

Il trattamento Iva

Il trattamento ai fini delle imposte dirette



## CIRCOLARI

## Il trattamento Iva

## A CHI SI RIVOLGE



## IMPRESE

Tutte le imprese



## PROFESSIONISTI

Non sono interessati



## PERSONE FISICHE

Non sono interessate

## ABSTRACT

***Da un punto di vista Iva fa fede, in tema di cessione di beni e prestazioni di servizi, e salve eccezioni, il corrispettivo pattuito fra le parti. In caso di beni omaggio, una agevolazione è prevista solo per i beni di modesto importo.***

## COMMENTO

Per quanto concerne l'imposta sul valore aggiunto, Iva, costituisce elemento quantitativo rilevante, salvo casi particolari, il corrispettivo pattuito fra le parti o, meglio, quello richiesto per la cessione di beni o la prestazione di servizi. [L'articolo 13 del testo unico Iva, DPR 633 del 1972](#), stabilisce, infatti, al primo comma, che “La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore (...)”.

La neutralità dell'imposta, come oramai ben noto, è assicurata, sempre in linea generale e fatta eccezione per particolari casi, dalla detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti e dalla rivalsa sul cessionario o committente per le operazioni attive effettuate. L'obbligo di rivalsa, [sancito comma 1 dell'articolo 18, del DPR 633](#), comporta l'applicazione dell'Iva da parte del cedente o prestatore, in tutte le operazioni attive effettuate a meno che esse non siano escluse dall'imposta in base ad alcune norme specifiche come, ad esempio, quelle che trattano le operazioni esenti o le operazioni non imponibili.

Il meccanismo della rivalsa è obbligatorio per tutte le cessioni e prestazioni imponibili, salvo che per quelle gratuite e quelle soggette al regime dell'inversione contabile, [di cui all'articolo 17, secondo e sesto comma della legge Iva](#).

Se da una parte vi è, quindi, l'obbligo di rivalsa dall'altra vi è il principio fondamentale della detrazione dell'imposta in capo al cessionario o committente, principio disciplinato [dall'articolo 19 e seguenti del DPR 633/72](#). Il diritto alla detrazione matura, come si è detto, in capo al cessionario o committente, soggetto passivo d'imposta ai fini Iva, a meno che non si debbano applicare limitazioni di natura soggettiva od oggettiva disciplinate dalla legge.

[L'articolo 18 del DPR 633](#), tornando così alla rivalsa, prevede dei casi specifici in cui essa risulta essere facoltativa e, quindi, può non essere esercitata.

---

**Fattispecie in cui la rivalsa Iva è facoltativa**


---

|                            |  |
|----------------------------|--|
| <b>Omaggi</b>              | Cessione gratuita di beni o prestazione gratuita di servizi  |
| <b>Autoconsumo beni</b>    | Autoconsumo di beni dell'imprenditore o di coloro che esercitano un'arte o una professione, ovvero la destinazione a finalità estranee all'impresa o all'esercizio dell'arte o della professione, anche se determinati da cessazione dell'attività |
| <b>Autoconsumo servizi</b> | Autoconsumo di servizi o la destinazione di servizi a finalità estranee all'impresa  |

L'articolo 2, comma 2, numero 4, della legge Iva, non considera cessioni rilevanti ai fini Iva quelle che risultano essere gratuite ma solo se di valore inferiore a euro 50,00 e se, ulteriore condizione, non riguardino beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività propria dell'impresa. Vengono esclusi, inoltre, dal novero delle cessioni anche quelle di beni per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione di imposta.

La nozione di omaggio equivale a quella di cessione gratuita. Il trattamento fiscale di queste operazioni varia a seconda della natura dei beni stessi oggetto di "cessione", del loro valore e dei destinatari.

Ai fini Iva, le fattispecie rilevanti per quanto concerne i beni omaggio, sono quelle evidenziate in tabella.

---

**Le varie fattispecie collegate ai beni omaggio**


---

|  |  |
|--|--|
| <b>Beni non prodotti o non commercializzati dall'impresa</b> | Omaggi consistenti in beni la cui produzione o il cui commercio non rientrano nell'attività propria dell'impresa |
| <b>Beni prodotti o commercializzati dall'impresa</b>         | Omaggi di beni la cui produzione o il cui commercio rientrano nell'attività propria dell'impresa                 |
| <b>Dipendenti</b>  | Omaggi a dipendenti  |

In merito ai beni non oggetto dell'attività propria dell'impresa, il trattamento Iva dipende dal valore del bene dato in omaggio, tenendo conto che il costo complessivo di acquisizione è comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione:

-se tale valore è pari o inferiore ad euro 50,00, l'Iva su di esso assolta all'atto dell'acquisto è totalmente detraibile, mentre la cessione non è soggetta ad Iva;

-se tale valore risulta essere superiore ad euro 50,00, l'Iva sull'acquisto è totalmente indetraibile e la cessione non va assoggettata ad Iva.

