



ASSOLOMBARDA

La disciplina fiscale degli omaggi

Domenico Miscioscia

Settore Fisco e Diritto d'Impresa



NEL REDDITO D'IMPRESA

- Omaggi ai clienti
 - Deducibilità delle spese di rappresentanza
 - Omaggi integralmente deducibili
 - Omaggi deducibilità nei limiti del DM 19.11.2008
- Omaggi ai dipendenti
 - Deducibilità dal reddito d'impresa
 - Imponibilità per il dipendente

REGIME IRAP DEGLI OMAGGI

- Omaggi ai clienti
- Omaggi ai dipendenti

REGIME IVA DEGLI OMAGGI

- Beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa
 - Omaggi di costo unitario non superiore a 25,82 euro
 - Omaggi di costo unitario superiore a 25,82 euro
- Beni rientranti nell'attività propria dell'impresa
- Cessioni gratuite di beni ai dipendenti
 - Beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa
 - Beni rientranti nell'attività propria dell'impresa
- Cessioni gratuite a soggetti esteri
- Cessioni gratuite particolari



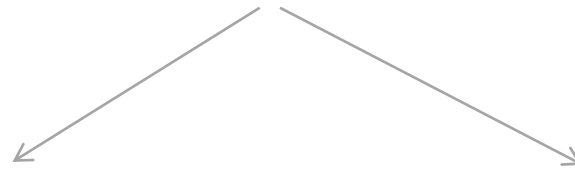
La disciplina fiscale degli omaggi nel reddito d'impresa

Cosa si intende per omaggio?

Gli omaggi sono beni la cui distribuzione è effettuata come mera liberalità, quale atto unilaterale privo di qualsiasi contropartita.

Gli oneri sostenuti per gli omaggi possono assumere per l'impresa diversa natura reddituale a seconda che

i beni siano destinati:

