



Wolters  
Kluwer

## TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI

### ADEMPIMENTO E CHECK LIST

#### Il trattamento fiscale degli omaggi ai clienti dell'impresa

Nella prassi commerciale, un'impresa può erogare agli attuali clienti/fornitori o ai potenziali clienti degli omaggi di beni, per **finalità promozionali** o di **pubbliche relazioni**, con l'obiettivo di generare benefici economici attuali o futuri per l'impresa. Per determinare le corrette modalità di fatturazione di tali operazioni, è necessario sapere se gli omaggi di beni rientrano nell'attività caratteristica dell'impresa

*Antonio Gigliotti*

### DA SAPERE

#### Omaggi di beni

Con l'entrata in vigore del "Decreto Semplificazioni fiscali", è stata innalzata (da 25,82 a 50,00 euro) sia la soglia che consente l'**integrale detraibilità IVA sull'acquisto degli omaggi** di beni non rientranti nell'attività d'impresa ricompresi tra le spese di rappresentanza sia la soglia che prevede la non imponibilità IVA delle cessioni gratuite di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'ambito dell'attività propria.

### AGENDA E NOTIZIE DELLA SETTIMANA

Fisco - Riammissione alla rateizzazione cartelle

Lavoro - Criteri per le convenzioni dei patronati

Impresa - Modello per esercitare l'opzione "patent box"

Scadenze dal 19 novembre al 3 dicembre 2015

## ADEMPIMENTI

### IL TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI AI CLIENTI DELLE IMPRESE

di Antonio Gigliotti

#### Le possibili fattispecie concrete

L'analisi del trattamento fiscale degli omaggi rende necessario distinguere a seconda del tipo di bene destinato ad essere omaggiato nonché in relazione ai vari profili impositivi.

Combinando dette variabili, è possibile individuare le seguenti fattispecie:

- **ai fini IVA** è necessario distinguere gli omaggi in:
  - beni rientranti nell'attività d'impresa
  - beni NON rientranti nell'attività d'impresa
- ai fini della deducibilità delle imposte dirette, la distinzione, nel rispetto dei principi di inerenza e congruità, è **più di carattere quantitativo che qualitativa**. Ciò che conta ai fini della deducibilità, è il rispetto dei criteri quantitativi dettati dal DM 19.11.2008 nonché il rispetto dei principi di inerenza dettati sia dal DM 19.11.2008 che dall'art. 108, co. 2, D.P.R. 917/1986;
- **ai fini IRAP**, invece, ciò che conta è il metodo utilizzato per la determinazione dell'IRAP, ovvero **metodo da bilancio o metodo fiscale**.

#### Omaggi ai clienti di beni non oggetto dell'attività d'impresa

L'IVA relativa all'acquisto di beni destinati ad essere omaggiati, **non rientranti nell'attività d'impresa**, ricompresi fra le **spese di rappresentanza** in base al DM 19.11.2008:

- ✓ è **detraibile** se il costo unitario dell'omaggio è **inferiore a € 50,00**;
- ✓ è **indetraibile** se il costo unitario dell'omaggio è **superiore a 50,00**.

La successiva cessione gratuita del bene (omaggio), indipendentemente dal valore dell'omaggio, è **esclusa dal campo di applicazione dell'IVA** per effetto di quanto previsto dall'art. 2, co. 2, n. 4), D.P.R. 633/1972, che recita testualmente "*Costituiscono inoltre cessioni di beni: ..... 4) le cessioni gratuite di beni **ad esclusione** di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore ad euro 50,00 e di quelli per i*

*quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'articolo 19, anche se per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis;”.*

Mentre per la detrazione a monte dell'IVA assolta sull'acquisto di beni destinati ad essere omaggiati ciò che conta è il limite “quantitativo”, la successiva cessione del bene è esclusa dal campo di applicazione dell'IVA in quanto:

- se il **costo unitario** è inferiore a **50 euro** lo prevede espressamente l'art. 2, co. 2, n. 4), D.P.R. 633/1972;
- se il **costo unitario** è superiore a **50 euro** la cessione è esclusa dal campo di applicazione dell'IVA in quanto all'atto dell'acquisto non è stata operata la detrazione dell'imposta.

Si propone la seguente tabella di sintesi.

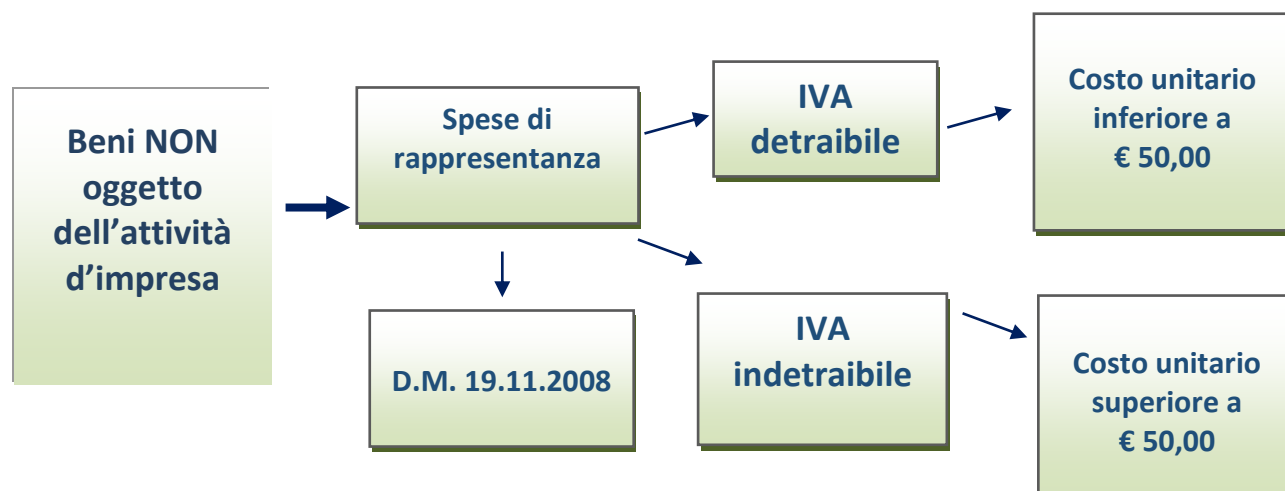
**Tabella - Omaggi a clienti di beni NON oggetto dell'attività d'impresa**

