

DISCIPLINA DEGLI OMAGGI NEL REDDITO D'IMPRESA E NELL'IRAP¹

La presente Scheda esamina il regime fiscale degli omaggi nell'ambito del reddito d'impresa e dell'IRAP.

Pamela ALBERTI e Luca FORNERO²

1 PREMESSA

La concessione di omaggi da parte delle imprese e degli esercenti arti e professioni rappresenta un fatto usuale, in special modo in occasione di festività e ricorrenze.

In via generale, l'art. 85 co. 2 del TUIR prevede che si comprenda tra i ricavi il valore normale dei beni assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

In deroga a tale principio generale, diverse disposizioni del TUIR prevedono che il costo dei beni ceduti gratuitamente possa essere deducibile se rientra in una delle seguenti fattispecie:

- sconti merce o premi in natura alla clientela;
- spese di rappresentanza;
- spese di pubblicità;
- omaggi a dipendenti;
- erogazioni liberali.

2 SCONTI MERCE E PREMI IN NATURA

Gli sconti merce e i premi in natura, pur avendo finalità promozionali, non costituiscono spese di rappresentanza.

¹ La presente aggiorna la Scheda 367.41, in *Schede di Aggiornamento on line*, 12, 2021.

² p.alberti@eutekne.it; l.fornero@eutekne.it.

2.1 SCONTO MERCE

Lo sconto merce è un'operazione che prevede la consegna di un bene (non necessariamente rientrante tra quelli prodotti dall'impresa), in seguito a comportamenti commerciali ritenuti favorevoli dal venditore.

La caratteristica fondante dello sconto merce è, quindi, la sua subordinazione ad un'altra operazione commerciale di compravendita³.

2.2 CONCORSI E OPERAZIONI A PREMIO

L'art. 2 co. 1 del DPR 26.10.2001 n. 430⁴ definisce i concorsi a premio come manifestazioni commerciali in cui l'attribuzione dei premi offerti ai partecipanti dipende:

- dalla sorte o dall'alea;
- dall'abilità o dalla capacità dei concorrenti.

L'art. 3 co. 1 dello stesso provvedimento definisce "operazioni a premio" le manifestazioni che prevedono:

- le offerte di premi a tutti coloro che acquistano o vendono un determinato quantitativo di prodotti;
- le offerte di un regalo a tutti coloro che acquistano o vendono un determinato prodotto o servizio.

Tali operazioni, tra i numerosi adempimenti a carico degli organizzatori, prevedono⁵:

- la predisposizione di un apposito regolamento depositato presso la sede sociale;
- il riporto delle condizioni di partecipazione all'interno del materiale promozionale;
- la prestazione di una cauzione a favore del Ministero delle Attività produttive (ora Ministero per lo Sviluppo economico) pari al 20% del valore dei premi promessi, qualora questi non vengano consegnati all'atto dell'acquisto del prodotto promozionato.

Nel caso in cui il premio in natura sia, anziché compreso in un'operazione a premio, previsto come conseguenza di un contratto di fornitura con un cliente, esso rientra nella fattispecie degli sconti merce.

Come sottolineato nella circ. Assonime 9.4.2009 n. 16, le operazioni e i concorsi a premio, pur avendo finalità promozionali, si caratterizzano per una base giuridica distinta rispetto alle spese di rappresentanza⁶.

2.3 DIFFERENZA TRA SCONTI E OMAGGI

Gli sconti rappresentano un riconoscimento gratuito al cliente di un certo bene o, meglio, una quantità aggiuntiva di un certo bene prodotto o commercializzato dall'impresa venditrice, in rapporto a determinati comportamenti di compravendita⁷.

³ Lavagnini M. "Il trattamento contabile e fiscale delle operazioni promozionali a favore di clienti", *Azienda & Fisco*, 2, 2006, p. 35.

⁴ Cfr. la voce "Concorsi a premio", *Guide Eutekne*. Sul tema si veda anche Gallia P. "La nuova disciplina amministrativa delle manifestazioni a premio", *Schede di Aggiornamento*, 6, 2002, p. 913.

