



## DISCIPLINA DI SCONTI MERCE E OMAGGI AI FINI IVA

*A cura di dott.ssa Viviana Dorigo, dott.ssa Elena Boscariol, dott. Stefano Costa*

### Sommario

|  |    |
|--|----|
| 1. GLI SCONTI IN NATURA.....   | 1  |
| 1.1 Cliente italiano.....  | 1  |
| 1.2 Cliente UE .....   | 2  |
| 1.3 Cliente EXTRA-UE.....  | 4  |
| 2. OMAGGI.....   | 5  |
| 2.1 Omaggi di beni NON rientranti nell'attività propria dell'impresa ..... | 5  |
| 2.1.1 Cliente italiano.....  | 5  |
| 2.1.2 Cliente UE .....   | 6  |
| 2.1.3 Cliente EXTRA-UE.....  | 7  |
| 2.2 Omaggi di beni rientranti nell'attività propria dell'impresa .....     | 8  |
| 2.2.1 Cliente italiano.....  | 8  |
| 2.2.2 Cliente UE .....   | 10 |
| 2.2.3 Cliente EXTRA-UE.....  | 11 |
| 2.3 Omaggi a dipendenti .....  | 12 |
| 3. CAMPIONI GRATUITI.....  | 12 |
| 3.1 Cliente italiano.....  | 13 |
| 3.2 Cliente UE .....   | 13 |
| 3.3 Cliente EXTRA-UE.....  | 13 |
| 4. AUTOCONSUMO E FINALITÀ ESTRANEE ALL'ESERCIZIO DI IMPRESA.....           | 14 |
| 5. TABELLA RIEPILOGATIVA: CLIENTE ITALIANO.....                            | 15 |
| 6. TABELLA RIEPILOGATIVA: CLIENTE UE.....                                  | 16 |
| 7. TABELLA RIEPILOGATIVA: CLIENTE EXTRA-UE.....                            | 17 |

## 1. GLI SCONTI IN NATURA

Gli sconti in natura rappresentano il riconoscimento gratuito al cliente di un certo bene, ovvero, di un dato quantitativo aggiuntivo di beni (es. promozione "prendi 3 e paghi 2"). La caratteristica fondante dello sconto merce è, quindi, la sua subordinazione ad un'altra operazione commerciale di compravendita, diversamente dal caso degli omaggi in cui l'operazione costituisce una liberalità.

Il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto (art. 15 co. 1 n. 2 del DPR 633/72) non concorre alla formazione della base imponibile IVA, se si verificano congiuntamente le seguenti condizioni:

- la cessione avviene in conformità alle originarie condizioni contrattuali;
- l'aliquota IVA, applicabile al bene ceduto a titolo di abbuono o sconto, non è superiore a quella dei beni oggetto dell'operazione principale.

Se le cessioni avvengono in assenza di almeno una delle condizioni sopra richiamate, allora il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto dovrà essere assoggettato ad Iva.

Nella redazione della **fattura** in formato elettronico occorrerà rispettare le disposizioni contenute nell'art. 15 del DPR 633/72 e nelle specifiche tecniche allegate sub A al provvedimento n. 89757/2018, riportando la descrizione e la quantità dei beni ceduti, oltre che "il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono" nel campo "Prezzo Unitario".

Occorrerà quindi segnalare la riga che contiene il bene soggetto allo sconto merce utilizzando il campo "TipoCessionePrestazione" e immettere una specifica dicitura tra cui:

- SC Sconto
- PR Premio
- AB Abbuono
- AC Spesa accessoria

Trattandosi di operazione esclusa da IVA ex art. 15 del DPR 633/72 sarà, inoltre necessario, inserire il valore "zero" in corrispondenza dell'aliquota e il codice "N1" nel campo "Natura".

### 1.1 Cliente italiano

Ipotizziamo una cessione di beni per il valore di 5.000 euro con sconto merce per 1.000 euro. Andiamo a vedere quali sono le registrazioni contabili e la relativa fatturazione nel caso in cui il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto (art. 15 co. 1 n. 2 del DPR 633/72) non concorra alla formazione della base imponibile IVA.

#### Fattura elettronica

| Tipo Cessione Prestazione | Descrizione | Quantità     | Prezzo Unitario | Prezzo Totale | Natura       |
|---------------------------|-------------|--------------|-----------------|---------------|--------------|
|                           | Prosecco    | 500          | 10,00           | 5.000,00      | 22,00        |
| SC                        | Prosecco    | 100          | 10,00           | 1.000,00      | N1           |
| <b>Base imponibile</b>    |             | <b>5.000</b> | <b>IVA</b>      |               | <b>1.100</b> |
|                           |             |              | <b>Totale</b>   |               | <b>6.100</b> |

# Dei Tos Furlan Costa

Dottori Commercialisti Associati  
Revisori Legali

La base imponibile è pari a Euro 5.000, su cui viene calcolata l'IVA da addebitare al cliente (5.000 x 22% = 1.100 Euro). Il totale della fattura, quindi, sarà pari a Euro 6.100 (5.000 + 1.100), senza tener conto del valore normale del bene ceduto a titolo di sconto in natura pari a Euro 1.000.

## Registrazione contabile

|                       |           |          |              |         |          |
|-----------------------|-----------|----------|--------------|---------|----------|
| Crediti verso clienti | C.II.1 SP | 6.100,00 |              |         |          |
| Sconti su vendite     | A.1 CE    | 1.000,00 |              |         |          |
|                       |           |          | Ricavi       | A.1 CE  | 6.000,00 |
|                       |           |          | Iva a debito | D.12 SP | 1.100,00 |

Ipotizziamo ora la stessa cessione di beni. Andiamo a vedere quali sono le registrazioni contabili e la relativa fatturazione nel caso in cui il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto concorra alla formazione della base imponibile IVA.

