

**STUDIO DI CONSULENZA SOCIETARIA E TRIBUTARIA
“CASTELLANO”**

Professionisti d'impresa

AREA FISCALE E SOCIETARIA

- *TRASFORMAZIONI*
- *SCISSIONE*
- *FUSIONE*
- *CONFERIMENTO*
- *RISTRUTTURAZIONI AZIENDALI*
- *MERGER & ACQUISITION*
- *GESTIONI PATRIMONI - TRUST - FONDI PATRIMONIALI*
- *PIANIFICAZIONE AZIENDALI*

Circ. n° 5 del 19/01/2011

OMAGGI REGIME IVA E DEDUCIBILITA' DAL REDDITO

A cura dell'ufficio Studi

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Professionisti d'impresa

IVA sugli omaggi detraibile se di valore unitario inferiore a 25,82 euro

Per l'indetraibilità dell'imposta «a monte», riguardante i beni acquistati da terzi, è riconosciuta una deroga

In ordine al trattamento ai fini **IVA** degli **oneri** sostenuti in relazione ai beni concessi in **omaggio**, tanto il regime applicabile “a monte” (detrazione), quanto quello applicabile “a valle” (cessione gratuita), dipendono, in buona sostanza, dal fatto che il bene ceduto sia riconducibile o meno all'**attività propria dell'impresa**.

In via generale, l'art. 2 comma 2 n. 4) del DPR 26 ottobre 1972 n. 633 considera “assimilate” alle cessioni “in senso stretto” (di cui al comma 1 del citato art. 2), come tali imponibili IVA, le cessioni gratuite di beni.

L'art. 2 comma 2 n. 4) del DPR 633/72 deve essere coordinato con la previsione di indetraibilità oggettiva stabilita dall'art. 19-*bis*1 comma 1 lett. h), riferita alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sui redditi. Di conseguenza, la **nozione** di spesa di rappresentanza recata dal **DM 19 novembre 2008** si estende direttamente e automaticamente ai fini IVA, con il risultato che:

- gli acquisti di beni e servizi che vengono qualificati come **spese di rappresentanza** non attribuiscono il diritto alla detrazione dell'IVA, anche nell'ipotesi in cui siano indeducibili dal reddito d'impresa (ad esempio, in quanto viene superato il plafond di deducibilità);
- per gli acquisti di beni e servizi che non vengono qualificati come spese di rappresentanza, si applicano le regole generali secondo le quali l'IVA è ammessa in detrazione se detti acquisti sono **inerenti**, vale a dire se presentano un nesso con l'attività generatrice di operazioni imponibili ed equiparate.

Secondo la prassi amministrativa, “gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o commercio **rientra** nell'attività dell'impresa, **non** costituiscono **spese di rappresentanza**” (cfr. C.M. 16 luglio 98 n. [188](#)). Pertanto, l'IVA assolta all'atto dell'acquisto è **detraibile**, non trovando applicazione la previsione di indetraibilità oggettiva di cui all'art. 19-*bis*1 comma 1 lett. h) del DPR 633/72.

Sotto il profilo della “**cessione**”, ai sensi dell'art. 2 comma 2 n. 4 del DPR 633/72, la cessione gratuita è **imponibile IVA** indipendentemente dal costo (o valore) unitario dei beni (inferiore, pari o superiore a 25,82 euro). A seguito delle modifiche introdotte dalla legge Comunitaria 2008, l'art. 13 comma 2 lett. c) del DPR 633/72 stabilisce che la **base imponibile**, per le cessioni in esame, 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”; pertanto, la base imponibile non coincide più con il valore normale.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Professionisti d'impresa

In base alla C.M. 188/98, gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio **non rientra** nell'attività propria dell'impresa, costituiscono sempre **spese di rappresentanza**, indipendentemente dal costo unitario dei beni stessi.

