



ASSOLOMBARDA

Confindustria Milano Monza e Brianza

Il regime fiscale degli omaggi

Disciplina ai fini IVA

Domenico Miscioscia

Assolombarda Milano Monza e Brianza

12 dicembre 2017

IL REGIME IVA DEGLI OMAGGI AI CLIENTI DELL'IMPRESA

L'art. 2, comma 2, n. 4 del D.P.R. 633/72 considera «assimilate» alle cessioni di beni, **come tali soggette ad IVA**, le cessioni gratuite di beni.

A tale regola generale fanno eccezione le cessioni gratuite:

- di **beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa** di costo unitario non superiore a **50 euro** (fino al 13 dicembre 2014 il limite era 25,82 euro);
- di **beni per i quali non sia stata detratta l'IVA all'atto dell'acquisto** (o dell'importazione).

ATTIVITÀ PROPRIA DELL'IMPRESA

Per **attività propria dell'impresa** deve intendersi ogni attività compresa **nell'ordinario campo d'azione dell'impresa** e cioè nell'**oggetto proprio e istituzionale** della stessa con la sola esclusione di quelle attività che risultino svolte:

- in via meramente strumentale e accessoria;
- in via occasionale.

«Ne consegue che quando l'impresa è diretta come finalità propria allo svolgimento di più attività, per esempio alla produzione o allo scambio di più categorie di merci, prodotti o servizi, queste vanno considerate tutte come attività proprie, senza riguardo alla eventuale prevalenza quantitativa dell'una rispetto alle altre».

(Circ. Agenzia delle Entrate n. 25/364695 del 3 agosto 1979)

Occorre, quindi, avere riguardo all'attività effettivamente svolta, non essendo sufficiente il dato formale rappresentato dall'atto costitutivo.

1. CESSIONI GRATUITE DI BENI NON RIENTRANTI NELL'ATTIVITA' PROPRIA DELL'IMPRESA

Per i beni non rientranti nell'attività propria la **cessione gratuita è sempre una operazione fuori campo IVA.**

Ai sensi dell'art. 2 co. 2 n. 4 del DPR 633/7211, infatti, sono operazioni fuori campo le cessioni gratuite di beni:

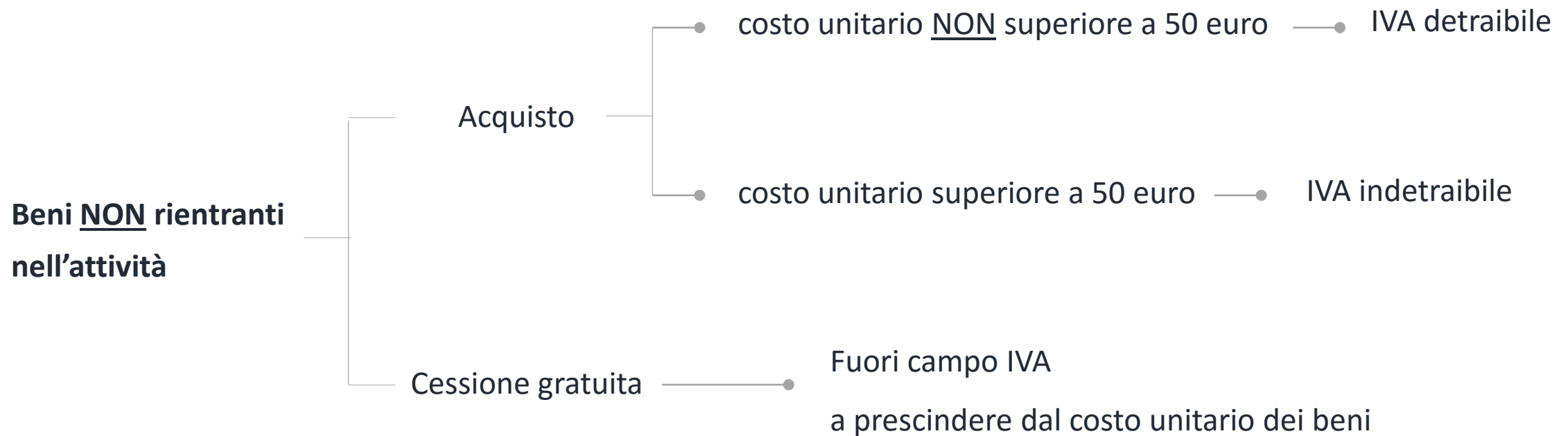
- non rientranti nell'attività propria dell'impresa, se di costo unitario non superiore a 50 euro;
- per i quali non sia stata detratta l'IVA all'atto dell'acquisto (o dell'importazione).