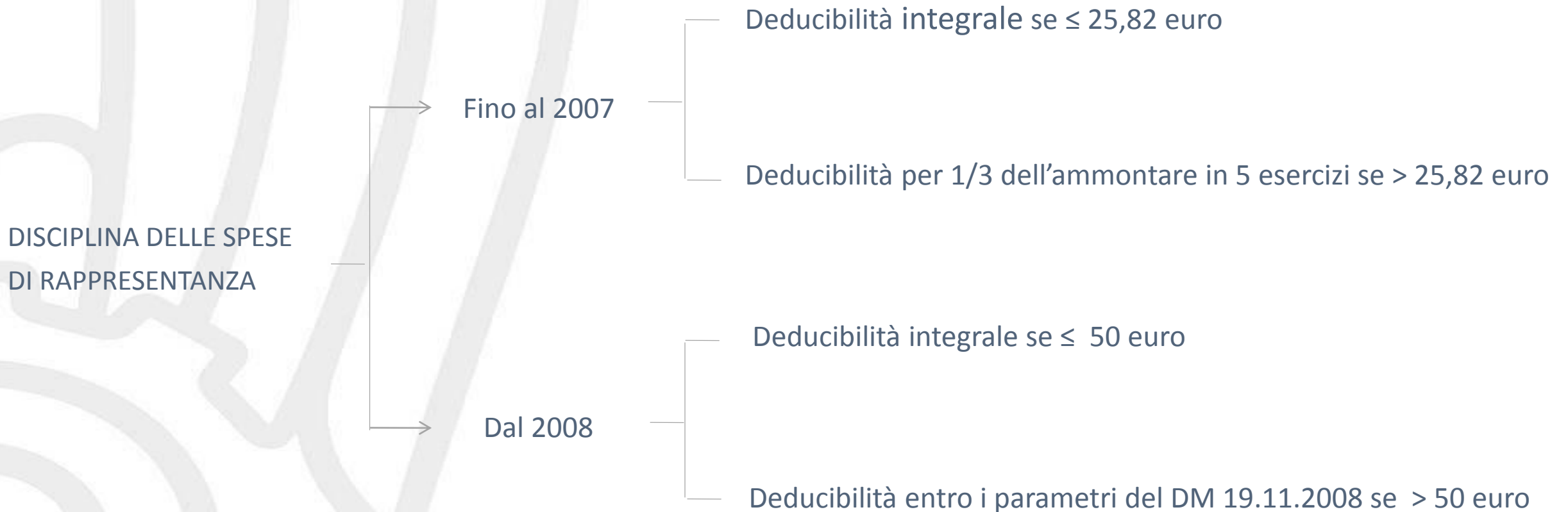


ai **clienti** della società

ai **dipendenti** dell'impresa

1. Omaggi ai clienti

Le cessioni gratuite di beni nei confronti della clientela (attuale o potenziale) rientrano, in linea generale, nella fattispecie delle spese di rappresentanza, prevista dall'art. 108, comma 2, del D.P.R. 917/1986.



1.1 OMAGGI INTEGRALMENTE DEDUCIBILI ≤ 50 €

Gli acquisti di beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro sono sempre deducibili integralmente, a prescindere dai requisiti di inerenza e congruità previsti per le spese di rappresentanza dal DM 19.11.2008.

Al fine di determinare il valore unitario dell'omaggio, occorre fare riferimento:

- al costo di acquisto o di produzione del bene (nel caso in cui l'omaggio sia autoprodotta dall'impresa);
- al regalo nel suo complesso e non ai singoli beni che compongono l'omaggio (così, per esempio, nel caso si omaggi ad un cliente un cesto natalizio, il limite non va riferito ai singoli beni che compongono il cesto, ma al suo valore complessivo).

1.2 OMAGGI DEDUCIBILI NEI LIMITI DEL DM 19.11.2008

Ove l'omaggio abbia un valore unitario superiore a 50 euro, le spese sostenute per il suo acquisto o per la sua produzione possono essere dedotte nell'esercizio di competenza, nel rispetto dei limiti di congruità fissati dal DM 19.11.2008.

Il parametro di commisurazione della congruità delle spese di rappresentanza è individuato nei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultante dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo. In particolare, le suddette spese sono deducibili in misura pari:

- all'1,3% dei ricavi e altri proventi fino a 10 milioni di euro;
- allo 0,5% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10 milioni e fino a 50 milioni di euro;
- allo 0,1% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 50 milioni di euro.

1.3 OMAGGI, SCONTI MERCE E PREMI IN NATURA

A differenza degli omaggi, le cessioni a titolo di sconto, premio o abbuono non possono essere considerate propriamente gratuite, in quanto, pur avendo le stesse finalità promozionali, sono spesso ricollegabili a obblighi contrattuali di vendita o comunque conseguenti ad un determinato comportamento di acquisto da parte della clientela.

Pertanto, per comprendere se il riconoscimento gratuito di un bene, o di una quantità aggiuntiva di un certo prodotto commercializzato o prodotto dall'impresa, sia un omaggio o uno sconto, bisognerà valutare:

- se il cedente è obbligato contrattualmente, in virtù di accordi anche verbali, all'esecuzione della prestazione;
- se la cessione è originata da precedenti operazioni poste in essere tra le stesse parti.

2. Omaggi ai dipendenti

Gli omaggi che l'impresa riconosce ai propri dipendenti assumono rilevanza fiscale sotto un duplice profilo:

- dal lato del datore di lavoro, per la deducibilità del costo dal reddito d'impresa;
- dal lato del dipendente, per la determinazione del reddito di lavoro dipendente.

2.1 DEDUCIBILITA' PER L'IMPRESA

Regola generale

(articolo 95, comma 1, TUIR)

Il costo sostenuto dal datore di lavoro per l'acquisto di beni da destinare gratuitamente ai dipendenti è generalmente deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'art. 95, comma 1, del Tuir, al pari di tutti i costi per prestazioni di lavoro.

Oneri di utilità sociale

(articolo 100, comma 1, TUIR)

Qualora le spese siano sostenute volontariamente dal datore di lavoro per opere e servizi utilizzabili dalla generalità o categorie di dipendenti per finalità di istruzione, di educazione, di ricreazione, di assistenza sociale, sanitaria o culto, sono deducibili dal reddito per un ammontare non superiore al 5 per mille delle spese per prestazioni di lavoro dipendente (per i profili reddituali in capo al dipendente si rinvia alle **slide 14 e 15**).

