

TRATTAMENTO DEGLI OMAGGI NATALIZI

Con l'approssimarsi delle festività natalizie, gli uffici amministrativi incontrano le consuete problematiche di gestione, inquadramento fiscale e registrazione contabile dei documenti riferibili agli omaggi destinati a clienti, fornitori e dipendenti.

Proponiamo, al riguardo, un vademecum operativo, contenente:

- gli schemi pratici di riferimento per la qualificazione delle varie tipologie di omaggio;*
- le tavole di rappresentazione del trattamento da riservare ai fini delle imposte dirette e ai fini iva;*
- l'esemplificazione delle modalità di compilazione delle fatture, autofatture e registro degli omaggi;*
- le registrazioni contabili conseguenti, sia per l'impresa donante che per l'impresa ricevente.*

Indice

Schema di sintesi	Pag. 2
Trattamento fiscale Iva	Pag. 3
Registro degli omaggi	Pag. 5
Trattamento fiscale imposte dirette	Pag. 6
Sintesi del trattamento fiscale	Pag. 8
Esempi di fatture	Pag. 9
Scritture contabili	Pag. 11



TRATTAMENTO DEGLI OMAGGI

Artt. 2 e 19-bis1 D.P.R. 26.10.1972, n. 633 - Art. 3 D. Lgs. 2.09.1997, n. 313 - L. 24.12.2007, n. 244 - Art. 31 L. 23.12.2000, n. 388 - D.M. 19.11.2008 - C.M. 27.04.1973, n. 32 - C.M. 30.04.1980, n. 20/270516 - C.M. 23.02.1994, n. 13 - C.M. 24.12.1997, n. 328/E, p. 3.4 - C.M. 4.06.1998, n. 141/E - C.M. 16.07.1998, n. 188/E - Circ. Ag. Entrate 19.06.2002, n. 54/E - Circ. Ag. Entrate 22.10.2008, n. 59/E - R.M. 6.03.1973, n. 528401 - R.M. 13.11.1975, n. 501775 - R.M. 23.12.1975, n. 503527 - R.M. 8.04.1980, n. 9/121 R.M. 15.03.1990, n. 625989 R.M. 16.10.1990, n. 666305 - R.M. 20.05.1991, n. 490473 - R.M. 19.11.1993, n. 12-1755 - R.M. 1.07.1994, n. 6/0865
Art. 30 D. Lgs. 21.11.2014, n. 175 - Art. 9 D. Lgs. 14.09.2015, n. 147

Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento, se rispondenti ai requisiti di inerenza stabiliti con D.M. 19.11.2008, in funzione dei ricavi e proventi; tali limiti, dal 2016, sono stati aumentati. Gli omaggi natalizi hanno un trattamento fiscale differenziato a seconda che i beni ceduti siano o meno oggetto dell'attività e il destinatario sia un cliente o un dipendente.

SCHEMA DI SINTESI

Omaggi effettuati dal cedente		Classificazione imposte dirette	Detrazione Iva sull'acquisto	Regime Iva della cessione a titolo di omaggio
BENI RIENTRANTI NELL'ATTIVITÀ PROPRIA⁽⁶⁾	Di qualunque importo	No spese di rappresentanza	Detraibile⁽²⁾⁽⁴⁾	<ul style="list-style-type: none"> • Si fattura (operazione imponibile Iva)⁽¹⁾⁽²⁾. • Costituiscono cessione di beni, salvo il caso di mancata detrazione dell'Iva sull'acquisto.
		Spese di rappresentanza	Detrazione solo per beni di costo unitario non superiore a € 50,00⁽²⁾⁽⁴⁾	
BENI NON RIENTRANTI NELL'ATTIVITÀ PROPRIA	Di costo unitario non superiore a € 50,00	Spese di rappresentanza ⁽³⁾	Detraibile (anche per alimenti e bevande) ⁽³⁾	<ul style="list-style-type: none"> • No fattura (operazione esclusa da Iva)⁽³⁾. • Non costituiscono cessione di beni.
	Di costo unitario superiore a € 50,00 ⁽⁷⁾	Spese di rappresentanza ⁽³⁾	Non detraibile ⁽³⁾	<ul style="list-style-type: none"> • No fattura (operazione esclusa da Iva)⁽³⁾. • Non costituiscono cessione di beni. <p>Se ceduti a titolo oneroso: fattura esente, ai sensi dell'art. 10, n. 27-quinquies D.P.R. 633/1972.</p>

Spese di rappresentanza	Valore unitario del bene (compresa Iva indetraibile)	Deducibilità
Imprese	Fino a € 50,00	Interamente deducibili.
	Oltre € 50,00	Deducibilità nel periodo di imposta di sostenimento, se rispondenti ai requisiti di inerenza stabiliti con D.M. Economia e Finanze 19.11.2008 ⁽⁵⁾ , anche in funzione della natura e destinazione delle spese.
Lavoratori autonomi	Qualsiasi importo	Per i lavoratori autonomi, costituiscono spese deducibili nei limiti dell' 1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