Pertanto gli omaggi di beni non rientranti nell'oggetto proprio d'impresa **non determinano una cessione imponibile** in quanto:

- sono totalmente sgravati se si tratta di beni di costo non superiore a 50 euro;
- poiché sono considerati **spese di rappresentanza**, per le quali è prevista l'indetraibilità dell'IVA.

DETRAZIONE DELL'IVA E SPESE DI RAPPRESENTANZA

L'art. 19-*bis*1, comma 1, lett. h) del D.P.R. 633/72 prevede l'indetraibilità dell'IVA riferita agli oneri sostenuti per le **spese di rappresentanza** (come definite ai fini delle imposte sui redditi dall'art. 108 del Tuir e dal DM 19.11.2008), salvo che per quella assolta sui beni di **costo unitario non superiore a 50 euro**.



ALIMENTI E BEVANDE

La detraibilità, per i beni di costo unitario non superiore a 50 euro, vale anche nel caso in cui gli omaggi siano costituiti da **alimenti e bevande** (Circ. Agenzia delle Entrate n. 54 del 19 giugno 2002).

CONFEZIONI DI BENI

Se l'omaggio è rappresentato da una **confezione di beni**, ai fini dell'individuazione del regime IVA applicabile, occorre avere riguardo al **costo dell'intera confezione**, anziché al costo dei singoli beni.

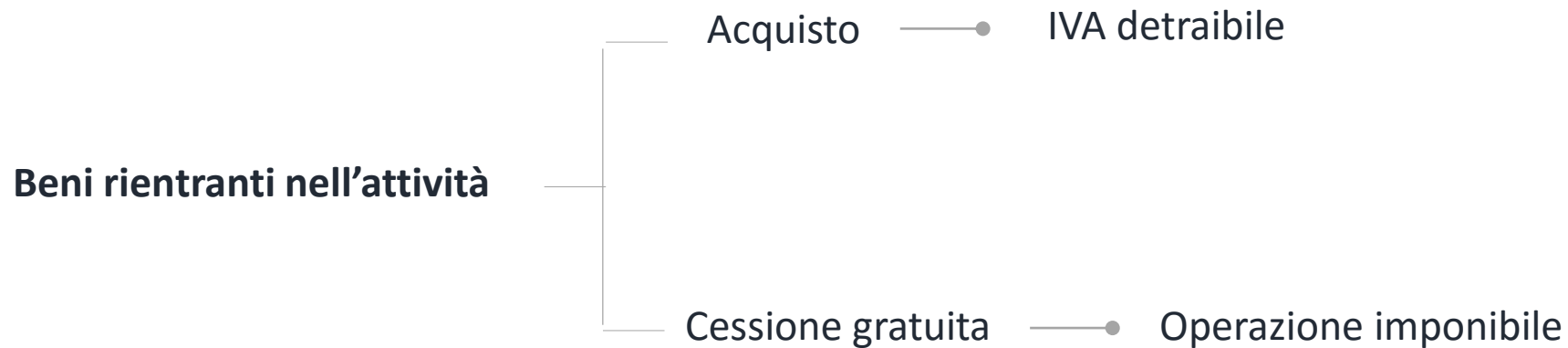
L'art. 21, comma 3, del Decreto IVA stabilisce che nella fattura di vendita di **beni o servizi soggetti ad aliquote diverse**, occorre indicare distintamente la natura, qualità e quantità dei beni e servizi oggetto dell'operazione, il corrispettivo e l'aliquota riferita a ciascun bene e servizio.

N.B. Semplificazione per i pacchi natalizi - comunicazione al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate e al Comando della Guardia di Finanza (rif. Circ. Agenzia delle Entrate n. 19/440105 del 24 marzo 1992).

2. CESSIONI GRATUITE DI BENI RIENTRANTI NELL'ATTIVITA' PROPRIA DELL'IMPRESA

Le cessioni gratuite di beni che rientrano nell'attività dell'impresa **sono operazioni imponibili all'IVA**, indipendentemente dal costo unitario dei beni omaggiati.