## Fattura elettronica

| Tipo Cessione<br>Prestazione | Descrizione | Quantità     | Prezzo<br>Unitario | Prezzo<br>Totale | Natura       |
|------------------------------|-------------|--------------|--------------------|------------------|--------------|
|                              | Prosecco    | 500          | 10,00              | 5.000,00         | 22,00        |
| SC                           | Prosecco    | 100          | 10,00              | 1.000,00         | 22,00        |
| <b>Base imponibile</b>       |             | <b>6.000</b> | <b>IVA</b>         |                  | <b>1.320</b> |
|                              |             |              | <b>Totale</b>      |                  | <b>6.320</b> |

## Registrazione contabile

|                       |           |          |              |         |          |
|-----------------------|-----------|----------|--------------|---------|----------|
| Crediti verso clienti | C.II.1 SP | 6.320,00 |              |         |          |
| Sconti su vendite     | A.1 CE    | 1.000,00 |              |         |          |
|                       |           |          | Ricavi       | A.1 CE  | 6.000,00 |
|                       |           |          | Iva a debito | D.12 SP | 1.320,00 |

## 1.2 Cliente UE

Ipotizziamo una cessione di beni per il valore di 5.000 euro con sconto merce per 1.000 euro. Andiamo a vedere quali sono le registrazioni contabili e la relativa fatturazione nel caso in cui il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto (art. 15 co. 1 n. 2 del DPR 633/72) non concorra alla formazione della base imponibile IVA.

# Dei Tos Furlan Costa

Dottori Commercialisti Associati  
Revisori Legali

## Fattura elettronica

| Tipo Cessione<br>Prestazione | Descrizione | Quantità     | Prezzo<br>Unitario | Prezzo<br>Totale | Natura       |
|------------------------------|-------------|--------------|--------------------|------------------|--------------|
|                              | Prosecco    | 500          | 10,00              | 5.000,00         | N3.2         |
| SC                           | Prosecco    | 100          | 10,00              | 1.000,00         | N1           |
| <b>Base imponibile</b>       |             | <b>5.000</b> | <b>IVA</b>         |                  | <b>0</b>     |
|                              |             |              | <b>Totale</b>      |                  | <b>5.000</b> |

In questo caso sia la base imponibile che il totale della fattura sono pari a Euro 5.000. Il valore degli sconti in natura non sono considerati nel computo di nessuna delle due voci.

## Registrazione contabile

|                       |           |          |        |        |          |
|-----------------------|-----------|----------|--------|--------|----------|
| Crediti verso clienti | C.II.1 SP | 5.000,00 |        |        |          |
| Sconti su vendite     | A.1 CE    | 1.000,00 |        |        |          |
|                       |           |          | Ricavi | A.1 CE | 6.000,00 |

Ipotizziamo ora la stessa cessione di beni. Andiamo a vedere quali sono le registrazioni contabili e la relativa fatturazione nel caso in cui il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto concorra alla formazione della base imponibile IVA.

Infatti, nel caso in cui le cessioni gratuite di beni vengano effettuate nei confronti di soggetti UE, mancando il requisito dell'onerosità, le stesse non potranno essere considerate operazioni intracomunitarie e dovranno essere assoggettate al medesimo regime IVA previsto per le operazioni nazionali.

## Fattura elettronica

| Tipo Cessione<br>Prestazione | Descrizione | Quantità     | Prezzo<br>Unitario | Prezzo<br>Totale | Natura       |
|------------------------------|-------------|--------------|--------------------|------------------|--------------|
|                              | Prosecco    | 500          | 10,00              | 5.000,00         | N3.2         |
| SC                           | Prosecco    | 100          | 10,00              | 1.000,00         | 22,00        |
| <b>Base imponibile N3.2</b>  |             | <b>5.000</b> | <b>IVA</b>         |                  | <b>0</b>     |
| <b>Base imponibile 22,00</b> |             | <b>1.000</b> | <b>IVA</b>         |                  | <b>220</b>   |
|                              |             |              | <b>Totale</b>      |                  | <b>5.220</b> |



## Registrazione contabile

|                       |           |          |              |         |          |
|-----------------------|-----------|----------|--------------|---------|----------|
| Crediti verso clienti | C.II.1 SP | 5.220,00 |              |         |          |
| Sconti su vendite     | A.1 CE    | 1.000,00 |              |         |          |
|                       |           |          | Ricavi       | A.1 CE  | 6.000,00 |
|                       |           |          | Iva a debito | D.12 SP | 220,00   |

### 1.3 Cliente EXTRA-UE

L'onerosità dell'operazione non costituisce, diversamente da quanto avviene per le cessioni intra-UE, un elemento qualificante delle esportazioni ai fini IVA, atteso che il co. 1 dell'art. 8 del DPR 633/72, nel fare riferimento alle "cessioni", non opera alcuna distinzione in funzione del titolo dell'operazione realizzata.

Ne segue che, al verificarsi della condizione dell'uscita dei beni dal territorio Ue, rientrano nel regime di non imponibilità, oltre alle "cessioni" in senso stretto di cui al co. 1 dell'art. 2 (cessioni a titolo oneroso) del DPR 633/72, anche quelle "assimilate" previste dal successivo co. 2 della medesima disposizione, cioè le cessioni gratuite.