- Note**
- La **riversa dell'Iva non è obbligatoria** (ex art. 18 D.P.R. 633/1972). Generalmente, in relazione agli omaggi, la rivalsa non è operata; l'Iva rimane, quindi, a carico del cedente e costituisce per quest'ultimo un **costo indeducibile** ex art. 99, c. 1, Tuir.
 - Per documentare l'omaggio di beni oggetto dell'attività in assenza di rivalsa, l'impresa può scegliere di emettere una fattura con applicazione dell'Iva, senza però addebitare la stessa al cliente; emettere un'autofattura in unico esemplare; tenere il registro degli omaggi.
 - Le cessioni gratuite di beni oggetto di autofatturazione, rientranti nell'attività propria dell'impresa cedente, **sono da comunicare nello spesometro** con l'indicazione della partita Iva del cedente.
 - Nel caso di **omaggi a dipendenti di beni oggetto dell'attività d'impresa spetta la detrazione Iva e la cessione gratuita è imponibile Iva**. Ai fini delle imposte dirette il costo è deducibile (art. 95, c. 1 Tuir).
 - I beni acquistati per essere ceduti a titolo di omaggio ai dipendenti **non sono inerenti all'attività** e non sono qualificabili come spese di rappresentanza; pertanto, la relativa **Iva è indetraibile** e la **cessione gratuita è esclusa** dal campo di applicazione dell'imposta. Ai fini delle imposte dirette il costo è deducibile (art. 95, c. 1 Tuir).
 - L'impresa **può scegliere di non detrarre l'Iva** relativa all'acquisto per non assoggettare a Iva la successiva cessione gratuita.
 - Il D.M. 19.11.2008 prevede che le spese sono ammesse in deduzione nel limite commisurato all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo; tali valori, da periodo di imposta successivo a quello in corso al 7.10.2015 (dal 2016) sono pari a:

- .. **1,50%** dei ricavi e altri proventi fino a € 10 milioni;
- .. **0,60%** dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente € 10 milioni e fino a € 50 milioni;
- .. **0,40%** dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente € 50 milioni.

• Per determinare l'importo deducibile non si tiene conto delle spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a € 50,00, deducibili per il loro intero ammontare. L'importo deve essere considerato al lordo dell'Iva indetraibile.

⁽⁶⁾ Nello spesometro devono essere riportate le cessioni gratuite di beni oggetto dell'attività d'impresa (nota Agenzia delle Entrate n. 0136693/2013).

⁽⁷⁾ Nel caso di omaggio rappresentato da più beni costituenti un'unica confezione, per individuare il limite di € 50 si deve considerare il costo dell'intera confezione e non quello dei singoli componenti.

TRATTAMENTO FISCALE IVA

SPESE DI RAPPRESENTANZA

C.M. 21.07.1998, n. 188/E
Art. 15, c. 1, n. 2 D.P.R. 633/1972

- **Beni non oggetto dell'attività**
 - Costituiscono spese di rappresentanza le cessioni di beni la cui produzione o il cui commercio **non** rientra nell'attività propria dell'impresa.
 - **Beni oggetto dell'attività**
 - La disciplina delle spese di rappresentanza non distingue tra beni oggetto dell'attività e beni non oggetto dell'attività; pertanto, possono essere spese di rappresentanza anche le spese sostenute per le cessioni di beni la cui produzione o il cui commercio **rientra** nell'attività propria dell'impresa.
- Si ritiene che non costituiscano spese di rappresentanza:
.. omaggi effettuati nei confronti di dipendenti di beni **non oggetto dell'attività**;
.. valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali.

INDETRAIBILITÀ

Art. 19-bis1, c. 1, lett. h)
D.P.R. 633/1972

- **Regola**

Spese di rappresentanza

 - Non è ammessa in detrazione l'Iva relativa alle spese di rappresentanza, così come definite ai fini delle imposte sul reddito, **tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a € 50,00** [anche se si tratta di alimenti e bevande (C.M. 54/E/2002)].

Le successive cessioni di tali beni costituiranno, secondo l'Amministrazione Finanziaria, operazioni escluse da Iva.
- **Beni oggetto dell'attività**
 - L'Iva per l'acquisto di beni non qualificati come spesa di rappresentanza è ammessa in detrazione e la successiva cessione gratuita è rilevante ai fini Iva.

In ogni caso l'impresa può **scegliere di non detrarre l'Iva a credito** relativa all'acquisto dei beni oggetto dell'attività e destinati ad essere ceduti come omaggio (qualificato come spese di rappresentanza), al fine di **non assoggettare a Iva** la successiva cessione gratuita. In tal caso, l'Iva a credito rimane detraibile solo per i beni di costo unitario non superiore a € 50,00.

BENI CEDUTI A TITOLO DI SCONTO, PREMIO E ABBUONO, PREVISTI CONTRATTUALMENTE

- **Aliquota Iva non superiore a quella del bene principale**
 - Il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono, in conformità alle originarie condizioni contrattuali, è **escluso da Iva** se l'aliquota dell'omaggio non è superiore a quella del bene venduto.
 - **Aliquota Iva superiore a quella del bene principale**
 - Sono imponibili con l'aliquota Iva propria.
- **Obbligo** di indicazione del valore normale del bene o del valore all'ingrosso per i beni acquistati da terzi.
Art. 15, n. 2 D.P.R. 633/1972
- **Facoltà di rivalsa Iva**
Art. 18 D.P.R. 633/1972

OMAGGI AI DIPENDENTI

- **Non oggetto dell'attività**

R.M.
16.10.1990,
n. 666305

 - Nel caso di beni non oggetto dell'attività **non è consentita la detrazione Iva** sugli acquisti o importazioni per mancanza di inerenza con l'esercizio dell'impresa.
 - **Oggetto dell'attività**
 - Per i beni oggetto dell'attività il contribuente detrae l'Iva sugli acquisti.
- Le successive cessioni sono escluse da Iva.
- La cessione gratuita deve quindi essere assoggettata ad Iva, salva l'opzione di non detrarre l'Iva sugli acquisti.