⁵ Sulla tematica, si veda anche la voce "Operazioni a premio", *Guide Eutekne*.

⁶ Tali operazioni si basano infatti su una promessa al pubblico resa ai sensi dell'art. 1989 c.c.

⁷ Si pensi alle vendite promozionali del tipo "tre al prezzo di uno" in cui il corrispettivo per la fornitura principale deve ritenersi comprensivo degli omaggi collegati (circ. Assonime 16/2009, § 1.1).

Gli omaggi, invece, sono beni la cui distribuzione è gratuita ed è effettuata quale atto unilaterale senza alcuna contropartita⁸.

Per comprendere se si è in presenza di cessioni di beni a titolo di sconto in natura o di omaggi si deve, quindi, valutare:

- se il cedente è obbligato contrattualmente alla vendita o il cessionario risulta legittimato a pretendere l'esecuzione dello "sconto" in quanto previsto da accordi precedenti (anche verbali)⁹;
- se la cessione gratuita è originata da un comportamento commerciale da parte di un cliente, anziché costituire un atto di mera liberalità¹⁰.

3 OMAGGI A CLIENTI

Gli omaggi destinati ai clienti rientrano, in linea generale, nella fattispecie delle spese di rappresentanza prevista dall'art. 108 co. 2 del TUIR. Tuttavia, come si illustrerà in seguito, esistono casi in cui le spese per i beni distribuiti gratuitamente ai clienti vengono ricondotte ad altre fattispecie¹¹.

Infatti, a seconda dell'operazione posta in essere, è possibile qualificare l'onere sostenuto come spesa di rappresentanza, spesa di pubblicità o vero e proprio costo "generico" di produzione¹².

In linea generale, le spese relative a beni distribuiti gratuitamente:

- sono deducibili integralmente, se i beni hanno valore unitario non superiore a 50,00 euro¹³;
- ove i beni abbiano valore unitario superiore al predetto limite, si configurano come spese di rappresentanza e sono deducibili nell'esercizio di competenza fino al limite massimo fissato dall'art. 108 co. 2 del TUIR¹⁴.

⁸ Cfr. Aiolfi R. "Cessioni di beni a titolo di sconto in natura o di omaggi - Trattamento fiscale", *Casi e questioni della riforma tributaria - Caso n. 1790*.

⁹ Ciò che caratterizza la cessione di un bene a titolo di sconto è infatti l'obbligatorietà (in tal senso, Fiaccadori S. "Aspetti tributari diretti, indiretti e contabili degli omaggi, dei premi e degli sconti in natura ai clienti", *Bollettino tributario*, 10, 1990, p. 757).

¹⁰ La C.M. 3.8.79 n. 25 chiarisce, al proposito, che le cessioni a titolo di sconto, premio e abbuono non possono essere considerate propriamente gratuite, giacché le operazioni gratuite possono essere considerate legate ad altre operazioni.

¹¹ Si veda il § 3.4.

¹² La Corte di Cassazione, nella sentenza 10.5.2000 n. 5973, giudica irrilevante, con riguardo al requisito dell'inerenza, che gli omaggi siano rivolti a clienti attuali o potenziali.

¹³ A decorrere dall'1.1.2008. Fino al 31.12.2007 il limite era pari a 25,82 euro.

¹⁴ Sul punto, si rinvia al successivo § 3.2.