In base alla circolare 188/E del 16 luglio 1998, infatti, tali beni **non costituiscono mai spese di rappresentanza** ai fini IVA. Pertanto, non trovando applicazione l'indetraibilità oggettiva prevista dall'art. 19-bis 1, comma 1, lett. h), **l'IVA assolta all'atto dell'acquisto è detraibile**.



POSSIBILITA' DI NON DETRARRE L'IVA

Qualora all'atto dell'acquisto il soggetto passivo IVA sia già a conoscenza del fatto che i beni saranno destinati ad essere ceduti gratuitamente **può non detrarre la relativa imposta**. In tal caso, la successiva cessione gratuita è **fuori dal campo IVA**.

BASE IMPONIBILE

A decorrere dal **27 settembre 2009**, per effetto delle modifiche apportate all'art. 13 del D.P.R. 633/72 dalla Legge Comunitaria 2008, la base imponibile, per tali cessioni gratuite, è costituita dal:

- prezzo di acquisto;
- in mancanza dal prezzo di costo dei beni, o di beni simili, determinati nel momento delle cessioni.

La previgente versione dell'art. 13 stabiliva che, per le cessioni in esame, la base imponibile era costituita dal **valore normale**.

ESERCIZIO DELLA RIVALSA O CERTIFICAZIONE DELLA CESSIONE

L'art. 18 co. 3 del DPR 633/72 dispone che la **rivalsa dell'IVA non è obbligatoria** per le cessioni gratuite.

In **assenza di rivalsa** l'operazione può essere certificata:

- emettendo, in un unico esemplare, un'autofattura con l'indicazione del prezzo d'acquisto dei beni, dell'aliquota applicabile e della relativa imposta, specificando anche che trattasi di "**autofattura per omaggi**".
Tale documento, che deve essere annotato sul registro IVA delle vendite, può essere emesso:
 - singolarmente per ciascuna cessione,
 - ovvero mensilmente per tutte le cessioni effettuate nel mese.
- annotando, su un apposito "**registro degli omaggi**" tenuto a norma dell'art. 39 del DPR 633/72, l'ammontare globale dei prezzi d'acquisto dei beni ceduti gratuitamente, riferite alle cessioni effettuate in ciascun giorno, distinte per aliquota.

INDEDUCIBILITA' DELL'IVA NON ADDEBITATA IN RIVALSA

Secondo quanto chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 18.6.2001 n. 57 (risposta 8.1), l'IVA non addebitata in rivalsa è **indeducibile ai fini delle imposte dirette**.

In particolare, “nel caso in cui il cedente decida di non addebitare l'IVA e di procedere con l'emissione di un'autofattura o con l'annotazione nel registro degli omaggi, l'operazione genera un debito d'imposta verso l'Erario e, nel contempo, un onere per il soggetto che ha deciso di effettuare la cessione gratuita. Tale onere, tuttavia, è indeducibile ai fini delle imposte dirette, in quanto l'art. 64, comma 1 del TUIR [ora art. 99 co. 1] dispone che le imposte per cui è possibile richiedere, anche solo facoltativamente, la rivalsa non sono ammesse in deduzione”.

COMUNICAZIONE DEI FATI DELLE FATTURE (SPESOMETRO)

Costituiscono **oggetto di comunicazione** le cessioni gratuite di beni che formano oggetto dell'attività d'impresa, la cui base imponibile è definita ai sensi dell'art. 13 del DPR 633/72.

1. Autofattura per omaggi

- il fornitore deve indicare come cessionario se stesso: i propri dati identificativi e la propria partita IVA. Idem nel caso di tenuta del registro IVA degli omaggi;
- Il cliente non comunica nulla.

2. Cessione gratuita con esercizio di rivalsa IVA

In tal caso il fornitore ha emesso fattura con addebito di sola IVA a titolo di rivalsa, il cessionario dell'omaggio, ha pagato l'IVA al fornitore, ha registrato la fattura e ha detratto l'imposta.

- il fornitore comunica la fattura alla stregua di una normale cessione a titolo oneroso;
- Il cliente comunica la fattura alla stregua di un acquisto normale a titolo oneroso.