SUCCESSIVA CESSIONE
A TITOLO ONEROSO

- **Cessioni di beni**

Art. 2, c. 2, D.P.R. 633/1972

 - Sono considerate **cessioni di beni** le cessioni gratuite, ad esclusione:
 - .. di beni la cui produzione o il cui commercio **non rientra** nell'attività propria dell'impresa (indipendentemente dal costo unitario);
 - .. di beni per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'art. 19 D.P.R. 633/1972.
- | | | |
|------------------------|--|--|
| Base imponibile | La base imponibile è costituita dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni (per operazioni effettuate dal 27.09.2009; in precedenza il riferimento era al valore normale dei beni). | Art. 13, c. 2, lett. c)
D.P.R. 633/1972 |
| | Non concorre a formare la base imponibile il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali, tranne quelli la cui cessione è soggetta ad aliquota più elevata. | Art. 15, c. 1, n. 2
D.P.R. 633/1972 |
- **Rivalsa Iva**
 - La rivalsa dell'Iva non è obbligatoria (ex art. 18, D.P.R. 633/1972).
 - Generalmente in relazione agli omaggi la rivalsa non viene operata; l'Iva rimane quindi a carico del cedente e costituisce per quest'ultimo un costo indeducibile ex art. 99, c. 1, Tuir.
 - **Documentazione dell'operazione**
 - Per documentare l'omaggio di beni oggetto dell'attività in assenza di rivalsa, l'impresa può scegliere di:
 - .. emettere una **fattura** con applicazione dell'Iva, senza però addebitare la stessa al cliente, specificando che trattasi di "omaggio senza rivalsa dell'Iva ex art. 18 D.P.R. 633/1972";
 - .. emettere un'**autofattura** in unico esemplare, con indicazione del valore dei beni (prezzo di acquisto o di costo), dell'aliquota e della relativa imposta, specificando altresì che trattasi di "autofattura per omaggi". La stessa può essere:
 - . singola per ciascuna cessione ("autofattura immediata");
 - . globale mensile per tutte le cessioni effettuate nel mese ("autofattura differita");

L'emissione del DDT, necessaria per avvalersi della fatturazione o autofatturazione differita, è consigliabile anche qualora sia emessa l'autofattura immediata, al fine di identificare il destinatario e provare l'inerenza del costo con l'attività dell'impresa.
--

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

DOCUMENTO
DI TRASPORTO

- **Beni oggetto dell'attività**
 - Per l'invio dei beni oggetto di cessione gratuita che rientrano nell'attività propria dell'impresa è **opportuna** l'emissione del documento di trasporto, specificando la causale del trasporto (omaggio, cessione gratuita, ecc.), **al fine di individuare il destinatario finale dell'omaggio e dimostrare l'inerenza della spesa.**
- **Beni non oggetto dell'attività**
 - Anche per il trasporto di beni in omaggio non oggetto dell'attività è consigliata l'emissione del documento di trasporto, sul quale annotare la causale del trasporto (omaggio, cessione gratuita, ecc.) **allo scopo di documentare le generalità del donatario** ai fini della verifica dell'inerenza della spesa promozionale e di consentire al donatario di vincere la presunzione di acquisto di cui al D.P.R. 441/1997.

REGISTRO DEGLI OMAGGI

SOGGETTI INTERESSATI

- Tutti coloro che cedono a titolo gratuito (omaggi) beni di propria produzione.

NOTE OPERATIVE

- Annotazione delle cessioni gratuite con l'**indicazione** di:
 - .. ammontare globale dei valori normali delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno distinto per aliquota;
 - .. ammontare globale della relativa imposta distinta per aliquota.
- Il registro non deve più essere bollato prima della messa in uso, essendo **sufficiente la sola numerazione progressiva delle pagine** nè è soggetto all'imposta di bollo.

Art. 8
L. 18.10.2001,
n. 383

TERMINI PER LA REGISTRAZIONE

- **Entro il giorno 15**
 - Del mese successivo a quello in cui è stato emesso il **documento di trasporto** e con riferimento al momento in cui l'operazione si considera effettuata.
- **Nel momento della cessione**
 - Se non è stato emesso il **documento di trasporto**, che consente la fatturazione differita.

AUTOFATTURA

- **In alternativa alla tenuta del registro degli omaggi**, il contribuente può emettere autofattura per ogni singola cessione gratuita, certificata da documento di trasporto o di consegna, o anche una sola fattura globale mensile per tutte le cessioni effettuate nel mese, con l'**indicazione** dei seguenti elementi:
 - .. valore normale dei beni;
 - .. aliquota IVA applicabile;
 - .. imposta relativa.
- Il documento deve riportare la **dicitura "autofattura per omaggi"**.
- L'operazione è ricompresa nel **quadro VE** "Determinazione del volume d'affari e dell'imposta relativa alle operazioni imponibili" della dichiarazione annuale Iva.

