalsa, il Ministero delle Finanze, con Circolare n. 32 del 27 aprile 1973, ha consentito l’adozione delle seguenti procedure, alternative rispetto all’ordinaria fatturazione che si ritengono tutt’ora valide.

a) Emissione di autofattura.

La prima di queste è costituita dalla emissione di autofattura in unico esemplare per ciascuna cessione, ovvero globale mensile per tutte le cessioni gratuite effettuate nel mese, con l’indicazione del valore normale dei beni ceduti, dell’aliquota (o delle aliquote) applicabile e della relativa imposta, oltre alla annotazione sulla stessa che trattasi di “autofattura per omaggi”. Tale autofattura dovrà essere numerata secondo la numerazione propria delle fatture di vendita ed annotata nel registro delle fatture emesse di cui all’art. 23 del D.P.R. n. 633/1972, ed il relativo ammontare imponibile andrà a confluire nel volume d’affari I.V.A..

Circa la determinazione del valore normale ai fini del calcolo della base imponibile delle cessioni gratuite realizzate si fa presente che occorre far riferimento all’art. 14, commi 2 e 3, del D.P.R. n. 633/1972, secondo i quali “... *per valore normale dei beni e dei servizi si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni o servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza ed al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui è stata effettuata l’operazione o nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe dell’impresa che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini della Camera di commercio più vicina, alle tariffe professionali e ai listini di borsa ...*”.

STUDIO ANTONELLI

Si tratterà, pertanto, del prezzo di produzione se tali beni sono ceduti a titolo di sconto dallo stesso soggetto produttore, o del prezzo praticato nella fase all'ingrosso qualora i detti beni siano stati acquistati presso altri operatori (si veda al riguardo la Risoluzione Ministeriale n. 363705 del 21 dicembre 1979).

b) Annotazione sul registro degli omaggi.

Con la stessa Circolare n. 32/1973 il Ministero delle Finanze, sempre allo scopo di permettere l'assolvimento del tributo, ha altresì consentito, in alternativa al sopra esposto metodo dell'autofatturazione, di annotare su di un apposito "registro degli omaggi", tenuto ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972, l'ammontare complessivo del valore normale delle singole cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno e delle relative imposte distinte per aliquota (trattasi, in sostanza, di un registro dei corrispettivi). L'IVA evidenziata in detto registro concorrerà alla liquidazione di periodo.

In alternativa alle sopra indicate modalità di assolvimento dell'IVA è possibile adottare le seguenti, ulteriori procedure.

c) Emissione di fattura senza rivalsa.

Utilizzando tale procedura:

- il cedente emette fattura in duplice esemplare, pur non esercitando la rivalsa (e in tale caso deve specificare tale circostanza in fattura);
- il destinatario dell'omaggio e della fattura deve annotare il documento nel registro IVA degli acquisti, tenendo tuttavia presente che l'I.V.A. indicata nella fattura stessa non è detraibile, non essendo stata esercitata la rivalsa da parte del cedente a titolo gratuito (e ciò ai sensi dell'art. 19, 1° comma, del D.P.R. n. 633/1972).

d) Emissione di fattura con pagamento di sola IVA.

Tale modalità di assolvimento dell'IVA comporta che:

- il cedente emette fattura in duplice esemplare con esercizio di rivalsa, e dunque addebitando l'I.V.A. al cessionario a titolo gratuito;
- il destinatario dell'omaggio e della fattura annota il documento nel registro IVA degli acquisti potendo esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta addebitata, sempre che il bene ricevuto in omaggio non rientri tra quelli ad I.V.A. oggettivamente indetraibile di cui all'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972, ovvero non sussistano limitazioni di natura soggettiva alla facoltà di detrazione (ad esempio, art. 19, 5° comma, ed art. 36-bis del D.P.R. n. 633/1972).

2.2 Omaggi di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa - Disciplina del documento di trasporto.

Per l'invio dei beni oggetto di cessione gratuita che rientrano nell'attività propria dell'impresa, si rende opportuna l'emissione del documento di trasporto di cui al D.P.R. n. 472/1996, avendo cura di specificare la causale del trasporto (omaggio, cessione gratuita o simili), e ciò sia al fine di superare la presunzione di cessione a titolo oneroso (ex art. 53 del D.P.R. n. 633/1972, ora D.P.R. n. 441/1997) ovvero di autoconsumo (art. 2, secondo comma, n. 5, del D.P.R. n.

STUDIO ANTONELLI

633/1972), sia per individuare il destinatario finale dell'omaggio allo scopo di dimostrare l'inerenza della spesa promozionale rispetto all'attività d'impresa.

Come già precisato, la soppressione dell'obbligo di emissione della bolla di accompagnamento non ha effetto nei confronti della circolazione dei tabacchi e dei fiammiferi nonché dei prodotti sottoposti al regime delle accise od imposte di consumo o al regime di vigilanza fiscale, per i quali viene quindi confermata la previgente disciplina, sia per quanto riguarda l'obbligo di emissione del documento di accompagnamento dei beni viaggianti, sia con riferimento ai casi di esclusione da tale obbligo (per una più completa trattazione dell'argomento si veda la Circolare n. 47/1996 dello scrivente Studio).

A tale riguardo si evidenzia che, a seguito delle semplificazioni introdotte dal D.P.R. 7 febbraio 2000 n. 48, con il quale sono state abrogate le norme sul contrassegno I.V.A. di cui al D.M. 4 maggio 1981, il trasporto nazionale di vino risulta così regolamentato:

- a) relativamente ai prodotti ancora muniti del contrassegno I.V.A. è consentito il trasporto in esenzione dal documento prescritto dal D.D. 14 aprile 1999 del Ministero delle politiche agricole e dalla bolla di accompagnamento di cui al D.P.R. n. 627/1978, sempreché il trasporto di vini sia contenuto in recipienti di volume non superiore a cinque litri e qualora il trasporto non ecceda i 100 litri (interrogazione parlamentare n. 5-00683 del 29 ottobre 1996);
- b) con riferimento al trasporto di prodotti non muniti di contrassegno e contenuto in recipienti di valore nominale inferiore o pari a 60 litri, l'Agenzia delle Entrate, interpellata dal Ministero delle politiche agricole, ha consentito l'utilizzo indistinto:
 - del documento di trasporto di cui al D.P.R. n. 472/1996 opportunamente integrato dagli elementi prescritti dal D.D. 14 aprile 1999 del Ministero delle politiche agricole, vale a dire: nome ed indirizzo dello speditore, nome ed indirizzo del destinatario, numero di riferimento destinato ad individuare il documento di accompagnamento, data di redazione nonché data di spedizione se è diversa dalla data di redazione, designazione del prodotto trasportato a norma delle disposizioni comunitarie e nazionali;
 - del documento prescritto dal D.D. 14 aprile 1999 del Ministero delle politiche agricole, integrato con gli elementi richiesti dal D.P.R. n. 472/1996.

Le considerazioni fin qui svolte in merito alla opportunità di emissione del documento di trasporto allo scopo di dimostrare l'inerenza della spesa promozionale rispetto all'attività d'impresa, trovano un ulteriore e più importante fondamento alla luce dei nuovi obblighi documentali previsti dalla bozza di decreto attuativo della nuova disciplina delle spese di rappresentanza valevole ai fini delle imposta sul reddito (vedasi successivo paragrafo 3.2.1).

2.3 Omaggi di beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa - Esclusione da I.V.A. e limiti alla facoltà di detrazione.

Come noto, a seguito delle modifiche normative introdotte dai Decreti Legge n. 41 del 23 febbraio 1995 (convertito nella Legge n. 85/1995) e n. 415 del 2 ottobre 1995 (convertito nella Legge n. 507/1995), è venuta a modificarsi anche la disciplina I.V.A. delle cessioni gratuite di beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa (in quanto non commercializzati né prodotti).

Il nuovo art. 2, secondo comma, n. 4, del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce, infatti, nella attuale formulazione, che l'esclusione da I.V.A. sussiste esclusivamente qualora dette cessioni

STUDIO ANTONELLI

riguardino beni di costo unitario non superiore a 25,82 euro (lire 50.000) ovvero, indipendentemente dal costo unitario, beni il cui acquisto (da parte del cedente/donante) non abbia dato diritto alla detrazione dell'I.V.A. a norma dell'art. 19, anche se per effetto dell'opzione di cui all'art. 36-bis del D.P.R. n. 633/1972.