Ipotizziamo una cessione di beni per il valore di 5.000 euro con sconto merce per 1.000 euro. Andiamo a vedere quali sono le registrazioni contabili e la relativa fatturazione.

## Fattura elettronica

| Tipo Cessione<br>Prestazione | Descrizione | Quantità     | Prezzo<br>Unitario | Prezzo<br>Totale | Natura       |
|------------------------------|-------------|--------------|--------------------|------------------|--------------|
|                              | Prosecco    | 500          | 10,00              | 5.000,00         | N3.1         |
| SC                           | Prosecco    | 100          | 10,00              | 1.000,00         | N1           |
| <b>Base imponibile</b>       |             | <b>6.000</b> | <b>IVA</b>         |                  | <b>0</b>     |
|                              |             |              | <b>Totale</b>      |                  | <b>5.000</b> |

Il valore degli sconti in natura non è considerato nel computo del totale della fattura.

## Registrazione contabile

|                       |           |          |        |        |          |
|-----------------------|-----------|----------|--------|--------|----------|
| Crediti verso clienti | C.II.1 SP | 5.000,00 |        |        |          |
| Sconti su vendite     | A.1 CE    | 1.000,00 |        |        |          |
|                       |           |          | Ricavi | A.1 CE | 6.000,00 |



## 2. OMAGGI

Gli omaggi sono beni la cui distribuzione è gratuita ed è effettuata quale atto unilaterale senza alcuna contropartita.

### 2.1 Omaggi di beni NON rientranti nell'attività propria dell'impresa

Dal coordinamento tra l'art. 2 co. 2 n. 4 del DPR 633/72 e il successivo art. 19-bis1 co. 1 lett. h) deriva che, 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 (fuori campo IVA art. 2 comma 4 DPR 633/72).

L'art. 19-bis1 co. 1 lett. h) del DPR 633/72 prevede che sia indetraibile l'IVA assolta su beni e servizi che danno luogo a spese che si qualificano come di rappresentanza agli effetti delle imposte sul reddito, tra cui rientrano gli omaggi, salvo che per i beni di costo unitario non superiore a 50 euro.

#### 2.1.1 Cliente italiano

Ipotizziamo una cessione di beni per il valore di 5.000 euro con omaggi di beni non rientranti nell'attività dell'impresa per 60 euro (beni di costo unitario non superiore a 50 euro).

Andiamo a vedere quali sono le registrazioni contabili e la relativa fatturazione.

#### Fattura elettronica

| Tipo Cessione<br>Prestazione | Descrizione  | Quantità     | Prezzo<br>Unitario | Prezzo<br>Totale | Natura       |
|------------------------------|--|--------------|--------------------|------------------|--------------|
|                              | Prosecco   | 500          | 10,00              | 5.000,00         | 22,00        |
| SC                           | Stopper  | 30           | 2,00               | 60,00            | N2.2         |
|                              | <i>Operazione fuori campo IVA ex art. 2, comma 4 DPR 633/72 - Omaggi ceduti a titolo gratuito.</i> |              |                    |                  |              |
| <b>Base imponibile</b>       |  | <b>5.000</b> | <b>IVA</b>         |                  | <b>1.100</b> |
|                              |  |              | <b>Totale</b>      |                  | <b>6.100</b> |

L'emissione di fatture, per un importo superiore ai 77,47 €, relative a questo codice (N2.2), prevede l'applicazione dell'imposta di bollo nella misura di € 2,00.

La base imponibile è pari a Euro 5.000, su cui viene calcolata l'IVA da addebitare al cliente (5.000 x 22% = 1.100 Euro).

Il totale della fattura, quindi, sarà pari a Euro 6.100 (5.000 + 1.100), senza tener conto del valore dei beni ceduti a titolo di omaggio pari a Euro 60.

#### Registrazione contabile

Al momento dell'acquisto dei beni oggetto di omaggio

|        |         |       |        |                |       |
|--------|---------|-------|--------|----------------|-------|
| Omaggi | B.14 CE | 60,00 |        |                |       |
|        |         |       | Debiti | D.7 passivo SP | 60,00 |

Registrazione della fattura contenente i beni omaggiati

|                       |           |          |              |         |          |
|-----------------------|-----------|----------|--------------|---------|----------|
| Crediti verso clienti | C.II.1 SP | 6.100,00 |              |         |          |
|                       |           |          | Ricavi       | A.1 CE  | 5.000,00 |
|                       |           |          | Iva a debito | D.12 SP | 1.100,00 |

## 2.1.2 Cliente UE

Nel caso in cui le cessioni gratuite di beni vengano effettuate nei confronti di soggetti UE, mancando il requisito dell'onerosità, le stesse non potranno essere considerate operazioni intracomunitarie e dovranno essere assoggettate al medesimo regime IVA previsto per le operazioni nazionali.

Ipotizziamo una cessione di beni per il valore di 5.000 euro con omaggi di beni non rientranti nell'attività dell'impresa per 60 euro.

Andiamo a vedere quali sono le registrazioni contabili e la relativa fatturazione.

