

IL TRATTAMENTO DEGLI OMAGGI

STUDIO ASSOCIATO ZAMPERETTI

Il trattamento, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, dei beni ceduti a titolo di omaggio (a clienti e fornitori) varia a seconda che i beni omaggiati formino o meno oggetto dell'attività dell'impresa. In linea generale, le cessioni gratuite di beni sono considerate assimilate alle cessioni "in senso stretto" e come tali **imponibili IVA**. A tale regola fanno **eccezione** – e sono, quindi, escluse dal campo di applicazione del tributo – le **cessioni gratuite** di: i) **beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa**, a prescindere dal costo unitario degli stessi; ii) **campioni di modico valore**; iii) beni per i quali, all'atto dell'acquisto, **non è stata detratta l'imposta**. Nell'ipotesi dei **beni destinati ai dipendenti dell'impresa**, la cessione gratuita di quelli **non oggetto dell'attività di impresa è esclusa** dal campo di applicazione dell'imposta: in caso contrario, deve essere assoggettata ad IVA, senza obbligo di rivalsa nei confronti dei destinatari.

Premessa

L'art. 2, co. 2, n. 4), del DPR 633/1972 considera "assimilate" alle cessioni "in senso stretto" di cui al precedente co. 1 – e come tali imponibili ai fini IVA – **le cessioni gratuite di beni**, ad eccezione di quelle riguardanti **beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa**: al ricorrere di quest'ultima ipotesi, **la vendita è esclusa dall'imposta**, a prescindere dal costo unitario del bene, ovvero **indipendentemente dal fatto che sia o meno superiore ad euro 50**.

OSSERVA

Sul punto, l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che per "*attività propria dell'impresa*" si intende quella **rientrante nell'oggetto proprio ed istituzionale della stessa**, fatta eccezione per quelle attività che non sono svolte in via principale,

bensì in via meramente strumentale o accessoria rispetto all'attività direttamente finalizzata al conseguimento dell'oggetto sociale, ovvero in via occasionale (C.M. 3.8.1979, n. 25/364695): in particolare, occorre avere riguardo all'attività effettivamente svolta, **non essendo sufficiente il dato formale rappresentato dall'atto costitutivo** (Cass. 7.5.2008 n. 11085, Cass. 1.6.2001 n. 7423, Cass. 28.5.2001 n. 7214, Cass. 3.5.2001 n. 6194, Cass. 6.2.1999 n. 1033, Cass. 12.1.99 n. 236 e Cass. 19.1.96 n. 422, Cass. 12.11.2001 n. 13992).

L'art. 19-bis, co. 1, lett. h), del DPR 633/1972, dispone, invece, che **non è ammessa in detrazione l'imposta sul valore aggiunto relativa alle spese di rappresentanza**, così come qualificate ai fini delle imposte sui redditi, ad eccezione di quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore ad euro 50.

OSSERVA

È, pertanto, prevista, nei confronti di tutti i soggetti passivi del tributo, **un'ipotesi di indetraibilità oggettiva dell'IVA assoluta sugli acquisti di beni** – aventi costi unitario superiore ad euro 50 – e servizi che **danno luogo a spese qualificabili come di rappresentanza** sulla base del D.M. 19.11.2008 attuativo dell'art. 108, co. 2, secondo periodo del D.P.R. n. 917/1986.

Diversamente, **per gli acquisti di beni e servizi che non vengono qualificati come spese di rappresentanza**, si applicano le regole generali, secondo cui **l'IVA è ammessa in detrazione** se detti acquisti sono inerenti, ovvero se presentano un nesso con l'attività generatrice di operazioni imponibili ed equiparate.

OSSERVA

Si segnala, inoltre, quanto chiarito dalla C.M. 16.7.1998, n. 188/E, par. 6.2:

- **gli acquisti di beni destinati a essere ceduti gratuitamente**, la cui produzione o il cui commercio **non rientra nell'attività propria dell'impresa, costituiscono sempre spese di rappresentanza;**
- **gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente**, la cui produzione o il cui commercio rientra **nell'attività propria dell'impresa, non costituiscono spese di rappresentanza.**

La norma comunitaria, a differenza di quella nazionale, **non distingue tra beni che formano o meno oggetto dell'attività d'impresa**, consentendo quindi di detassare anche i piccoli omaggi di beni oggetto dell'attività propria d'impresa.