Superando i dubbi sorti in passato circa la possibilità per il soggetto passivo di astenersi dall'operare la detrazione dell'imposta al momento dell'acquisto, evitando così l'obbligo di assoggettare ad I.V.A. la successiva cessione a titolo gratuito di beni di valore superiore a 25,82 euro (50.000 lire) (cfr. a tale proposito la Circolare n. 86/1996 dell'Assonime), il legislatore delegato, con l'art. 3 del D.Lgs. n. 313/1997, ha dato soluzione alla questione modificando il regime di detraibilità dell'imposta relativa alle spese di rappresentanza.

In particolare, il nuovo art. 19-bis1, lettera h), del D.P.R. n. 633/1972, introdotto dal citato art. 3 del D.Lgs. n. 313/1997, dispone, a partire dal 1° gennaio 1998, che "non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sui redditi" (art. 108, comma 2, del TUIR - v. oltre paragrafo 3.2).

A chiarimento della nuova disciplina è successivamente intervenuto il Ministero delle Finanze che, con la Circolare n. 188/E del 16 luglio 1998, ha precisato che, a seguito della nuova previsione normativa contenuta nel D.Lgs. n. 313/1997, gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente (e non rientranti nell'attività propria dell'impresa) costituiscono sempre spese di rappresentanza. Ne consegue che, a norma del nuovo art. 19-bis1, comma 1, lettera h), del D.P.R. n. 633/1972, l'I.V.A. relativa ai predetti acquisti deve considerarsi fin dall'origine non detraibile a prescindere dal valore unitario o costo dei beni stessi.

A parziale modifica di tale regime, l'art. 31, comma 1, lettera a), n. 2, della Legge n. 388/2000 (Legge finanziaria per il 2001) ha previsto, con effetto dal 1° gennaio 2001, la modifica dell'art. 19-bis1, comma 1, lettera h), del D.P.R. n. 633/1972 per effetto della quale l'indetraibilità dell'IVA relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sui redditi, non opera in relazione all'acquisto di beni il cui costo unitario non sia superiore a 25,82 euro (lire 50.000).

Al fine di chiarire l'ambito di applicazione della cennata esclusione dall'indetraibilità, l'Assonime, con Circolare n. 29 del 10 maggio 2001, ha posto in evidenza che, poiché la norma non dispone alcuna limitazione qualitativa in relazione alla natura del bene oggetto della cessione, la detraibilità dell'I.V.A. dovrebbe risultare consentita per il solo fatto di destinare l'acquisto a spesa di rappresentanza. In questo modo, non dovrebbero assumere rilievo altri eventuali limiti alla detrazione esistenti nella disciplina dell'I.V.A., quali, ad esempio, quelli sanciti dall'art. 19-bis1, 1° comma, lettera f), del D.P.R. n. 633/1972 con riferimento all'acquisto di alimenti e bevande.

Tale orientamento è stato successivamente confermato dalla C.M. n. 54/E del 19 giugno 2002 dell'Agenzia delle Entrate (quesito n. 16.6) con la quale è stato precisato che l'indetraibilità di cui all'art. 19 bis-1, lettera f), del D.P.R. n. 633/1972, riguardante l'IVA assolta sugli acquisti di alimenti e bevande, non trova applicazione qualora l'imposta sui predetti acquisti sia relativa a beni di valore unitario non superiore a 25,82 euro, destinati ad essere ceduti a titolo gratuito. Con riferimento invece ai beni di valore unitario superiore a 25,82 euro, si renderà applicabile la disposizione di cui all'art. 19 bis-1, comma 1, lettera h), del D.P.R. n. 633/1972, trattandosi di spese di rappresentanza. In relazione a tale ultima fattispecie, peraltro, l'innalzamento del valore unitario, ai fini delle imposte sul reddito da euro 25,82 ad euro 50 non dovrebbe comportare effetti sostanziali, in quanto la stessa non influisce sulla qualificazione delle spese – quali spese di rappresentanza o meno – ma soltanto sul regime di deducibilità (deduzione

STUDIO ANTONELLI

integrale piuttosto che deduzione entro i limiti di cui all'art. 108, comma 2, del Tuir). Infatti l'art. 1 della bozza di decreto attuativo in materia di spese di rappresentanza ricomprende in tale definizione "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" nonché "ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente ... il cui sostenimento risponda ai criteri di inerENZA" indicati nel medesimo decreto.

In ogni caso, dunque, la successiva cessione gratuita dei beni costituisce operazione non rilevante (c.d. "fuori campo") ai fini I.V.A. ai sensi del citato art. 2, secondo comma, n. 4, del D.P.R. n. 633/1972. Infatti la citata disposizione non considera cessioni di beni le cessioni gratuite:

- relative a beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività d'impresa se di costo non superiore a 25,82 euro (lire 50.000);
- relative a beni per i quali non sia stata operata la detrazione dall'imposta (è il caso delle spese di rappresentanza, di costo unitario superiore a 25,82 euro).

Secondo la citata Circolare Ministeriale n. 188/E del 16 luglio 1998, alla fattispecie di cui sopra non si rende invece applicabile la norma di esenzione di cui all'art. 10, n. 27-quinquies, del D.P.R. n. 633/1972 concernente le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa I.V.A. ai sensi degli artt. 19, 19-bis1 e 19-bis2 dello stesso decreto.

Per quanto riguarda le cessioni gratuite di beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa effettuate a favore dei dipendenti, si ritiene che, in linea con quanto affermato dal Ministero delle Finanze con la Risoluzione Ministeriale n. 666305 del 16 ottobre 1990, l'imposta sul valore aggiunto assolta sugli acquisti o importazioni di tali beni non sia detraibile, ai sensi del primo comma dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, mancando il presupposto dell'inerENZA.

Quanto sopra ci consente di riassumere il regime I.V.A. degli omaggi nel modo seguente:

- a) cessioni gratuite di beni rientranti nell'attività propria dell'impresa: sono sempre assoggettate ad I.V.A. indipendentemente dal costo unitario dei beni stessi, salvo il caso dei campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati;
- b) cessioni gratuite di beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa: sono sempre escluse dal campo di applicazione dell'imposta dal momento che:
 - i) se i beni sono destinati ai dipendenti, l'imposta relativa al loro acquisto od importazione non è detraibile a norma dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972;
 - ii) se i beni sono di costo unitario inferiore od uguale a 25,82 euro, l'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA è sancita espressamente dall'art. 2, comma 2, n. 4 del D.P.R. n. 633/1972, ancorchè l'imposta relativa al loro acquisto o importazione sia detraibile;
 - iii) se i beni sono di costo unitario superiore a 25,82 euro, l'imposta relativa al loro acquisto o importazione non è detraibile a norma dell'art. 19-bis1, comma 1, lettera h), del D.P.R. n. 633/1972.

2.3.1 Determinazione del costo di acquisto.

Come detto, la previsione di indetraibilità dell'I.V.A di cui all'art. 19-bis1, comma 1, lettera h), del D.P.R. n. 633/1972 non opera per le spese di rappresentanza di costo unitario inferiore o uguale a 25,82 euro (lire 50.000).

Al fine di individuare il criterio quantitativo per individuare i beni per i quali opera la previsione in parola, vale a dire per i quali sia possibile detrarre l'I.V.A., l'Assonime ha evidenziato, con la Circolare n. 89/1996, che il costo con cui confrontare il limite di 25,82 euro (lire 50.000), deve essere assunto al netto dell'I.V.A..

2.4 Omaggi di beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa - Disciplina del documento di trasporto.

Per il trasporto di tali beni, oggetto di cessione gratuita, pur non sussistendo più alcun obbligo al riguardo, può apparire opportuna l'emissione del documento di trasporto - sul quale annotare la causale del trasporto medesimo (omaggio, cessione gratuita e simili) - allo scopo di testimoniare le generalità del donatario ai fini della verifica dell'inerenza della spesa promozionale (tanto con riferimento all'I.V.A. quanto alla imposizione sui redditi) e di consentire al donatario stesso di vincere la presunzione di acquisto di cui al D.P.R. n. 441/1997 (già art. 53 del D.P.R. n. 633/1972) nel caso in cui il bene ricevuto in omaggio rientri nell'attività propria dell'impresa.

In proposito, si precisa che il Ministero delle Finanze, con Risoluzione n. 476284 del 7 dicembre 1991, ha sostenuto che le presunzioni di cui all'art. 53 del D.P.R. n. 633/1972 (ora D.P.R. n. 441/1997) divengono operanti solo verso i produttori e/o i commercializzatori dei beni da loro stessi prodotti o commercializzati, con la conseguenza che per i beni estranei all'attività propria dell'impresa non occorre istituire alcuna specifica contabilità né, quindi, provvedere necessariamente all'emissione di alcun documento di trasporto inerente la movimentazione, in quanto nessuna presunzione dovrebbe essere posta a loro carico.