FORMALITÀ INIZIALI E MODALITÀ DI TENUTA

- **Registro manuale**
 - È sufficiente l'istituzione del registro con l'intestazione del contribuente.
 - Si ritiene che sia preferibile effettuare la numerazione delle pagine in via preventiva.
- **Registro meccanografico**
 - È ammesso l'impiego di schedari a fogli mobili o tabulati di macchine elettrocontabili, senza necessità di autorizzazione speciale.

C.M.
21.11.1972,
n. 27
 - Non è necessario provvedere alla preventiva numerazione dei fogli bianchi, essendo sufficiente l'attribuzione del numero di pagina progressiva in sede di stampa definitiva del registro.

C.M.
22.10.2001,
n. 92

Registro degli omaggi - C.M. 27.04.1973, n. 32/501388

- Ditta o ragione sociale: Alfa di Rossi Roberto & C. S.n.c.
- Domicilio fiscale: Via Principe di Piemonte, 15 - 46041 Asola (MN)
- C.F. e P. IVA: 00153450202

Data	Quantità	Denominazione omaggi	Importo complessivo	Imponibile	%	Iva	Annotazioni
1.12.2017	5	Dozzine calze da donna.	366,00	300,00	22%	66,00	Cliente Beta S.p.a.
.....%
.....%
Totale

Nota bene | I valori totali saranno riportati periodicamente sul registro Iva riepilogativo.

TRATTAMENTO FISCALE IMPOSTE DIRETTE

Tavola riepilogativa

<p>SPESE DI RAPPRESENTANZA</p>	⇒	Interamente deducibili nell'esercizio.	⇒	Beni di valore unitario fino a € 50,00 .
	⇒	<ul style="list-style-type: none"> Deducibilità nel periodo di imposta di sostenimento, se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità (D.M. Economia 19.11.2008) nel limite di ricavi della gestione caratteristica: <ul style="list-style-type: none"> .. fino a € 10.000.000: 1,50%; .. oltre € 10.000.000 e fino € 50.000.000: 0,60%; .. oltre € 50.000.000: 0,40%. 	⇒	Beni di valore unitario superiore a € 50,00 , compresa l'Iva indetraibile.
<p>SPESE NON DI RAPPRESENTANZA</p>	⇒	Interamente deducibili nell'esercizio.	⇒	Se riconducibili all' attività di pubblicità e propaganda .
<p>OMAGGI AI DIPENDENTI Art. 95, c.1 D.P.R. 917/1986</p>	⇒	Impresa	⇒	Le spese per omaggi ai dipendenti sono interamente deducibili , rientrando tra le spese per prestazioni di lavoro.
	⇒	Dipendente	⇒	<ul style="list-style-type: none"> Non concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente il valore dei beni ceduti e servizi prestati se complessivamente di importo non superiore nel periodo d'imposta a € 258,23; se il valore è superiore al limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito⁽¹⁾. Se l'omaggio è in denaro, concorre sempre alla formazione del reddito di lavoro dipendente.
<p>UNICA CONFEZIONE REGALO</p>	⇒	Qualora il bene omaggiato sia composto da un insieme di beni costituenti un'unica confezione, si deve considerare il valore unitario nel suo complesso, anziché quello dei singoli componenti.		
	⇒	Esempio 1	⇒	<ul style="list-style-type: none"> Acquisto di una confezione regalo, classificata come spesa di rappresentanza, contenente più beni, il cui prezzo complessivo è pari o inferiore a € 50,00. L'Iva relativa all'acquisto è detraibile; il costo è interamente deducibile nell'esercizio.
	⇒	Esempio 2	⇒	<ul style="list-style-type: none"> La confezione contiene beni assortiti di valore singolarmente inferiore a € 50,00, ma complessivamente la confezione ha un valore superiore a € 50,00. In tal caso, l'Iva relativa all'acquisto non è detraibile; il costo è deducibile nei limiti dei requisiti di inerenza e congruità.
<p>RIVALSA IVA</p>	⇒	L'Iva sugli omaggi, per la quale non è stata esercitata la rivalsa, rappresenta per il cedente un costo non deducibile.		Art. 99, c. 1 D.P.R. 917/1986
<p>DOCUMENTO DI TRASPORTO</p>	⇒	Beni oggetto dell'attività	⇒	Per l'invio dei beni oggetto di cessione gratuita che rientrano nell'attività propria dell'impresa, appare opportuna l'emissione del documento di trasporto, specificando la causale del trasporto (omaggio, cessione gratuita, ecc.), al fine di individuare il destinatario finale dell'omaggio e dimostrare l'inerenza della spesa.
	⇒	Beni non oggetto dell'attività	⇒	Anche per il trasporto di beni in omaggio non oggetto dell'attività appare opportuna l'emissione del documento di trasporto, sul quale annotare la causale del trasporto (omaggio, cessione gratuita, ecc.) allo scopo di documentare le generalità del donatario ai fini della verifica dell'inerenza della spesa promozionale e di consentire al donatario di vincere la presunzione di acquisto di cui al D.P.R. 441/1997.
<p>ASPETTI IRAP</p>	⇒	I componenti positivi e negativi si assumono, ai fini Irap, in base alle modalità con cui è determinata la base imponibile (metodo del bilancio o metodo fiscale).		
<p>Nota⁽¹⁾</p>	Dalla stessa data non sono più esenti le erogazioni liberali corrisposte alla generalità dei dipendenti o a categorie di essi (monetizzate) a seguito dell'abrogazione dell'art. 51, c. 2, lett. b) Tuir.			