### Fattura elettronica

| Tipo Cessione<br>Prestazione   | Descrizione | Quantità     | Prezzo<br>Unitario | Prezzo<br>Totale | Natura       |
|--|-------------|--------------|--------------------|------------------|--------------|
|  | Prosecco    | 500          | 10,00              | 5.000,00         | N3.2         |
| SC   | Stopper     | 30           | 2,00               | 60,00            | N2.2         |
| <i>Operazione fuori campo IVA ex art. 2, comma 4 DPR 633/72 - Omaggi ceduti a titolo gratuito.</i> |             |              |                    |                  |              |
| <b>Base imponibile</b>   |             | <b>5.000</b> | <b>IVA</b>         |                  | <b>0</b>     |
|  |             |              | <b>Totale</b>      |                  | <b>5.000</b> |

L'emissione di fatture, per un importo superiore ai 77,47 €, relative a questo codice (N2.2), prevede l'applicazione dell'imposta di bollo nella misura di € 2,00.

L'operazione relativa alla cessione di omaggi non deve essere dichiarata, né ai fini fiscali e né ai fini statistici nel modello Intrastat, non concorre alla formazione del plafond e neppure all'acquisizione dello status di esportatore abituale.

### Registrazione contabile

Al momento dell'acquisto dei beni oggetto di omaggio

# Dei Tos Furlan Costa

Dottori Commercialisti Associati  
Revisori Legali

|        |         |       |        |                |       |
|--------|---------|-------|--------|----------------|-------|
| Omaggi | B.14 CE | 60,00 |        |                |       |
|        |         |       | Debiti | D.7 passivo SP | 60,00 |

Registrazione della fattura contenente i beni omaggiati

|                       |           |          |        |        |          |
|-----------------------|-----------|----------|--------|--------|----------|
| Crediti verso clienti | C.II.1 SP | 5.000,00 |        |        |          |
|                       |           |          | Ricavi | A.1 CE | 5.000,00 |

## 2.1.3 Cliente EXTRA-UE

Nel caso di omaggi di beni non prodotti o commercializzati dall'impresa, occorrerà effettuare un'ulteriore distinzione in base al valore unitario dei beni. In particolare:

- le esportazioni gratuite di beni di valore unitario superiore a 50,00 euro configurano, analogamente ai beni di propria produzione o commercio, un'operazione di cessione all'esportazione (si veda il paragrafo successivo, punto 2.2.3);

Mancando il corrispettivo, le cessioni di beni in omaggio non rilevano ai fini della formazione e dell'utilizzo del plafond e della determinazione dello status di esportatore abituale.

Si consiglia, pertanto, di creare un apposito codice IVA relativo agli omaggi extra UE (es: "non imponibile art. 8 – omaggi").

- le cessioni gratuite di beni di valore unitario non superiore a 50,00 euro costituiscono, invece, operazioni escluse da IVA. Nessun adempimento, conseguentemente, è previsto in materia di fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione.

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.

Ipotizziamo una cessione di beni per il valore di 5.000 euro con omaggi di beni non rientranti nell'attività dell'impresa per 120 euro (beni di valore unitario superiore a 50,00 euro). Andiamo a vedere quali sono le registrazioni contabili e la relativa fatturazione.

### Fattura elettronica

| Tipo Cessione<br>Prestazione | Descrizione   | Quantità     | Prezzo<br>Unitario | Prezzo<br>Totale | Natura |
|------------------------------|---|--------------|--------------------|------------------|--------|
|                              | Prosecco  | 500          | 10,00              | 5.000,00         | N3.1   |
| SC                           | Gadget  | 2            | 60,00              | 120,00           | N3.1   |
|                              | <i>Operazione non imponibile ai sensi dell'art. 8 co. 1 lett. a) del DPR 633/72 - Omaggi ceduti a titolo gratuito</i> |              |                    |                  |        |
| <b>Base imponibile</b>       |   | <b>5.120</b> | <b>IVA</b>         | <b>0</b>         |        |
|                              |   |              | <b>Totale</b>      | <b>5.000</b>     |        |



## Registrazione contabile

Al momento dell'acquisto dei beni oggetto di omaggio

|        |         |        |        |                |        |
|--------|---------|--------|--------|----------------|--------|
| Omaggi | B.14 CE | 120,00 |        |                |        |
|        |         |        | Debiti | D.7 passivo SP | 120,00 |

Registrazione della fattura contenente i beni omaggiati

|                       |           |          |                   |        |          |
|-----------------------|-----------|----------|-------------------|--------|----------|
| Crediti verso clienti | C.II.1 SP | 5.120,00 |                   |        |          |
|                       |           |          | Ricavi            | A.1 CE | 5.000,00 |
|                       |           |          | Ricavi per omaggi | A.1 CE | 120,00   |

Registrazione della fattura: pagamento della fattura

|                   |           |          |                       |           |          |
|-------------------|-----------|----------|-----------------------|-----------|----------|
| Ricavi per omaggi | A.1 CE    | 120,00   |                       |           |          |
| Banca c/c         | C.IV.1 SP | 5.000,00 |                       |           |          |
|                   |           |          | Crediti verso clienti | C.II.1 SP | 5.120,00 |

## 2.2 Omaggi di beni rientranti nell'attività propria dell'impresa

La cessione gratuita di beni alla cui produzione o alla cui commercializzazione è finalizzata l'attività dell'impresa è sempre soggetta ad IVA.

Gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o commercio rientra nell'attività dell'impresa, sono pertanto detraibili, non trovando applicazione la previsione di indetraibilità oggettiva di cui all'art. 19-bis1 co. 1 lett. h) del DPR 633/72.