In merito alla seconda fattispecie sopra elencata, ossia il bene omaggio di valore unitario superiore ad euro 50,00, la mancata effettuazione della detrazione in sede di acquisto comporta che la successiva cessione gratuita costituirà operazione non rilevante ai fini dell'Iva, ai sensi [dell'articolo 2, secondo comma, numero 4, del DPR 633 del 1972](#).

L'[Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 54/E del 2002](#), ha chiarito che la disposizione contenuta nell'[articolo 19-bis1, lettera f\), del DPR 633/72](#) che stabilisce l'indetraibilità dell'Iva assolta sull'acquisto di alimenti e bevande che non siano oggetto dell'attività d'impresa, non trova applicazione per gli acquisti di tali prodotti (alimenti e bevande, quali, ad esempio, panettoni, vino, ecc.), di valore unitario non superiore ad euro 50,00, destinati a essere ceduti a titolo gratuito, per i quali è da applicare invece, la disposizione di cui alla successiva lettera h) del [medesimo articolo 19-bis1](#), che prevede l'indetraibilità dell'Iva sulle spese di rappresentanza salvo, appunto, per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore ad euro cinquanta.

E' bene ricordare che tale ultimo valore risulta essere stato così elevato [dall'articolo 30 del decreto sulle semplificazioni, n. 175 del 2014](#), rispetto a quello precedente che era di euro 25,82.

Tornando ai beni di valore superiore o non superiore ad euro 50, la casistica in esame è l'unica applicabile ai lavoratori autonomi, in quanto per questi soggetti le cessioni di beni sono sempre non rientranti nell'attività propria del soggetto. Pertanto, i beni ceduti gratuitamente dai lavoratori autonomi saranno sempre esclusi da Iva, visto che cambia solamente la detraibilità dell'Iva assolta sull'acquisto di tali beni: per quelli di valore superiore ad euro 50, l'imposta è, infatti, sempre indetraibile, mentre per quelli di costo unitario non superiore ad euro 50, l'Iva è sempre detraibile.

Per quanto riguarda le imprese, vi è, invece, una seconda categoria di beni che possono essere dati in omaggio, ossia quelli oggetto dell'attività propria dell'impresa, siano essi prodotti o commercializzati. In tale caso la loro cessione gratuita risulta essere soggetta ad Iva, ai sensi del richiamato [articolo 2, comma 2, numero 4\), del DPR 633 del 1972](#), a prescindere dal costo del bene stesso dato in omaggio.

L'inclusione tra le cessioni di beni, pur in assenza di un corrispettivo, è motivata dallo scopo di evitare che i beni, acquistati nell'ambito dell'esercizio di un'attività economica che, generalmente, consente il diritto alla detrazione istantanea dell'imposta subita "a monte", giungano al consumo detassati. Ne deriva che laddove la detrazione con riferimento al bene non sia stata operata, anche per scelta, non vi è più la necessità di assoggettare ad Iva la cessione gratuita. In caso contrario, occorre assoggettare ad Iva la cessione gratuita, anche attraverso autofattura o annotazione sull'apposito registro dei beni omaggio.

Non essendovi un corrispettivo la base imponibile in questi casi è costituita dal prezzo di acquisto o di costo del bene oggetto di transazione o di beni simili, valutati al momento dell'effettuazione dell'operazione, mentre l'aliquota da applicare è quella propria del bene oggetto di omaggio.

Arrivando, infine, all'ultima casistica, ossia quella degli omaggi destinati ai dipendenti, secondo quanto disposto [dalla lettera h\) dell'articolo 19-bis1, del DPR 633 del 1972](#), occorre riferirsi alla legislazione ai fini delle imposte sul reddito individuare se un determinato acquisto sia destinato a rientrare tra le spese di rappresentanza per le quali, sempre ai fini Iva, non si rende detraibile l'imposta assolta sugli acquisti, salvo i beni di valore unitario non superiore ad euro 50, di cui già si è detto. Tuttavia, [l'articolo 95, primo comma, del teso unico delle imposte sui redditi, DPR 917 del 1986](#), classifica tra le spese per prestazioni di lavoro dipendente, e non, quindi, tra le spese di rappresentanza di cui [all'articolo 108, comma 2, del medesimo decreto](#), “quelle sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori”.