2.2 IMPONIBILITA' PER IL DIPENDENTE OMAGGIATO

Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori percepiti dal lavoratore in relazione al rapporto di lavoro, anche sotto forma di erogazioni liberali.

Al fine della monetizzazione dei compensi in natura il datore di lavoro deve fare riferimento:

- al prezzo mediamente praticato dall'azienda con il grossista, nell'ipotesi di cessioni gratuite di beni prodotti dall'impresa;
- al valore normale, come individuato dall'art. 9 del Tuir in ogni altra ipotesi (cessione gratuita di beni prodotti dall'impresa ma non commercializzati all'ingrosso, cessione gratuita di beni non prodotti dall'impresa e, in ogni caso, prestazioni di servizi).

Alla regola generale dell'art. 51, comma 1, del TUIR – che prevede l'imponibilità per il dipendente anche dei beni e i servizi omaggiati dal datore di lavoro – esistono tuttavia due eccezioni:

Franchigia di 258,23 €

(articolo 51, comma 3, TUIR)

la norma, che definisce una regola generale di quantificazione in denaro dei valori che concorrono a formare il reddito, prevede una ipotesi di esclusione per i *fringe benefits* che nel periodo di imposta non eccedono complessivamente i 258,23 euro;

**Utilizzo di opere e servizi
di utilità sociale**

(articolo 51, comma 2, lett. f) TUIR)

tale disposizione contempla una ipotesi di esclusione dal reddito di lavoro dipendente in caso di utilizzo, da parte dei dipendenti e dei loro familiari, di opere e servizi di cui all'art. 100, comma 1.

OMAGGI CHE RIENTRANO NELLA FRANCHIGIA DEI 258,23 EURO

In base all'art. 51, comma 3, del Tuir non concorre a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati gratuitamente se complessivamente di importo non superiore a 258,23 euro per periodo d'imposta. Se il predetto limite viene superato l'intero importo concorre alla formazione del reddito.

Pertanto, non sono imponibili in capo al dipendente unicamente gli omaggi:

- corrisposti sotto forma di beni e servizi (l'esenzione opera, infatti, soltanto con riferimento alle erogazioni in natura e non è dunque estendibile alle erogazioni in denaro);
- che nel periodo di imposta non superino, insieme all'ammontare degli altri *fringe benefits*, i 258,23 euro di franchigia; in caso di superamento della soglia nel corso del periodo d'imposta il valore degli omaggi concorrerà a formare il reddito per l'intero importo.


GLI ONERI DI UTILITA' SOCIALE

L'art. 51, comma 2, lett. f) del Tuir contempla una ulteriore ipotesi di esclusione dal reddito di lavoro dipendente nell'ipotesi di utilizzo, da parte dei dipendenti e dei loro familiari, di opere e servizi di cui all'art. 100, comma 1.

Si tratta, in particolare, dell'utilizzo di opere e di servizi con finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale, sanitaria o di culto, deducibili dal reddito d'impresa nel limite del 5 per mille delle spese per prestazioni di lavoro dipendente.

L'Agenzia delle entrate (circ. n. 34/E del 29 luglio 2004 e ris. 26/E del 20 maggio 2010) ha precisato che per beneficiare del regime di esenzione è necessario che ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

- che le opere e i servizi messi a disposizione dal datore di lavoro perseguano le finalità suddette;
- che la spesa sia sostenuta volontariamente dal datore di lavoro e non in adempimento di un vincolo contrattuale;
- che si tratti di opere e servizi messe a disposizione della generalità o di categorie di dipendenti.



Si ricorda che per gli oneri di utilità sociale previsti dalla lett. f) del comma 2 dell'art. 51, l'esenzione opera unicamente con riferimento alle erogazioni in natura e non è dunque estendibile alle erogazioni sostitutive in denaro.



IL REGIME IRAP DEGLI OMAGGI

1. Omaggi ai clienti

1.1 SOGGETTI IRES

A decorrere dal 1° gennaio 2008 - per effetto dell'abrogazione dell'art. 11-bis del D.Lgs. 446/97 - le componenti di reddito rilevanti concorrono alla determinazione del valore della produzione netta per l'importo stanziato a conto economico.