La rivalsa dell'IVA non è obbligatoria per le cessioni di beni e prestazioni di servizi gratuite soggette ad imposta (art. 18 co. 3 DPR 633/72). Se si applica la rivalsa, si seguono i normali obblighi documentali. In caso contrario, l'operazione può essere certificata, alternativamente:

- mediante autofattura emessa singolarmente per ciascuna cessione o mensilmente per le cessioni effettuate in un mese. Tale documento va annotato esclusivamente nel registro IVA delle vendite ex art. 23 del DPR 633/72;
- mediante annotazione nel registro degli omaggi.

Per quanto riguarda l'autofattura emessa in modalità elettronica tramite SdI, i dati del cedente/prestatore vanno inseriti sia nella sezione "Dati del cedente/prestatore" sia nella sezione "Dati del cessionario/committente" (codice documento "TD27").

### 2.2.1 Cliente italiano

Ipotizziamo una cessione gratuita di beni rientranti nell'attività dell'impresa per 1.000 euro. Vediamo le registrazioni contabili e la relativa fatturazione in caso di omaggio **senza** rivalsa.

# Dei Tos Furlan Costa

Dottori Commercialisti Associati  
Revisori Legali

## Fattura elettronica

Fattura da emettere nei confronti del cliente senza rivalsa dell'IVA

| Tipo Cessione<br>Prestazione | Descrizione  | Quantità | Prezzo<br>Unitario | Prezzo<br>Totale | Natura |
|------------------------------|--|----------|--------------------|------------------|--------|
|                              | Merce  | ...      | ...                | ...              | ...    |
| SC                           | Prosecco   | 10       | 10,00              | 1.000,00         |        |
|                              | <i>Omaggio senza rivalsa dell'IVA ai sensi dell'art. 18 del D.P.R. n. 633/1972</i> |          |                    |                  |        |
| <b>Base imponibile</b>       |  | ...      | <b>IVA</b>         |                  | ...    |
|                              |  |          | <b>Totale</b>      |                  | ...    |

Autofattura per assoggettare ad IVA la transazione

| Autofattura: codice <b>TD27</b> |             |              |                    |                  |                 |
|---------------------------------|-------------|--------------|--------------------|------------------|-----------------|
| Tipo Cessione<br>Prestazione    | Descrizione | Quantità     | Prezzo<br>Unitario | Prezzo<br>Totale | Natura          |
|                                 | Prosecco    | 10           | 10,00              | 1.000,00         | 22,00           |
| <i>Autofattura per omaggi</i>   |             |              |                    |                  |                 |
| <b>Base imponibile</b>          |             | <b>1.000</b> | <b>IVA</b>         |                  | <b>220,00</b>   |
|                                 |             |              | <b>Totale</b>      |                  | <b>1.220,00</b> |

## Registrazione contabile

Registrazione dell'autofattura: rilevazione del credito

|                    |                   |          |          |  |  |
|--------------------|-------------------|----------|----------|--|--|
| Crediti v/Il Colle | C.II.1 SP         | 1.220,00 |          |  |  |
|                    | Ricavi per omaggi | A.1 CE   | 1.000,00 |  |  |
|                    | Iva a debito      | D.12 SP  | 220,00   |  |  |

Registrazione dell'autofattura: storno del credito

|                   |                    |           |          |  |  |
|-------------------|--------------------|-----------|----------|--|--|
| Ricavi per omaggi | A.1 CE             | 1.000,00  |          |  |  |
| IVA indetraibile  | B.14 CE            | 220,00    |          |  |  |
|                   | Crediti v/Il Colle | C.II.1 SP | 1.220,00 |  |  |

Si sottolinea che il conto "IVA indetraibile" è indeducibile ai fini delle imposte dirette. Si raccomanda quindi di creare un conto specifico per la registrazione di questo tipo di operazioni.

Andiamo a vedere, invece, quali sono le registrazioni contabili e la relativa fatturazione in caso di omaggio con rivalsa.

## Fattura elettronica

Fattura da emettere nei confronti del cliente con rivalsa dell'IVA

| Tipo Cessione<br>Prestazione | Descrizione  | Quantità        | Prezzo<br>Unitario | Prezzo<br>Totale | Natura        |               |
|------------------------------|--|-----------------|--------------------|------------------|---------------|---------------|
| SC                           | Prosecco   | 10              | 10,00              | 1.000,00         | 22,00         |               |
|                              | <i>Omaggio con rivalsa dell'IVA ai sensi dell'art. 18 del D.P.R. n. 633/1972</i> |                 |                    |                  |               |               |
| <b>Base imponibile</b>       |  | <b>1.000,00</b> | <b>IVA</b>         |                  | <b>220,00</b> |               |
|                              |  |                 |                    |                  | <b>Totale</b> | <b>220,00</b> |

## Registrazione contabile

Registrazione della fattura: rilevazione del credito

|                   |                   |         |          |  |
|-------------------|-------------------|---------|----------|--|
| Crediti v/clienti | C.II.1 SP         | 220,00  |          |  |
|                   | Ricavi per omaggi | A.1 CE  | 1.000,00 |  |
|                   | Iva a debito      | D.12 SP | 220,00   |  |

Registrazione della fattura: pagamento del credito

|                   |                   |           |          |  |
|-------------------|-------------------|-----------|----------|--|
| Ricavi per omaggi | A.1 CE            | 1.000,00  |          |  |
| Banca c/c         | C.IV.1 SP         | 220,00    |          |  |
|                   | Crediti v/clienti | C.II.1 SP | 1.220,00 |  |

### 2.2.2 Cliente UE

Nel caso in cui le cessioni gratuite di beni vengano effettuate nei confronti di soggetti UE, mancando il requisito dell'onerosità, le stesse non potranno essere considerate operazioni intracomunitarie e dovranno essere assoggettate al medesimo regime IVA previsto per le operazioni nazionali.