Tale orientamento è stato successivamente confermato dallo stesso Ministero delle Finanze con la Circolare n. 193/E del 23 luglio 1998, emanata a commento delle disposizioni contenute nel D.P.R. n. 441/1997, nella quale si precisa che "la presunzione di cui al comma 1 dell'art. 1 si applica nei confronti di tutti i soggetti d'imposta e riguarda sia i beni alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa sia i beni strumentali".

Ciò nonostante, è opportuno rilevare che, con la decisione n. 3461 del 16 aprile 1988, la Commissione Tributaria Centrale ha affermato che la detraibilità dell'I.V.A. sull'acquisto dei beni ceduti successivamente in omaggio a dipendenti e clienti non può essere riconosciuta qualora non sia ravvisabile un'inerenza con l'attività dell'impresa a seconda della destinazione concreta e specifica che di essi si faccia. Così, per i pacchi dono consegnati ai dipendenti dovrebbe essere data prova della consistenza dei pacchi, delle circostanze della consegna, ecc.; mentre per gli omaggi alla clientela dovrebbero essere forniti i nominativi degli stessi e le circostanze in cui sono avvenuti gli omaggi (es. festività natalizie), nonché le relative bolle di consegna.

Pertanto l'emissione dell'attuale documento di trasporto, oltre a permettere di vincere le presunzioni (laddove esistenti) di cui al D.P.R. n. 441/1997, consente di risalire ai beneficiari, stabilendo l'inerenza (o meno) degli omaggi e quindi la detraibilità dell'I.V.A. sull'acquisto degli stessi (ferme restando le limitazioni di legge come, ad esempio, per i beni ad I.V.A.

oggettivamente non detraibile) nonchè, alle condizioni e nei limiti che si esamineranno successivamente (vedi paragrafi 3.1 e 3.2), la deducibilità del costo dal reddito d'impresa.

Inoltre, come già evidenziato, l'emissione del documento di trasporto si ritiene opportuno anche in considerazione dei nuovi obblighi documentali previsti dalla bozza di decreto attuativo della nuova disciplina delle spese di rappresentanza valevole ai fini delle imposta sul reddito.

Circa l'obbligo tuttora vigente di emissione, salvo eccezioni, della bolla di accompagnamento per determinate categorie di beni, si rinvia a quanto precisato al precedente paragrafo 2.2..

2.5 Operazioni escluse dal campo di applicazione I.V.A. (campioni gratuiti e beni a titolo di sconto, premio e abbuono).

L'estensione del campo di applicazione dell'imposta non riguarda:

- le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati, che restano, come già precisato, escluse dal campo di applicazione del tributo ai sensi dell'art. 2, comma 3, lettera d), del D.P.R. n. 633/1972;
- le cessioni che non possono considerarsi a titolo gratuito in quanto in realtà collegate con altre operazioni. Restano quindi estranee al campo di applicazione dell'I.V.A., ad esempio, le cessioni di beni a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali, la cui esclusione dalla base imponibile, a norma dell'art. 15 del D.P.R. n. 633/1972, si fonda sulla considerazione che la cessione non avviene a titolo di liberalità, poiché il valore dei beni ceduti viene, in pratica, incluso nel prezzo dei prodotti cui il premio, lo sconto o l'abbuono si riferiscono. Affinché le cessioni di tali beni siano escluse dalla base imponibile devono tuttavia sussistere due condizioni:
 - tali cessioni non devono avere ad oggetto beni ad aliquota più elevata rispetto a quella relativa ai beni oggetto della cessione principale;
 - lo sconto od abbuono deve essere previsto dalle pattuizioni contrattuali che hanno dato origine al rapporto relativo alla cessione.

Si ricorda che, ai sensi dell'art. 21, comma 2, n. 3 del D.P.R. n. 633/1972, sulla fattura deve essere indicato il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio od abbuono, esclusi dalla base imponibile ai sensi dell'art. 15, comma 1, n. 2 del D.P.R. n. 633/1972.

2.6 Cessioni esenti (omaggi di beni a scopo di assistenza e beneficenza ed a favore di popolazioni colpite da calamità naturali).

Se determinate condizioni sono rispettate, si considerano operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, punti 12 e 13, del D.P.R. n. 633/1972, rispettivamente:

- le cessioni gratuite fatte ad enti pubblici, ad associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica (ad esempio Caritas Internazionale, FAO, Croce Rossa, AIDO, Associazione Italiana per la Ricerca sul Cancro, ecc.) nonché, a seguito della modifica introdotta dall'art. 14, lettera b), del D.Lgs. n. 460/1997, alle ONLUS;
- le cessioni gratuite a favore di popolazioni colpite da calamità naturali o catastrofi dichiarate tali ai sensi della Legge n. 996 del 1970 o della Legge n. 225/1992.

STUDIO ANTONELLI

A tale riguardo si rileva che, a seguito della nuova formulazione dell'art. 2, n. 4, del D.P.R. n. 633/1972 (richiamato dall'art. 10, nn. 12 e 13) vengono attratte nel regime di esenzione anche le cessioni gratuite di beni non oggetto dell'attività propria del cedente (in precedenza escluse dal tributo) per le quali, pertanto, vige ora l'obbligo di emissione della fattura.

2.6.1 Presunzione di cessione dei beni - Cessioni gratuite esenti da I.V.A. ai sensi dell'art. 10, n. 12, del D.P.R. n. 633/1972.

A norma dell'art. 1, primo e secondo comma, del D.P.R. n. 441/1997 (in vigore dal 7/1/1998), si presumono ceduti, conformemente a quanto in precedenza disposto dall'art. 53 del D.P.R. n. 633/1972, i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi rappresentanti e per i quali non sia dimostrato:

- a) che sono stati impiegati per la produzione, perduti o distrutti;
- b) che sono stati consegnati a terzi in lavorazione, deposito, comodato o in dipendenza di contratti estimatori, di contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, commissione o di altro titolo non traslativo della proprietà.

Per le cessioni esenti da I.V.A. ai sensi dell'art. 10, n. 12, del D.P.R. n. 633/1972, vale a dire per le cessioni gratuite di beni a favore di enti pubblici, di associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e delle ONLUS (Organizzazioni non lucrative di utilità sociale), la predetta presunzione di cessione non opera - in base al disposto dell'art. 2, comma 2, del D.P.R. n. 441/1997 - qualora:

- a) il cedente dia comunicazione scritta, in forma libera (in attesa del Decreto Ministeriale di approvazione dello specifico modello), agli uffici della Amministrazione Finanziaria ed ai comandi della Guardia di Finanza, competenti in relazione al domicilio fiscale del contribuente, indicando il giorno, l'ora ed il luogo di inizio del trasporto, la destinazione finale dei beni nonché l'ammontare complessivo, sulla base del prezzo di acquisto, dei beni ceduti gratuitamente. Tale comunicazione, che deve pervenire ai suddetti Uffici almeno 5 giorni prima della consegna, risulta facoltativa qualora l'ammontare complessivo del costo dei beni non sia superiore a 5.164,57 euro (10 milioni di lire);
- b) il cedente emetta il documento di trasporto di cui al D.P.R. n. 472/1996, progressivamente numerato;
- c) il cedente ottenga il rilascio dall'ente ricevente i beni di una dichiarazione sostitutiva di atto notorio (ai sensi del D.P.R. n. 435/2000) con cui lo stesso ente attesti la natura, la qualità e la quantità dei beni ricevuti, corrispondenti ai dati contenuti nel documento di cui alla precedente lettera b).

In mancanza anche di uno solo di questi adempimenti, la cessione gratuita non si considererà più esente, bensì imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Nell'ambito della Circolare Ministeriale n. 328/E del 1997, il Ministero delle Finanze ha precisato che l'effettuazione di operazioni esenti occasionali comporta l'indetraibilità, in via specifica, dell'I.V.A. relativa agli acquisti di beni e servizi utilizzati per effettuare le operazioni stesse. Sulla base di tale principio, e con riferimento all'ipotesi di beni e servizi acquistati per la successiva vendita o rivendita, per i quali la detrazione è stata quindi operata all'atto dell'acquisto o della importazione, e solo successivamente destinati ad essere ceduti ad uno dei

soggetti di cui all'art. 10, n. 12, del D.P.R. n. 633/1972, il contribuente è tenuto all'obbligo di procedere alla rettifica della detrazione inizialmente operata ai sensi dell'art. 19 bis2, primo comma, del D.P.R. 633/1972.

