



# STUDIO RICCI INFORMA



tempi moderni - giornale periodico studio Ricci aut. Tribunale di Napoli

lunedì 14 novembre 2016

NEWSWEEK

## IVA detraibile sugli omaggi aziendali

*Omaggi aziendali e spese di rappresentanza con detraibilità IVA integrale fino a 50 euro: ecco come verificare quando scatta il limite.*

Per le spese di rappresentanza e gli **omaggi aziendali** di valore unitario non superiore a 50 euro è prevista la **detrazione IVA** al 100% (D.Lgs. n. 175/2014), nonché la deducibilità ai fini delle imposte dirette sui redditi (articolo 108, comma 2 del TUIR). La detraibilità IVA e dalle Imposte integrate si applica dunque ai beni e servizi acquistati da imprese e professionisti a scopo promozionale e/o di erogazione a titolo gratuito.

Per applicare il corretto limite di costo unitario del bene è necessario considerare il momento di effettuazione dell'operazione, ovvero la data della consegna o spedizione dei beni risultante dal Ddt o altro documento di trasporto analogo.

### Spese di rappresentanza deducibili integralmente

È utile ricordare che tale disposizione riguarda omaggi aziendali e spese di rappresentanza mentre restano escluse le spese di pubblicità, in quanto costi differenti sotto l'aspetto normativo delle imposte dirette e dell'IVA. Per capire la differenza:

### Spese di rappresentanza

- per spese di **rappresentanza** (art. 1, comma 1, D.M. 19.11.2008) si intendono quelle funzionali all'immagine esterna della società, sostenute per acquisto di gadget e beni distribuiti **gratuitamente**, anche se recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti necessari

a distinguerli come prodotti d'impresa (viene catalogato come spesa di propaganda l'omaggio natalizio ai **clienti** ma non quello ai dipendenti, considerato spesa per prestazione di lavoro);

## Spese di pubblicità

- La normativa di riferimento è rappresentata dall'**art. 108 del Tuir** (Testo unico delle imposte sui redditi), che puntualizza come la **pubblicità** sia l'attività preordinata alla diffusione del nome e dell'immagine dei prodotti di una determinata azienda presso il pubblico, e si differenzia dalla **propaganda**, intesa come l'azione di divulgazione di particolari caratteristiche e speciali qualità del bene o del servizio. Secondo la **R.M. 17 settembre 1998, n. 148/E**, le **spese** di pubblicità sono quelle sostenute per portare a conoscenza della generalità dei consumatori **l'offerta del prodotto**, stimolando la formazione o l'intensificazione della domanda; per spese di **pubblicità** si intendono quelle sostenute per realizzare un'azione di **direct marketing** rivolta indistintamente alla collettività per aumentare la vendita del prodotto reclamizzato, o comunque per presentare l'azienda al mercato. Forme di comunicazione diverse dalla pubblicità possono essere le promozioni, le sponsorizzazioni e le pubbliche relazioni.

Dal punto di vista fiscale entrambe le fattispecie sono considerate allo stesso modo, e possono essere **dedotte interamente** nell'esercizio in cui vengono sostenute o in questo e nei quattro precedenti in parti uguali (opzione a scelta del contribuente).

Per quanto concerne i principi contabili, la normativa sottolinea che possono essere **capitalizzati i costi** sostenuti per avviare una nuova attività e i costi sostenuti per promuovere il lancio di un prodotto innovativo, mentre non sono oggetto di capitalizzazione i costi riguardanti il sostegno della commerciabilità di un prodotto già esistente (in quest'ultimo caso i costi vanno riferiti esclusivamente all'esercizio in cui sono stati sostenuti).