Omaggi di beni oggetto dell'attività propria

Nel caso in cui si decida di distribuire gratuitamente beni oggetto dell'attività d'impresa, l'acquisto degli stessi non può essere qualificato come spesa di rappresentanza, trattandosi di un normale acquisto inerente l'attività corrente dell'impresa. Infatti, la citata C.M. n. 188/E/1998 ha chiarito che gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti

gratuitamente, la cui produzione o commercio rientra nell'attività propria dell'impresa, **non costituiscono spese di rappresentanza**: tale principio, già vigente anteriormente al D.M. 19.11.2008, pare tuttora applicabile (1).

Conseguentemente, ai fini IVA, l'omaggio di beni oggetto dell'attività d'impresa comporta che:

- **l'IVA assolta all'atto dell'acquisto degli stessi è detraibile**, non trovando applicazione la previsione di indetraibilità oggettiva di cui al citato art. 19-bis1, co. 1, lett. h) del DPR 633/1972);
- **la cessione in parola deve considerarsi un'operazione imponibile ai fini IVA**, a norma dell'art. 2, co. 2, n. 4) del DPR 633/1972, indipendentemente **dal costo (o valore) unitario del bene omaggiato**.

OSSERVA

La ratio di quanto sopra esposto deriva principalmente da questioni di ordine pratico. Trattandosi di beni generalmente prodotti o commercializzati dal soggetto passivo IVA che ne fa omaggio ai propri clienti, il più delle volte, costui, al momento in cui acquista le materie prime per produrli o i prodotti finiti da commercializzare, **non conosce la destinazione che avranno**. Per tale motivo il legislatore, comprendendo le difficoltà operative, **ammette la detrazione dell'IVA assolta all'atto dell'acquisto**, ma, al contempo, **prevede l'assoggettamento ad imposta all'atto della cessione gratuita**, impedendo così che i beni giungano al consumo detassati.

Rimane, naturalmente, inteso che, qualora all'atto dell'acquisto il soggetto passivo IVA sia già a conoscenza del fatto che una partita di beni sarà destinata ad essere ceduta gratuitamente (ad esempio, perché si tratta di un prodotto ad hoc), egli **potrà decidere di non detrarre la relativa imposta**, in applicazione dell'art. 19-bis1 lett. h) del DPR 633/1972. Peraltro, in caso di rinuncia alla detrazione, **la successiva cessione gratuita sarà considerata fuori dal campo di applicazione dell'IVA**.

Base imponibile

La base imponibile dell'omaggio è costituita dal **prezzo di acquisto** o, in mancanza, dal costo dei beni o di beni simili, **determinati nel momento di effettuazione dell'operazione** (art. 13, co. 2, lett. c), del DPR 633/1972) e non quello del valore normale². Dello stesso avviso, l'Assonime (Circolare 13.10.2009, n. 42), che ha sottolineato l'opportunità di **tener conto anche delle spese sostenute**

1 In tal senso De Stefani L. "Gadget, non detraibili i costi superiori a 50 euro", Il Sole 24 Ore, 12.11.2014, p. 6 secondo cui "È ancora valida l'indicazione della circolare 188/E del 16 luglio 1998, secondo la quale l'acquisto di beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività esercitata, finalizzato alla cessione gratuita a terzi (quali clienti effettivi o potenziali, dipendenti dei propri clienti), è considerato spesa di rappresentanza, a differenza dei cosiddetti beni propri omaggiati, che non sono mai spesa di rappresentanza ai fini IVA".

2 Anche in giurisprudenza si è teso a far coincidere il valore del bene al momento del prelievo al costo di acquisto, inteso come prezzo pagato per l'acquisto dei beni e dei servizi che hanno consentito la realizzazione del bene, al netto del deprezzamento che il bene ha subito nel tempo (Corte di Giustizia Ue, Sent. 17.5.2001, cause C-322-99 e 323/99).

successivamente all'acquisto del bene (ad esempio, per migliorie, riparazioni o completamento) nonché del **deprezzamento che il bene ha subito nel tempo**.

