

LE PROCEDURE AMMINISTRATIVE E CONTABILI IN AZIENDA

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: LA RAPPRESENTAZIONE CONTABILE DI OMAGGI, SPESE DI RAPPRESENTANZA E SPESE PROMOZIONALI IN VIGORE DAL 2009

Le modifiche normative intervenute nel corso del 2008 – tanto ai fini Iva quanto ai fini redditi - con riferimento alle seguenti tipologie di spese:

- ✓ di vitto e alloggio;
- ✓ di viaggio;
- ✓ omaggi di valore inferiore a €50;
- ✓ di rappresentanza (diverse dalle precedenti);
- ✓ non di rappresentanza;
- ✓ promozionali;

obbligheranno le imprese ad effettuare una separata indicazione in bilancio delle stesse, al fine di poterne gestire correttamente il trattamento fiscale.

Rinviando l'esame delle novità alla relativa informativa contenuta nella presente circolare, con il presente contributo andremo ad esaminare in concreto la rappresentazione contabile delle differenti tipologie di spesa a cui corrisponde uno specifico trattamento ai fini fiscali.

È possibile individuare ben 7 categorie di spesa che dovranno trovare una distinta collocazione nel bilancio delle imprese.

Si tratta di:

1. omaggi di valore inferiore a €50;
2. spese di rappresentanza con tetto di deducibilità e con limitazione al 75%;
3. spese di rappresentanza con tetto di deducibilità senza la limitazione al 75%;
4. spese di rappresentanza senza tetto di deducibilità e con limitazione al 75%;
5. spese di rappresentanza interamente deducibili;
6. spese non di rappresentanza (interamente indeducibili);
7. spese di natura promozionale (pubblicità e sponsorizzazioni).

Procediamo ora all'esame delle singole fattispecie elencate in precedenza.

Beni gratuitamente devolvibili (omaggi)

Al fine di comprendere il trattamento delle cessioni gratuite di beni è bene distinguere due differenti situazioni.

CASO 1

I beni ceduti gratuitamente non sono prodotti, né normalmente commercializzati dall'impresa

A norma dell'art. 19-*bis*1, co. 1, lett. h), per i beni che costituiscono spese di rappresentanza di costo unitario superiore ad €25,82 è posto il divieto oggettivo alla detrazione.

Pertanto, dal combinato disposto dagli artt. 2 e 19-*bis*1:

- ✓ per i beni di costo unitario superiore ad €25,82 è prevista l'indetraibilità della relativa imposta, e la successiva cessione gratuita risulta essere non soggetta ad Iva;
- ✓ per i beni di costo unitario non superiore ad €25,82 è prevista la detraibilità della relativa imposta, e la successiva cessione gratuita non è soggetta ad Iva.

CASO 2

I beni ceduti gratuitamente sono prodotti o normalmente commercializzati dall'impresa

Dal momento che all'acquisto/produzione di tali beni non si è in grado di stabilire la loro esatta destinazione, è ammessa la detrazione dell'imposta, ma la successiva cessione gratuita deve essere assoggettata ad Iva indipendentemente dal valore.

Diversamente, in caso di sostituzione di beni in garanzia prevista contrattualmente, non si configura una delle ipotesi sopra riportate, bensì l'operazione non concorre a formare la base imponibile ai sensi dell'art. 13.

La disciplina degli omaggi ai fini Iva

CEDENTE	TIPO OPERAZIONE	RIFLESSI IVA	
		DETRAZIONE IMPOSTA	TIPO CESSIONE
Impresa che non produce o commercializza il bene ceduto	Valore bene > 25,82	No	Non soggetta Iva
	Valore bene <= 25,82	Si	
Impresa che produce o commercializza il bene ceduto	Valore bene <=> 25,82	Si	Soggetta Iva
Professionista	Valore bene > 25,82	No	Non soggetta Iva
	Valore bene <= 25,82	Si	