BENI	ACQUISTO	CESSIONE
NON OGGETTO dell'attività d'impresa	Detraibile se costo unitario <u>inferiore a € 50,00</u>	Esclusa da campo di applicazione dell'IVA.
	Indetraibile se costo unitario <u>superiore a € 50,00</u>	

Si ricorda che ai fini IVA (C.M. 34/E/2009), per l'individuazione degli omaggi da ricomprendere tra le spese di rappresentanza, è necessario fare riferimento a quanto disposto dall'art. 1, DM 19.11.2008.

In particolare, è necessario che le spese:

- siano sostenute con finalità promozionali e di pubbliche relazioni;
- siano ragionevoli in funzione dell'obiettivo di generare benefici economici;
- siano coerenti con gli usi e le pratiche commerciali del settore.



Analizzate le regole generali IVA riguardanti gli omaggi di beni **NON** rientranti dell'attività d'impresa, possiamo ad analizzare alcuni casi particolari.

Si tratta dei seguenti casi:

- l'acquisto di cesti natalizi;
- l'acquisto di alimenti e bevande o compresi in cesti natalizi o acquistati separatamente;
- le spese relative alle cene natalizie.

Per quanto riguarda l'acquisto di cesti natalizi, l'unica accortezza da utilizzare è che il limite di € 50,00 va riferito al **costo dell'intera confezione** e non a quello dei singoli componenti.

Di conseguenza:

- è **indetraibile l'IVA** relativa all'acquisto di un cesto regalo di costo superiore a € 50,00;
- è **detraibile l'IVA** relativa all'acquisto di un cesto regalo di costo non superiore a € 50,00.

Per quanto riguarda l'acquisto di alimenti e bevande (ovviamente che **non** formano oggetto dell'attività d'impresa), l'art. 19, co. 1, lett. f), D.P.R. 633/1972 prevede che *“non è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di alimenti e bevande ad eccezione di quelli che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o di somministrazione in mense scolastiche, aziendali o interaziendali o mediante distributori automatici collocati nei locali dell'impresa”*.

Tuttavia, in deroga a tale disposizione, l'Amministrazione Finanziaria nella C.M. 54/E/2002 ha riconosciuta la detrazione dell'IVA purché gli stessi siano di **costo unitario non superiore a 50,00 euro** e rientrino fra le **spese di rappresentanza** per le quali trova applicazione la citata lett. h).

Infine, per quanto riguarda le **cene natalizie** è importante definire quando le stesse rientrano tra le **spese di rappresentanza**.

La C.M. 34/E/2009 ha precisato che 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**. In caso, dunque, alla cena siano presenti esclusivamente dipendenti dell'impresa la spesa non rientrerà tra le spese di rappresentanza e **l'IVA sarà indetraibile**.

Si propone la seguente tabella di sintesi.

**Tabella- Beni NON rientranti nell'attività d'impresa: Casi particolari**

Tipologia spesa	Detraibilità IVA
Cestini natalizi	Si, se di costo unitario inferiore ad euro 50,00 e rientra tra le spese di rappresentanza
Alimenti e bevande	Si, se di costo unitario inferiore ad euro 50,00 e rientri tra le spese di rappresentanza
Cene natalizie	No, se partecipano solo dipendenti

Ai fini delle imposte dirette, come accennato in premessa, ciò che conta è l'aspetto quantitativo più che l'aspetto qualitativo (che però non è irrilevante).

Ancora per il periodo d'imposta 2015, ai fini IRES/ IRPEF, in base alle disposizioni dell'art. 108, co.2, D.P.R. 917/1986, i costi sostenuti per l'acquisto di beni destinati ad omaggio, ricompresi fra le **spese di rappresentanza** in base al D.M. 19.11.2008, sono **deducibili**:

- integralmente, se di **valore unitario non superiore a € 50**;
- se di valore unitario superiore a € 50, nell'anno di sostenimento e nel limite dell'importo annuo massimo, ottenuto applicando ai ricavi / proventi della gestione caratteristica (voci A.1 e A.5 del Conto economico) le seguenti percentuali:
  - 1,3% con ricavi proventi gestione caratteristica fino a 10 milioni di euro;
  - 0,5% con ricavi proventi gestione caratteristica da 10 milioni di euro a 50 milioni di euro;
  - 0,1% con ricavi proventi gestione caratteristica superiori a 50 milioni di euro.

Per quanto riguarda i lavoratori autonomi, invece, troverà applicazione il **limite dell'1% dei compensi** percepiti nel periodo d'imposta, a prescindere dal valore unitario, così come previsto dall'art. 54, co. 5, D.P.R. 917/1986.