**DEDUCIBILITÀ SPESE
DI RAPPRESENTANZA**

• Principio	<ul style="list-style-type: none"> • Sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento, se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità. • La deducibilità delle erogazioni e delle spese è, tuttavia, subordinata alla tenuta di un'apposita documentazione dalla quale risultino anche le generalità dei soggetti ospitati, la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione e la natura dei costi sostenuti.
• Eccezione	<ul style="list-style-type: none"> • Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a € 50,00.
Omaggi ai dipendenti	Il costo è interamente deducibile dal reddito d'impresa (art. 95 Tuir) in quanto rientra tra le spese per prestazioni di lavoro.

INERENZA

• Si considerano inerenti le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi: <ul style="list-style-type: none"> .. effettivamente sostenute e documentate; .. effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni; .. sostenute rispondendo a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa, ovvero sostenute in coerenza con pratiche commerciali di settore.

CONGRUITÀ

• Le spese sono ammesse in deduzione nel limite commisurato all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari a: <ul style="list-style-type: none"> .. 1,5% dei ricavi e altri proventi fino a € 10 milioni; .. 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente € 10 milioni e fino a € 50 milioni; .. 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente € 50 milioni. 	
Beni gratuiti di valore inferiore a € 50,00	Ai fini della determinazione dell'importo deducibile non si tiene conto delle spese relative a beni distribuiti gratuitamente (non rientranti nell'attività propria dell'impresa) di valore unitario non superiore a € 50, deducibili per il loro intero ammontare ai sensi dell'art. 108, c. 2, 3° periodo Tuir.

RIFLESSI IRAP

• Soggetti Ires	<ul style="list-style-type: none"> • Le spese di rappresentanza sono completamente deducibili ai fini Irap, a prescindere dal rispetto dei requisiti di inerenza e congruità (metodo del bilancio ex art. 5 D. Lgs. 446/1997).
• Imprese individuali e società di persone	<ul style="list-style-type: none"> • Le spese di rappresentanza, essendo classificate nella voce B.14 del Conto Economico, non sono deducibili ai fini Irap (metodo fiscale ex art. 5-bis D. Lgs. 446/1997).
• Lavoratori autonomi	<ul style="list-style-type: none"> • Essendo la base imponibile Irap pari alla differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti all'attività esercitata, i costi sostenuti per l'acquisto di beni destinati ad essere omaggiati ai clienti sono deducibili ai fini Irap nel limite dell'1% dei compensi percepiti nell'anno.
• Omaggi a dipendenti	<ul style="list-style-type: none"> • Gli omaggi destinati ai dipendenti o collaboratori sono indeducibili se rientrano tra le spese per il personale, in quanto assumono natura retributiva.

BUFFET O CENA DI NATALE

• Spese di rappresentanza	<ul style="list-style-type: none"> • Le spese per feste e ricevimenti organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o festività religiose o nazionali sono da considerare spese di rappresentanza a meno che all'evento siano presenti esclusivamente dipendenti dell'impresa. 	<ul style="list-style-type: none"> • Iva indetraibile. • Costo deducibile, nel limite del 75% dell'importo, in base ai criteri di inerenza e congruità.
• Liberalità a favore di dipendenti	<ul style="list-style-type: none"> • Il costo del banchetto ovvero della cena di Natale organizzata dal datore di lavoro solo per i propri dipendenti non può essere considerata spesa di rappresentanza, ma una liberalità a favore dei dipendenti stessi. 	<ul style="list-style-type: none"> • Iva indetraibile per assenza del requisito dell'inerenza. • Il costo è deducibile nel limite del 75% della spesa sostenuta (somministrazione di alimenti) e del 5% delle spese per prestazioni di lavoro dipendente (art. 100 Tuir). • Ai fini Irap il costo è deducibile per i soggetti che applicano il "metodo di bilancio".