OSSERVA

A questo proposito, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha affermato – con la sentenza del 2.6.1994, causa C-33/93 – che la base imponibile, nell'ipotesi in cui la cessione gratuita di beni di propria produzione o commercio venga effettuata a titolo promozionale, a favore dei clienti o come remunerazione della presentazione di nuovi clienti (secondo lo schema "introduce a friend"), non è costituita dal valore di vendita, ma dal **prezzo pagato dal venditore per acquistare o produrre i beni successivamente ceduti in omaggio**.

Certificazione della cessione con rivalsa

La cessione gratuita di beni oggetto dell'attività d'impresa, come anticipato, costituisce a tutti gli effetti **un'operazione rilevante ai fini IVA**, con obbligo di emissione della fattura con addebito dell'IVA. In tale circostanza, **il cliente che riceve l'omaggio è tenuto al solo pagamento dell'imposta**, trattandosi di una "cessione gratuita con esercizio della rivalsa dell'IVA".

Alfa s.r.l.

Via Bergamo, 25

20124 Milano

Partita IVA 12345678901 e n. REA 12345678901

Capitale sociale euro 20.000 i.v.

Egr.

Sig. Luca Bianchi

Via Milano, 56

00156 Roma

P.IVA 13523740954

Fattura n. 15 del 9 novembre 2018

Omaggio di n. 1 vaso decorativo, cm 25 x cm 12

| | |
|-------------------------|----------------|
| Imponibile | € 100,00 |
| IVA 22% | € 22,00 (*) |
| Totale da pagare | € 22,00 |

(*) cessione gratuita con esercizio della rivalsa dell'IVA

Scritture contabili

| | | | | |
|-------------------|---|---------|--------|--------|
| Crediti V/clienti | a | Diversi | 122,00 | |
| | | Omaggi | | 100,00 |

| | | | | |
|--|--|--------------|--|-------|
| | | IVA a debito | | 22,00 |
|--|--|--------------|--|-------|

Si procederà, quindi, all'incasso dell'IVA.

| | | | | |
|-------|---|-----------------------|-------|-------|
| Banca | a | Crediti verso clienti | 22,00 | 22,00 |
|-------|---|-----------------------|-------|-------|

Si effettuerà, poi, lo storno dell'importo relativo all'imponibile.

| | | | | |
|--------|---|-----------------------|--------|--------|
| Omaggi | a | Crediti verso clienti | 100,00 | 100,00 |
|--------|---|-----------------------|--------|--------|

OSSERVA

L'IVA addebitata in fattura sarà detraibile dal cessionario, sempre che il bene ricevuto in omaggio non rientri tra quelli ad IVA oggettivamente indetraibile di cui all'art. 19, co. 2, D.P.R. n. 633/1972, ovvero non sussistano limitazioni di natura soggettiva alla facoltà di detrazione (art. 19, co. 3 art. 36-bis D.P.R. n. 633/1972).

Certificazione della cessione in assenza di rivalsa

L'art. 18, co. 3, del DPR 633/1972 dispone che la **rivalsa dell'IVA non è obbligatoria per le cessioni gratuite** di cui al precedente art. 2, co. 2, n. 4), del DPR 633/1972. Per documentare l'operazione, **in assenza di rivalsa**, secondo quanto stabilito dall'Amministrazione Finanziaria, con la **C.M. 27.04.1973 n. 32/50138**, l'impresa può scegliere di:

- emettere una **fattura con applicazione dell'IVA, senza però addebitare la stessa al cliente;**
- emettere un'**autofattura** in unico esemplare, con indicazione del valore dei beni come sopra individuato (prezzo di acquisto o di costo), dell'aliquota e della relativa imposta, specificando altresì che trattasi di "*autofattura per omaggi*". La stessa può essere **singola per ciascuna cessione** ("autofattura immediata"), oppure **globale mensile** per tutte le cessioni effettuate nel mese ("autofattura differita").