2.6.2 Cessioni gratuite di prodotti alimentari non più commercializzati o commercializzabili.

Al fine di rendere meno onerosa la procedura della cessione gratuita di cui all'art. 10, punto 12, del D.P.R. n. 633/1972, la disposizione contenuta nel comma 15 dell'art. 6 della Legge n. 133/1999 stabilisce che i prodotti alimentari non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione per carenza o errori di confezionamento, di etichettatura, di peso o di altri motivi simili, nonché in prossimità della data di scadenza, ceduti gratuitamente ai soggetti indicati nell'art. 10, punto 12, del D.P.R. n. 633/1972 e da questi ritirati presso i luoghi di esercizio dell'impresa, si considerano distrutti agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto.

Rispetto alla ordinaria disciplina relativa a cessioni gratuite, presa in esame dal paragrafo n. 2.6.1, la previsione dell'art. 6, comma 15, della Legge n. 133/1999 reca sostanziali incentivi per le cessioni gratuite di prodotti alimentari. In particolare:

- poiché agli effetti dell'I.V.A. le cessioni sono equiparate ad una ipotesi di distruzione dei beni, viene meno la causa di rettifica dell'I.V.A. conseguente al cambio di destinazione dei beni;
- poiché non sono previste specifiche formalità da seguire per rendere operativa la norma di cui trattasi, vengono meno gli adempimenti richiesti per superare le presunzioni di cessione. Con Circolare n. 66/1999 l'Assonime, constatando la mancanza di specifiche formalità a sostegno dell'operatività della disposizione recata dall'art. 6, comma 15, della Legge n. 133/1999, ha ritenuto sufficiente l'osservanza degli adempimenti previsti dall'art. 13, comma 4, del D.Lgs. n. 460/1997 a proposito delle erogazioni liberali a favore delle ONLUS, vale a dire, preventiva comunicazione mediante raccomandata con avviso di ricevimento all'ufficio delle entrate competente in relazione al domicilio del cedente; apposita dichiarazione della ONLUS beneficiaria; annotazione nei registri I.V.A. entro il quindicesimo giorno del mese successivo, della qualità e quantità dei beni ceduti gratuitamente.

2.6.3 Cessioni gratuite di opere librerie e dotazioni informatiche non più commercializzate o commercializzabili.

L'art. 54 della Legge n. 342/2000 introduce norme che mirano ad agevolare fiscalmente, anche agli effetti dell'I.V.A., la cessione gratuita di opere librerie e di dotazioni informatiche non più commercializzate o non idonee alla commercializzazione, semprechè i destinatari della cessione siano:

- gli enti locali;
- gli istituti di prevenzione e pena;
- le istituzioni scolastiche;
- gli orfanotrofi;
- gli enti religiosi.

In attuazione della previsione recata dall'art. 54, comma 3, della Legge n. 342/2000, con D.M. n. 264 del 25 maggio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 154 del 5 luglio 2001, è stato adottato il regolamento recante norme agevolative per le donazioni di opere librarie e dotazioni informatiche.

Ai sensi dell'art. 3 del D.M. n. 264/2001, ai fini I.V.A. tali cessioni gratuite, pur rientrando nell'ambito delle operazioni esenti da imposta ai sensi dell'art. 10, punto 12, del D.P.R. n. 633/1972, sono soggette ad un regime agevolato, non essendo previsti a carico del soggetto donante:

- **obblighi di carattere sostanziale:** le donazioni di prodotti editoriali e dotazioni informatiche non limitano infatti l'esercizio del diritto alla detrazione del donante, considerata la loro equiparazione ad operazioni di distruzione di beni;
- **obblighi di carattere procedimentale:** le operazioni in questione richiedono formalità semplificate rispetto alle ordinarie prove richieste per superare la presunzione di cessione di cui all'art. 1, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 441/1997 potendo risultare in via alternativa:
 - da annotazione sul libro giornale o da altro libro tenuto a norma del codice civile, ovvero da registro tenuto a norma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972 riportante natura, qualità, quantità dei beni, nonché l'identificazione dei soggetti destinatari;
 - da documento di trasporto previsto dall'art. 1, comma 3, del D.P.R. n. 472/1996 ovvero da altro documento valido di trasferimento;
 - da apposita annotazione, eseguita al momento della consegna, in uno dei registri previsti dagli artt. 23, 24 e 25 del D.P.R. n. 633/1972 riportante natura, qualità, quantità dei beni, nonché l'identificazione dei soggetti destinatari.

2.6.4 Liberalità in denaro ed in natura effettuate a favore di organismi facenti parte del terzo settore.

L'art. 14 del D.L. n. 35/2005 dispone che "...Le liberalità in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti all'imposta sul reddito delle società in favore di organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, commi 1, 8 e 9, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, nonché quelle erogate in favore di associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale previsto dall'articolo 7, commi 1 e 2, della legge 7 dicembre 2000, n. 383, e in favore di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n.42, sono deducibili dal reddito complessivo del soggetto erogatore nel limite del dieci per cento del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui...".

Come chiarito dalla C.M. n. 39/E del 2005 i soggetti beneficiari delle deduzioni possono essere:

- persone fisiche soggette all'IRPEF
- enti soggetti all'IRES, in particolare si tratta dei soggetti richiamati dall'art. 73 del T.U.I.R. e, in particolare, società ed enti commerciali e non commerciali.

In base alla disposizione sopra riportata le erogazioni liberali che danno diritto alla deducibilità possono essere effettuate in denaro e in natura, nel limite del 10% del reddito complessivamente dichiarato e comunque nella misura massima di 70.000,00 euro annui.

STUDIO ANTONELLI

Considerata la rilevanza di entrambi i limiti di deducibilità previsti dalla norma (70.000,00 euro annui e 10% del reddito complessivo) nella C.M. n. 39/E del 2005 è stato chiarito che deve ritenersi che l'erogazione liberale è deducibile fino al minore dei due limiti. Pertanto l'importo massimo di 70.000,00 euro vale, quindi, solo nel caso in cui tale cifra corrisponda o sia inferiore al 10% del reddito complessivo del soggetto erogante (quindi per redditi uguali o superiori a 700.000,00 euro). Nel caso in cui il reddito dell'erogante sia inferiore a 700.000,00 euro il limite che si deve prendere in considerazione è comunque il 10% del reddito medesimo.

Nel caso di erogazioni liberale di beni in natura ai fini della rilevazione dei limiti indicati dalla norma si dovrà prendere in considerazione il valore normale del bene, inteso, in via generale e ai sensi dell'art. 9, comma 3, del T.U.I.R., come il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per i beni della stessa specie o simili in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni vengono erogati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.

In sostanza per l'identificazione del valore normale del bene si dovrà fare riferimento al valore desumibile in modo oggettivo da listini, tariffari, mercuriali o simili. In relazione alla particolare natura di determinati beni (es. opere d'arte, gioielli, ecc), la C.M. n. 39/E del 2005 ha chiarito che ove non sia possibile desumerne il valore sulla base di altri criteri oggettivi, gli eroganti potranno ricorrere alla stima di un perito. In ogni caso il donante avrà cura di acquisire, a comprova delle effettività della donazione e della congruità del valore attribuito al bene oggetto della donazione in natura, in aggiunta alla documentazione attestante il valore normale come sopra determinato (listini, tariffari o mercuriali, perizia, ecc. ...), anche una ricevuta da parte del donatario che contenga la descrizione analitica e dettagliata dei beni donati con l'indicazione dei relativi valori.

Il comma 2 dell'art. 14 del D.L. n. 35/2005 dispone che "...costituisce in ogni caso presupposto per l'applicazione delle disposizioni di cui al comma 1 la tenuta, da parte del soggetto che riceve le erogazioni, di scritture contabili atte a rappresentare con completezza e analiticità le operazioni poste in essere nel periodo di gestione, nonché la redazione, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, di un apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria..."

Dalla disposizione sopra riportata la C.M. n. 39/E del 2005 ha evidenziato l'esistenza di due presupposti (ulteriori rispetto a quelli del comma 1) per la deducibilità delle erogazioni liberali posti a carico del soggetto beneficiario delle erogazioni, il cui inadempimento si riflette però a carico del soggetto erogatore delle liberalità, che perde il beneficio della deduzione fiscale.

I presupposti in argomento sono:

- la tenuta di scritture contabili, complete e analitiche, rappresentative dei fatti di gestione;
- la redazione, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, di un apposito documento rappresentativo della situazione patrimoniale, economica e finanziaria.