## NOVITA' 2016

A partire dal periodo d'imposta 2016, per effetto di quanto previsto dall'art. 9 del Decreto crescita e internalizzazione (art. 9, D.lgs.147/2015), saranno più alti i limiti di deducibilità delle spese di rappresentanza, con la possibilità che un successivo Decreto del Ministero e dell'Economia intervenga per apportare variazioni oltre che sulle percentuali di deduzione anche sul limite che consente la deduzione integrale delle spese di rappresentanza attualmente fissato a 50 euro.

Nulla varia per il periodo d'imposta in corso. I contribuenti dovranno continuare a far riferimento ai "vecchi" limiti. L'applicazione differita si giustifica con esigenze di gettito: la relazione accompagnatoria quantifica infatti in qualche milione di euro le minori entrate per l'Erario conseguenti all'intervento in oggetto.

Mentre nella precedente normativa l'art. 108 del Tuir rinvia a un Decreto Ministeriale la fissazione delle condizioni di inerenza e congruità per la deduzione delle spese di rappresentanza nell'esercizio di sostenimento, la nuova formulazione normativa conferma la "regolazione per rinvio" limitatamente al requisito dell'inerenza, dettando invece direttamente nel testo del "nuovo" art. 108, comma 2, del T.U.I.R., i parametri di valutazione della congruità, anche rivedendoli al rialzo.

Per effetto delle modifiche normativa, a partire dal prossimo periodo d'imposta, dette spese potranno essere dedotte nel periodo di sostenimento entro il limite di:

- ⇒ **1,5% (prima, 1,3%)** dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni;
- ⇒ **0,6% (prima, 0,5%)** dei ricavi e altri proventi per la parte compresa tra euro 10 e 50 milioni;
- ⇒ **0,4% (prima, 0,1%)** dei ricavi e altri proventi oltre euro 50 milioni.

Poniamo a confronto i vecchi limiti con i nuovi limiti con un esempio, tenendo presente che per l'individuazione dei ricavi rilevanti deve farsi riferimento alle voci A1 e A5 del Conto Economico, senza tenere conto dell'importo delle spese per la distribuzione o l'erogazione gratuita di beni di valore unitario non superiore a 50 euro (che sono pienamente deducibili).

Alfa Srl ha realizzato ricavi della gestione caratteristica pari a 60.000.000,00 e ha sostenuto spese di rappresentanza per 500.000,00 euro

Deducibilità dal 2016		Deducibilità sino al 31.12.2015	
Ricavi fino a 10 milioni $10.000.000,00 * 1,5\%$	150.000,00	Ricavi fino a 10 milioni $10.000.000,00 * 1,3\%$	130.000,00
Ricavi tra 10 e 50 milioni $40.000.000,00 * 0,6\%$	240.000,00	Ricavi tra 10 e 50 milioni $40.000.000,00 * 0,5\%$	200.000,00
Ricavi oltre 50 milioni $10.000.000,00 * 0,4\%$	40.000,00	Ricavi oltre 50 milioni $10.000.000,00 * 0,1\%$	10.000,00
<b>Totale deducibilità</b>	<b>430.000,00</b>	<b>Totale deducibilità</b>	<b>340.000,00</b>

E' evidente che la deducibilità cresce con il crescere dei limiti dimensionale dell'impresa, assumendo come parametro di riferimento l'ammontare dei ricavi della gestione caratteristica.

Nel caso di specie, a fronte dei 500.000,00 euro di spese di rappresentanza sostenute, inerenti in base al D.M. 19.11.2008, si potranno dedurre:

- nel 2015 340.000,00 euro;
- nel 2016 430.000,00 euro.

Come accennato in premessa, il plafond di deducibilità e il limite che consente l'integrale deduzione delle spese di rappresentanza, potranno essere modificati anche con un semplice decreto del Mef.

Resta il nodo relativo alla riportabilità in avanti dell'eccedenza rispetto al plafond di deducibilità. Il Decreto 19.11.2008 prevedeva che non si sarebbe potuto riportare in avanti il plafond residuo per la copertura delle spese degli anni successivi. Tale ultima disposizione non è stata oggetto di modifiche.

Nulla cambia per i professionisti e più in generale per gli esercenti arti e professioni. Per tali soggetti il limite di deducibilità resta fissato nella misura dell'1% dei compensi.

Per il trattamento ai fini IRAP dei costi sostenuti per l'acquisto di beni NON oggetto dell'attività destinati a omaggio per i clienti, è necessario differenziare sulla base della modalità con la quale è stata calcolata la base imponibile IRAP, ossia:

- **metodo di bilancio:** per i soggetti IRES nonché per le ditte individuali e le società di persone in contabilità ordinaria che hanno optato per tale modalità di determinazione della base imponibile;
- **c.d. metodo fiscale**
  - ⇒ qualora la **base imponibile IRAP è determinata con il “metodo da bilancio”**, poiché le spese in esame rientrano nella voce B.14 del Conto economico, le stesse risultano interamente deducibili ai fini IRAP;
  - ⇒ qualora la **base imponibile IRAP è determinata con il “metodo fiscale”**, le spese in esame non rientrano tra i componenti rilevanti espressamente previsti e conseguentemente le stesse risultano indeducibili ai fini IRAP.

## Omaggi ai clienti di beni oggetto dell'attività d'impresa

Gli omaggi di beni rientranti nell'attività d'impresa, secondo le indicazioni fornite dall'Amministrazione Finanziaria nella C.M. 188/E/1998, “non costituiscono spese di rappresentanza”.