Alla luce di ciò, gli omaggi ai dipendenti, non essendo considerati spese di rappresentanza ai fini delle imposte dirette, ma bensì spese per prestazioni di lavoro dipendente, non soffrono dell'indetraibilità oggettiva di cui alla menzionata [lettera h\) dell'art. 19-bis1, del DPR 633 del 1972](#). Da ciò deriva che:

-l'Iva assolta sull'acquisto di beni destinati ad essere dati in omaggio ai dipendenti deve essere considerata detraibile, salvo eventuali casi di indetraibilità soggettiva od oggettiva, di altro tipo;

-la successiva cessione è imponibile, a meno che non venga fatta la scelta di non detrarre l'Iva in fase di acquisto.

E' bene far presente che nonostante questi chiari passaggi normativi, secondo l'Amministrazione finanziaria gli omaggi ai dipendenti non sono strumentali all'attività dell'impresa e, come tali, per essi non spetta il diritto alla detrazione ([R.M. 16.10.1990, n. 666305](#)).

#### Le diverse fattispecie di omaggi

|   |   |
|---|---|
| Beni non oggetto dell'attività propria dell'impresa | <p>Se il prezzo di acquisto è non superiore ad euro 50, l'Iva è detraibile e la cessione fuori campo</p> <p>Se il prezzo di acquisto è superiore ad euro 50, l'Iva è indetraibile e la cessione fuori campo</p>   |
| Beni oggetto dell'attività propria dell'impresa     | <p>Se l'Iva sul loro acquisto è stata detratta (come solitamente avviene), la cessione è con Iva ma può non essere esercitata la rivalsa</p> <p>Se l'Iva sul loro acquisto non è stata detratta, la cessione gratuita è fuori dal campo di applicazione dell'Iva</p>  |
| Omaggi destinati ai dipendenti                      | <p>Non soffrono dell'indetraibilità oggettiva di cui alla menzionata <a href="#">lettera h) dell'articolo 19-bis1, DPR 633 del 1972</a> (spese di rappresentanza) e la loro cessione gratuita è con Iva e può non essere esercitata la rivalsa. Per l'amministrazione finanziaria, però, l'acquisto di tali beni non è strumentale all'attività e pertanto l'Iva è comunque indetraibile.</p> |

## CIRCOLARI

## Il trattamento ai fini delle imposte dirette

## A CHI SI RIVOLGE



## IMPRESE

Tutte le imprese



## PROFESSIONISTI

Non sono interessati



## PERSONE FISICHE

Non sono interessate

## ABSTRACT

*Al fine di mettere un punto fermo e diminuire i dubbi sorti, negli anni passati, fra i contribuenti, il Legislatore fiscale attraverso un proprio decreto del 2008 ha individuato, seppur non in modo tassativo, quelle che possono essere considerate spese di rappresentanza.*

## COMMENTO

Se in materia di Iva si parla di omaggi, da un punto di vista delle imposte dirette spesso si parla di spese di rappresentanza, in merito alle quali si apre un trattamento fiscale particolare. Le spese di rappresentanza, peraltro, hanno sempre costituito un “problema”, tant'è vero che tempi addietro sullo specifico argomento vi era la possibilità di “interpellare” il Fisco, al fine di chiedere se taluni spese rientravano o meno nel concetto di rappresentanza ovvero di sponsorizzazione.

Stabilisce in via generale il testo unico delle imposte sui redditi, [DPR 917 del 1986](#), che le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento, ma solo se rispondenti a due requisiti:

- quello dell'inerenza, che è stabilito con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle spese stesse, e
- quello della congruità.

Partendo dal secondo requisito, per individuare la congruità il Legislatore ha agganciato all'ammontare dei ricavi e dei proventi della gestione caratteristica dell'impresa, risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa a periodo in cui tali spese sono sostenute, determinati coefficienti. Tali coefficienti che erano inizialmente determinati all'interno del [decreto ministeriale del 19.11.2008](#), di cui si dirà in prosieguo, sono stati poi inseriti, dal [decreto internazionalizzazione n. 147 del 2015](#), a partire dallo stesso 2015, all'interno del secondo comma dell'[articolo 108 del Tuir](#).

| Ammontare dei ricavi e altri proventi   | Percentuale di congruità |
|---|--------------------------|
| Ricavi e altri proventi fino a 10 milioni di euro   | 1,5%                     |
| Ricavi e altri proventi per la parte eccedente i 10 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro | 0,6%                     |
| Ricavi e altri proventi per la parte eccedente i 50 milioni di euro                             | 0,4%                     |