Circa la sussistenza del primo requisito è stato chiarito dalla C.M. n. 39/E del 2005 che la completezza delle scritture contabili implica che ogni fatto gestionale dell'ente debba essere individuato con precisione, tramite l'indicazione delle necessarie informazioni quali numero d'ordine, data, natura dell'operazione, valore, modalità di versamento, soggetti coinvolti. L'analiticità delle scritture contabili, inoltre, impone di eseguire le registrazioni singolarmente, senza effettuare alcun raggruppamento. La completezza e l'analiticità delle scritture contabili sono in ogni caso garantite dalla corretta tenuta della contabilità ordinaria ai sensi degli artt. 14 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Con riferimento al secondo dei presupposti, la C.M. n. 39/E del 2005 ricorda che tale documento può assumere forma simile a quella di un vero e proprio bilancio. Ne consegue che il documento richiesto dalla norma, rappresentativo della situazione patrimoniale, economica e finanziaria, potrebbe essere rappresentato da stato patrimoniale e rendiconto gestionale. Lo stato patrimoniale fornisce una rappresentazione statica del patrimonio dell'ente, distinguendo l'attività istituzionale, accessoria, di raccolta fondi e la gestione del patrimonio finanziario. Il rendiconto gestionale, che ha invece contenuti e connotati tipici diversi da quelli del conto economico, fornisce evidenza di risultati finanziari e informazioni economiche indicando tipologia e qualità delle risorse, sia in entrata che in uscita.

La disposizione in oggetto, pertanto, ai fini della deducibilità ivi prevista, stabilisce l'obbligo di tenere una complessa contabilità, nel senso anzidetto, a tutti i soggetti beneficiari di erogazioni liberali sopra specificati, prescindendo dalla loro natura giuridica e dalle loro dimensioni reddituali.

Restano fermi gli ulteriori obblighi contabili previsti da altre disposizioni fiscali a carico delle ONLUS e degli altri soggetti beneficiari delle erogazioni agevolate.

In analogia a quanto previsto per la generalità delle erogazioni liberali in favore delle ONLUS, si precisa che anche le erogazioni liberali in esame, al fine di ottenerne la deducibilità, devono essere effettuate avvalendosi di uno dei seguenti sistemi di pagamento: banca, ufficio postale e sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, e cioè carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari.

2.7 Invio degli omaggi al di fuori del territorio dello Stato.

Qualora i beni destinati ad essere oggetto di cessione gratuita siano inviati all'estero, la disciplina agli effetti I.V.A. presenta alcune differenziazioni rispetto a quella interna, a seconda che il Paese di destinazione finale appartenga o meno all'Unione Europea.

2.7.1 Cessioni gratuite di beni in Paesi comunitari.

La Circolare Ministeriale n. 13 del 23 febbraio 1994 ha precisato che le cessioni a titolo gratuito di beni in Stati membri dell'Unione Europea, quali, ad esempio, gli omaggi, i campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati, ecc., non costituiscono operazioni intracomunitarie, in assenza di uno dei requisiti fondamentali, vale a dire l'onerosità dell'operazione, con la conseguenza che trova invece applicazione la normativa interna in precedenza esaminata.

La stessa Circolare Ministeriale n. 13/1994 ha, altresì, affermato che le citate operazioni gratuite non devono essere inserite negli elenchi INTRA, neppure agli effetti statistici.

In merito alle modalità di invio dei beni costituenti omaggio nel Paese comunitario di destinazione, si rileva che l'art. 10, comma 2-bis, del D.L. n. 41/1995, convertito dalla Legge n. 85/1995, ha stabilito che l'emissione della bolla di accompagnamento dei beni viaggianti non è obbligatoria qualora sia accertata la provenienza da o la destinazione verso altri Paesi comunitari.

Pertanto, per i beni soggetti ad accise, qualora si opti per la non emissione della bolla di accompagnamento, risulta necessario accompagnare i beni omaggio con altro documento

comprovante il luogo di destinazione nella CEE, vale a dire fattura, fattura pro-forma, documento di trasporto internazionale e simili, mentre per i beni per i quali non sussiste più l'obbligo di emissione della bolla di accompagnamento permane la necessità, ai fini di vincere le (eventuali) presunzioni di cui al D.P.R. n. 441/1997 e di dimostrare la provenienza da o la destinazione verso altri Paesi comunitari, di emettere il documento di trasporto, ovvero, ove le predette presunzioni non sussistano, di porre in essere l'emissione di fattura, fattura proforma o documento di trasporto internazionale.

2.7.2 Cessioni gratuite di beni in Paesi extra-comunitari.

Le cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa sono qualificate operazioni non imponibili a norma dell'art. 8, lettere a) e b), del D.P.R. n. 633/1972 qualora l'esportazione risulti da documento doganale (DAU) recante il timbro della dogana di uscita dal territorio comunitario ovvero dal visto di uscita dal territorio comunitario apposto dalle dogane sulla fattura o sulla bolla di accompagnamento (ove ancora prevista). In assenza di corrispettivo le cessioni in questione non concorrono alla formazione del "plafond".

Qualora l'operazione gratuita riguardi beni la cui cessione non rientra nel campo di applicazione I.V.A. (es. omaggi di beni non prodotti o commercializzati dall'impresa), si ritiene che si possa prescindere dalle suddette formalità, trattandosi di operazioni escluse dal campo di applicazione dell'I.V.A.. L'operazione andrà comunque documentata redigendo una fattura pro forma ovvero un documento contabile su carta intestata o una lista valorizzata recante un valore ai soli fini doganali giacché la merce non deve essere fatturata.

3. Disciplina degli omaggi ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

3.1 Omaggi ai dipendenti e collaboratori.

Come evidenziato nella premessa l'art. 2, comma 2, del Decreto Legge n. 93 del 27 maggio 2008, convertito dalla Legge n. 126 del 24 luglio 2008 ha abrogato l'art. 51, comma 2, lett. b), del Tuir il quale disciplinava le erogazioni liberali e dei sussidi ai lavoratori dipendenti (vedasi, al riguardo, la Circolare n. 25/2008 dello scrivente Studio). In particolare, la norma abrogata disponeva la non concorrenza ai fini della determinazione del reddito di lavoro dipendente delle erogazioni liberali non superiori nel periodo d'imposta a 258,23 euro concesse in occasione di festività o di ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti.

In mancanza di una diversa decorrenza, la relazione governativa e la C.M. n. 49/E del 2008 dell'Agenzia delle entrate precisano che tale disposizione si applica alle somme e ai valori erogati successivamente alla data di entrata in vigore del decreto, avvenuta il 29 maggio 2008. Pertanto, di seguito viene evidenziato il trattamento fiscale applicabile alle erogazioni *de qua* nel corso del periodo di imposta 2008, prima e dopo la suddetta modifica normativa.

3.1.1. Trattamento fiscale ai fini del reddito di lavoro dipendente in vigore fino al 29 maggio 2008

L'art. 51, comma 2, lettera b), del TUIR, prevedeva l'esclusione dal reddito di lavoro dipendente delle erogazioni liberali concesse in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti, se le stesse non superavano, nel periodo d'imposta, l'importo di 258,23 euro.

STUDIO ANTONELLI

Tale disposizione riconosceva, quindi, l'esenzione alle sole erogazioni liberali concesse in occasione di festività o ricorrenze, se destinate alla generalità dei dipendenti o a categorie di essi, fissando peraltro un limite massimo di 258,23 euro ai fini dell'esenzione.

Di conseguenza, l'applicazione della disciplina delle erogazioni liberali era subordinata al verificarsi di tre requisiti:

- doveva trattarsi di erogazioni concesse in occasione di festività (ad esempio, natalizie o pasquali) o di ricorrenze (ad esempio, anniversario di costituzione della società): erano quindi definitivamente esclusi dall'ambito di esenzione i premi di fedeltà o di anzianità;
- le erogazioni dovevano essere concesse alla generalità dei dipendenti o a categorie degli stessi. A questo proposito la Circolare Ministeriale n. 326/E del 1997 ha precisato che l'espressione usata dal legislatore impone che l'erogazione liberale sia riferita a tutti i dipendenti appartenenti ad una determinata categoria, anche se la stessa non coincide con una delle categorie individuate dal Codice Civile (cfr. art. 2095, che suddivide i lavoratori dipendenti in dirigenti, quadri, impiegati e operai): possono pertanto essere considerati appartenenti ad una stessa categoria, a titolo esemplificativo, tutti i soggetti che hanno una certa qualifica o uno stesso livello nonché, come riconosciuto dal Ministero delle Finanze nella successiva Circolare n. 188/E del 16 luglio 1998, tutti i dipendenti di un medesimo stabilimento, tutti i dipendenti del turno notturno e così via. Al contrario, non necessariamente deve essere coincidente il momento della dazione: così, ad esempio, il regalo di matrimonio riservato alla categoria dei dirigenti potrà essere riconosciuto in diversi anni (quando il dipendente si sposa) senza che questo impedisca l'applicazione della norma in oggetto;
- le erogazioni stesse dovevano essere limitate ad un importo o valore massimo di 258,23 euro. Alla luce della nuova disciplina, le erogazioni escluse da IRPEF potevano essere effettuate sia in denaro che in natura, atteso che la norma in oggetto non prevede più la limitazione al "modico valore". Difformemente da quanto previsto nell'ambito della disciplina dei fringe benefits, in caso di superamento di tale limite concorrerà a formare il reddito la sola eccedenza. Il Ministero delle Finanze ha precisato, al paragrafo 2 della citata Circolare n. 326/E del 1997, che il limite in questione è stabilito con riferimento al singolo dipendente e all'intero periodo d'imposta; "...pertanto, non va fatto alcun ragguaglio allorquando il rapporto di lavoro abbia durata inferiore al periodo d'imposta e, in caso di interruzione del rapporto stesso prima della fine del suddetto periodo d'imposta, il datore di lavoro è tenuto ad attestare distintamente i singoli importi che non hanno concorso a formare il reddito...". In caso di erogazioni in natura, il suddetto limite di euro 258,23 deve essere assunto avendo riguardo al valore normale dei beni determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR. Al riguardo, alla luce dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 54/E del 26 marzo 2004 relativamente alla analoga fattispecie della determinazione della base imponibile per l'applicazione delle ritenute alla fonte sui premi in natura, si ritiene che tale valore normale possa essere assunto al netto dell'IVA.

A tale riguardo, le istruzioni per la compilazione della certificazione unificata approvate con Provvedimento dell'11 novembre 2008 -(CUD 2009) chiariscono che, nello spazio riservato alle annotazioni, il sostituto d'imposta è tenuto ad indicare l'importo delle eventuali erogazioni liberali in occasione di festività o ricorrenze.

Da ricordare che la classificazione dei redditi di collaborazione coordinata nell'ambito dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art. 50 del TUIR, precedentemente compresi tra i redditi di lavoro autonomo di cui all'art. 53 del medesimo TUIR, ha portato alla conseguenza che tutte le disposizioni in tema di reddito di lavoro dipendente si renderanno

STUDIO ANTONELLI

applicabili anche ai collaboratori coordinati e continuativi, ivi incluse le norme relative alle erogazioni liberali di modico valore corrisposte in occasione di festività o ricorrenze.

Di conseguenza, anche per i collaboratori, fino al 29 maggio 2008, si rendeva applicabile la previsione della non concorrenza al reddito delle erogazioni liberali di cui all'art. 51, comma 2, lettera b), del TUIR effettuate alla generalità o categorie di dipendenti in occasione di festività e ricorrenze per un importo non superiore, con riferimento all'intero periodo d'imposta, a 258,83 euro (in caso di superamento del limite il prelievo avverrà sulla differenza) sopra descritta.

Con Circolare Ministeriale n. 67/E del 6 luglio 2001 è stato precisato che il riferimento operato dalla norma dell'art. 51, comma 2, lettera b), del TUIR alla generalità o categorie di dipendenti deve intendersi come operato alla generalità o categorie di collaboratori (ad esempio, amministratori).

Si ricorda infine che, con la Circolare n. 105/E del 12 dicembre 2001, l'Agenzia delle Entrate ha modificato l'orientamento interpretativo in precedenza emanato in ordine alla qualificazione reddituale dei compensi derivanti dall'attività di amministratore, sindaco e revisore di società ed enti se percepiti da esercenti arti e professioni. La predetta Circolare ha precisato che i suddetti compensi sono attratti alla categoria dei redditi di lavoro autonomo, anziché a quella dei redditi assimilati al lavoro dipendente, sempreché l'amministrazione o la gestione di aziende sia espressamente compresa nel novero delle mansioni tipiche esercitabili dalla categoria di appartenenza desumibile dal relativo ordinamento professionale ovvero, in assenza di espressa previsione nelle norme di disciplina dell'ordinamento professionale, come pure in assenza di ordinamento professionale, qualora l'incarico di amministratore o di sindaco sia stato conferito al professionista in relazione all'attività professionale effettivamente esercitata (si veda al riguardo Circolare n. 27/2002 dello scrivente Studio).

3.1.2. Abrogazione del regime fiscale di esenzione dal reddito di lavoro dipendente relativo alle erogazioni liberali erogate successivamente al 29 maggio 2008

Per effetto della soppressione, della disposizione prevista dall'art. 51, comma 2, lett. b), del TUIR, le erogazioni liberali concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente per l'intero importo, ferme restando le specifiche eccezioni previste nell'articolo 51 del Tuir.

A seguito di tale soppressione assume rilevanza quanto previsto dal comma 3 dell'articolo 51 citato TUIR che esclude dalla formazione del reddito il valore normale dei beni ceduti e dei servizi prestati – determinato secondo i criteri indicati nel medesimo articolo 51 - se complessivamente di importo non superiore, nel periodo d'imposta, a 258,23 euro; la medesima norma stabilisce, inoltre, che se detto valore è superiore al limite indicato lo stesso concorre interamente a formare il reddito.

In relazione a tale previsione la C.M. n. 59/E del 2008 dell'Agenzia delle entrate ha precisato che il la previsione di cui al citato comma 3 dell'articolo 51 del Tuir fornisce i criteri per la determinazione del valore dei beni in natura, stabilendo altresì una soglia di detassazione, e che i medesimi criteri debbano essere utilizzati anche se benefit consiste in una erogazione liberale in natura. Pertanto, con l'abrogazione della disposizione agevolativa relativa alle liberalità, le stesse, ove siano erogate in natura (sotto forma di beni o servizi o di buoni rappresentativi degli stessi) possano rientrare nella previsione di esclusione dal reddito se di importo non superiore, nel periodo d'imposta, a 258,23 euro. Ai sensi del citato comma 3 dell'art. 51, peraltro, l'esclusione dal reddito opera anche se la liberalità è erogata ad un solo dipendente non essendo più richiesto che l'erogazione liberale sia concessa in occasione di festività o ricorrenze alla

STUDIO ANTONELLI

generalità o a categorie di dipendenti, fermo restando che se il valore in questione è superiore a detto limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito.

Al riguardo, la stessa Circolare ha ritenuto che tale disposizione da una parte consente di continuare ad agevolare talune forme di liberalità in natura di modico valore offerte usualmente ai dipendenti (come quelle legate alle festività) e, dall'altra, non è lesiva degli interessi erariali in quanto resta vincolata al rispetto dei limiti dettati dall'articolo 51 del Tuir.

In buona sostanza, in base alle disposizioni attualmente in vigore, le erogazioni liberali concesse in occasione di festività e ricorrenze potranno essere ancora detassate in capo al lavoratore dipendente non ai sensi dell'art. 51, comma 2, lett. b), bensì in applicazione delle disposizioni di cui all'art. 51, comma 3, del Tuir, in base alle condizioni ivi specificamente previste.

Ciò comporta che:

- l'esclusione dal reddito opera anche se la liberalità è erogata ad un solo dipendente non essendo richiesto dall'art. 51, comma 3, del TUIR che l'erogazione liberale sia concessa a categorie di dipendenti;
- l'esclusione dal reddito opera anche se la liberalità è concessa in occasioni diverse dalle festività o dalla ricorrenze, per la medesima motivazione di cui al punto precedente;
- le liberalità concesse in occasione di festività o ricorrenze si cumulano, d'ora in poi, con gli altri beni ceduti e servizi prestati dal datore al dipendente rientranti nel novero dei fringe benefit di cui all'art. 51, comma 3 (quali ad esempio, prestiti a tasso agevolato, polizze sanitarie).
- se il valore complessivo dei beni ceduti e dei servizi presati nel periodo di imposta risulta superiore al limite di euro 258,23, lo stesso concorre interamente a formare il reddito del dipendente. Al riguardo, si ricorda invece, che le abrogate disposizioni di cui all'art. 51, comma 2, lett. b) del Tuir, prevedevano che, in caso di superamento del limite, concorrevano alla formazione del reddito soltanto l'eccedenza.

Peraltro, la successione delle due disposizioni nell'ambito del medesimo periodo di imposta comporta alcune incertezze applicative.

Si consideri il seguente esempio:

Si consideri il seguente esempio.

In occasione dell'anniversario di fondazione della società il datore di lavoro Gamma ha concesso nel mese di aprile 2008 a tutti i dipendenti una erogazione in denaro pari a 250,00 euro, che non viene assoggettata a ritenute né a contributi non superando il plafond di 258,23 euro.