Pertanto:

- l'IVA assolta all'atto dell'acquisto è detraibile. Non trova, infatti, applicazione la previsione di indetraibilità oggettiva di cui all'art. 19-bis1 co. 1 lett. h) del D.P.R. 633/72;
- la cessione gratuita è imponibile IVA indipendentemente dal costo unitario dei beni (art. 2 comma 2 n. 4 del D.P.R. 633/72).

Di conseguenza, si verificherà la situazione esposta nella seguente tabella.

Tabella - Omaggi a clienti di beni oggetto dell'attività d'impresa

	Acquisto	Cessione
Omaggio Beni oggetto dell'attività d'impresa	Detraibile	Imponibile



Nel caso di cessione di beni (omaggi) rientranti nello svolgimento dell'attività d'impresa, la cessione gratuita è imponibile IVA e pertanto si dovrà procedere alla determinazione della base imponibile e ad espletare gli obblighi documentali.

In tal senso, la base imponibile è rappresentata, ai sensi dell'art. 13, DPR n. 633/72, "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".

Inoltre, è da tenere in debita considerazione che la rivalsa dell'IVA non è obbligatoria, come disposto dall'art. 18, DPR n. 633/72.

Di conseguenza, come spesso accade, l'IVA rimane quindi a carico del cedente e costituisce per quest'ultimo un costo indeducibile ex art. 99, comma 1, TUIR.

Ai fini pratici, si potrà:

1. **emettere una fattura con applicazione dell'IVA**, senza addebitare la stessa al cliente, specificando che trattasi di "omaggio senza rivalsa dell'IVA ex art. 18, DPR n. 633/72

Alfa S.r.l.  
C.so San Benedetto, 16  
87022 - Cetraro (CS)  
P.IVA 00000000001

Gamma S.r.l.  
Via Alemanni, 10  
87022 - Cetraro (CS)  
P.IVA 00000000002

Fattura n. 100  
20 Dicembre 2015

Omaggio n. ....

Quantità	Prodotto	Descrizione	Prezzo

imponibile	100
Iva	22%
Totale Fattura	0

Rivalsa IVA non esercitata ai sensi dell'art. 18, co. 3, D.P.R. 633/1972

2. **emettere un'autofattura in unico esemplare**, con indicazione del valore dei beni come sopra individuato (prezzo di acquisto o di costo), dell'aliquota e della relativa imposta, specificando 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**").

Alfa S.r.l.  
C.so San Benedetto, 16  
87022 - Cetraro (CS)  
P.IVA 00000000001

Autofattura per Omaggi  
20 Dicembre 2015

Omaggio n. ....

Quantità	Prodotto	Descrizione	Prezzo

imponibile	100
Iva	22%
Totale Fattura	0

**Autofattura per omaggi**

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

## CHECK LIST

### OMAGGI DELLE IMPRESE: TRATTAMENTO FISCALE

CHECK LIST OMAGGI DI BENI NON RIETRANTI NELL'ATTIVITA' D'IMPRESA		
ACQUISTO DEL BENE DESTINATO AD ESSERE OMAGGIATO		IVA
VERIFICA COSTO UNITARIO D'ACQUISTO	<input type="checkbox"/>	
SUPERIORE A 50 EURO	<input type="checkbox"/>	NO
INFERIORE A 50 EURO	<input type="checkbox"/>	SI

<b>CESTINI NATALIZI</b>	<input type="checkbox"/>	Si, se di costo unitario inferiore ad euro 50,00 e rientra tra le spese di rappresentanza
<b>ALIMENTI E BEVANDE</b>	<input type="checkbox"/>	Si, se di costo unitario inferiore ad euro 50,00 e rientra tra le spese di rappresentanza
<b>CENE NATALIZIE</b>	<input type="checkbox"/>	No, se partecipano solo dipendenti
ACQUISTO DEL BENE DESTINATO AD ESSERE OMAGGIATO		IMPOSTE DIRETTE
Valore unitario dell'omaggio inferiore a 50 euro	<input type="checkbox"/>	<b>Integralmente deducibile</b>
Valore unitario dell'omaggio superiore a 50 euro	<input type="checkbox"/>	Deducibile nel rispetto dei seguenti limiti: ⇒ <b>1,3%</b> con ricavi proventi gestione caratteristica fino a 10 milioni di euro; ⇒ <b>0,5%</b> con ricavi proventi gestione caratteristica da 10 milioni di euro a 50 milioni di euro; ⇒ <b>0,1%</b> con ricavi proventi gestione caratteristica superiori a 50 milioni di euro

<b>ACQUISTO DEL BENE DESTINATO AD ESSERE OMAGGIATO</b>	<b>IRAP</b>
<b>Metodo da bilancio</b>	<b>Metodo fiscale</b>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>Deducibili</b>	<b>Indeducibili</b>

<b>CESSIONE BENE OMAGGIO</b>		
CESSIONE DI UN BENE CON COSTO <b>SUPERIORE A 50 EURO</b>	<input type="checkbox"/>	NO
CESSIONE DI UN BENE CON COSTO <b>INFERIORE A 50 EURO</b>	<input type="checkbox"/>	NO