C.M. 34/E/2009

SINTESI DEL TRATTAMENTO FISCALE

Tavola riepilogativa n. 1

Beni non rientranti nell'attività propria

Cedenti	Destinatario dell'omaggio		Iva		Deducibilità del costo	
			Acquisto	Cessione	Imposte dirette	Irap
Imprese	Clienti/ fornitori	Costo unitario non superiore a € 50,00	Iva detraibile (anche alimenti e bevande)	Operazione esclusa da Iva (art. 2, c. 2, n. 4 D.P.R. 633/1972)	Intero importo nel limite di € 50,00 Spese per omaggi interamente deducibili	<ul style="list-style-type: none"> • Deducibilità per soggetti con metodo di bilancio. • Indeducibilità per soggetti con metodo fiscale.
		Costo unitario superiore a € 50,00	Iva indetraibile		Deducibile nel periodo di sostenimento se rispondente ai criteri di inerenza e congruità (costo superiore a € 50,00) Spese di rappresentanza	
	Dipendenti	---	Iva indetraibile		Intero importo nell'esercizio Spese per prestazioni di lavoro	Deducibilità
Lavoratori autonomi	Clienti/ fornitori	Costo unitario non superiore a € 50,00	Iva detraibile (anche alimenti e bevande)	Operazione esclusa Iva (C.M. 30.04.80 n. 270516)	1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta Spese di rappresentanza	1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta ⁽¹⁾ .
		Costo unitario superiore a € 50,00	Iva indetraibile	Operazione esclusa da Iva	Intero importo nell'esercizio Spese per prestazioni di lavoro	Deducibilità
	Dipendenti	---	Iva indetraibile	Intero importo nell'esercizio Spese per prestazioni di lavoro	Deducibilità	
Nota	⁽¹⁾ I costi e gli altri componenti si assumono così come rilevanti ai fini della dichiarazione dei redditi (art. 8, c. 1 D. Lgs. 446/1997), esclusi i costi per il personale e gli interessi passivi.					

Tavola riepilogativa n. 2

Beni rientranti nell'attività propria

Destinatario dell'omaggio	Iva		Deducibilità del costo	
	Acquisto	Cessione	Imposte dirette	Irap
Clienti/ fornitori	Iva detraibile ⁽¹⁾	Operazione imponibile Iva ⁽¹⁾ obbligo di fattura, autofattura o registro degli omaggi	Intero importo nell'esercizio Spese per omaggi interamente deducibili ⁽²⁾	<ul style="list-style-type: none"> • Deducibilità per soggetti con metodo di bilancio. • Indeducibilità per soggetti con metodo fiscale.
Dipendenti	Iva detraibile ⁽¹⁾		Intero importo nell'esercizio Spese per prestazioni di lavoro	Deducibilità
Note	⁽¹⁾ Detraibile se la spesa non è classificata spesa di rappresentanza. Diversamente, la detrazione è ammessa solo per i beni di costo unitario inferiore a € 50,00; rimane la facoltà di non detrarre l'Iva sull'acquisto per non dover assoggettare ad Iva la cessione gratuita. ⁽²⁾ Non costituiscono spese di rappresentanza le cessioni di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa (C.M. 21.07.1998, n. 188/E). Tuttavia, parte della dottrina ritiene prudentialmente possibile che le spese siano qualificate spese di rappresentanza . In tal caso, per i beni di costo unitario superiore a € 50,00, è applicabile il limite di deducibilità previsto per le spese di rappresentanza dal D.M. 19.11.2008; rimangono deducibili per intero nell'esercizio se di valore unitario inferiore a € 50,00.			

**BUONI ACQUISTO
(O BUONI REGALO)**

• **Oggetto**

• Sempre più spesso, alcune società specializzate propongono alle imprese “buoni acquisto” che possono essere utilizzati, nel limite dell’importo riportato sul documento, per l’acquisto di beni e servizi in esercizi commerciali convenzionati.

• **IVA**

• Ai fini iva, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che si tratta di documenti di legittimazione e, pertanto, non imponibili ai fini IVA (Ris. Ag. Entrate 22.02.2011 n. 21).

• **Imposte dirette**

• Ai fini delle imposte dirette, non risultano interpretazioni ufficiali.
• Fanno eccezione i buoni pasto a favore dei lavoratori dipendenti e la previsione di cui all’art. 51 c. 3-bis del Tuir, che precisa che le erogazioni a favore dei dipendenti possono avvenire anche mediante documenti di legittimazione.

Pertanto, al di fuori delle precedenti ipotesi, occorre chiedersi se i buoni omaggio possano essere considerati spese di rappresentanza. La risposta non è univoca e parte della dottrina giunge ad assimilarli alle erogazioni liberali in denaro, conseguentemente indeducibili. È auspicabile un chiarimento ufficiale al riguardo, considerato il crescente interesse per tale forma di incentivazione.

ESEMPI DI FATTURE

Esempio n. 1

Fattura interna (autofattura) per omaggio di beni la cui produzione o commercio rientra nell’oggetto dell’attività