Ciò premesso, le spese per gli omaggi sono deducibili ai fini IRAP, posto che si tratta di oneri classificabili in una voce del conto economico rilevante ai fini dell'imposta (gli omaggi, infatti, devono essere classificati nella voce B.14 del conto economico, come "Oneri diversi di gestione").

Tale regime di deducibilità è ammesso anche per i soggetti IRPEF che hanno optato per il regime di determinazione della base imponibile in base al bilancio.

1.2 SOGGETTI IRPEF

Per gli imprenditori individuali e le società di persone gli omaggi non sono deducibili, neppure con le regole restrittive previste dal TUIR.

Per tali soggetti, infatti, l'art. 5-bis del DLgs. 446/97 ha elencato una lista di costi deducibili tra i quali non sono citati gli oneri diversi di gestione (B.14 del conto economico) , voce in cui dovrebbero rientrare, in base alla classificazione del bilancio, gli omaggi e gli articoli promozionali,

2. Omaggi ai dipendenti

2.1 SOGGETTI IRES

Per i soggetti IRES, gli omaggi ai dipendenti, in ossequio al principio di derivazione dal risultato di conto economico, sono interamente deducibili ai fini IRAP se classificati:

- nella voce B.7 - costi per servizi;
- nella voce B.14 - oneri diversi di gestione.

Per gli omaggi inclusi tra i costi del lavoro dipendente e assimilato (voce B.9 del conto economico), normalmente indeducibili ai fini IRAP ai sensi dell'art. 5, comma 1, del D.Lgs. 446/1997, si segnala che prima della modifica alla determinazione della base imponibile IRAP operata dalla L. 244/2007, l'art. 11, comma 2 del DLgs. 446/97 considerava deducibili:

- le somme erogate a terzi per l'acquisizione di beni e servizi, destinati alla generalità o a categorie di dipendenti e collaboratori (es. i costi sostenuti per l'acquisto di tute e scarpe da lavoro, per i corsi di aggiornamento professionale, per i servizi di mensa e di trasporto collettivo dei dipendenti);
- le somme erogate ai dipendenti e collaboratori per il rimborso analitico delle spese sostenute nel compimento delle loro mansioni lavorative (es. le somme erogate a terzi dal datore di lavoro per il viaggio, il vitto e l'alloggio dei dipendenti o dei collaboratori in occasione di trasferte).

Sul punto, l'Agenzia delle entrate (circ. n. 27/E del 26 maggio 2009) ha precisato che l'abrogazione della disposizione in commento riveste carattere formale, dal momento che risponde alla volontà legislativa di attuare una semplificazione del testo normativo, eliminando una regola già desumibile sulla base di una ricostruzione sistematica della disciplina.

In base a tale interpretazione, quindi, continuano ad essere deducibili i costi sostenuti per acquisire beni e servizi da destinare ai dipendenti o collaboratori, se funzionali all'attività d'impresa e anche se inseriti in conto economico tra i costi per il lavoro dipendente e assimilato.

2.2 SOGGETTI IRPEF

Per quei soggetti IRPEF che, invece, non hanno scelto di derivare l'imponibile IRAP sulla base del bilancio, gli omaggi ai dipendenti (o collaboratori fiscalmente equiparati) sono deducibili in misura non superiore a quanto deducibile ai fini delle imposte sui redditi.

In tal caso, infatti, i componenti positivi e negativi rilevanti ai fini dell'IRAP vanno assunti, in sede di determinazione del valore della produzione, per lo stesso importo tassabile o deducibile sulla base delle disposizioni del TUIR.

REGIME IRAP: omaggi nei confronti dei DIPENDENTI

OMAGGI AI FINI IRAP

Ai clienti

Soggetti IRES



Deducibili per l'importo stanziato a C. E.

Soggetti IRPEF



Non sono deducibili

Ai dipendenti

Soggetti IRES



Sono deducibili

Soggetti IRPEF



Sono deducibili in misura non superiore a quanto previsto dal TUIR



IL REGIME IVA DEGLI OMAGGI

In linea generale le cessioni gratuite di beni sono considerate assimilate alle cessioni “in senso stretto” e come tali imponibili IVA.