## Spese di rappresentanza e di pubblicità: deducibilità a confronto

*Analisi delle diverse voci di costo di un'azienda a fini di rappresentanza o di pubblicità: per ciascun caso, si fruisce di un differente trattamento fiscale.*

Tra le **spese di rappresentanza** e **spese di pubblicità** corre una sottile linea di demarcazione che da sempre affligge le imprese. Sebbene appartengano alla stessa famiglia di costi, in base al tipo di spesa sostenuta cambia l'aspetto normativo delle **imposte dirette** e dell'**IVA**. Pertanto, è utile chiarire quali costi sono riconducibili alla prima tipologia e quali alla seconda. Di certo, è impossibile definire **concetti normativi** statici che individuino la totalità dei casi di spesa in azienda e che diventino, per definizione, un riferimento assoluto ed esaustivo. Tuttavia, cerchiamo di chiarire gli avvenimenti più significativi che coinvolgono l'attività aziendale.

## Spese di rappresentanza

Le spese di rappresentanza sono tutte quelle spese sostenute per **acquisto di gadget e beni distribuiti gratuitamente**, anche se recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti necessari a distinguerli come prodotti d'impresa. E comunque funzionali all'**immagine esterna** della società. Qualche Esempio? Omaggi di fine anno, regali vari, pranzi con clienti, fornitori, agenti e rappresentanti, generi di conforto per ospiti ricevuti, rinfreschi in occasione di cerimonie, inaugurazioni o manifestazioni istituite dalla società, costi per l'organizzazione di meeting presso località turistiche e tutte quelle spese

necessarie a mantenere o accrescere il prestigio dell'impresa migliorandone l'immagine.

Pertanto, rientra fra le spese di rappresentanza qualunque costo sostenuto per l'acquisto di beni ceduti senza il presupposto di un corrispettivo o di una controprestazione. Da precisare però che, per determinare se le **spese di rappresentanza e pubblicità** siano o meno **deducibili**, è necessario verificare la loro **inerenza**, ovvero l'effettiva finalità dei costi sostenuti e la loro diretta imputabilità all'esercizio.

A dire il vero, **non possono considerarsi spese di rappresentanza** tutti i beni che vengono ceduti gratuitamente. Pensiamo ai **free goods** (promozione che prevede la consegna della merce in quantità superiore a quella effettivamente ordinata e pagata), ai **free samples** (distribuzione gratuita di campioni del prodotto da promuovere), **money-off vouchers** (distribuzione ai potenziali clienti di buoni per l'acquisto di formati-prova o riduzioni sul prezzo dei formati ordinari di un determinato prodotto).

Anche i cosiddetti **fidelity prize** – sconti praticati al raggiungimento di un determinato obiettivo, frequentemente individuato nel fatturato annuo – non possono essere aggregati alle spese di rappresentanza ma vanno contabilizzati nel dare del conto economico fra le voci **Abbuoni e sconti**.

Qualora tali promozioni dovessero prendere in considerazione due o più anni, alla fine di ogni esercizio contabile sarà necessario **accantonare l'importo di competenza**, determinato in base alla percentuale di ritorno degli sconti, in un particolare fondo aggregato al passivo dello stato patrimoniale.

C'è anche il caso del **self-liquidating promotion**, tecnica promozionale attraverso cui l'azienda offre ai propri clienti articoli costosi a prezzi scontati. Questo sistema, ovviamente, **non può rientrare fra le spese di rappresentanza** poiché rappresenta una forma di marketing concept attraverso cui l'operazione promozionale si paga da sola tramite il ricavo delle vendite. Per questo, l'azienda non ha alcun costo.

Il **medesimo principio** vige per le vendite definite a **prezzo di costo** dove l'azienda venditrice riesce a commercializzare un prodotto allo stesso costo di acquisto grazie alle vantaggiose condizioni finanziarie proposte dall'azienda produttrice per cui, pur vendendo al prezzo di acquisto, è possibile recuperare un margine di utile.

## Deducibilità spese di rappresentanza e pubblicità: giro di vite

*Le precisazioni della Cassazione, fornite con un'ordinanza, sulla deducibilità delle spese di rappresentanza e pubblicità e sulla verifica dell'inerenza.*

Per determinare se le **spese di rappresentanza e pubblicità** siano o meno **deducibili** è necessario verificare la loro **inerenza**, ovvero l'effettiva finalità dei costi sostenuti e la loro diretta imputabilità all'esercizio. A chiarirlo è stata un'ordinanza della Corte di **Cassazione** (la n. 17645 del 18 luglio) che, accogliendo il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, ha stabilito che esiste un vizio di motivazione in una sentenza che non compia una verifica rigorosa circa l'effettiva finalità della spesa e la sua diretta imputabilità. Con l'occasione la Cassazione ha specificato le **differenze** tra le due tipologie di spese.