Per le indicazioni relative alla fatturazione e alla contabilizzazione di queste operazioni, dunque, si rinvia al punto precedente (2.2.1).

L'operazione relativa alla cessione di omaggi non deve essere dichiarata, né ai fini fiscali e né ai fini statistici nel modello Intrastat, non concorre alla formazione del plafond e neppure all'acquisizione dello status di esportatore abituale.

## 2.2.3 Cliente EXTRA-UE

A differenza delle cessioni intra-UE, l'onerosità dell'operazione non è rilevante per qualificare le esportazioni ai fini IVA. Secondo l'art. 8 del DPR 633/72, tutte le cessioni, incluse quelle gratuite, rientrano nel regime di non imponibilità se si verifica il trasferimento del diritto di proprietà (o altro diritto reale di godimento) in capo al cessionario e la movimentazione fisica dei beni al di fuori del territorio della UE.

Mancando però il corrispettivo, le cessioni di beni in omaggio non rilevano ai fini della formazione e dell'utilizzo del *plafond* e della determinazione dello status di esportatore abituale.

Si consiglia, pertanto, di creare un apposito codice IVA relativo agli omaggi extra UE (es: "non imponibile art. 8 – omaggi").

Le cessioni in commento devono osservare tutti gli adempimenti previsti. In particolare, le cessioni gratuite di beni che rientrano nell'attività propria dell'impresa comportano l'emissione della relativa fattura, con indicazione:

- del titolo di non imponibilità;
- dell'annotazione che trattasi di beni ceduti a titolo gratuito;
- della valorizzazione al prezzo di acquisto o di costo.

Come base imponibile dovrà, invece, utilizzarsi il "valore normale" dei beni ceduti a titolo gratuito.

Ipotizziamo una cessione gratuita di beni rientranti nell'attività dell'impresa per 1.000 euro. Andiamo a vedere quali sono le registrazioni contabili e la relativa fatturazione in caso di omaggio.

### Fattura elettronica

| Tipo Cessione<br>Prestazione | Descrizione   | Quantità | Prezzo<br>Unitario | Prezzo<br>Totale | Natura      |
|------------------------------|---|----------|--------------------|------------------|-------------|
|                              | Merce   | ...      | ...                | ...              | N3.1        |
| SC                           | Prosecco  | 10       | 10,00              | 1.000,00         | N3.1        |
|                              | <i>Operazione non imponibile ai sensi dell'art. 8 co. 1 lett. a) del DPR 633/72 - Omaggi ceduti a titolo gratuito</i> |          |                    |                  |             |
| <b>Base imponibile</b>       |   | ...      | <b>IVA</b>         |                  | <b>0,00</b> |
|                              |   |          | <b>Totale</b>      |                  | ...         |

### Registrazione contabile

Registrazione della fattura: rilevazione del credito

|                   |           |     |                   |          |
|-------------------|-----------|-----|-------------------|----------|
| Crediti v/clienti | C.II.1 SP | ... |                   |          |
|                   |           |     | Ricavi per omaggi | A.1 CE   |
|                   |           |     | Merce c/ vendite  | A.1 CE   |
|                   |           |     |                   | 1.000,00 |
|                   |           |     |                   | ...      |

Registrazione del pagamento della fattura

|                   |           |          |                   |           |     |
|-------------------|-----------|----------|-------------------|-----------|-----|
| Ricavi per omaggi | A.1 CE    | 1.000,00 |                   |           |     |
| Banca c/c         | C.IV.1 SP | ...      |                   |           |     |
|                   |           |          | Crediti v/clienti | C.II.1 SP | ... |

## 2.3 Omaggi a dipendenti

I beni acquistati per essere ceduti a titolo di omaggio ai propri dipendenti non sono inerenti l'attività d'impresa e non possono essere qualificati come spese di rappresentanza. Di conseguenza:

- la relativa IVA è indetraibile;
- la loro cessione gratuita è esclusa dal campo di applicazione dell'imposta ai sensi dell'art. 2 co. 2 n. 4 del DPR 633/72.

Se gli omaggi sono, invece, rappresentati da beni oggetto dell'attività d'impresa:

- è ammessa la detrazione dell'imposta;
- la cessione gratuita è imponibile ex art. 2 co. 2 n. 4 del DPR 633/72.

## 3. CAMPIONI GRATUITI

Le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati, sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA ex art. 2 co. 3 lett. d) del DPR 633/72.

L'imposta assolta sull'acquisto dei beni o servizi afferenti tali operazioni è ammessa in detrazione ai sensi dell'art. 19 co. 3 lett. c) del DPR 633/72.

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

- deve trattarsi di campioni gratuiti, ossia di prodotti oggetto dell'attività propria dell'impresa 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, "sia per evitare che [...] possano formare successivamente oggetto di commercializzazione, sia per impedire che si possano verificare manovre distorsive della concorrenza".

Secondo l'Amministrazione finanziaria, tali beni devono essere contrassegnati in maniera indelebile, non essendo valida la mera apposizione di un adesivo sul prodotto. In proposito si riscontra un diverso orientamento della Corte di Cassazione, la quale ha affermato che "in assenza di una puntuale previsione normativa che preveda l'indelebilità del contrassegno, deve, dunque, ritenersi che l'obbligo di contrassegnare i campioni sia correttamente assolto mediante l'apposizione di un'etichettatura, benché rimuovibile, sui beni ovvero [...] sull'involucro che li contiene".