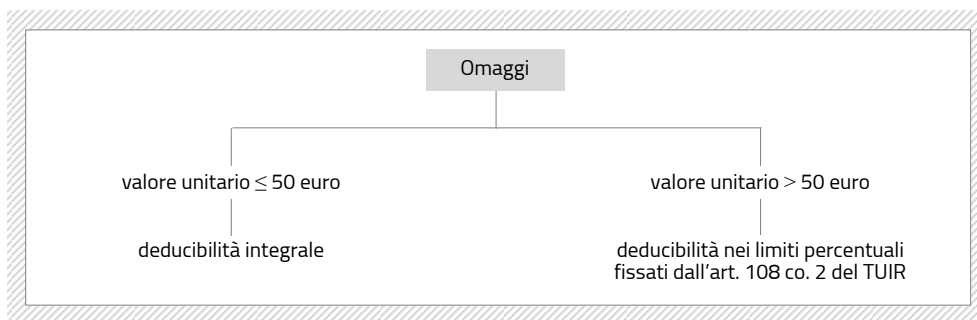


Fig. 1 - Regime di deducibilità degli omaggi

3.1 OMAGGI INTEGRALMENTE DEDUCIBILI

Ai sensi dell'art. 108 co. 2 del TUIR, gli acquisti di beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50,00 euro sono sempre interamente deducibili, a prescindere dal rispetto dei requisiti di inerenza e congruità per le spese di rappresentanza. Infatti, secondo quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate, nella ris. 12.3.2014 n. 27, l'art. 108 co. 2 del TUIR prevede un regime di favore, posto che le spese sostenute per gli omaggi di valore unitario non superiore a 50,00 euro godono della deduzione integrale e non rientrano nell'ambito della deducibilità limitata.

In effetti, l'art. 1 co. 4 del DM attuativo esclude le spese relative alla distribuzione gratuita dei suddetti beni dal calcolo dell'importo deducibile in base al co. 2 (Relazione al DM 19.11.2008, § 11).

Semberebbero poter fruire della deduzione integrale anche i titoli rappresentativi di beni¹⁵. Ad ogni modo, sembra essersi voluta confermare la presunzione assoluta in base alla quale le spese in discorso sono da considerare sempre spese di rappresentanza¹⁶.

3.1.1 Esclusione delle prestazioni gratuite di servizi

Come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 13.7.2009 n. 34, § 5.4, posto che la norma fa espresso riferimento ai "beni distribuiti gratuitamente"¹⁷ di modico valore, la stessa non è riferibile alle spese relative a servizi^{18, 19}.

¹⁵ In tal senso, Doderò A., Ferranti G. "Spese relative a più esercizi", *Temi di reddito d'impresa*, IPSOA, 2009, p. 267. In merito al trattamento dei buoni acquisto (*voucher*), si veda il successivo § 3.3.

¹⁶ Ferranti G. "La disciplina delle spese di rappresentanza", *Corriere Tributario*, 41, 2007, p. 3307. In particolare, si segnala che la precedente disciplina considerava espressamente spese di rappresentanza anche quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente, laddove l'attuale art. 108 co. 2 del TUIR ha eliminato tale esplicita assimilazione (cfr. De Stefani L. "L'IVA indetraibile conferma il vecchio limite", *Il Sole - 24 Ore*, 18.11.2008, p. 35).

¹⁷ Con chiaro ed univoco riferimento ad oggetti materiali secondo Iorio A. "Trattamento fiscale delle spese sostenute da case farmaceutiche per ospitare medici a un meeting", *Il fisco*, 35, 2008, p. II/6373.

¹⁸ In tal senso, si è espressa anche Cass. 7.8.2008 n. 21270.

¹⁹ È il caso, ad esempio, di ingressi gratuiti a palestre, centri benessere, cinema ovvero il pagamento di un pranzo o una cena, che non siano però spese di ospitalità (De Stefani L. "Il regime Iva e reddituale degli omaggi: un vademecum delle cessioni gratuite", *Il Sole - 24 Ore, Norme e Tributi Mese*, 6, 2019, p. 54 - 71).

Di conseguenza, le prestazioni gratuite di servizi sono deducibili dal reddito d'impresa soltanto ove rispettino i requisiti previsti dal DM 19.11.2008²⁰.

3.1.2 Nozione di "valore unitario"

In merito alla nozione di "valore unitario", occorre osservare che, con tale locuzione, non deve intendersi il costo dei singoli beni, bensì l'omaggio nel suo complesso; il valore, quindi, deve essere considerato unitariamente e non con riferimento ai beni che compongono il regalo (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 13.7.2009 n. 34, § 5.4)²¹.

In pratica, nel caso di un cesto natalizio composto di tre diversi beni di valore unitario pari a 20,00 euro ciascuno, l'omaggio ha un valore complessivo pari a 60,00 euro e, in quanto tale, soggetto alla deducibilità secondo i criteri previsti dal co. 2 dell'art. 108 del TUIR²². Tale interpretazione consente quindi di evitare che il contribuente possa acquistare singolarmente beni da cedere gratuitamente (di valore non superiore a 50,00 euro), per poi comporli in confezioni da consegnare al cliente, eludendo così il dettato normativo.