Pertanto, se nel corso dell'esercizio un'impresa sostiene spese di rappresentanza, per esempio, per euro 150.000, nel caso in cui esse siano inerenti, come si dirà a breve, la occorre verificare la loro congruità fiscale facendo riferimento ai ricavi e agli altri proventi prodotti nell'esercizio. Ove, sempre volendo esemplificare, i ricavi e gli altri proventi dell'esercizio ammontassero ad euro 7.000.000, solo euro 105.000 di tali spese di rappresentanza sarebbero ritenute fiscalmente congrue ( $€ 7.000.000 * 1,5\%$ ) e, quindi deducibili, mentre la differenza, ossia euro 45.000 sarebbero da riprendere a tassazione attraverso una variazione in aumento in sede dichiarativa.

Per quanto riguarda, invece, la inerenza, la cosa è un po' più complessa. Si tratta, naturalmente, del primo requisito che deve essere rispettato al fine di determinare o meno la deducibilità delle spese di rappresentanza. La sua verifica ha rappresentato uno dei maggiori problemi per le aziende vista la mancanza, come già si è fatto cenno, di una definizione delle spese stesse, perlomeno prima dell'emanazione del [decreto ministeriale del 19 novembre 2008](#) di cui già si è fatto cenno, che ha fornito, oltre ad una definizione di inerenza, anche una elencazione di tali spese.

Prima di tale intervento erano considerate spese di rappresentanza, quelle spese sostenute per creare, mantenere e accrescere il prestigio dell'impresa nonché per migliorarne l'immagine, senza dar luogo ad aspettative di incremento delle vendite e che si sostanziano, principalmente, in quegli eventi che producono un effetto positivo sul pubblico come, ad esempio, i ricevimenti e i convegni, che hanno lo scopo di rendere accattivante l'immagine aziendale, nonché di tutte quelle spese che non trovano una diretta e immediata correlazione con i prodotti o i servizi trattati dall'impresa.

Anche l'[Associazione dei dottori commercialisti di Milano, con la norma di comportamento n. 127](#), aveva elencato una serie di spese che ritenevano potessero rientrare tra quelle di rappresentanza, tra cui, per esempio:

- le spese relative a servizi di foresteria resi nei confronti dei soci in occasione di assemblee;
- le spese relative all'inaugurazione di filiali e sedi secondarie;
- le spese sostenute in occasione di anniversari dell'impresa;
- le spese relative a servizi di foresteria turistica resi nei confronti di clienti;
- le spese per l'iscrizione di persone che rappresentano l'impresa all'interno di circoli sportivi, circoli culturali, teatri, ecc.

Visti i dubbi e viste le diverse interpretazioni, il Legislatore fiscale nel 2008 è intervenuto attraverso l'emanazione di un l'apposito [decreto ministeriale, sopra già citato e portante la data del 19 novembre del medesimo anno](#), con il quale è stata fornita una elencazione di alcune spese da considerare di rappresentanza e, quindi, munite del requisito della inerenza e che si indicano nella tabella che segue.

---

**Spese di rappresentanza inerenti (DM 19.11.2008)**

---

|                                     |  |
|-------------------------------------|--|
| <b>Viaggi</b>                       | Spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa |
| <b>Feste per ricorrenze</b>         | Spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose   |
| <b>Feste per inaugurazioni</b>      | Spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa   |
| <b>Feste in occasione di mostre</b> | Spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa  |
| <b>Spese per beni e servizi</b>     | Ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza indicati nel decreto      |

Nel momento in cui, dunque, in base a quanto disposto dal [secondo comma dell'articolo 108 del Tuir](#) nonché dal [decreto del 19.11.2008](#), le spese considerate di rappresentanza ossia dotate del requisito della gratuità e dalla mancanza, quindi, di un corrispettivo, sono inerenti e sono congrue, essere risultano essere deducibili dal reddito d'impresa.

Per quanto concerne l'inerenza, è bene far presente che il già citato [decreto del 19.11.2008](#), ritiene posseggano tale requisito le spese “effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obbiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore”.

Prima di passare a quelle spese di rappresentanza di “modico valore”, si sottolinea che il [quarto comma dell'articolo 108 del Tuir](#) stabilisce che le spese di rappresentanza sostenute dalle imprese di nuova costituzione, sono deducibili, nel rispetto dei requisiti appena visti, a partire dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi.

Una particolare disposizione riguarda, invece, i beni ceduti gratuitamente di modico valore. A tal riguardo al terzo periodo del secondo comma, [dell'articolo 108 del DPR 917 del 1986](#), il Legislatore fiscale ha introdotto una deroga alle regole generali sulle modalità di deducibilità, di cui già si è detto.