<b>Omaggio beni oggetto dell'attività d'impresa: trattamento fiscale 2015</b>				
<b>OMAGGI</b>	<b>IVA</b>		<b>IRES/IRPEF</b>	<b>IRAP</b>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	<b>Acquisto</b>	<b>Cessione</b>	<b>Deducibilità</b>	<b>Deducibilità</b>
Clienti	<p><b>Detraibile.</b></p> <p>Resta ferma la possibilità di non detrarre l'IVA per non assoggettare ad imposta la successiva cessione gratuita.</p>	<p><b>Imponibile,</b> tranne nei casi si scelga di non detrarre l'IVA sull'acquisto al fine di non assoggettare ad IVA la successiva cessione gratuita</p>	<p>Integrale, se il costo del bene destinato ad essere omaggiato è di <b>valore unitario</b> non superiore a € 50;</p> <p>Se superiore, la deducibilità dovrà avvenire nel rispetto dei seguenti limiti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>⇒ 1,3% con ricavi proventi gestione caratteristica fino a 10 milioni di euro;</li> <li>⇒ 0,5% con ricavi proventi gestione caratteristica da 10 milioni di euro a 50 milioni di euro;</li> <li>⇒ 0,1% con ricavi proventi gestione caratteristica superiori a 50 milioni di euro</li> </ul> <p>Per quanto riguarda i <b>lavoratori autonomi</b>, invece, troverà applicazione il limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta, a prescindere dal valore unitario.</p>	<p><b>Deducibile</b> se si applica il <b>metodo di bilancio.</b></p> <p>Per i lavoratori autonomi deducibili nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta</p>

## DA SAPERE

### OMAGGI DI BENI

*di Gioacchino De Pasquale - tratto da "Guida alla Fatturazione"*

*Con l'entrata in vigore del "Decreto Semplificazioni fiscali", è stata innalzata (da 25,82 a 50,00 euro) sia la soglia che consente l'integrale detraibilità IVA sull'acquisto degli omaggi di beni non rientranti nell'attività d'impresa ricompresi tra le spese di rappresentanza sia la soglia che prevede la non imponibilità IVA delle cessioni gratuite di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'ambito dell'attività propria.*

Nella prassi commerciale, un'impresa può erogare agli attuali clienti/fornitori o ai potenziali clienti degli omaggi di beni, per finalità promozionali o di pubbliche relazioni, con l'obiettivo di generare benefici economici attuali o futuri per l'impresa.

Per determinare le corrette modalità di fatturazione di tali operazioni, è necessario distinguere tra:

- omaggi di beni non rientranti nell'attività caratteristica dell'impresa;
- omaggi di beni rientranti nell'attività caratteristica dell'impresa.

Si tratta dunque di distinguere l'erogazione gratuita di beni "autoprodotti" dall'impresa in quanto facenti parte del proprio "core business" e quelli invece che non sono prodotti dall'impresa.

#### Omaggio di beni non rientranti nell'attività d'impresa

Per quanto riguarda gli omaggi di beni non rientranti nell'attività d'impresa, l'imponibilità IVA dell'operazione dipende sia del costo del bene destinato ad essere omaggiato nonché dalla possibilità di includere l'operazione tra le spese di rappresentanza.

La normativa IVA, infatti, prevede che costituiscono cessioni di beni ai fini della normativa de quo, le cessioni gratuite di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore ad euro 50,00 e di quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta (artt. 2, comma 2, n. 4, e 19 del Decreto IVA).

In sostanza, l'operazione non rientra nel campo di applicazione dell'IVA **alternativamente**:

- se il costo di acquisto del bene è inferiore o uguale ad euro 50,00;
- se all'atto dell'acquisto del bene non è stata operata la detrazione dell'IVA.

Beni non oggetto dell'attività d'impresa	Cessione	
	Esclusa dal campo di applicazione dell'IVA	Costo di acquisto pari o inferiore a 50,00 euro

Volendo sintetizzare, il trattamento dell'operazione a valle dipende dal trattamento dell'operazione a monte.

In merito alla prima casistica, è importante sottolineare che il computo del limite di euro 50,00 deve essere fatto con riferimento all'omaggio nel suo complesso, e non al singolo bene che costituisce un omaggio "composito".

In merito alla seconda fattispecie, per individuare quando l'IVA assolta sull'acquisto del bene destinato ad essere omaggiato è indetraibile la normativa IVA di riferimento è l'art. 19 del Decreto IVA.

La richiamata normativa prevede l'indetraibilità dell'imposta 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 ad euro 50,00 (art. 19-bis1, lett. h, del Decreto IVA).

Viene sancita l'indetraibilità dell'imposta relativa all'acquisto di beni, qualificabili tra le spese di rappresentanza, di importo superiore ad euro 50,00.

<b>Beni non oggetto dell'attività d'impresa</b>	<b>Acquisto</b>
	Detraibile se il costo unitario è inferiore a 50,00 euro
	Indetraibile se il costo unitario è superiore a 50,00 euro

Mentre per gli omaggi di beni di costo unitario pari o inferiore a 50,00 euro (piccoli omaggi) l'imponibilità dell'operazione è esclusa per espressa previsione di legge pur rimanendo l'IVA assolta all'atto dell'acquisto detraibile (prima casistica), per gli omaggi di beni di costo unitario superiore a 50,00 euro solo nel caso in cui questi siano classificabili tra le spese di rappresentanza l'IVA assolta sull'acquisto sarà indetraibile e la successiva cessione esclusa dal campo di applicazione dell'IVA. Qualora il bene destinato ad essere omaggiato non possa essere ricompreso tra le spese di rappresentanza, l'IVA assolta sull'acquisto del bene destinato ad essere omaggiato con costo unitario superiore ad 50,00 euro sarà detraibile e la successiva cessione gratuita imponibile secondo l'aliquota propria del bene.