Tuttavia, l’art. 2, comma 2, n. 4 del D.P.R. 633/72 individua due eccezioni alla regola generale di imponibilità degli omaggi, considerando fuori campo IVA le cessioni gratuite:

- di beni non rientranti nell’attività propria dell’impresa, se di costo unitario non superiore a 25,82 euro;
- di beni per i quali non sia stata detratta l’IVA all’atto dell’acquisto (o dell’importazione), anche se a seguito dell’opzione per la dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti, di cui all’art. 36-*bis* del D.P.R. 633/72.

■ **Omaggi ai clienti**

Cessioni gratuite di beni NON rientranti nell'attività propria dell'impresa

Di costo unitario NON superiore a 25,82 euro

Di costo unitario superiore a 25,82 euro

OMAGGI AI FINI IVA
(nei confronti dei clienti)

Cessioni gratuite di beni RIENTRANTI nell'attività propria dell'impresa

Sono operazioni imponibili ai fini IVA

1. Cessioni gratuite di beni NON rientranti nell'attività propria dell'impresa

1.1 OMAGGI DI COSTO UNITARIO NON SUPERIORE A 25,82 EURO

Gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione e il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa, costituiscono spese di rappresentanza.

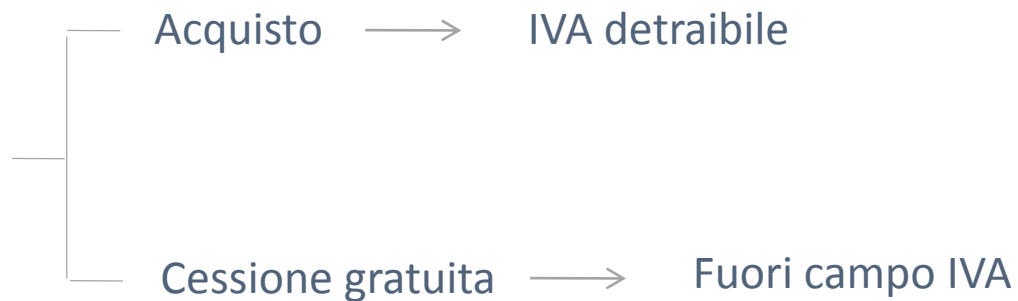
L'art. 19-*bis*1, comma 1, lett. h) del D.P.R. 633/72 prevede l'indetraibilità dell'IVA riferita agli oneri sostenuti per le spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sui redditi, salvo che per quella assolta sui beni di costo unitario non superiore a 25,82 euro.

REGIME IVA: omaggi nei confronti dei CLIENTI

Cessioni gratuite di beni non rientranti nell'attività propria

In questo caso, la possibilità di esercitare la detrazione non viene meno per il fatto che la successiva cessione gratuita del bene dia luogo ad un'operazione fuori campo IVA, come chiarito dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 1/2001.

Omaggi di costo inferiore a 25,82 euro
(Beni NON rientranti nell'attività propria dell'impresa)

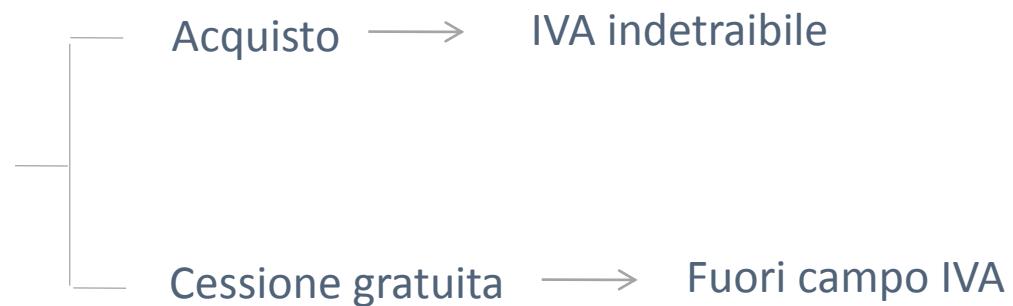


Cessioni gratuite di beni non rientranti nell'attività propria

1.2 OMAGGI DI COSTO UNITARIO SUPERIORE A 25,82 EURO

L'articolo 19 bis1, comma 1, lett. h) del D.P.R. 633/72, pone il divieto oggettivo alla detrazione dell'IVA per i beni che costituiscono spese di rappresentanza, di costo unitario superiore a 25,82 euro. Pertanto, non operando la detrazione dell'imposta all'atto dell'acquisto, anche la successiva cessione gratuita costituisce una operazione non soggetta ad IVA, per effetto dell'art. 19 bis1 e dell'art. 2, comma 2 n. 4 del D.P.R. 633/72.