Viene, infatti, specificato che le spese sostenute nell'esercizio per l'acquisto di beni e non anche, quindi, per i servizi, da distribuire gratuitamente, possono essere integralmente dedotte se il costo unitario degli stessi è non superiore ad euro 50,00.

Come specificato anche dalla [circolare della Agenzia delle entrate n. 34/E del 2009](#), “le spese relative all'acquisto dei beni in questione (di seguito, per brevità, “piccoli omaggi”) non vanno incluse nell'ammontare delle spese di rappresentanza da confrontare con il plafond di deducibilità previsto dal comma 2 del decreto, ma possono essere interamente dedotte. A tal proposito, la relazione al decreto afferma che l'importo delle spese relative alla distribuzione gratuita dei predetti beni <<non interferisce con l'importo deducibile di cui al comma 2>>”.

Per determinare il valore unitario di euro 50,00, bisogna fare attenzione a come risulta composto l'omaggio. Anche qui, la circolare appena menzionata, ha rilevato che “nel caso di un omaggio composto di più beni, il valore di 50 euro deve essere riferito al valore complessivo dell'omaggio e non al valore dei singoli beni che lo compongono”.

L'esempio, riportato dalla stessa Agenzia delle entrate, è quello del cesto natalizio composto da tre beni, ciascuno del valore di euro 20. L'omaggio ha un valore complessivo di euro 60,00 e, quindi, sorpassando il valore soglia di euro 50,00 rientra tra le spese di rappresentanza soggette al limite percentuale di cui sopra si è detto e che potrebbero essere oggetto di ripresa fiscale in sede dichiarativa.

### SI RICORDA CHE

- I beni omaggio di modesto importo subiscono un trattamento particolare ai fini Iva e anche ai fini delle imposte sui redditi
- Da un punto di vista delle imposte sui redditi, le spese di rappresentanza sono deducibili se rispettano due condizioni: quella della inerenza e quella della congruità

## SCHEMI E TABELLE

Omaggi: trattamento Iva e imposte dirette – I punti salienti

|                                 |   |
|---------------------------------|---|
| <b>L'elemento Iva rilevante</b> | Per quanto concerne l'imposta sul valore aggiunto, Iva, costituisce elemento quantitativo rilevante, salvo casi particolari, il corrispettivo pattuito fra le parti o, meglio, quello richiesto per la cessione di beni o la prestazione di servizi. <b>L'articolo 13 del testo unico Iva, DPR 633 del 1972</b> , stabilisce, infatti, al primo comma, che “La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore (...)”. |
| <b>Rivalsa e detrazione</b>     | Se da una parte vi è l'obbligo di rivalsa dall'altra vi è il principio fondamentale della detrazione dell'imposta in capo al cessionario o committente, principio disciplinato <b>dall'articolo 19 e seguenti del DPR 633/72</b> . Il diritto alla detrazione matura, come si è detto, in capo al cessionario o committente, soggetto passivo d'imposta ai fini Iva, a meno che non si debbano applicare limitazioni di natura soggettiva od oggettiva disciplinate dalla legge   |

---

|  |   |
|--|---|
| <b>Gli omaggi e l'Iva</b>                              | <p>L'<b>articolo 2, comma 2, numero 4, della legge Iva</b> , non considera cessioni rilevanti ai fini Iva quelle che risultano essere gratuite ma solo se di valore inferiore a euro 50,00 e se, ulteriore condizione, non riguardino beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività propria dell'impresa. Vengono esclusi, inoltre, dal novero delle cessioni anche quelle di beni per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione di imposta</p>   |
| <b>Le imposte dirette e le spese di rappresentanza</b> | <p>Stabilisce in via generale il <b>testo unico delle imposte sui redditi, DPR 917 del 1986</b> , che le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento, ma solo se rispondenti a due requisiti:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- quello dell'inerenza, che è stabilito con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle spese stesse, e</li><li>- quello della congruità.</li></ul>  |
| <b>Gli omaggi e le imposte dirette</b>                 | <p>Una particolare disposizione riguarda, invece, i beni ceduti gratuitamente di modico valore. A tal riguardo al terzo periodo del secondo comma, <b>dell'articolo 108 del DPR 917 del 1986</b> , il Legislatore fiscale ha introdotto una deroga alle regole generali sulle modalità di deducibilità, di cui già si è detto. Viene, infatti, specificato che le spese sostenute nell'esercizio per l'acquisto di beni e non anche, quindi, per i servizi, da distribuire gratuitamente, possono essere integralmente dedotte se il costo unitario degli stessi è non superiore ad euro 50,00.</p> |

---