OSSERVA

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

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

delle cessioni gratuite in tale registro consente di **vincere la presunzione di cessione di cui al DPR 441/1997.**

OSSERVA

Qualora per il contribuente sussista l'**obbligo di certificazione dei corrispettivi**, in ottica prudenziale, **occorre comunque adempiere all'obbligo di emissione dello scontrino** o della ricevuta fiscale: considerata la particolare circostanza in cui i beni vengono ceduti, ai fini di mantenere una certa riservatezza, se il bene viene recapitato al destinatario dell'omaggio tali documenti potranno non essergli rilasciati.

Si segnala, inoltre, che – secondo l'orientamento della giurisprudenza di legittimità (Cass. 4.8.1992, n. 9254) – **le cessioni gratuite di beni**, anche se imponibili ai fini IVA, **non vanno annotate nel registro degli acquisti**: in tal caso, infatti, *"i corrispettivi relativi al valore dei beni ceduti gratuitamente incrementano illegittimamente l'imposta detraibile; anziché essere calcolata nella misura «dovuta» la dichiarazione di imposta si determina in un ammontare inferiore"*. Tali cessioni devono, quindi, essere registrate "a debito", in modo che il valore dei beni concorra alla formazione dell'imponibile, da riportare nella dichiarazione annuale.

Emissione della fattura senza rivalsa

Nel caso in cui l'impresa scelga di emettere una **fattura con applicazione dell'IVA, senza però addebitare la stessa al cliente**, occorrerà specificare che trattasi di *"cessione gratuita senza rivalsa ai sensi dell'art. 18 del D.P.R. 633/1972"*;

Alfa s.r.l.

Via Bergamo, 25

20124 Milano

Partita IVA 12345678901 e n. REA 12345678901

Capitale sociale euro 20.000 i.v.

Egr.

Sig. Luca Gialli

Via Milano, 56

00156 Roma

Partita IVA 13523740954

Fattura n. 15 del 9 novembre 2018

Omaggio di n. 1 vaso decorativo cm 25 x 12

| | |
|------------------|-------------|
| Imponibile | € 100,00 |
| IVA 22% | € 22,00 (*) |
| Totale da pagare | € 0 |

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

Secondo l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate (C.M. 18.6.2001, n. 57/E, par. 8.1), **l'IVA non addebitata in rivalsa è indeducibile ai fini delle imposte dirette**: in

particolare, è stato precisato che "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. 99, co. 1, del TUIR dispone che **le imposte per cui è possibile richiedere**, anche solo facoltativamente, **la rivalsa non sono ammesse in deduzione.**

| Scritture contabili | | | | |
|---|---|-----------------------|--------|--------|
| Crediti V/clienti | a | Diversi | 122,00 | |
| | | Omaggi | | 100,00 |
| | | IVA a debito | | 22,00 |
| La chiusura del conto crediti verso clienti sarà così effettuata: | | | | |
| Diversi | a | Crediti verso clienti | | 122,00 |
| Omaggi | | | 100,00 | |
| Imposte indeducibili | | | 22,00 | |

Al ricorrere di tale fattispecie, il destinatario dell'omaggio e della fattura deve annotare il documento nel registro acquisti, tenendo, tuttavia, presente che **l'IVA indicata nella fattura stessa non è detraibile non essendo stata esercitata la rivalsa da parte del cedente a titolo gratuito** (e ciò ai sensi dell'art. 19, co. 1, del D.P.R. n. 633/1972).

Campioni gratuiti

Secondo quanto riportato dall'Agenzia delle Entrate nella **R.M. 3.4.2003, n. 83/E**, **non è soggetta a IVA la cessione di campioni gratuiti di beni**, la cui produzione o il cui commercio rientri nell'attività propria dell'impresa, che, unitariamente considerati, siano di **modico valore**, anche se il valore complessivo della fornitura sia di consistente entità.

OSSERVA

La *ratio* dell'esclusione si rinviene nel fatto che i campioni, essendo beni tipicamente non vendibili, rappresentano un **costo sostenuto per pubblicizzare i beni destinati alla vendita** i quali, una volta ceduti, saranno assoggettati ad imposta. Il prezzo di cessione di questi ultimi includerà, evidentemente, anche il **costo promozionale sostenuto per produrre i campioni**. Questo spiega anche il motivo

per cui la cessione dei campioni gratuiti, pur essendo operazione esclusa da IVA, consente **la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti ad essi inerenti** (art. 19, co. 3, lett. c), DPR 633/1972).