<b>Beni non oggetto dell'attività d'impresa</b>	<b>Acquisto</b>	<b>Cessione</b>
	Detraibile se il costo unitario è inferiore a 50,00 euro	Esclusa dal campo di applicazione IVA
	Indetraibile se il costo unitario è superiore a 50,00 euro, se l'acquisto è qualificabile tra le spese di rappresentanza	Esclusa dal campo di applicazione IVA

È doveroso chiedersi quando l'acquisto di un bene possa essere ricompreso tra le spese di rappresentanza. I criteri che qualificano un bene tra le spese di rappresentanza sono (D.M. 19 novembre 2008 e circolare n. 34/E del 2009):

## Spese di rappresentanza: criteri

I Criteri delle spese di rappresentanza sono:

- **gratuità:** il bene deve essere destinato ad essere ceduto gratuitamente ovvero in mancanza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari dei beni e servizi erogati;
- **finalità promozionali o di pubbliche relazioni:** le spese di rappresentanza assolvono a una funzione di promozione e consolidamento degli affari dell'impresa analoga a quella riconducibile per definizione alle tradizionali forme di pubblicità e di propaganda in senso stretto, differenziandosi da queste ultime per l'assenza di un corrispettivo e di una generica controprestazione;
- **ragionevolezza e coerenza:** le finalità tipicamente promozionali o di pubbliche relazioni delle spese in esame devono collegarsi alla idoneità delle stesse a generare un ritorno economico in capo a chi le sostiene, oppure alla circostanza che il loro sostenimento sia coerente con le pratiche commerciali in uso in un determinato settore. Una spesa di rappresentanza deve, quindi, risultare ragionevole, in quanto idonea a generare ricavi ed adeguata rispetto all'obiettivo atteso in termini di ritorno economico, oppure, in alternativa, deve essere coerente con le pratiche commerciali di settore.

È bene evidenziare che con l'entrata in vigore del "Decreto Semplificazioni fiscali" (D.Lgs. n. 175/2014), dal 13 dicembre 2014, è stata innalzata (da 25,82 a 50,00 euro) sia la soglia che consente l'integrale detraibilità dell'IVA sull'acquisto degli omaggi di beni non rientranti nell'attività d'impresa ricompresi tra le spese di rappresentanza sia la soglia che consente la non imponibilità IVA delle cessioni gratuite di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa.

## Vecchie e nuove regole

---

Pertanto:

- per gli acquisti di beni destinati ad essere omaggiati "effettuati" entro il 12 dicembre 2014 si applicano le vecchie regole, e dunque l'IVA è indetraibile per beni di importo unitario superiore ad euro 25,82;
- per gli acquisti di beni destinati ad essere omaggiati "effettuati" a partire dal 13 dicembre 2014 si applicano le nuove regole, e dunque l'IVA è indetraibile per beni di importo unitario superiore ad euro 50,00.

## Rilevazioni contabili e fatturazione

---

La cessione degli omaggi di beni non rientranti nell'attività d'impresa è irrilevante ai fini IVA per cui non occorre emettere fattura.

In ogni caso, al fine di scongiurare la presunzione di cessione onerosa da parte del Fisco, è bene utilizzare un **registro degli omaggi** o in alternativa emettere un **documento di consegna** o trasporto (DDT), senza alcuna indicazione del valore dei beni, in cui indicare le generalità del destinatario e la causale del trasporto ("cessione gratuita" oppure "omaggio").

Da un punto di vista contabile, all'atto dell'acquisto del bene destinato ad essere omaggiato si registrerà il sorgere del debito verso il fornitore utilizzando in contropartita la voce di costo Spese di rappresentanza da iscrivere nel Conto Economico nella voce B.6 "Per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci", B.7. "Servizi" o B14 "Oneri diversi di gestione" a seconda della natura del bene.

Conto	Dare	Avere
Fornitore Verdi S.r.l.		610,00
Spese di rappresentanza	500	
IVA c/acquisti (indetraibile se costo unitario acquisto > 50,00 euro)	110	

## Omaggi di beni rientranti nell'attività d'impresa

Per gli omaggi di beni rientranti nell'attività d'impresa non esistono regole IVA particolari, in quanto, come indicato dall'Amministrazione finanziaria (C.M. n. 188/E del 1998), tali acquisti non sono classificabili tra le spese di rappresentanza.

Da tale affermazione deriva che:

- l'IVA assolta all'atto dell'acquisto è detraibile;
- la cessione gratuita è imponibile IVA indipendentemente dal costo unitario dei beni.

Omaggio di beni oggetto dell'attività d'impresa	Acquisto	Cessione
	Detraibile	Imponibile

Tuttavia, la normativa di riferimento non differenzia tra "beni oggetto" e "beni non oggetto" dell'attività e pertanto possono essere "di rappresentanza" le spese sostenute sia per gli uni che per gli altri beni, superando, in tal modo, le indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria (C.M. n. 188/E del 1998).

Ritenendo valida tale interpretazione:

- indipendentemente che la spesa relativa al bene da omaggiare possa o meno essere qualificata di rappresentanza, l'impresa ha la possibilità di scegliere di non detrarre l'IVA a credito relativa all'acquisto dei beni oggetto dell'attività e destinati a essere ceduti come omaggio, al fine di non assoggettare a IVA la successiva cessione gratuita;

- qualora si ritenga che la spesa relativa al bene oggetto dell'attività ceduto gratuitamente possa essere qualificata come "spesa di rappresentanza", l'IVA a credito sarà detraibile solo per i beni di costo unitario non superiore a euro 50,00, mentre la cessione del bene è rilevante ai fini IVA indipendentemente dal valore dello stesso ferma restando l'esclusione da IVA della cessione gratuita se questa non è stata detratta sull'acquisto;

- qualora si ritenga che la spesa relativa al bene oggetto dell'attività ceduto gratuitamente non possa essere qualificata quale "spesa di rappresentanza", l'IVA a credito è detraibile a prescindere



dall'importo e la cessione gratuita sarà rilevante ai fini IVA indipendentemente dal valore del bene, ferma restando la possibilità di “rinunciare” alla detrazione escludendo così dall'IVA la cessione gratuita.