DEROGHE

Alla regola dell'imponibilità degli omaggi che rientrano nell'attività propria dell'impresa fanno eccezione :

- le cessioni gratuite di **campioni di modico valore appositamente contrassegnati** in modo indelebile (fuori campo IVA ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. d) del D.P.R. 633/72);
- le cessioni di 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 (escluse dal campo di applicazione IVA ai sensi dell'art.15, comma 1, n. 2 del D.P.R. 633/72).

CAMPIONI GRATUITI

In base all'art. 2 co. 3 lett. d) del DPR 633/72, sono operazioni fuori campo IVA le cessioni gratuite di **campioni di modico valore** appositamente contrassegnati, che rispettano i seguenti requisiti:

- deve trattarsi di campioni gratuiti, ceduti *“per promuovere il bene, al fine di migliorarne la conoscenza e la diffusione presso gli utilizzatori, attuali e potenziali”* (Circ. Agenzia delle entrate 83/2003);
- i beni devono essere appositamente contrassegnati in maniera indelebile, *“sia per evitare che (...) possano formare successivamente oggetto di commercializzazione, sia per impedire che si possano verificare manovre distorsive della concorrenza”*. A tal fine non è valida la mera apposizione di un adesivo sul prodotto;
- i campioni devono essere di modico valore.

Detrazione IVA

Ai sensi dell'art. 19 co. 3 lett. c) del DPR 633/72, è detraibile l'IVA relativa alle operazioni escluse da imposta di cui all'art. 2 co. 3 lett. d).

SCONTI PREMI E ABBUONI

Ai sensi dell'art. 15 co. 1 n. 2 del DPR 633/72, le cessioni a titolo di **sconto, premio o abbuono** effettuate in conformità alle originarie condizioni contrattuali non concorrono a formare la base imponibile, ad eccezione di quei beni la cui cessione è soggetta ad **aliquota più elevata**.

Per tali operazioni è, tuttavia, obbligatoria l'emissione della fattura con indicazione del valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono (art. 21 co. 2 lett. d) del DPR 633/72).

SCONTI O PREMI DI FINE ANNO?

Cassazione n. 16030/2015:

la cessione gratuita di prodotti oggetto dell'attività dell'impresa se effettuata non a scopo di liberalità, ma in vista di successive vendite, si qualifica come **abbuono** e non come omaggio. Pertanto, essa costituisce operazione esclusa dalla base imponibile IVA ai sensi dell'art. 15 n. 2 del DPR 633/72 e non pregiudica il diritto all'esercizio della detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti effettuati a monte.

Cassazione n. 13312/2013:

i premi di quantità, riconosciuti dal fornitore ai clienti che hanno raggiunto determinati volumi di acquisti, non essendo qualificabili come sconto sul prezzo di vendita praticato, configura una **cessione di denaro**, esclusa da IVA ai sensi dell'art. 2 co. 3 lett. a) del DPR 633/72.

Cassazione n. 21182/2014:

è legittima l'emissione della **nota di variazione in diminuzione** IVA nel caso in cui sconti commerciali riducano il corrispettivo di operazioni già effettuate e per le quali è già stata emessa la fattura.

Cassazione n. 23782/2015:

il cedente, al fine di operare uno sconto sul prezzo nei confronti del cessionario, è tenuto ad emettere una nota di variazione in diminuzione ai sensi dell'art. 26 del DPR 633/72, che incida direttamente sul prezzo di una determinata operazione (o di una serie di operazioni), riducendo la base imponibile e la relativa IVA.

La variazione, per essere valida ai fini IVA, deve essere **adeguatamente documentata**, mediante allegazione della causale che dimostri la corrispondenza con l'operazione originaria.

In mancanza di tali requisiti, non si configura uno "sconto", bensì un "**premio di fine anno**", ossia una corresponsione in funzione liberale esclusa da IVA ai sensi dell'art. 2 co. 3 del DPR 633/72.

CESSIONI GRATUITE A SOGGETTI ESTERI

1.1 OMAGGI A SOGGETTI UE

Le cessioni gratuite di beni a soggetti CEE non costituiscono "cessioni intracomunitarie", in quanto mancano del requisito dell'onerosità dell'operazione.

Pertanto tali operazioni sono disciplinate alla stessa stregua delle cessioni gratuite effettuate all'interno dello Stato italiano, in virtù del rinvio operato dall'art. 56 del D.L. 331/93.

Tali operazioni non devono essere segnalate negli INTRASTAT.