- i campioni devono essere di modico valore; occorre, quindi, fare riferimento agli usi commerciali, restando comunque imponibili i beni di valore significativo. I campioni, inoltre, non devono essere necessariamente beni di dimensione o di valore inferiori ai beni commercializzati dall'impresa, potendo anche trattarsi di esemplari dei suddetti beni.



Non vi è alcun obbligo da parte del cedente di emettere fattura o altro documento comprovante la cessione. Tuttavia, è opportuno che venga emesso un documento di trasporto con causale “omaggio” o un documento analogo, al fine di provare l’inerenza dell’acquisto e di provare l’effettiva consegna dei beni evitando così possibili contestazioni da parte dell’amministrazione finanziaria.

I beni oggetto dell’attività d’impresa che non presentano i requisiti sopra richiamati non sono qualificabili come campioni gratuiti, bensì come *omaggi*, per la cui disciplina si rinvia al precedente paragrafo 2.

### 3.1 Cliente italiano

In assenza di chiarimenti ufficiali a riguardo, considerata la gratuità (non essendo presente alcun rapporto sinallagmatico con la controparte) e la finalità promozionale, ai fini delle imposte sui redditi i campioni gratuiti sembrano rientrare tra le spese di rappresentanza di cui all’art. 108 del TUIR.

Pertanto, pur non essendo obbligatorio, può essere opportuno valorizzare le spese sostenute per la produzione o l’acquisto dei campioni gratuiti in modo da rilevarli autonomamente.

#### Registrazione contabile

|                         |                          |          |        |  |
|-------------------------|--------------------------|----------|--------|--|
| Spese di rappresentanza | B.7 CE                   | 1.000,00 |        |  |
|                         | Materie prime c/acquisti | B.7 CE   | 500,00 |  |
|                         | Energia                  | B.7 CE   | 300,00 |  |
|                         | Altri costi              | B... CE  | 200,00 |  |

### 3.2 Cliente UE

Le cessioni di campioni gratuiti nei confronti di soggetti passivi IVA stabiliti in un altro Stato membro non costituiscono cessioni intracomunitarie ex art. 41 del DL 331/93, in quanto prive del requisito dell’onerosità, per cui non comportano la presentazione dei modelli INTRASTAT.

Si tratta, dunque, di un’operazione fuori dal campo di applicazione IVA per cui non vi è alcun obbligo relativamente all’emissione di fattura o altro documento comprovante la cessione.

### 3.3 Cliente EXTRA-UE

Nel caso in cui vengano inviati campioni commerciali in paesi extracomunitari, non dovrà emettersi fattura. Dovrà, invece, presentarsi in dogana esclusivamente una lista valorizzata, su propria carta intestata, nella quale devono essere indicati la tipologia di beni, la loro quantità, il loro valore normale, nonché che si tratta di campioni gratuiti, appositamente contrassegnati, non destinati alla vendita.

Devono, tuttavia, essere assolti gli adempimenti in materia di documenti di trasporto e di accompagnamento. Attraverso tali documenti vengono sia identificate le merci (campioni gratuiti non destinati alla vendita) sia documentato il loro trasferimento all’estero in modo da evitare la presunzione di cessione degli stessi ai fini fiscali.



## 4. AUTOCONSUMO E FINALITÀ ESTRANEE ALL'ESERCIZIO DI IMPRESA

Nell'ipotesi di autoconsumo "esterno", inteso come la destinazione di beni all'uso personale o familiare dell'imprenditore ovvero a finalità estranee all'esercizio d'impresa (art. 2 co. 2 n. 5 del DPR 633/72), il soggetto passivo emette fattura in un unico esemplare (impropriamente definita "autofattura"). La fattura è, dunque, emessa dal soggetto "cedente", entro i termini ordinari, con l'indicazione del valore normale dei beni, dell'aliquota applicabile e dell'imposta.

La fattura in formato XML, emessa dal "cedente", richiede la compilazione del campo "TipoDocumento" con il codice "TD27" e l'indicazione del cessionario con i medesimi dati anagrafici del "cedente" stesso.



## 5. TABELLA RIEPILOGATIVA: CLIENTE ITALIANO

| Natura dell'operazione  | Regime IVA  | Regime imposte dirette  |
|---|---|---|
| Sconto in natura conforme alle originarie condizioni contrattuali e aliquota IVA non > ai beni oggetto di operazione principale | Escluso art. 15<br>IVA sull'acquisto detraibile   | Merci c/ acquisti (B6)<br>interamente deducibili  |
| Sconto in natura NON conforme alle condizioni contrattuali e/o aliquota IVA > ai beni oggetto di operazione principale          | Cessione imponibile<br>IVA sull'acquisto detraibile   | Merci c/ acquisti (B6)<br>interamente deducibili  |
| Omaggi di beni NON rientranti nell'attività d'impresa di valore unitario non > 50 euro NON effettuati a dipendenti              | Cessione fuori campo art. 2<br>IVA sull'acquisto detraibile   | Spese di rappresentanza (B7)<br>interamente deducibili  |
| Omaggi di beni NON rientranti nell'attività d'impresa di valore unitario > 50 euro NON effettuati a dipendenti                  | Cessione fuori campo art. 2<br>IVA sull'acquisto indetraibile   | Spese di rappresentanza (B7)<br>interamente deducibili se rispettano i criteri DM 19.11.2008                                    |
| Omaggi di beni NON rientranti nell'attività d'impresa effettuati a dipendenti   | Cessione fuori campo art. 2<br>IVA sull'acquisto indetraibile   | Costi per il personale (B9)<br>deducibili IRES ma non IRAP  |
| Omaggi di beni rientranti nell'attività d'impresa NON effettuati a dipendenti   | Cessione imponibile<br>L'IVA, con rinuncia alla rivalsa, è costo indeducibile<br>IVA sull'acquisto detraibile | Spese di rappresentanza (B7)<br>interamente deducibili se valore unitario non > 50 euro o se rispettano i criteri DM 19.11.2008 |
| Omaggi di beni rientranti nell'attività d'impresa effettuati a dipendenti   | Cessione imponibile<br>L'IVA, con rinuncia alla rivalsa, è costo indeducibile<br>IVA sull'acquisto detraibile | Costi per il personale (B9)<br>deducibili IRES ma non IRAP  |
| Omaggi di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati   | Cessione fuori campo art. 2<br>IVA sull'acquisto detraibile   | Merci c/ acquisti (B6)<br>interamente deducibili<br><br>oppure<br>Spese di rappresentanza (B7)<br>interamente deducibili        |