Omaggi di costo superiore a 25,82 euro
(Beni NON rientranti nell'attività propria dell'impresa)



2. Cessioni gratuite di beni rientranti nell'attività propria dell'impresa

Le cessioni gratuite di beni oggetto dell'attività dell'impresa sono operazioni imponibili all'IVA, indipendentemente dal costo unitario degli stessi (inferiore, pari o superiore a 25,82 euro).

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 o in mancanza dal prezzo di costo dei beni, o di beni simili, determinati nel momento delle cessioni (art. 24, comma 4, lett. b) e c) della Legge n. 88 del 7 luglio 2009).

Cessioni gratuite di beni rientranti nell'attività propria

Fanno eccezione a tale regola:

- le cessioni gratuite di beni per i quali non sia stata operata all'atto dell'acquisto o dell'importazione la detrazione dell'imposta;
- le cessioni gratuite di campioni di modico valore appositamente contrassegnati in modo indelebile (escluse dal campo di applicazione 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).

Cessioni gratuite di beni rientranti nell'attività propria

L'assoggettamento ad IVA può avvenire secondo tre procedure alternative:

- emettendo 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 (di cui all'art. 23 del DPR 633/72), 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;
- emettendo regolare fattura in duplice esemplare, nel caso in cui il cedente intenda esercitare il diritto di rivalsa (per tali cessioni è facoltativa, ai sensi dell'art.18, comma 3 del D.P.R. 633/72). In tal caso il cessionario corrisponderà la sola IVA al cedente e avrà diritto a portarla in detrazione.

■ **Omaggi ai dipendenti**

Cessioni gratuite di beni NON rientranti nell'attività propria dell'impresa

Di costo unitario NON superiore a 25,82 euro

Di costo unitario superiore a 25,82 euro

OMAGGI AI FINI IVA
(nei confronti dei dipendenti)

Cessioni gratuite di beni RIENTRANTI nell'attività propria dell'impresa

Devono essere assoggettate ad IVA

1. Cessioni gratuite di beni NON rientranti nell'attività propria dell'impresa

1.1 OMAGGI DI COSTO UNITARIO NON SUPERIORE A 25,82 EURO

Per i beni di costo unitario non superiore a 25,82 euro la cessione gratuita è fuori campo IVA.

Tuttavia l'imposta relativa all'acquisto di tali beni è comunque indetraibile per effetto di quanto disposto nell'art. 19, comma 2, del D.P.R. 633/72, laddove viene sancita l'indetraibilità relativa all'acquisto o all'importazione dei beni afferenti operazioni esenti o comunque non soggette ad IVA.

1.2 OMAGGI DI COSTO UNITARIO SUPERIORE A 25,82 EURO

Per i beni di costo unitario superiore a 25,82 euro la cessione deve essere assoggettata ad IVA, considerato che la cessione gratuita ai dipendenti non è classificabile tra le spese di rappresentanza.

Peraltro, va ricordato che il Ministero delle Finanze, con R.M. 16 ottobre 1990, n. 666305, ha considerato indetraibile l'IVA relativa ai beni dati in omaggio ai dipendenti, in quanto tale operazione sarebbe estranea all'attività dell'impresa. Pertanto, in base a questo indirizzo, dal momento che l'IVA relativa all'acquisto è indetraibile, la successiva cessione gratuita è esclusa dal campo d'applicazione IVA, ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 4 del D.P.R. 633/72.

REGIME IVA: omaggi nei confronti dei DIPENDENTI

Beni estranei all'attività d'impresa

Valore unitario \leq a 25,82 euro

Acquisto: IVA indetraibile

Cessione: fuori campo IVA

Valore unitario $>$ a 25,82 euro

Acquisto: IVA detraibile

(Salvo quanto previsto dalla R.M. 666305/1990)*

Cessione: imponibile IVA

(Salvo quanto previsto dalla R.M. 666305/1990)*

* In base alla Risoluzione Ministeriale 16 ottobre 1990, n. 666305 per le cessioni gratuite di beni estranei all'attività dell'impresa, l'IVA è sempre indetraibile (in quanto relativa ad un costo non inerente) e la successiva cessione è fuori campo IVA.