Ai fini dell'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA, devono essere rispettate le seguenti condizioni:

- **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;
- **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"*. Il requisito dell'indelebilità della dicitura implica che non è valida la mera apposizione di un adesivo sul prodotto;
- **i campioni devono essere di modico valore.**

OSSERVA

A questo proposito, si osserva, peraltro, che nessuna disposizione normativa definisce tale concetto. Sul punto, l'Amministrazione Finanziaria ha precisato che si deve fare riferimento agli usi commerciali, restando in ogni caso esclusi dall'agevolazione i beni di valore significativo: i campioni **non devono essere necessariamente beni di dimensioni o di valore inferiori ai beni commercializzati** dall'impresa, ma **possono essere anche degli esemplari di detti beni** (R.M. 30.7.1991, n. 430288; R.M. 7.2.1991, n. 430047; R.M. 23.4.1980, n. 381445; R.M. 20.11.1980, n. 360021).

Per quanto riguarda il concetto di "campione di merci", il Ministero delle Finanze ha chiarito che si fa riferimento ad **articoli rappresentativi di una determinata categoria di merci**, utilizzabili per fini esclusivamente di prospezione commerciale per procurare ordini relativi al tipo di merce che rappresentano.

OSSERVA

Quest'ultimo indirizzo interpretativo trova conferma nella giurisprudenza comunitaria, la quale ha rilevato che il **campione gratuito non destinato al consumo** è un esemplare del bene idoneo a permettere di valutarne le caratteristiche e le qualità per promuoverne le vendite. Pertanto, gli Stati membri non possono circoscrivere tale nozione agli esemplari forniti in una forma diversa da quella in vendita, oppure ad uno soltanto di più esemplari identici distribuiti allo stesso destinatario, senza tenere conto della natura del prodotto e del contesto commerciale (Sent. 30.9.2010, causa C-581/08).

Omaggi di beni non rientranti nell'attività propria

In base al combinato disposto degli artt. 2, co. 2, n. 4), e 19-bis1, co. 1, lett. h), del DPR 633/1972, la cessione gratuita di beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa

(non essendo di propria produzione o commercio), è **sempre esclusa da IVA**. Diversamente, 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 (C.M. n. 188/E/1998): la corrispondente IVA è, quindi, indetraibile, salvo che riguardi l'acquisto di beni aventi un costo unitario non superiore ad euro 50.

OSSERVA

Prima del DLgs. 21.11.2014 n. 175, in vigore dal 13.12.2014, a causa del mancato allineamento delle soglie previste ai fini delle imposte sui redditi (euro 50) e ai fini IVA (euro 25,82), **l'indetraibilità dell'IVA comportava che la stessa diventasse un costo in sede di determinazione del reddito**. Al fine di allineare le suddette soglie, l'art. 30 del DLgs. 175/2014, ha previsto l'aumento da euro 25,82 ad euro 50 del limite previsto:

- dall'art. 2 co. 2 n. 4 del DPR 633/1972, per la **non assoggettabilità al tributo** della cessione gratuita dei beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa;
- dall'art. 19-bis1 co. 1 lett. h) del DPR 633/1972, per la **detraibilità dell'IVA assolta sull'acquisto di beni da cedere gratuitamente**, il cui costo rientra tra le spese di rappresentanza.

Alimenti e bevande

La detraibilità, per i beni di costo unitario non superiore ad euro 50, vale anche nel caso in cui gli omaggi **siano costituiti da alimenti e bevande** (ad esempio, bottiglie di vino), tant'è che gli stessi, rientrando tra le spese di rappresentanza, sono assoggettati alla disciplina prevista dall'art. 19-bis1, co. 1, lett. h), del DPR 633/1972, nonostante le precedente lett. f) disponga l'indetraibilità oggettiva dell'imposta relativa all'acquisto di alimenti e bevande (C.M. 19.6.2002 n. 54).

Cesti natalizi

Sempre con riferimento ai cesti natalizi o a composizioni pasquali 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.