L'art. 19-bis1 comma 1 lett. h) del DPR 633/72, nel testo modificato dall'art. 31 comma 1 lett. a) n. 2) della L. 23.12.2000 n. 388 (Finanziaria 2001), prevede l'indetraibilità dell'IVA relativa “alle spese di rappresentanza come definite ai fini delle imposte sul reddito”, **tranne** quelle sostenute per l'acquisto di beni di **costo unitario** non superiore a **25,82 euro**.

Pertanto, posto che la nozione di spese di rappresentanza prevista dal DM 19 novembre 2008 attuativo dell'art. 108 co. 2 del TUIR ha efficacia anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, l'IVA sostenuta per l'acquisto di beni e servizi qualificati come “di rappresentanza” è indetraibile, in caso di beni di valore unitario superiore a 25,82 euro, **a prescindere dalla deducibilità** dei relativi costi dal reddito d'impresa.

In base al combinato disposto dell'art. 2 comma 2 n. 4 e dell'art. 19-bis1 comma 1 lett. h), per i beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa (non essendo di propria produzione o commercio) la **cessione gratuita** è sempre **esclusa da IVA**.

L'IVA “**a monte**”, invece, è:

- **detraibile**, se il costo (o valore) unitario del bene **non è superiore a 25,82 euro**;
- indetraibile, se il costo (o valore) unitario del bene è superiore a 25,82 euro.

Pertanto, l'indetraibilità oggettiva per le spese di rappresentanza risulta derogata per i beni di costo unitario non superiore a 25,82 euro (cfr. art. 19-bis1 comma 1 lett. h) del DPR 633/72).

Al riguardo, pare opportuno sottolineare che, a causa del **mancato allineamento** delle soglie previste ai fini delle **imposte sui redditi** (50 euro) e ai fini IVA (25,82 euro), l'indetraibilità dell'IVA fa sì che la stessa, come si è già avuto modo di approfondire, diventi un costo in sede di determinazione del reddito .

Omaggi al vaglio del «valore unitario»

I beni ceduti gratuitamente sono integralmente deducibili se di valore non superiore a 50 euro

Con l'avvicinarsi del periodo natalizio, le **imprese** acquistano beni per concederli a titolo di **omaggio**. Pare quindi opportuno mettere in luce quando le spese sostenute per l'acquisto di beni ceduti gratuitamente sono integralmente deducibili dal reddito d'impresa. A tal fine occorre distinguere tra omaggi **destinati a clienti** e omaggi destinati ai dipendenti dell'azienda stessa. Con riferimento alla prima ipotesi, si osserva che gli omaggi destinati ai clienti rientrano, in linea generale, nella fattispecie delle spese di **rappresentanza** prevista dall'art. 108 comma 2 del TUIR.

In linea generale, le spese sostenute per l'acquisto di beni ceduti gratuitamente sono **integralmente deducibili** se i beni non hanno valore superiore a **50 euro**; **diversamente**, le

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

STUDIO DI CONSULENZA SOCIETARIA E TRIBUTARIA

“CASTELLANO”

Professionisti d'impresa

stesse sono considerate spese di rappresentanza e, in quanto tali, deducibili nell'esercizio di sostenimento nei limiti previsti dal **DM 19 novembre 2008**. In particolare, ai sensi dell'art. 108 comma 2 del TUIR, gli acquisti di beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro sono sempre interamente deducibili, a prescindere dal rispetto dei “requisiti di inerenza e congruità” previsti dal DM 19 novembre 2008 per le spese di rappresentanza. In effetti, l'art. 1 comma 4 del DM attuativo esclude le spese relative alla distribuzione gratuita dei suddetti beni dal calcolo dell'importo deducibile in base al comma 2. Sono **escluse** dalla deducibilità integrale le spese sostenute per **prestazioni di servizi** e i titoli rappresentativi delle stesse; si pensi, a mero titolo esemplificativo, all'acquisto di una **tessera** per entrare al cinema o in un **centro benessere**. Ne consegue, dunque, che le prestazioni gratuite di servizi sono deducibili dal reddito d'impresa soltanto ove rispettino i requisiti previsti dal DM recante la disciplina della deducibilità delle spese di rappresentanza.