### Rappresentanza o pubblicità?

Per **spese di rappresentanza** si intendono quelle sostenute al fine di creare, mantenere o accrescere il prestigio della società e di migliorarne l'immagine senza dar luogo ad aspettativa di incremento del processo di vendita.

Per **spese di pubblicità** si intendono quelle che informano i consumatori dell'esistenza di beni e servizi prodotti dall'impresa, evidenziando ed esaltando le loro caratteristiche e l'idoneità a soddisfare i bisogni e hanno pertanto il fine di incrementare le vendite.

## Ddt e documenti fiscali

Tra le piccole accortezze che le imprese dovrebbero tenere a mente nel pianificare le proprie spese di rappresentanza ricordiamo che sarebbe opportuna l'emissione di un **ddt** con causale "omaggio", o di un documento analogo attraverso il quale sia possibile identificare il destinatario e documentare la connessione con l'attività aziendale della spesa per l'acquisto di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente. Non è invece necessaria l'emissione di **documenti fiscali**.

## Omaggi composti e multipli

In caso di **omaggi composti da più beni**, come i classici cesti di Natale, la spesa va considerata nel suo complesso, quindi per determinare la soglia vanno sommati i costi dei singoli beni che compongono l'omaggio. Al contrario, in caso di **omaggi multipli** allo stesso cliente, le spese vanno considerate singolarmente.

## Deducibilità per gli omaggi ai dipendenti

Diversamente accade per gli **omaggi destinati ai propri dipendenti**: la spesa non è prevista alcuna deducibilità Iva (art. 19 c. 1 DPR 633/72). Questo perché gli omaggi ai dipendenti non rientrano tra le spese inerenti con l'esercizio dell'impresa o con finalità promozionali.

Ai fini **Ires** invece tali acquisti possono essere inseriti nelle "**spese per prestazioni di lavoro**" (art. 95 del D.P.R. n. 917/1986) e quindi con piena deducibilità Ires/Irpef.

Con riferimento alle **prestazioni gratuite di servizi**, quindi la distribuzione di alimenti o bevande, come nel caso dei pranzi natalizi, feste, ricevimenti e così via, se tali spese

vengono sostenute a beneficio esclusivo dei dipendenti allora potranno essere dedotte solo ai fini IRPEF / IRES nel limite del 75% della spesa sostenuta; nel limite del 5% dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi (art. 100 c. 1 TUIR); ai fini IRAP per i soggetti che applicano l'art. 5 (metodo di bilancio).

Omaggi	
con valore unitario minore o uguale a 50,00 euro	con valore unitario maggiore di 50,00 euro
deducibilità integrale dei costi sostenuti	deducibilità nei limiti delle aliquote del D.M. 19/11/2008 (vedi tabella successiva)

Bene con valore unitario superiore ai 50,00 euro		
Ricavi di gestione	Aliquota deducibile (fino al 31 dicembre 2015)	Aliquota deducibile (dal 1° gennaio 2016)
Fino a € 10 milioni	1,3%	1,5%
Parte eccedente gli € 10 milioni fino a € 50 milioni	0,5%	0,6%
Parte eccedente i 50 milioni	0,1%	0,4%

## Comitato di redazione Studio Ricci

**Pasquale Ricci**

Dottore Commercialista  
Revisore Legale Conti - CTU

**Claudio Ricci**

Dottore in Economia  
Consulente Esperto Tributario

**Paola Ricci**

Consulente del Lavoro  
Consulente Tecnico Tribunale

**Emilio Del Giudice**

Dottore Commercialista  
Ricercatore Università Federico II

**Riccardo Ricci**

Consulente Fiscale  
Operatore Tributario

**Daniele Balestrieri**

Dottore in Economia  
Consulente Tributario

**Ilari Sica**

Dottore in Economia  
Consulente Tributario

**Direttore**

**Dott. Claudio Ricci**