1.2 OMAGGI A SOGGETTI EXTRA UE

Le cessioni gratuite di beni destinate a clienti residenti in Paesi extracomunitari costituiscono "cessioni all'esportazione" e, come tali, devono essere fatturate in regime di non imponibilità all'IVA, ai sensi dell'art. 8 del DPR 633/72.

Tuttavia tali operazioni non concorrono né alla qualifica di "esportatore abituale", né alla costituzione del relativo plafond, mancando il requisito essenziale dell'onerosità dell'operazione.

A tale regola di carattere generale fanno eccezione le esportazioni di beni che non sono oggetto dell'attività, di valore inferiore a 50 euro, che costituiscono operazioni fuori campo IVA, ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 4 del D.P.R. 633/72.

IL REGIME IVA DEGLI OMAGGI CONCESSI AI DIPENDENTI

I beni acquistati per essere ceduti a titolo di omaggio ai propri dipendenti **non sono inerenti all'attività d'impresa** e non possono nemmeno essere qualificati come spese di rappresentanza.

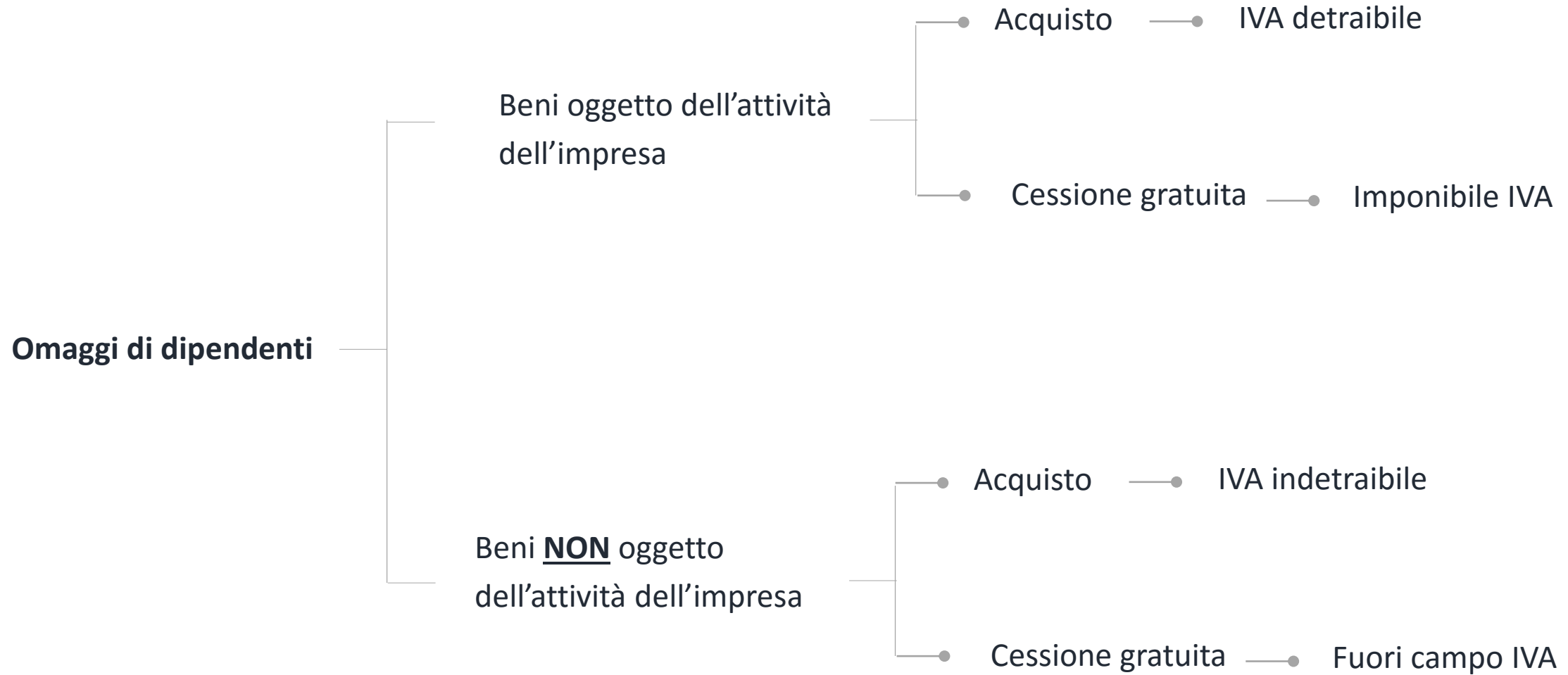
Di conseguenza:

- la relativa IVA è indetraibile (**Interpello DRE Lombardia n. 904-603/2017**);
- la loro cessione gratuita è esclusa dal campo di applicazione dell'imposta ai sensi dell'art. 2 co. 2 n. 4 del DPR 633/7248.

