

REDDITO IMPRESA E IRAP

La disciplina Ires e Irap degli omaggi

di Luca Mambrin

L'[articolo 108, comma 2, del Tuir](#), così come modificato dal “Decreto internazionalizzazione” (D.Lgs. 147/2015), dispone che le **spese di rappresentanza** sono deducibili **nel periodo d'imposta di sostenimento** se rispondenti ai requisiti di **inerenza** stabiliti con decreto del Ministro dell'Economia (il [D.M. 19.11.2008](#)) anche in funzione della **natura** e della **destinazione** delle stesse. Il medesimo comma inoltre fissa i **nuovi limiti** di deducibilità delle spese, commisurati **all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica** dell'impresa quali risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo d'imposta in cui tali spese sono sostenute, ovvero pari:

- all'**1,5%** dei ricavi e proventi fino a **10 milioni** di euro;
- allo **0,6%** dei ricavi e proventi superiori a **10 milioni di euro** e fino a **50 milioni di euro**;
- allo **0,4%** dei ricavi e dei proventi **eccedenti 50 milioni di euro**.

Viene inoltre disposta **l'integrale deducibilità** delle spese sostenute per l'erogazione gratuita di **beni di valore unitario inferiore ad euro 50**. Nel caso in cui il valore unitario dei beni **sia superiore** a tale limite, saranno deducibili quali spese di rappresentanza nell'esercizio di competenza fino al limite massimo fissato dall'articolo 108, comma 2.

Come precisato anche nella [circolare AdE 34/E/2009](#) **non** sarà possibile beneficiare dell'integrale deducibilità nel caso di **prestazioni gratuite di servizi** di valore inferiore ad euro 50, posto che la norma fa espresso riferimento a “*beni distribuiti gratuitamente*”, pertanto, essa non è applicabile alle prestazioni di servizi.

Per **valore unitario** si deve intendere il **costo complessivo** di acquisto comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione quali le spese di trasporto e di consegna; la stessa Agenzia ha precisato, da ultimo nella [circolare 34/E/2009](#), che qualora l'omaggio sia rappresentato da **più beni costituenti una confezione unica** (ad esempio un cesto natalizio), allora è necessario considerare il **valore complessivo** della confezione e non quello dei singoli beni che la compongono.

Nel caso frequente in cui il bene da omaggiare sia costituito da **prodotti alimentari e bevande** l'Agenzia, nella [circolare 54/E/2002](#), con riferimento alla detrazione dell'Iva, aveva precisato che per tali beni se di valore inferiore ad euro 50 e se destinati ad essere ceduti in omaggio non opera la limitazione alla detrazione dell'Iva di cui alla [lett. f\) dell'articolo 19-bis.1 del D.P.R. 633/1972](#), in quanto **spese qualificabili come spese di rappresentanza**.

Dato che da un punto di vista delle imposte dirette né l'[articolo 108, comma 2, del Tuir](#) né il [D.M. 19.11.2008](#) distinguono gli omaggi di beni oggetto dell'attività d'impresa da quelli non oggetto dell'attività come invece accade nella disciplina Iva, nella [risoluzione 27/E/2014](#) è stato fornito un chiarimento in merito alla nozione di "valore unitario non superiore ad euro 50", da applicare **nel caso in cui i beni destinati ad omaggio siano oggetto dell'attività d'impresa**. Sarà necessario fare riferimento al **valore di mercato dei beni autoprodotti** e non **al costo sostenuto per produrli**: ad esempio nel caso in cui il valore di mercato del bene ceduto in omaggio sia pari ad euro 60 ed il costo di produzione sia pari ad euro 35, dato che il valore del bene è superiore alla soglia dei 50 euro, la **relativa spesa sostenuta per produrlo** (euro 35) **sarà deducibile quale spesa di rappresentanza nei limiti percentuali di deducibilità stabiliti dall'articolo 108 comma 2**, rilevando ai fini del calcolo del *plafond* **l'effettivo costo di produzione** (euro 35). Se invece il valore di mercato del bene destinato ad omaggio fosse stato inferiore ad euro 50 (ad esempio pari ad euro 49) la spesa sostenuta per produrlo, quantificata in euro 35, sarebbe stata integralmente deducibile.

Nel caso in cui i beni siano **destinati ad omaggio ai dipendenti**, la relativa spesa non potrà essere qualificata come spesa di rappresentanza ma sarà deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 95, comma 1, del Tuir quale **spesa per prestazione di lavoro**, in particolare tra quelle "sostenute in natura a titolo di liberalità a favore dei dipendenti", fatto salvo il disposto dell'[articolo 100, comma 1, del Tuir](#) che prevede che tali spese siano deducibili dal reddito d'impresa nel limite del **5 per mille** delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

A fini Irap, per i **soggetti Ires** che determinano la base imponibile Irap secondo il **metodo "da bilancio"** ex [articolo 5 D.Lgs. 446/1997](#), tali spese sono classificabili alla voce B.14 del conto economico tra gli oneri diversi di gestione e saranno **integralmente deducibili** a prescindere quindi dai requisiti previsti dal D.M. 19.11.2008.

Nel caso di **soggetti Irpef**, quali imprenditori individuali e società di persone che determinano la base imponibile secondo il **metodo "fiscale"** ex [articolo 5-bis del D.Lgs. 446/1997](#), tali spese saranno invece **indeducibili** Irap.

Nel caso infine di omaggi destinati ai dipendenti, rientrando tra i **costi del personale**, tali spese non concorrono alla formazione della base imponibile Irap e saranno quindi **indeducibili** salvo poterli poi dedurre in applicazione dell'[articolo 11, comma 1 e 4-octies, del D.Lgs. 446/1997](#).

Convegno di aggiornamento

LA LEGGE DI STABILITÀ 2018 E LE NOVITÀ DI PERIODO

Scopri le sedi in programmazione >