Pur trattandosi, normalmente, di operazioni imponibili IVA, la rivalsa dell'IVA non è obbligatoria (art. 18 del Decreto IVA).

Di conseguenza, come spesso accade, l'IVA rimane a carico del cedente e costituisce per quest'ultimo un costo indeducibile (art. 99, comma 1, del T.U.I.R.).

Ai fini pratici, si potrà:

- emettere una fattura con applicazione dell'IVA, senza addebitare la stessa al cliente, specificando che trattasi di “omaggio senza rivalsa dell'IVA ex art. 18, D.P.R. n. 633/1972”;

## Esempio fattura

<b>F.Ili Verdi S.r.l.</b>				
Via Roma, 50				
87020 - Cosenza				
P. IVA: 08985685678				
<b>FATTURARE A:</b>			<b>FATTURA N. 100</b>	
Beta S.r.l.			<b>DATA: 15/02/2015</b>	
<b>INDIRIZZO:</b>				
Via Padova, 17				
00199 - Roma				
P. IVA: 02315484587				
<b>Q.tà</b>	<b>Articolo</b>	<b>Descrizione</b>	<b>Prezzo</b>	<b>Importo</b>
		Descrizione beni		500
<b>ANNOTAZIONI:</b>			<b>Imponibile</b>	500
			<b>IVA 22%</b>	110
Rif. accordo commerciale del ...				
Rivalsa IVA non esercitata ai sensi dell'art. 18, comma 3, D.P.R. n. 633/1972			<b>TOT. FATTURA</b>	€ 610

- 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 che trattasi di “autofattura per omaggi”.

La stessa può essere:

- 1) singola per ciascuna cessione (“autofattura immediata”);
- 2) globale mensile per tutte le cessioni effettuate nel mese (“autofattura differita”).

## Esempio fattura

<b>F.Ili Verdi S.r.l.</b>				
Via Roma, 50				
87020 - Cosenza				
P. IVA: 08985685678				
<b>FATTURARE A:</b>		<b>FATTURA N. 5</b>		
F.Ili Verdi S.r.l.		<b>DATA: 15/02/2015</b>		
<b>INDIRIZZO:</b>				
Via Roma, 50				
87020 - Cosenza				
P. IVA: 08985685678				
<b>Q.tà</b>	<b>Articolo</b>	<b>Descrizione</b>	<b>Prezzo</b>	<b>Importo</b>
		Descrizione beni		500
<b>ANNOTAZIONI:</b>			<b>Imponibile</b>	500
Rif. accordo commerciale del ...			<b>IVA 22%</b>	110
Autofattura per omaggi			<b>TOT. FATTURA</b>	€ 610

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

## NOTIZIE DELLA SETTIMANA

### FISCO

#### Rateizzazione cartelle - Riammissione per i decaduti

Equitalia comunica che ci sono ancora pochi giorni per aderire alla nuova opportunità di rateizzare le cartelle riservata ai **contribuenti decaduti dal beneficio** negli ultimi due anni. Il termine del 21 novembre cade di sabato pertanto, per agevolare chi vuole presentare la domanda agli sportelli di Equitalia nell'ultimo giorno utile, la scadenza è stata **rinviiata al 23 novembre**, primo giorno lavorativo successivo.

*Equitalia, Comunicato stampa 17 novembre 2015*

#### EXPO 2015: appuramento ammissione temporanea

Alla conclusione dell'evento **EXPO Milano 2015**, le dichiarazioni di ammissione temporanea accese in occasione dell'arrivo della merce dai Paesi terzi dovranno essere appurate. L'appuramento del regime di ammissione temporanea potrà avvenire - entro il termine di **tre mesi** - con l'**importazione definitiva delle merci**, con la **riesportazione** delle merci utilizzate durante l'esposizione attraverso la dichiarazione di esportazione (anche per le merci destinate al consumo), ovvero con la **distruzione** delle merci.

*Agenzia delle Dogane, addendum 30 ottobre 2015*

#### Servizi elettronici senza certificazione fiscale

Nell'ambito delle disposizioni di recepimento delle modifiche comunitarie alla disciplina IVA del **commercio elettronico** (introdotte con il D.Lgs. n. 42/2015), è stato previsto, che con successivo decreto siano **esonerate dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi** le prestazioni di servizi di telecomunicazione, di servizi di teleradiodiffusione e di servizi elettronici rese a **committenti** che agiscono **al di fuori dell'esercizio dell'impresa, arte o professione**.

I **sogetti identificati in Italia**, che si avvalgono del **regime MOSS**, non sono tenuti ad altri adempimenti oltre alla presentazione della **dichiarazione trimestrale** e al versamento della relativa imposta; hanno però l'obbligo di **conservare idonea documentazione** delle operazioni effettuate fino al termine del **decimo anno** successivo e di esibirla a richiesta dell'amministrazione italiana o delle autorità dei Paesi del consumo.