L'art. 18, co. 3, prevede la **non obbligatorietà della rivalsa dell'imposta** sul destinatario dei beni per le cessioni gratuite di beni soggette ad Iva. Pertanto, qualora l'operazione sia soggetta ad Iva, e qualora il cedente non intenda addebitare l'Iva al cessionario mediante fattura ordinaria, è possibile l'**emissione dell'autofattura** da parte del cedente, con le seguenti caratteristiche:

- ✓ **intestazione a se stessi**, con l'indicazione "autofattura per cessioni gratuite";
- ✓ **unico esemplare** per ogni cessione, ovvero mensilmente per tutte le cessioni gratuite del mese, purché supportate da documento di trasporto;
- ✓ **medesima numerazione delle fatture di vendita**.

L'autofattura sarà quindi **registrata nel registro delle vendite**.

Alternativa concessa è l'annotazione nel registro degli omaggi.

- ▶ **La disciplina ai fini delle imposte dirette**

La Legge finanziaria 2008 ha riscritto l'art.108 del Tuir modificando la disciplina degli omaggi: il **costo** dei beni gratuitamente devolvibili è interamente deducibile se **inferiore ad €50** (in luogo del precedente limite di €25,82, rimasto tale ai soli fini dell'Iva).

► **Attenzione all'Iva indetraibile**

Occorre prestare particolare attenzione a tale diverso limite, in quanto l'Iva indetraibile deve essere sommata al costo del bene e potrebbe far superare il limite di €50. Se tale limite viene superato risulta pregiudicata la deducibilità del costo sostenuto per l'acquisto del bene.

ESEMPIO

Si pensi ad un bene di costo €42 + Iva 20% (€8,4): poiché l'imponibile è superiore ad €25,82 l'imposta è indetraibile e quindi deve essere sommata al costo. A questo punto il costo complessivo del bene (€50,40) risulta superiore al limite di €50 e, quindi, non potrà essere considerato un omaggio interamente deducibile.

Per verificare il limite di costo deducibile occorre pertanto tenere in considerazione l'effetto dell'Iva indetraibile. Affinché sia garantita la deducibilità integrale del costo occorre pertanto che l'imponibile non superi i seguenti limiti:

Aliquota Iva propria del bene	Imponibile massimo
20%	€41,66
10%	€45,45
4%	€48,07

Ovviamente, come in precedenza affermato, per poter recuperare l'Iva è necessario che l'imponibile del bene sia inferiore o uguale ad €25,82.

ESEMPIO 1

Il 3 febbraio 2009 la società Alfa omaggia ai propri clienti n.100 beni, non oggetto di propria produzione o commercializzazione, di valore unitario pari ad €40,00 + Iva

Imponibile	4.000
Iva	800 (Iva indetraibile al 100%)

Totale fattura	4.800 (importo deducibile al 100%)

ESEMPIO 2

Il 3 febbraio 2009 la società Alfa omaggia ai propri clienti n. 100 beni, non oggetto di propria produzione o commercializzazione, di valore unitario pari ad euro 25,00 + Iva

Imponibile	2.500 (importo deducibile al 100%)
Iva	500 (Iva detraibile al 100%)

Totale fattura	3.000

Spese di rappresentanza con tetto di deducibilità e con limitazione al 75%

Si tratta delle spese di vitto e alloggio che rientrano nella nuova definizione di spese rappresentanza (co. 1 art. 1 del decreto 19 novembre 2008).

In quanto trattasi di spese di rappresentanza, per esse è preclusa la detrazione dell'Iva in base a quanto stabilito dalla lett. h) dell'art. 19-*bis*1 del decreto Iva.

Ai fini delle imposte dirette tali spese, oltre alla verifica del tetto massimo di deducibilità, scontano la deducibilità limitata nella misura del 75% (come confermato dall'Agenzia delle Entrate con la C.M. n. 53/E/08).