Emittente				Cliente			
Alfa di Rossi Roberto & C. S.N.C. Via Principe di Piemonte, n. 15 46041 Asola (MN) C.F. e P. Iva 00153450202 Codice identificazione IT 00153450202 Rea C.C.I.A.A. di MN n. 12345 Registro Imprese di Mantova n. 00153450202				Alfa di Rossi Roberto & C. S.N.C. Via Principe di Piemonte, n. 15 46041 Asola (MN) C.F. e P. Iva 00153450202			
		Data	Documento	Numero			
		31.12.2017	Autofattura	339			
Unità di misura	Descrizione	Quantità	Prezzo unitario	Codice Iva	Importo		
Dozz.	Rif. documento di trasporto n. 2702 del 16.12.2017 Calze da donna cedute gratuitamente. • Cessione gratuita di beni imponibili ai fini Iva, ai sensi art. 2, n. 4 D.P.R. 633/1972. • Documento emesso in base alla C.M. 27.04.1973, n. 32/501388.	5	60,00	1	300,00		
1) Imponibile 22%	300,00	2) Imponibile%		3) Imponibile%	Totale A (1+2+3) 300,00		
4) Iva 22%	66,00	5) Iva%		6) Iva%	Totale B (4+5+6) 66,00		
7) Non imponibile		8) Esente		9) Escluso	Totale C (7+8+9)		
1-2-3) Operazione imponibile					Totale complessivo (A+B+C)		
7)	Operazione non imponibile ai sensi dell’art.				366,00		
8)	Operazione esente ai sensi dell’art.				Omaggio 366,00		
9)	Operazione esclusa ai sensi dell’art. D.P.R. 26.10.1972, n. 633 e successive modificazioni				Importo dovuto zero		
					(S.E. & O.)		
Nota	<ul style="list-style-type: none"> • L’autofattura deve essere registrata sul registro delle fatture emesse e rientra nel calcolo del volume d’affari. • È possibile riepilogare più dati riferiti allo stesso mese con un unico documento riepilogativo, che non deve essere spedito alla controparte in quanto già in possesso del DDT di consegna dell’omaggio. 						

Esempio n. 2

Fattura emessa per cessioni gratuite (omaggio) di beni la cui produzione o commercio rientra nell'attività propria dell'impresa senza rivalsa dell'Iva

Emittente		Cliente			
Alfa di Rossi Roberto & C. S.N.C. Via Principe di Piemonte, 15 - 46041 ASOLA (MN) C.F. e P. Iva 00153450202 Codice identificazione IT 00153450202 Rea C.C.I.A.A. di MN n. 12345 Registro Imprese di Mantova n. 00153450202		Verdi Luigi S.r.l. Via del Roseto, 15 - 20100 Milano C.F. e P. Iva 00123456789			
		Data	Documento	Numero	
		31.12.2017	Fattura	348	
Unità di misura	Descrizione	Quantità	Prezzo unitario	Codice Iva	Importo
Dozz.	Rif. documento di trasporto n. 3405 del 2.12.2017 Calze da donna <i>Omaggio con Iva evidenziata, senza rivalsa.</i>	10	5,00	1	50,00
1) Imponibile 22%	50,00	2) Imponibile%	3) Imponibile%		Totale A (1+2+3) 50,00
4) Iva 22%	11,00	5) Iva%	6) Iva%		Totale B (4+5+6) 11,00
7) Non imponibile		8) Esente	9) Escluso		Totale C (7+8+9)
1-2-3) Operazione imponibile					Totale complessivo (A+B+C)
7) Operazione non imponibile ai sensi dell'art.					61,00
8) Operazione esente ai sensi dell'art.					Omaggio 61,00
9) Operazione esclusa ai sensi dell'art. D.P.R. 26.10.1972, n. 633 e successive modificazioni					Importo dovuto zero
					(S.E. & O.)
Nota	Per il soggetto che riceve l'omaggio, l'Iva indicata in fattura non è ammessa in detrazione, poiché non è stata esercitata la facoltà di rivalsa.				

Esempio n. 3

Fattura emessa in relazione all'omaggio di beni la cui produzione o commercio rientra nell'attività propria dell'impresa con addebito Iva

Emittente		Ricevente			
Alfa di Rossi Roberto & C. S.N.C. Via Principe di Piemonte, 15 46041 ASOLA (MN) Cod. Fisc. 00153450202 Partita Iva 00153450202 Codice identificazione IT 00153450202 Rea C.C.I.A.A. di MN n. 12345 Registro Imprese di Mantova n. 00153450202		Spett. le Verdi Luigi S.r.l. Via del Roseto, 15 - 20100 Milano Partita Iva 00123456789 Cod. Fisc. 00123456789			
		Data	Documento	Numero	
		31.12.2017	Fattura	340	
Unità di misura	Descrizione	Quantità	Prezzo unitario	Codice Iva	Importo
Dozz.	Rif. documento di consegna n. 60 del 20.12.2017. Calze da donna. <i>Omaggio limitato al valore imponibile, con rivalsa dell'Iva.</i>	10	5,00	1	50,00
1) Imponibile 22%	50,00	2) Imponibile%	2) Imponibile%		Totale A (1+2+3) 50,00
4) Iva 22%	11,00	5) Iva%	6) Iva%		Totale B (4+5+6) 11,00
7) Non imponibile		8) Esente	9) Escluso		Totale C (7+8+9)
1-2-3) Operazione imponibile					Totale fattura (A+B)
7) Operazione non imponibile ai sensi dell'art.					61,00
8) Operazione esente ai sensi dell'art.					Omaggio - 50,00
9) Operazione esclusa ai sensi dell'art. D.P.R. 26.10.1972, n. 633 e successive modificazioni					Importo dovuto 11,00
					(S.E. & O.)