ESEMPIO

La società Alfa s.r.l. ha acquistato in occasione delle feste n. 100 cesti natalizi, che contengono vari prodotti di consumo, da dare in omaggio ai propri clienti. Il prezzo unitario del cesto è di euro 10 + IVA al 22% (euro 2,20) per un totale cadauno di euro 12,20. Il totale della spesa è pari ad euro 1.220 (euro 1.000 + euro 220 IVA al 22%).

| | | | |
|---------|---|------------------------|----------|
| Diversi | a | Debiti verso fornitori | 1.220,00 |
|---------|---|------------------------|----------|

| | | |
|-------------------------|--|----------|
| Spese di rappresentanza | | 1.000,00 |
| IVA a credito | | 220,00 |

ESEMPIO

La Gamma s.r.l. ha acquistato, in occasione delle festività, i cesti natalizi, che contengono vari prodotti di consumo, da concedere in omaggio ai propri clienti per un prezzo unitario superiore ad euro 50. La scrittura contabile sarà la seguente:

| | | | |
|-----------------------------|---|------------------------|----------|
| Spese di rappresentanza (*) | a | Debiti verso fornitori | 2.400,00 |
|-----------------------------|---|------------------------|----------|

(*) L'IVA indetraibile aumenta il costo dei beni

L'importo complessivo del conto "omaggi di beni superiori a 50 euro" dovrà essere sommato alle altre spese di rappresentanza e l'importo sarà deducibile in proporzione alle percentuali stabilite dal D.M. 19.11.2008.

L'art. 21 co. 3 del DPR 633/1972 stabilisce che, **qualora la fattura sia riferita a beni o servizi soggetti ad aliquote diverse**, nella stessa occorre indicare distintamente, secondo l'aliquota applicabile:

- **la natura, qualità e quantità** dei beni e servizi oggetto dell'operazione;
- **il corrispettivo e gli altri dati** necessari per determinare la base imponibile;
- **l'aliquota, l'ammontare dell'imposta e dell'imponibile.**

OSSERVA

La C.M. 24.3.1992 n. 19/440105, al fine di evitare che il soggetto passivo riporti in fattura, oltre ai dati di cui sopra, l'elenco analitico di tutti i prodotti inseriti nella confezione distribuita durante le festività natalizie o pasquali, **consente di adottare una procedura semplificata**, a condizione che venga depositato, presso il competente ufficio delle Entrate (compresa la comunicazione, per conoscenza, al Comando della Guardia di Finanza), **l'elenco aggiornato delle confezioni con la specificazione delle aliquote applicabili ai singoli prodotti.**

Se tale condizione risulta soddisfatta, **la fattura emessa può riportare esclusivamente:**

- **il tipo di confezione;**
- **il prezzo complessivo;**
- **gli importi imponibili alle diverse aliquote;**
- **i corrispondenti importi dell'IVA;**
- **gli estremi dell'avvenuto deposito** del suddetto elenco presso l'ufficio delle Entrate;

→ gli **estremi dell'autorizzazione dell'Amministrazione finanziaria** che consente all'impresa di non dover elencare tutti i singoli beni costituenti la confezione.

In base al combinato disposto degli artt. 2, co. 2, n. 4), e 19-bis1, co. 1, lett. h), del DPR 633/1972, 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.** Da ciò consegue che all'atto della consegna dell'omaggio **non è necessario emettere alcun documento fiscale** (fattura, ricevuta, ecc.). Risulta tuttavia opportuna l'emissione di un **ddt** (con causale "omaggio") o documento analogo (buono di consegna), allo scopo di identificare il destinatario e **provare l'inerenza** della spesa con l'attività aziendale.

Omaggi a 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 rappresentanza³: conseguentemente, **la corrispondente IVA è indetraibile, e la loro cessione gratuita è esclusa dal campo di applicazione dell'imposta**, ai sensi dell'art. 2, co. 2, n. 4), del DPR 633/1972.