Se gli omaggi sono rappresentati da beni oggetto dell'attività d'impresa:

- spetta la detrazione dell'imposta;
- la cessione gratuita è imponibile *ex art.* 2 co. 2 n. 4 del DPR 633/72.

IL REGIME IVA DEGLI OMAGGI CONCESSI AI DIPENDENTI



CASI PARTICOLARI

1. CESSIONI GRATUITE DI BENI NEI CONFRONTI DI ENTI ASSISTENZIALI E DI BENEFICENZA

Sono **operazioni esenti dall'IVA** ai sensi dell'art. 10, n. 12 del D.P.R. 633/72:

le cessioni gratuite di beni (tranne quelli estranei all'oggetto della attività di impresa, di costo unitario non superiore a euro 50) ad enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle ONLUS.

L'imposta relativa all'acquisto di tali beni è indetraibile per effetto di quanto disposto nell'art. 19, comma 2, del D.P.R. 633/72 (l'indetraibilità relativa all'acquisto o all'importazione dei beni afferenti operazioni esenti).

2. CESSIONI DI BENI NON DI LUSO E NON COMMERCIALIZZABILI A CAUSA DI IMPERFEZIONI, ALTERAZIONI, DANNI O VIZI

Sono equiparate, ai fini IVA, alla **distruzione di beni se ceduti gratuitamente alle ONLUS:**

i beni non di lusso alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa, diversi dalle derrate alimentari e dai prodotti farmaceutici, che presentino **imperfezioni, alterazioni, danni o vizi** che pur non modificandone l'idoneità di utilizzo non ne consentono la commercializzazione o la vendita.

Ciò comporta che dal 1° gennaio 2008 l'impresa donante può cedere gratuitamente questi beni alle ONLUS in **regime di esclusione dall'applicazione dell'IVA**, senza subire limitazioni al diritto di detrazione dell'IVA assolta a monte in fase di acquisto o di produzione dei beni stessi (prima del 2008, invece, queste cessioni gratuite erano considerate operazioni esenti da IVA e quindi l'impresa donante era obbligata a rettificare la detrazione dell'IVA assolta al momento del relativo acquisto o importazione).

3. CESSIONI DI PRODOTTI ALIMENTARI, NON IDONEI ALLA COMMERCIALIZZAZIONE, NEI CONFRONTI DI ENTI DI BENEFICENZA

Sono equiparate, ai fini IVA, alla distruzione di beni:

le cessioni gratuite di **prodotti alimentari non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione**, per carenza o per errori di confezionamento, di etichettatura, di peso o per altri motivi simili, ovvero prossimi alla data di scadenza, nei confronti di soggetti indicati nell'art. 10 n. 12 del D.P.R. 633/72 (enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle ONLUS), e dagli stessi ritirati presso i luoghi di esercizio dell'impresa.

Pertanto:

- le cessioni a titolo gratuito sono **operazioni escluse dal campo di applicazione dell'IVA**;
- trattandosi di una fattispecie di presunzione di distruzione dei beni, viene meno la causa d'indetraibilità dell'IVA assoluta a monte.

4. CESSIONI GRATUITE DI PRODOTTI EDITORIALI E DOTAZIONI INFORMATICHE AD ENTI LOCALI, ISTITUTI DI PREVENZIONE E PENA, ISTITUZIONI SCOLASTICHE, ORFANOTROFI ED ENTI RELIGIOSI

Sono equiparate, ai fini IVA, alla distruzione di beni:

le cessioni gratuite di **prodotti editoriali** e di **dotazioni informatiche** (non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione) nei confronti di enti locali, istituti di prevenzione e pena, istituzioni scolastiche, orfanotrofi ed enti religiosi.

Ne deriva che tali cessioni:

- sono operazioni escluse dal campo di applicazione IVA;
- l'imposta assolta all'atto dell'acquisto di tali beni non è soggetta ad alcun limite di detrazione.