In merito alla nozione di “**valore unitario**”, che deve essere pari o inferiore a 50 euro per poter fruire della deducibilità integrale, occorre osservare che, con tale locuzione, non deve intendersi il costo dei singoli beni, bensì l'**omaggio** nel suo **complesso**; il valore, quindi, deve essere considerato unitariamente e non con riferimento ai beni che compongono il regalo (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 13 luglio 2009 n. [34](#), paragrafo 5.4). In pratica, nel caso di un **cesto natalizio** composto di tre diversi beni di valore unitario pari a 20 euro ciascuno, l'omaggio ha un valore complessivo pari a 60 euro e, in quanto tale, non integralmente deducibile ma soggetto alla deducibilità secondo i criteri previsti dal comma 2 del DM 19 novembre 2008. Tale interpretazione consente, quindi, di evitare che il contribuente possa acquistare singolarmente beni da cedere gratuitamente (il cui costo non superi 50 euro), per poi comporli in confezioni da consegnare al cliente, eludendo così il dettato normativo. Tuttavia, la deduzione è integrale se alla stessa persona vengono regalati più beni di valore non superiore a 50 euro, purché **confezionati singolarmente**.

Rileva il costo d'acquisto, comprensivo dell'IVA indetraibile

In dottrina si è peraltro discusso se per “valore” del bene debba intendersi il valore normale del bene, determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR, o il costo sostenuto per l'acquisto o la produzione dello stesso.

La questione rileva, essenzialmente, in presenza di **beni autoprodotti dall'impresa**. Infatti, qualora si considerasse rilevante il valore normale, i beni di produzione propria regalati dall'impresa non potrebbero fruire della deducibilità integrale nel caso in cui presentino un costo di produzione inferiore a 50 euro, ma un prezzo di listino superiore a tale limite.

Dall'uso del termine “valore” (anziché costo) si potrebbe pensare di dover fare riferimento al “valore normale”. Di diverso avviso sembra, tuttavia, la circ. Assonime 9 aprile 2009 n. 16, secondo cui “motivi di semplificazione gestionale indurrebbero a dare rilevanza ai costi effettivamente sostenuti”; in senso conforme sembra orientarsi anche la circ. Agenzia delle Entrate 34/2009 (paragrafo 5.4), utilizzando l'espressione “**spese relative all'acquisto**”.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

STUDIO DI CONSULENZA SOCIETARIA E TRIBUTARIA
“CASTELLANO”

Professionisti d'impresa

Pertanto, secondo quanto sopra esposto, il parametro di riferimento è costituito dal **costo d'acquisto** (o di produzione) del bene, comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione ai sensi dell'art. 110 comma 1 lett. b) del TUIR.

Per quanto sopra detto, ai fini della determinazione del “valore unitario” occorre considerare anche l'**IVA indetraibile**. In particolare, l'IVA può essere detratta, nel caso in cui si tratti di beni non rientranti nell'attività propria d'impresa, soltanto per gli acquisti di omaggi di costo inferiore a **25,82 euro**. Di conseguenza, per gli acquisti di valore superiore a tale limite l'IVA è indetraibile e deve essere sommata all'imponibile al fine di individuare il valore unitario dell'omaggio. Pertanto, il costo dei beni distribuiti gratuitamente il cui prezzo è assoggettato ad IVA è, in ogni caso, **integralmente deducibile** ai fini delle imposte sul reddito soltanto ove l'imponibile IVA non sia superiore a:

- **48,08 euro**, se l'aliquota IVA è pari al **4%**;
- **45,45 euro**, se l'aliquota IVA è pari al **10%**;
- **41,67 euro**, se l'aliquota IVA è pari al **20%**.

Lo Studio Castellano è a disposizione per ulteriori informazioni e approfondimenti.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it