Il dipendente Caio, anch'esso beneficiario della erogazione liberale, nel mese di ottobre cessa il rapporto di lavoro con Gamma (al quale chiede il rilascio del CUD) e inizia un nuovo rapporto di lavoro con Zeta.

Nel mese di dicembre, in concomitanza con le festività natalizie, Zeta eroga al dipendente Caio (nonché ai restanti dipendenti) un omaggio in natura del valore di 100,00 euro che, non viene assoggettato a ritenute né a contributi non superando il plafond di 258,23 euro previsto dall'art. 51, comma 3, del TUIR.

Entro il 12 gennaio 2009 il dipendente Caio consegna a Zeta il CUD rilasciato da Gamma in cui è stato indicato l'importo della precedente erogazione di 250,00 euro, non tassato.

Zeta, nell'ambito delle operazioni di conguaglio di fine anno 2008, non assoggetta l'erogazione in denaro di euro 250,00 essendo stata corrisposta anteriormente alla data di abrogazione dell'art. 51, comma 2, lett. b), del TUIR; parimenti non aggiunge alle retribuzioni dell'anno anche un'ulteriore erogazione in natura di euro 100 rientrando nella soglia di detassazione dei fringe benefit.

Si precisa che le erogazioni liberali in denaro, erogate successivamente alla data di entrata in vigore del decreto legge 27 maggio 2008 n. 93 concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente per l'intero importo

3.1.3 Deducibilità del costo dal reddito d'impresa.

Il costo sostenuto per l'acquisto dei predetti beni da destinarsi a omaggio ai dipendenti risulta deducibile dal reddito di impresa a norma dell'art. 95, comma 1, del TUIR, laddove si stabilisce che rientrano fra le spese per prestazioni di lavoro dipendente deducibili nella determinazione del reddito anche quelle sostenute in natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori, a prescindere dal regime fiscale applicabile ai soggetti destinatari. Il costo di tali omaggi non soffre, pertanto, delle limitazioni disposte dall'art. 108, comma 2, del TUIR in tema di deducibilità parziale delle spese di rappresentanza.

Ove i predetti beni vengano destinati in omaggio a collaboratori coordinati e continuativi si ritiene opportuno considerare il loro costo, in via prudenziale, una erogazione liberale indeducibile dal reddito d'impresa, considerato che le norme del TUIR non prevedono, diversamente da quanto sopra, una deducibilità espressa per le liberalità concesse ai percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e, più in particolare, ai collaboratori coordinati e continuativi.

Non si ritiene infatti applicabile a questi ultimi soggetti la previsione di cui all'art. 95, comma 1, del TUIR, considerato che il tenore letterale della norma fa riferimento esclusivo alla deduzione delle spese per lavoro dipendente. Tale conclusione appare avvalorata dalla considerazione che la stessa Agenzia delle entrate, nell'ambito della C.M. n. 57/E del 18 giugno 2001, ha precisato che l'assimilazione dei redditi di collaborazione coordinata e continuativa ai redditi di lavoro dipendente concerne le modalità di determinazione del reddito, ma non si configura quale assimilazione delle due tipologie di rapporto di lavoro a tutti gli effetti di legge.

Si ritiene, infine, che i costi per omaggi destinati ad amministratori, sindaci e revisori di società ed enti nei confronti dei quali operi il principio di attrazione del compenso al reddito di lavoro autonomo siano da qualificare quali spese di rappresentanza deducibili secondo i criteri di cui all'art. 108, comma 2, del TUIR (si veda successivo paragrafo n. 3.2).

3.1.4 Deducibilità del costo ai fini IRAP.

L'art. 11, comma 2, del D. Lgs. n. 446/1997, in vigore fino al 31 dicembre 2007 stabiliva la deduzione dalla base imponibile IRAP delle somme erogate a terzi per l'acquisizione di beni e servizi destinati alla generalità o a categorie dei dipendenti e dei collaboratori.

A seguito dell'abrogazione del comma 2 dell'art. 11 del decreto IRAP, prevista dall'art. 1, comma 50, lett. f), n. 3), Legge n. 244/2007 si pone il problema in ordine al trattamento IRAP

delle spese per omaggi destinati alla generalità dei dipendenti o collaboratori sia quelle per omaggi destinati anche ad una sola categoria di dipendenti o di collaboratori, fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 deducibili.

Con specifico riferimento ai soggetti (società di capitali ed enti assimilati) che determinano l'IRAP sui dati del conto economico, tenendo conto che la base imponibile deriva per intero dai dati di bilancio classificati secondo corretti principi contabili, si devono ritenere deducibili ai fini dell'IRAP le spese per omaggi destinati a dipendenti o collaboratori, stante l'indicazione contenuta nel Documento interpretativo n. 1 del Principio Contabile n° 12 del 13 luglio 2005

A tale riguardo si sottolinea che gli omaggi, in base ai principi contabili nazionali andrebbero indicati a conto economico nella voce B14 – oneri diversi di gestione, ossia in una voce di costi che in linea di principio assume rilevanza di fini della determinazione della base imponibile ai fini IRAP. Basandosi sul principio di derivazione dell'imponibile IRAP dalle mere risultanze di bilancio, tale collocazione farebbe propendere per la deducibilità degli omaggi ai dipendenti, perlomeno con riferimento alle società di capitali ed agli altri soggetti che determinano la base imponibile ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997. Per tali soggetti in sostanza, le spese di rappresentanza, in generale, e quelle per omaggi in particolare, dovrebbero risultare in linea di principio deducibili ai fini dell'IRAP senza ai limiti e le condizioni previste dalla norme del Tuir che regolano il reddito di impresa.

Per le società di persone e delle persone fisiche titolari di redditi di impresa di cui all'art. 3, comma 1, lett. b), del D.Lgs. n. 446/1997 (vedi precedente punto i), invece, occorre distinguere tra:

- soggetti che determinano la base imponibile ai sensi dell'art. 5-bis, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997: in tale caso la deduzione degli omaggi non sembrerebbe ammessa in quanto la norma indica espressamente i costi deducibili (materie prime, servizi, ammortamenti, canoni di leasing) tra cui non sembrano potersi ricomprendere gli omaggi e le liberalità;
- soggetti che determinano la base imponibile ai sensi dell'art. 5-bis, comma 2, del D.Lgs. n. 446/1997. Trattasi dei soggetti in regime di contabilità ordinaria che hanno optato per l'applicazione delle stesse regole valesi per le società di capitali, per i quali quindi e spese per omaggi dovrebbero risultare in linea di principio deducibili ai fini dell'IRAP.

Sul punto, dunque, si ritiene opportuno, in ogni caso, attendere i doverosi chiarimenti da parte dell'amministrazione finanziaria circa la deducibilità ai fini IRAP degli omaggi.

3.2 Omaggi a terzi (clienti ecc.).

3.2.1 Deducibilità dal reddito d'impresa (spese di rappresentanza).

Come evidenziato nelle premesse, le regole di deducibilità delle spese di rappresentanza sono state totalmente riformulate ad opera della Legge n. 244/2007 (Legge Finanziaria per l'anno 2008), con decorrenza dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

In particolare, in base alle regole in vigore fino al 31 dicembre 2007:

- a) la deducibilità delle spese di rappresentanza era limitata ad un solo terzo, a sua volta da ripartire, con effetto dal periodo di imposta 1995, in 5 esercizi;

STUDIO ANTONELLI

- b) si consideravano spese di rappresentanza anche quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente, anche se recanti emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa, e i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili.
- c) le limitazioni di deducibilità di cui alla precedente lettera a) non si applicavano ove le spese di rappresentanza fossero riferite a beni di cui alla precedente lettera b), di valore unitario non eccedente 25,82 euro.

La limitazione in oggetto (deducibilità pari a 1/3 in cinque anni) si applicava sia agli omaggi di beni prodotti o commercializzati dall'impresa sia ai beni acquistati da terzi ed offerti in omaggio in particolari circostanze o ricorrenze (festività, inaugurazione nuova sede, ecc.), sia alle altre spese di rappresentanza. Infatti, ciò che rilevava era la natura gratuita delle attribuzioni e dunque lo spirito di liberalità che le origina.

Il nuovo testo dell'art. 108, comma 2, del Tuir, riformulato dalla Legge n. 244/2007, prevede invece che:

- a) 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. Il Decreto ministeriale *de qua* non risulta ancora approvato in via definitiva; pertanto, le considerazioni di seguito esposte si basano sulla bozza di decreto che è stata anticipata dalla stampa specializzata;
- b) sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore ad euro 50.

