

REDDITO IMPRESA E IRAP

La disciplina degli omaggi nell'ambito del reddito d'impresa

di Stefano Rossetti

Master di specializzazione

LABORATORIO PROFESSIONALE SUL TRANSFER PRICING

Scopri le sedi in programmazione >

La disciplina fiscale degli omaggi è influenzata da molteplici fattori di carattere soggettivo e oggettivo, tanto da assumere caratteristiche peculiari in considerazione **del soggetto che effettua la regalia, del comparto impositivo, del valore dell'omaggio e del soggetto destinatario**.

La frammentazione della disciplina fiscale degli omaggi rappresenta una fonte di forte criticità che usualmente gli operatori si trovano ad affrontare quando intendono omaggiare i propri clienti, fornitori e dipendenti.

Nell'ambito del reddito d'impresa i costi relativi agli omaggi subiscono un trattamento differente a seconda **del soggetto a cui sono diretti** (lavoratore dipendente ovvero cliente e/o fornitore) e **in ragione del valore unitario del singolo omaggio** (superiore a 50 euro o meno).

In particolare, se gli omaggi sono **distribuiti ai clienti e/o fornitori dell'impresa** il trattamento fiscale varia a seconda del fatto che siano di **importo unitario inferiore o superiore a 50 euro**, infatti:

- nel primo caso (valore unitario pari o inferiore a 50 euro), **il costo di acquisto dell'omaggio è immediatamente deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'[articolo 108, comma 2, ultimo periodo, Tuir](#)**;
- nel secondo caso, invece, (valore unitario superiore a 50 euro), **il costo dell'omaggio viene assimilato ad una spesa di rappresentanza e conseguentemente la deducibilità è subordinata al rispetto della regola dell'[articolo 108, comma 2, primo periodo, Tuir](#)**.

Sulla base di quanto sopra, dunque, il **limite di 50 euro** di valore assume un ruolo cruciale nell'ambito del corretto inquadramento della fattispecie, tanto che, ai fini dell'individuazione del valore unitario del bene oggetto di omaggio, occorre osservare che:

- nell'ipotesi di omaggio composto da 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. Ad esempio, un cesto natalizio composto di tre diversi beni che hanno un valore di 20 euro ciascuno, dovrà essere considerato come un unico omaggio dal valore complessivo di 60 euro"** ([circolare 34/E/2009](#) 5.4) e in tal caso il costo di acquisto di detti beni (pari ad euro 60) deve essere trattato come **spesa di rappresentanza** ai sensi dell'[articolo 108, comma 2, Tuir](#);
- **nel costo di acquisto dei beni oggetto di omaggio occorre anche considerare l'eventuale Iva indetraibile**;
- **"per i beni c.d autoprodotti, ossia i beni alla cui ideazione, produzione, commercializzazione è diretta l'attività di impresa, che vengono prodotti dalla società oppure che sono commissionati a lavoranti esterni e acquistati dalla impresa per la successiva rivendita, il valore di mercato dell'omaggio rileva unicamente al fine di individuare la spesa di rappresentanza da sottoporre al regime di deducibilità limitata. Resta inteso che, una volta qualificata la spesa come spesa di rappresentanza (qualora il valore di mercato sia superiore a euro 50), al limite di deduzione di cui all'[articolo 1, comma 2, D.M. 19 novembre 2008](#) (plafond di deducibilità) concorrerà, invece, per intero, il costo di produzione effettivamente sostenuto dall'impresa, indipendentemente dal fatto che lo stesso sia inferiore o meno ad euro 50. Diversamente, qualora il valore normale dell'omaggio autoprodotto sia inferiore o uguale ad euro 50, il costo effettivamente sostenuto per la produzione beneficerà della deduzione integrale"** ([risoluzione 27/E/2014](#));
- i costi legati all'acquisto dei *voucher* da regalare alla clientela, se inferiori a 50 euro, sono immediatamente deducibili, mentre se di importo superiore a 50 euro rientrano nel novero delle spese di rappresentanza anche se non espressamente previsti dal D.M. **19/12/2008** ([risposta ad interpello n. 519/2019](#)).

Quanto sopra, ad avviso dell'Agenzia delle Entrate ([circolare 34/E/2009](#)), **non è applicabile alle prestazioni di servizi**, ciò in quanto letteralmente la norma fa esclusivo riferimento ai **"beni distribuiti gratuitamente"** e non anche ai servizi, di conseguenza le spese relative a servizi resi soggiacciono al **meccanismo di deducibilità previsto per le spese di rappresentanza** secondo i criteri generali previsti dall'[articolo 108, comma 2, Tuir](#).

Differentemente da quanto sopra, i costi relativi agli **omaggi privi di rilevanza esterna** (distribuiti al personale dipendente) sono deducibili secondo le disposizioni previste dall'**articolo 95 Tuir**.

Infatti, **in questo caso non è possibile considerare tali costi tra le spese di rappresentanza in quanto difettano della finalità promozionale** (infatti hanno meramente rilevanza interna all'impresa).

L'[articolo 95 Tuir](#) prevede che rappresentano **costi deducibili** nella determinazione del reddito d'impresa, al pari dei costi sostenuti in relazione al personale dipendente, anche le **spese sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità in favore dei lavoratori, ad eccezione delle spese relative ad opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di**

dipendenti, volontariamente sostenute per finalità di:

- **educazione,**
- **istruzione,**
- **ricreazione,**
- **assistenza sociale e sanitaria;**
- **culto**

le quali **sono deducibili per un ammontare pari al 5 per mille delle spese di lavoro dipendente** risultanti dalla dichiarazione dei redditi.