2. Cessioni gratuite di beni RIENTRANTI nell'attività propria dell'impresa

Se gli omaggi ai dipendenti sono rappresentati da beni oggetto dell'attività d'impresa, spetta la detrazione dell'imposta, mentre la cessione gratuita è imponibile ai fini IVA, ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 4.

Anche in tal caso, l'assoggettamento ad IVA può avvenire mediante:

- emissione dell'autofattura per omaggi;
- annotazione, nell'apposito registro degli omaggi, dell'ammontare complessivo dei valori normali delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno e delle relative imposte, distinti per aliquota;
- emissione di normale fattura in duplice esemplare, qualora l'impresa cedente intenda esercitare il diritto di rivalsa.

Beni oggetto dell'attività d'impresa

Acquisto → IVA detraibile

Cessione gratuita →

Imponibile IVA
(a prescindere dal costo unitario del bene)

Cessioni gratuite nei confronti di soggetti esteri

1.1 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.

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.

1.2 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.

Casi particolari

1. CESSIONI GRATUITE DI CAMPIONI DI MODICO VALORE APPOSITAMENTE CONTRASSEGNA TI

Le cessioni gratuite di beni, consistenti in campioni di modico valore appositamente contrassegnati in modo indelebile, sono operazioni escluse dal campo di applicazione IVA (ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. d) del D.P.R. 633/72) e come tali non soggette all'obbligo di fatturazione e registrazione. Per tali cessioni è consentita la detrazione dell'imposta pagata sull'acquisto.

L'esclusione dall'applicazione dell'IVA opera alla condizione che i campioni omaggiati siano:

- di modico valore;
- tale qualità risulti stampata in modo indelebile sul bene stesso o sul suo involucro sigillato (nel caso di campioni per i quali non risulta materialmente possibile l'apposizione del contrassegno).

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

Le cessioni gratuite di beni (tranne quelli estranei all'oggetto della attività di impresa, di costo unitario non superiore a euro 25,82) ad enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle ONLUS, sono operazioni esenti dall'IVA ai sensi dell'art. 10, n. 12 del D.P.R. 633/72.

Tuttavia, 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, dove viene sancita l'indetraibilità relativa all'acquisto o all'importazione dei beni afferenti operazioni esenti.

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

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, si considerano distrutti ai fini IVA se ceduti gratuitamente alle ONLUS.

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).

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

I 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, ceduti gratuitamente ai 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, si considerano distrutti agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto.

Ai fini IVA tali cessioni a titolo gratuito sono operazioni escluse dal campo di applicazione dell'IVA. Inoltre, raffigurandosi agli effetti IVA una fattispecie di presunzione di distruzione dei beni, viene meno la causa d'indetraibilità dell'IVA assolta a monte conseguente all'effettuazione di operazioni non soggette ad IVA a valle. Pertanto l'imposta assolta sull'acquisto di tali beni è detraibile.

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

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, sono equiparate, ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, alla distruzione di beni .

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.

6. BENI CEDUTI A TITOLO DI SCONTI O ABBUONI

Le cessioni di beni a titolo di sconto, premio o abbuono sono operazioni escluse dal campo di applicazione IVA, ai sensi dell'art. 15, comma 1, n. 2 del D.P.R 633/72, alle seguenti condizioni:

- lo sconto deve essere previsto nell'originaria pattuizione contrattuale;
- i beni ceduti a titolo di sconto non devono essere soggetti ad un'aliquota IVA più elevata rispetto a quella applicabile ai beni oggetto della cessione principale.

In presenza di dette condizioni:

- da un lato l'imposta relativa all'acquisto dei beni oggetto di sconto è detraibile;
- dall'altro la cessione gratuita degli stessi a titolo di sconto, è un'operazione non soggetta ad IVA.

CESSIONI GRATUITE 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
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

CESSIONI GRATUITE PARTICOLARI

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