In merito al rapporto tra le due limitazioni, anche avvalendosi di quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella C.M. n. 53/08 con riferimento ai professionisti, occorre procedere come segue:

1. applicare la riduzione al 75% delle spese;
2. calcolare il tetto massimo di deducibilità;
3. assumere l'importo ridotto se si resta entro il tetto;
4. assumere il tetto se l'importo ridotto è superiore.

CASO 3

MODALITÀ DI CALCOLO DELLA QUOTA MASSIMA DI SPESA DEDUCIBILE		
A	Ricavi tipici dell'azienda nel periodo 2009	€ 1.000.000
B	Spese di vitto e alloggio (inerenti) sostenute nel 2009	€ 10.000
C	Importo delle spese di vitto e alloggio rilevanti (75% di B)	€ 7.500
D	Limite massimo di deducibilità (1,3% di A)	€ 13.000
E	Importo effettivamente deducibile	€ 7.500

CASO 4

MODALITÀ DI CALCOLO DELLA QUOTA MASSIMA DI SPESA DEDUCIBILE		
A	Ricavi tipici dell'azienda nel periodo 2009	€ 1.000.000
B	Spese di vitto e alloggio (inerenti) sostenute nel 2009	€ 19.000
C	Importo delle spese di vitto e alloggio rilevanti (75% di B)	€ 14.250
D	Limite massimo di deducibilità (1,3% di A)	€ 13.000
E	Importo effettivamente deducibile	€ 13.000

Spese di rappresentanza con tetto di deducibilità senza limitazione al 75%

Si tratta delle spese diverse dal vitto e dall'alloggio (ad es. quelle di viaggio) che rientrano nella nuova definizione di spese rappresentanza (co. 1 art. 1 del decreto 19 novembre 2008).

In quanto trattasi di spese di rappresentanza, per esse è preclusa la detrazione dell'Iva in base a quanto stabilito dalla lett. h) dell'art. 19-*bis*1 del decreto Iva.

Ai fini delle imposte dirette, tali spese scontano unicamente la verifica del limite di deducibilità previsto dal D.M. del 19.11.08.

Spese NON di rappresentanza con limitazione al 75%

Si tratta delle spese di vitto e alloggio sostenute per clienti, sia effettivi che potenziali, che rientrano nella nuova definizione di cui al **co. 5 art. 1** del decreto 19 novembre 2008.

In quanto trattasi di spese diverse da quelle di rappresentanza, a partire dal 1° settembre 2008 è possibile detrarre interamente l'Iva su tali spese

Ai fini delle imposte dirette, tali spese scontano unicamente la deducibilità limitata nella misura del 75% (come confermato dall'Agenzia delle Entrate con la C.M. n. 53/E/08).

Spese NON di rappresentanza interamente deducibili

Si tratta delle spese diverse dal vitto e dall'alloggio (ad es. quelle di viaggio) sostenute per clienti, sia effettivi che potenziali, che rientrano nella nuova definizione di cui al **co. 5 art. 1** del decreto 19 novembre 2008.

In quanto trattasi di spese diverse da quelle di rappresentanza, a partire dal 1° settembre 2008 è possibile detrarre interamente l'Iva su tali spese

Ai fini delle imposte dirette, tali spese non scontano alcuna limitazione alla deducibilità.

Spese NON di rappresentanza non inerenti

Si tratta di tutte quelle spese che non rientrano in alcuna delle categorie sopra individuate dal decreto 19 novembre 2008 e che, in particolare, non presentano il carattere dell'inerenza.

In relazione a tali spese, di norma non deducibili, non è nemmeno consentito detrarre l'Iva.

Spese di natura promozionale (pubblicità e sponsorizzazioni)

Si tratta di spese che l'impresa sostiene a fronte di una controprestazione (rapporto sinallagmatico) ed in relazione alle quali è prevista l'integrale deducibilità ai fini delle imposte sul redditi e la piena detrazione ai fini dell'Iva.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Cordiali saluti.

Firma