SCRITTURE CONTABILI

Esempio n. 1

Scritture dell'azienda che omaggia beni rientranti nella propria attività

P C II 1	E A 1 P D 12	A • Emissione di autofattura interna ai soli fini fiscali cumulativa degli omaggi del mese.		366,00
		31.12		
		CLIENTE ALFA AUTOFATTURA	a DIVERSI	
			a MERCI C/VENDITE	300,00
			a IVA C/VENDITE	66,00
		Emessa autofattura n. 339 per omaggio di beni rientranti nell'oggetto dell'attività.		
E A 1 E B 14	P C II 1	B • Emissione di fattura per omaggio con sola rivalsa dell'Iva.		366,00
		31.12		
		DIVERSI	a CLIENTE ALFA AUTOFATTURA	
			a	300,00
				66,00
		Emessa autofattura n. 339 per omaggio di beni rientranti nell'oggetto dell'attività.		
P C II 1	E A 1 P D 12	B • Emissione di fattura per omaggio con sola rivalsa dell'Iva.		61,00
		31.12		
		CLIENTI (Verdi luigi)	a DIVERSI	
			a MERCI C/VENDITE	50,00
			a IVA C/VENDITE	11,00
		Emessa fattura n. 340 per omaggio di beni rientranti nell'oggetto dell'attività con addebito di sola Iva.		
E A 1	P C II 1	C • Emissione di fattura per omaggio senza la rivalsa dell'Iva.		50,00
		31.12		
		ABBUONI, SCONTI E OMAGGI PASSIVI SU VENDITE	a CLIENTI (Verdi luigi)	
		Giroconto fattura n. 340 per omaggio.		
P C IV 3	P C II 1	C • Emissione di fattura per omaggio senza la rivalsa dell'Iva.		11,00
		31.12		
		CASSA CONTANTI	a CLIENTI (Verdi luigi)	
		Incassata Iva fattura n. 340.		
P C II 1	E A 1 P D 12	C • Emissione di fattura per omaggio senza la rivalsa dell'Iva.		61,00
		31.12		
		CLIENTI (Verdi luigi)	a DIVERSI	
			a MERCI C/VENDITE	50,00
			a IVA C/VENDITE	11,00
		Emessa fattura n. 348 Verdi Luigi Srl.		
E A 1 E B 14	P C II 1	C • Emissione di fattura per omaggio senza la rivalsa dell'Iva.		61,00
		31.12		
		DIVERSI	a CLIENTI (Verdi luigi)	
			a	50,00
				11,00
		Omaggio su fattura n. 348 Verdi Luigi Srl.		

Nota⁽¹⁾

L'Iva ha natura di costo per il cedente, poiché colui che ha ricevuto il bene in omaggio non ha corrisposto l'imposta al cedente stesso; pertanto, dovrà essere inserita nei costi di esercizio, sotto la voce **imposte e tasse d'esercizio non deducibili fiscalmente**, per effetto delle disposizioni dell'art. 99 D.P.R. 22.12.1986, n. 917, che recita: "Le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa (Iva), non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento".

Esempio n. 2
Scritture dell'azienda che riceve i beni in omaggio

E B 6 P C II 5-bis	P D 7	A • Ricezione della fattura di omaggio con sola rivalsa dell'Iva.		50,00 11,00	61,00
		31.12	a		
		DIVERSI			
		MERCI C/ACQUISTI			
		IVA C/ACQUISTI			
		Ricevuta fattura n. 340 Alfa S.n.c. per omaggio con addebito di Iva.			
P D 7	E B 6	31.12		50,00	50,00
			a		
		Giroconto per abbuono su fattura n. 340 Alfa Snc.			
P D 7	P C IV 3	31.12		11,00	11,00
			a		
		Pagata Iva fattura n. 340 Alfa Snc.			
		B • Ricezione di fattura senza rivalsa di Iva.			
E B 6 P C II 5-bis	P D 7	31.12		50,00 11,00	61,00
			a		
		DIVERSI			
		MERCI C/ACQUISTI			
		IVA INDETRAIBILE			
		Ricevuta fattura n. 348 Alfa Snc.			
E B 6	P C II 5-bis	31.12		11,00	11,00
			a		
		Giroconto Iva non detraibile.			
P D 7	E B 6	31.12		61,00	61,00
			a		
		Omaggio su fattura n. 348 Alfa Snc.			

Esempio n. 3
Scritture dell'azienda che acquista beni non rientranti nella propria attività, costituenti spese di rappresentanza, destinati alla cessione gratuita

E B 14 P C II 5-bis	P D 7	A • Acquisto di n. 40 cappelli a € 15,00 cadauno, più Iva, recanti la stampa della denominazione sociale dell'azienda, da regalare a scopo promozionale.		600,00 132,00	732,00
		31.10	a		
		DIVERSI			
		SPESE DI RAPPRESENTANZA			
		IVA C/ACQUISTI			
		Ricevuta fattura n. 45 del 31.10 Verdi Luigi Srl.			
		B • Acquisto di n. 30 giubbotti per € 65,00 cadauno, più Iva, recanti la stampa della denominazione sociale dell'azienda, da regalare a scopo promozionale.			
E B 14 P C II 5-bis	P D 7	31.10		1.950,00 429,00	2.379,50
			a		
		DIVERSI			
		SPESE DI RAPPRESENTANZA			
		IVA INDETRAIBILE			
		Ricevuta fattura n. 27 del 31.10 Verdi Luigi Srl.			
E B 14	P C II 5-bis	31.10		429,00	429,00
			a		
		Giroconto Iva indetraibile su fattura n. 27 del 31.10 Verdi Luigi Srl.			