Diversamente, gli **omaggi ai dipendenti di beni oggetto dell'attività dell'impresa** non configurano spese di rappresentanza e, pertanto, la relativa **IVA è detraibile**. La cessione gratuita deve essere assoggettata ad IVA ai sensi del n. 4) del citato art. 2, **senza obbligo di rivalsa nei confronti dei destinatari.**

OSSERVA

Analogamente a quanto evidenziato per gli omaggi ai clienti, all'atto dell'acquisto il datore di lavoro **può scegliere di non operare la detrazione dell'IVA** di detti beni, al fine di non assoggettare ad IVA la relativa cessione gratuita.

Omaggi a soggetti esteri

Nel caso in cui le cessioni gratuite di beni vengano effettuate nei confronti di un **soggetto comunitario**, mancando il requisito dell'onerosità, le stesse **non possono essere considerate operazioni comunitarie**, con l'effetto che devono essere assoggettate al medesimo regime IVA previsto per le **fattispecie nazionali**, e il destinatario dell'omaggio non è soggetto all'obbligo dell'adempimento Intrastat.

OSSERVA

L'onerosità dell'operazione non costituisce, invece, un elemento qualificante qualora l'operazione sia effettuata **nei confronti di un soggetto extra-comunitario**: l'art. 8, co. 1, del DPR 633/1972, nel fare riferimento alle "cessioni", non opera, infatti, alcuna distinzione in funzione del titolo dell'operazione realizzata, per cui **rientrano**

³ Infatti, secondo l'Amministrazione finanziaria gli omaggi ai dipendenti non sono strumentali all'attività dell'impresa ed per tale ragione non spetta al cessionario il diritto alla detrazione (R.M. 16.10.1990, n. 666305).

nel regime di non imponibilità – oltre alle “cessioni” in senso stretto di cui al co. 1 dell’art. 2 del DPR 633/1972 (cessioni a titolo oneroso) – anche quelle “assimilate” previste dal successivo co. 2, ovvero **le cessioni gratuite**.

Conseguentemente, le cessioni di omaggi sono considerate “*cessioni all’esportazione*”, qualora vi sia il trasferimento fisico dei beni al di fuori del territorio della UE. Nell’ipotesi in cui la consegna sia effettuata dal cedente italiano al destinatario dell’omaggio non residente, le operazioni sono disciplinate dalle lett. a) e b) del co. 1 dell’art. 8 del DPR 633/1972. In tal caso, **gli omaggi costituiscono**, quindi, **cessioni all’esportazione**, non imponibili ai fini IVA: mancando, però, corrispettivo, si ritiene prudente non computare tali operazioni in sede di calcolo del plafond e di verifica dello status di esportatore abituale. Tale conclusione trova riscontro nella C.M. 15.7.1999, n. 156/E, secondo cui i beni inviati in Stati extra-comunitari, in assenza di un corrispettivo per la cessione, non concorrono alla formazione del plafond per l’esportatore abituale.

OSSERVA

Essendo qualificabili come cessioni all’esportazione, **le cessioni in commento devono osservare tutti gli adempimenti previsti in materia di fatturazione e registrazione**. In particolare, le cessioni gratuite di beni rientranti nell’attività propria dell’impresa comportano l’emissione della relativa fattura, con **l’indicazione dell’annotazione che si tratta di beni ceduti a titolo gratuito e della valorizzazione al prezzo di acquisto o costo**.

Laddove, invece, si tratti di beni non prodotti o commercializzati dall’impresa, occorre effettuare un’ulteriore distinzione in base al valore unitario dei beni:

- le **esportazioni gratuite di beni di valore unitario superiore ad euro 50** configurano, analogamente a quanto sopra esposto con riferimento ai beni di propria produzione o commercio, **un’operazione di cessione all’esportazione**;
- le cessioni di beni di valore unitario **non superiore a tale soglia costituiscono**, invece, **operazioni escluse da IVA** (per le quali, tra l’altro, la detrazione dell’imposta è consentita). Nessun adempimento, conseguentemente, è previsto in materia di fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione (devono, invece, essere assolti gli adempimenti in materia di documenti di trasporto ed accompagnamento).

In quest’ultima ipotesi, occorre **presentare in dogana esclusivamente una lista valorizzata**, su propria carta intestata, nella quale **devono essere indicati la tipologia di beni, la loro quantità**, nonché – ai fini dell’espletamento della pratica doganale – **il loro valore**.