CASI PARTICOLARI

Natura dell'operazione	Beneficiario	Impresa: regime IVA
Omaggi di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati	Chiunque	<ul style="list-style-type: none">• Acquisto: IVA detraibile• Cessione: fuori campo IVA
Cessione gratuita di beni	Enti assistenziali e di beneficenza (Onlus)	<ul style="list-style-type: none">• Acquisto: IVA indetraibile• Cessione: esente IVA, art. 10, n. 12 del D.P.R. 633/72
Cessioni gratuite di beni non di lusso non commerciabili a causa di imperfezioni, alterazioni, danni o vizi	ONLUS	<ul style="list-style-type: none">• Acquisto: IVA detraibile• Cessione: fuori campo IVA

Natura dell'operazione	Beneficiario	Impresa: regime IVA
Cessione gratuita di prodotti alimentari non vendibili	Enti assistenziali e di beneficenza (Onlus)	<ul style="list-style-type: none"> ● Acquisto: IVA detraibile ● Cessione: fuori campo IVA (art. 6, co.15 L. 133/99 - i beni si considerano distrutti)
Cessione gratuita di prodotti editoriali e dotazioni informatiche non più commercializzabili	Enti locali, istituti di prevenzione e pena, scuole, enti religiosi e orfanotrofi	<ul style="list-style-type: none"> ● Acquisto: IVA detraibile ● Cessione: fuori campo IVA art. 54, L. 342/2000 (i beni si considerano distrutti)
Sconti, premi o abbuoni in natura di beni di qualunque importo (con aliquota uguale o inferiore a quella della fatturazione)	Clientela	<ul style="list-style-type: none"> ● Acquisto: IVA detraibile ● Cessione: fuori campo IVA

LA DISCIPLINA IVA DEI VOUCHER E BUONI SPESA

I voucher sono qualificati, ai fini IVA, come **documenti di legittimazione** ex art. 2002 c.c., che consentono quindi l'identificazione dell'avente diritto all'acquisto di un bene o di un servizio con possibilità di trasferire tale diritto senza l'osservanza delle forme proprie della cessione.

Stante l'indicata natura giuridica, la **circolazione dei buoni non ha rilevanza ai fini IVA**, essendo riconducibile all'art. 2 co. 3 lett. a) del DPR 633/72. Da tale qualificazione discende l'irrilevanza, agli effetti dell'IVA, della circolazione dei buoni medesimi.

Ad assumere rilevanza IVA è solo il rapporto tra gli esercizi convenzionati e gli utilizzatori dei buoni acquisto, anche se il prezzo pagato da quest'ultimi è, in tutto in parte, assolto attraverso la consegna del voucher.

LA NUOVA DIRETTIVA UE SUI VOUCHER E BUONI SPESA

La direttiva UE 2016/1065 del 27 giugno 2016 stabilisce una distinzione tra:

- **buono monouso** (*single-purpose voucher*) in relazione al quale sono noti sia il luogo in cui l'operazione si svolge, sia l'imposta dovuta. Il suo trasferimento è soggetto ad imposta ed è equiparato all'effettuazione della cessione di beni o della prestazione di servizi cui si riferisce.
- **i buoni multiuso** (*multi-purpose voucher*) che danno diritto a più beni o servizi non identificati al momento dell'emissione che rilevano ai fini IVA non al momento del trasferimento, ma al momento in cui l'operazione è materialmente effettuata, poiché solo in quel momento è possibile conoscere il trattamento IVA applicabile.

Decorrenza

Gli Stati membri, entro il 31.12.2018, sono tenuti ad adottare norme, regolamenti e disposizioni amministrative necessarie a conformarsi alla direttiva. Le nuove previsioni si applicheranno a partire dall'1° gennaio 2019.



ASSOLOMBARDA

Confindustria Milano Monza e Brianza

Grazie per l'attenzione!

Domenico Miscioscia - tel. 02.58370.494

domenico.miscioscia@assolombarda.it

www.assolombarda.it

www.farvolaremilano.it

www.assolombardanews.it

 [@assolombarda](https://twitter.com/assolombarda)

 [company/assolombarda](https://www.linkedin.com/company/assolombarda)

 [AssolombardaTV](https://www.youtube.com/AssolombardaTV)

 [@assolombarda](https://www.instagram.com/assolombarda)