Limitando in questa sede l'analisi alla fattispecie degli omaggi, riservandoci di ritornare sull'argomento non appena il testo del decreto sarà pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale, si evidenzia quanto segue.

Il decreto individua in primo luogo i requisiti di inerenza e congruità delle spese di rappresentanza:

- inerenza: con riferimento al primo requisito, infatti, il decreto prevede che si considerano inerenti, sempreché effettivamente sostenute e documentate, le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionale 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 inerenza;
- congruità: con riferimento al secondo requisito si prevede che le spese risultano deducibili nel periodo di imposta di sostenimento nei limiti derivanti dall'applicazione delle seguenti percentuali all'ammontare dei ricavi e dei proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo di imposta, suddivisi per scaglioni:

RICAVI E ALTRI PROVENTI DERIVANTI DALLA GESTIONE CARATTERISTICA	PERCENTUALI
FINO A 10 MILIONI DI EURO	1,3%
DA 10 MILIONI DI EURO A 50 MILIONI DI EURO	0,5%
OLTRE 50 MILIONI DI EURO	0,1%

Una specifica disposizione riguarda le imprese di nuova costituzione, per le quali le spese sostenute nel periodo di imposta anteriori rispetto a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi,

STUDIO ANTONELLI

possono essere portate in deduzione dal reddito dello stesso periodo di imposta e di quello successivo se e nella misura in cui le spese sostenute in tali periodi siano inferiori all'importo deducibile.

L'art. 1, comma 6 della bozza di decreto, prevede altresì specifici obblighi documentali a carico delle imprese che intendono dedurre le spese di rappresentanza. Si prevede infatti che l'Agenzia delle Entrate e gli organi di controllo competenti possono invitare i contribuenti a fornire indicazioni dell'ammontare complessivo, distinto per natura, delle erogazioni effettuate nel periodo di imposta e dell'ammontare dei ricavi e dei proventi derivanti dalla gestione caratteristica dell'impresa assunti a base della percentuale di deducibilità:

- sia con riferimento alle fattispecie indicate nel comma 1, tra cui rientrano in generale le spese per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente;
- sia con riferimento all'ammontare complessivo delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore ad euro 50.

Si segnala, inoltre, che per i beni ceduti gratuitamente per i quali si è provveduto a non detrarre l'I.V.A. al momento dell'acquisto, l'imposta indetraibile andrà ad incrementare il costo del bene ai sensi dell'art. 110, primo comma, lettera b., del TUIR, in quanto trattasi di onere accessorio di diretta imputazione (cfr. Risoluzione del Ministero delle Finanze n. 9/869 del 19 gennaio 1980).

Riassumendo, dal punto di vista della deducibilità delle spese dal reddito di impresa:

- a) le spese relative a beni destinati ad omaggio di valore unitario superiore a 50 euro sono deducibili interamente nel periodo di imposta di sostenimento purchè vengano rispettati i criteri di inerenza e di congruità e le spese sostenute risultino documentate in base alle previsioni del decreto. In particolare le spese sono deducibili se rientrano nei limiti stabiliti con riferimento ai ricavi ed altri proventi della gestione caratteristica dell'impresa. La parte eccedente detti limiti risulterà interamente indeducibile;
- b) le spese relative a beni destinati ad omaggio di valore unitario non superiore a 50 euro risultano interamente deducibili (in questa categoria rientrano ad esempio gli oggetti promozionali quali agende, calendari, posacenere, suppellettili sui quali è riprodotto il nome e/o il simbolo dell'azienda ecc. semprechè nel limite del valore unitario prima precisato);
- c) le spese relative a beni destinati ad omaggio ai dipendenti (a prescindere dall'emersione in capo al dipendente di un reddito in natura tassabile), non si considerano spese di rappresentanza in quanto considerate spese di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 95, comma 1, del TUIR e quindi sono deducibili interamente.

Infine, si sottolinea che gli omaggi di beni che non rientrano nell'attività propria dell'impresa (ossia beni alla cui produzione e scambio è diretta l'attività d'impresa) non devono essere inclusi nella scritture ausiliarie di magazzino.

3.2.2 Deducibilità ai fini IRAP.

Come già evidenziato, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2008 la base imponibile ai fini dell'IRAP risulta ancorata alle risultanze del bilancio, senza apportare le variazioni fiscali previste dalla norme del Tuir.

Sulla base di tale principio, le spese per omaggi a terzi dovrebbero risultare interamente deducibili ai fini dell'IRAP,;

STUDIO ANTONELLI

- per i soggetti (società di capitali e gli enti commerciali ad esse equiparati) che determinano la base imponibile ai sensi del'art. 5 del D.Lgs n. 446/1997 in quanto in base ai principi contabili nazionali le stesse vanno contabilizzate nella voce B14 del conto economico, che in linea di principio assume rilevanza agli effetti dell'IRAP;
- per i soggetti (società di persone e imprenditori individuali) che hanno esercitato l'opzione per applicazione dell'IRAP secondo le regole valevoli per le società di capitali ai sensi del'art. 5-bis, comma 2, del D.Lgs n. 446/1997

La deducibilità dovrebbe essere invece esclusa per i soggetti (società di persone e imprenditori individuali) che determinano la base imponibile ai sensi del'art. 5-bis, comma 1, del D.Lgs n. 446/1997 e che non abbiano esercitato l'opzione per applicazione dell'IRAP secondo le regole valevoli per le società di capitali.

Sul punto, tuttavia, considerata la novità della materia e l'assenza di chiarimenti ufficiali, si ritiene opportuno attendere le doverose conferme da parte dell'amministrazione finanziaria.

3.2.3 Individuazione del valore unitario di euro 50.

Ai fini di cui sopra, si deve ritenere che il limite di valore di 50 euro debba essere considerato con riguardo all'entità che la cessione gratuita, nel suo complesso, assume presso i destinatari e quindi, al limite, anche prescindendo dal valore unitario dei beni ed al lordo dell'imposta sul valore aggiunto, dato che si tratta di un valore generalmente riferito ai prezzi al consumo.

Nella seguente tabella sono riportati i valori unitari massimi per gli omaggi, considerando sia l'imponibile che il valore complessivo, comprensivo di IVA, a seconda delle aliquote applicabili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto:

Aliquota IVA applicabile	Valore unitario non superiore a:	
	Imponibile	Valore unitario comprensivo di IVA
IVA al 4%	48,07	49,99
IVA al 10%	45,45	49,99
IVA al 20%	41,66	49,99

3.2.4 Effetti reddituali per i soggetti destinatari.

L'art. 88, comma 3, lettera b), del TUIR stabilisce che costituiscono sopravvenienze attive "... i proventi in denaro o in natura a titolo di contributo o di liberalità ...".

Pertanto le cessioni gratuite di beni destinati a clienti esercenti attività d'impresa dovrebbero concorrere alla formazione del reddito d'impresa del beneficiario. Ove, invece, destinatari dell'erogazione gratuita siano, come normalmente avviene, persone fisiche (ad esempio amministratori di società, dipendenti di clienti od altri soggetti) e le cessioni non si configurino come compensi in natura, si ritiene che le operazioni non assumano alcuna rilevanza reddituale in capo ai destinatari stessi.

3.3 Indeducibilità dal reddito d'impresa e dalla base imponibile IRAP dell'I.V.A. non addebitata per rivalsa ai destinatari degli omaggi.

Come si è visto in precedenza, il soggetto passivo I.V.A. che effettua cessioni gratuite di beni la cui produzione o commercio rientra nell'attività propria dell'impresa ha facoltà di addebitare o meno l'I.V.A. al beneficiario, a norma dell'art. 18 del D.P.R. n. 633/1972.

Con la Circolare Ministeriale n. 57/E del 18 giugno 2001 (quesito 8.1), è stato precisato che, qualora tale addebito non venga effettuato (come normalmente avviene per le cessioni di beni in occasione delle festività natalizie), l'imposta rimasta a carico del cedente costituisce onere non deducibile dal reddito d'impresa a norma dell'art. 99, comma 1, del TUIR ("Le imposte ... per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione").

Ai fini dell'IRAP, invece, basandosi sul principio di derivazione dell'imponibile IRAP dalle mere risultanze di bilancio, la collocazione dell'IVA indetraibile nella voce B14 del conto economico, generalmente rilevante agli effetti dell'IRAP, farebbe propendere per la deducibilità della stessa.

Sul punto tuttavia pare opportuno attendere i chiarimenti ufficiali da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Rimanendo a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti, porgo i migliori saluti.

Alessandro Antonelli