*Min. Finanze, decreto 27 ottobre 2015 (G.U. 11 novembre 2015, n. 263)*

### LAVORO

#### Patronati: i criteri per le convenzioni

Definiti dal Ministero del Lavoro i criteri generali secondo i quali devono essere stipulate, senza scopo di lucro, in Italia e all'estero, le **convenzioni** per lo svolgimento delle attività da parte degli Istituti di patronato e di assistenza sociale. Le convenzioni individuano i soggetti stipulanti, i loro ruoli, le attività oggetto delle convenzioni, i tempi, le modalità di esecuzione e di rimborso dei costi anche forfettari mediante rendicontazione, i criteri di computo del rimborso spese. Pubblicato in Gazzetta anche lo schema di convenzione; una copia deve essere trasmessa entro 30 giorni dalla data della stipula, alla Direzione territoriale del lavoro competente.

*Min. Lavoro, decreti 16 settembre 2015 (G.U. 13 novembre 2015, n. 265)*

---

## CIGS: ulteriori precisazioni dal Ministero

---

La Direzione generale degli ammortizzatori sociali del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali fornisce chiarimenti e precisazioni in materia di CIGS, con particolare riguardo alla causale d'intervento della **crisi aziendale**; alla **cessazione d'attività**; alle istanze di **proroga** dei trattamenti di CIGS per ristrutturazione, riorganizzazione; e contratti di solidarietà.  
*Min. Lavoro, circ. 9 novembre 2015, n. 30*

---

## Esonero contributivo triennale: controlli mirati

---

Sono state diramate dal Ministero del Lavoro ulteriori indicazioni operative finalizzate alla implementazione delle **verifiche ispettive** su eventuali **comportamenti elusivi** volti alla fruizione dell'**esonero contributivo triennale**, introdotto dalla Legge di Stabilità 2015 (Legge n. 190/2014). Le sedi centrali dell'INPS forniranno le informazioni sui datori di lavoro che, negli ultimi mesi, hanno richiesto la fruizione dell'esonero ed in particolare, sulle precedenti posizioni lavorative del *personale* interessato alla stabilizzazione.  
*Min. Lavoro, lett. circ. 9 novembre 2015, n. 19069*

## IMPRESA

---

## Patent box: il modello per esercitare l'opzione

---

L'Agenzia delle Entrate ha approvato il modello per esercitare l'opzione per il patent box e così aderire alla tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali. Il modello deve essere utilizzato per i **primi due periodi d'imposta** successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014; a partire dal terzo periodo d'imposta, l'opzione dovrà essere comunicata nella dichiarazione dei redditi e decorre dal periodo d'imposta al quale la stessa dichiarazione si riferisce. I soggetti che intendono avvalersi del regime fiscale opzionale comunicano **in via telematica** i dati previsti nel modello, direttamente o tramite soggetti incaricati; occorrerà utilizzare il **software "Patent\_box"**, che sarà disponibile sul sito internet dell'Agenzia entro il mese di novembre.  
*Agenzia delle Entrate, provv. 10 novembre 2015, n. 144042*

---

## Amministratori giudiziari: compensi in G.U.

---

Pubblicate in Gazzetta Ufficiale le **nuove modalità di calcolo** degli onorari degli amministratori giudiziari dei beni sottoposti a misure reali di prevenzione. Viene assunto come modello di riferimento la disciplina regolamentare in materia spettante al curatore fallimentare e al commissario giudiziale nella procedura di concordato preventivo. La liquidazione del compenso avverrà sulla base di **scaglioni commisurati al valore dei beni o dei beni costituiti in azienda**.  
*D.P.R. 7 ottobre 2015, n. 177 (G.U. 10 novembre 2015, n. 262)*

## AGENDA

### Scadenze dal 19 novembre al 3 dicembre 2015

**Avvertenza** - Gli adempimenti in generale (compresi quelli aventi di natura fiscale e previdenziale, nonché quelli che comportano versamenti) che risultano scadenti in giorno festivo, ai sensi sia dell'art. 2963 c.c., sia dell'art. 6, comma 8, D.L. 330/1994 (convertito dalla L. 473/1994), sia, infine, dell'art. 18, D. Lgs. 241/1994, sono considerati tempestivi se posti in essere il primo giorno lavorativo successivo. Per eventuali modifiche, proroghe o informazioni, le scadenze sono sempre aggiornate on line, sul Sito Ipsoa, clicca su [Scadenze](#).

DATA	OGGETTO	VERIFICA
<b>NOVEMBRE</b>		
<b>Sabato 21</b>	Richiesta rateazione cartelle contribuenti decaduti Prorogata al 23 novembre 2015 da Comunicato stampa 17/11/15	
<b>Lunedì 23</b>	Richiesta rateazione cartelle contribuenti decaduti	
<b>Mercoledì 25</b>	Presentazione degli elenchi riepilogativi acquisti e cessioni intracomunitarie per operatori con obbligo mensile	
<b>Lunedì 30</b>	Adempimenti di fine mese	
	Comunicazione periodica intermediari finanziari	
	Presentazione degli elenchi Intra 12	
	Presentazione della dichiarazione Unico 2015 da parte delle società con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare	
	Presentazione modello per accedere alla voluntary disclosure	
	Rateizzazione versamento imposte da Unico 2015 per soggetti non titolari di partita IVA	
	Ravvedimento entro 15 giorni relativo al versamento delle ritenute e dell'IVA mensile/trimestrale	
	Registrazione contratti di locazione e versamento dell'imposta di registro	
	Versamento in acconto dei contributi a percentuale INPS artigiani e commercianti	
	Versamento in acconto del contributo alla gestione separata INPS	
	Versamento secondo acconto IRES ed IRAP relativi ad Unico 2015 SC e ENC	
	Versamento secondo acconto IRPEF ed IRAP relativi ad Unico 2015 PF e SP	