## 6. TABELLA RIEPILOGATIVA: CLIENTE UE

| Natura dell'operazione  | Regime IVA  | Regime imposte dirette  |
|---|---|---|
| Sconto in natura conforme alle originarie condizioni contrattuali e aliquota IVA non > ai beni oggetto di operazione principale | Escluso art. 15<br>IVA sull'acquisto detraibile   | Merci c/ acquisti (B6)<br>interamente deducibili  |
| Sconto in natura NON conforme alle condizioni contrattuali e/o aliquota IVA > ai beni oggetto di operazione principale          | Cessione imponibile<br>IVA sull'acquisto detraibile   | Merci c/ acquisti (B6)<br>interamente deducibili  |
| Omaggi di beni NON rientranti nell'attività d'impresa di valore unitario non > 50 euro NON effettuati a dipendenti              | Cessione fuori campo art. 2<br>IVA sull'acquisto detraibile   | Spese di rappresentanza (B7)<br>interamente deducibili  |
| Omaggi di beni NON rientranti nell'attività d'impresa di valore unitario > 50 euro NON effettuati a dipendenti                  | Cessione fuori campo art. 2<br>IVA sull'acquisto indetraibile   | Spese di rappresentanza (B7)<br>interamente deducibili se rispettano i criteri DM 19.11.2008                                    |
| Omaggi di beni NON rientranti nell'attività d'impresa effettuati a dipendenti   | -   | -   |
| Omaggi di beni rientranti nell'attività d'impresa NON effettuati a dipendenti   | Cessione imponibile<br>L'IVA, con rinuncia alla rivalsa, è costo indeducibile<br>IVA sull'acquisto detraibile | Spese di rappresentanza (B7)<br>interamente deducibili se valore unitario non > 50 euro o se rispettano i criteri DM 19.11.2008 |
| Omaggi di beni rientranti nell'attività d'impresa effettuati a dipendenti   | -   | -   |
| Omaggi di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati   | Cessione fuori campo art. 2<br>IVA sull'acquisto detraibile   | Merci c/ acquisti (B6)<br>interamente deducibili<br>oppure<br>Spese di rappresentanza (B7)<br>interamente deducibili            |



## 7. TABELLA RIEPILOGATIVA: CLIENTE EXTRA-UE

| Natura dell'operazione  | Regime IVA  | Regime imposte dirette   |
|---|---|--|
| Sconto in natura conforme alle originarie condizioni contrattuali e aliquota IVA non > ai beni oggetto di operazione principale | Escluso art. 15<br>IVA sull'acquisto detraibile             | Merci c/ acquisti (B6)<br>interamente deducibili   |
| Sconto in natura NON conforme alle condizioni contrattuali e/o aliquota IVA > ai beni oggetto di operazione principale          | Escluso art. 15<br>IVA sull'acquisto detraibile             | Merci c/ acquisti (B6)<br>interamente deducibili   |
| Omaggi di beni NON rientranti nell'attività d'impresa di valore unitario non > 50 euro NON effettuati a dipendenti              | Cessione fuori campo art. 2<br>IVA sull'acquisto detraibile | Spese di rappresentanza (B7)<br>interamente deducibili   |
| Omaggi di beni NON rientranti nell'attività d'impresa di valore unitario > 50 euro NON effettuati a dipendenti                  | Non imponibile art. 8<br>IVA sull'acquisto detraibile       | Spese di rappresentanza (B7)<br>interamente deducibili se<br>rispettano i criteri DM<br>19.11.2008                                       |
| Omaggi di beni NON rientranti nell'attività d'impresa effettuati a dipendenti   | -   | -  |
| Omaggi di beni rientranti nell'attività d'impresa NON effettuati a dipendenti   | Non imponibile art. 8<br>IVA sull'acquisto detraibile       | Spese di rappresentanza (B7)<br>interamente deducibili se<br>valore unitario non > 50 euro o<br>se rispettano i criteri DM<br>19.11.2008 |
| Omaggi di beni rientranti nell'attività d'impresa effettuati a dipendenti   | -   | -  |
| Omaggi di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati   | Cessione fuori campo art. 2<br>IVA sull'acquisto detraibile | Merci c/ acquisti (B6)<br>interamente deducibili<br>oppure<br>Spese di rappresentanza (B7)<br>interamente deducibili                     |