Tuttavia, la deduzione è integrale se alla stessa persona vengono regalati più beni di valore non superiore a 50,00 euro, purché confezionati singolarmente²³.

Valore unitario dei beni autoprodotti

L'Agenzia delle Entrate, nella ris. 12.3.2014 n. 27, ha fornito chiarimenti in merito all'interpretazione della locuzione "valore unitario non superiore a 50 euro" di cui all'art. 108 co. 2 del TUIR con particolare riferimento ai beni autoprodotti dall'impresa, vale a dire i beni alla cui ideazione, produzione e commercializzazione è diretta l'attività d'impresa che vengono prodotti dalla società o che sono commissionati a lavoratori esterni e acquistati dall'impresa per la successiva rivendita.

La nozione di "valore unitario" assume una rilevanza specifica in relazione ai beni autoprodotti posto che, in linea generale, per tali beni il valore di mercato e il costo sostenuto per la produzione divergono. In dottrina si discuteva, infatti, se per "valore" del bene dovesse intendersi:

- il valore normale del bene, determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR²⁴;
- il costo sostenuto per l'acquisto o la produzione dello stesso.

²⁰ Sul punto si veda il successivo § 3.2.

²¹ Prima dei chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria era già stato rilevato come non si dovesse fare riferimento al valore dei singoli beni componenti il regalo, bensì al valore del regalo *in toto* (in tal senso, si veda De Stefani L. "Il Fisco incentiva gli omaggi", *Il Sole - 24 Ore*, 18.11.2008, p. 35). In senso conforme, Ferranti G. "La disciplina delle spese di rappresentanza", *Corriere Tributario*, 41, 2007, p. 3307, secondo cui il valore va riferito alla cassetta di vino e non alle singole bottiglie.

²² Con un'altra esemplificazione, è stato evidenziato che "non rileva il fatto che il panettone, lo spumante e il mandorlato abbiano, singolarmente, dei valori pari o inferiori a 50 euro, in quanto se sono consegnati in un'unica cesta natalizia, costituiscono un unico omaggio e la deduzione piena è garantita solo se il valore di quest'ultimo non è superiore a 50 euro" (De Stefani L. "Il regime Iva e reddituale degli omaggi: un vademecum delle cessioni gratuite", *Il Sole - 24 Ore, Norme e Tributi Mese*, 6, 2019, p. 54 - 71).

²³ Sul punto, si veda De Stefani L. "Il Fisco incentiva gli omaggi", *Il Sole - 24 Ore*, 18.11.2008, p. 35.

²⁴ Ai sensi dell'art. 9 co. 3 del TUIR, per valore normale s'intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o i servizi sono stati acquistati o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.

La citata ris. 27/2014 chiarisce che la circ. Agenzia delle Entrate 34/2009, § 4.5, nell'ambito dell'espressione "*spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro*", non fa esplicito riferimento ai beni autoprodotti. Di conseguenza, secondo la ris. Agenzia delle Entrate 27/2014, con l'utilizzo della locuzione "*valore*" in luogo di "*costo*" il legislatore ha voluto riferirsi al valore normale dei beni, determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR.

Viene, inoltre, evidenziato che il legislatore assume tale valore ogni qualvolta occorra quantificare l'entità delle liberalità, a vario titolo erogate, nell'ambito del regime d'impresa. Si osserva che tale affermazione dell'Agenzia contrasta con quanto sostenuto in passato dall'orientamento dottrinale prevalente²⁵, secondo il quale il legislatore, laddove abbia voluto applicare il criterio del valore normale, l'ha previsto espressamente. Inoltre, la circ. Assonime 9.4.2009 n. 16, con specifico riferimento ai beni autoprodotti omaggiati, aveva precisato che "*motivi di semplificazione gestionale indurrebbero a dare rilevanza ai costi effettivamente sostenuti*"²⁶.

Nell'ambito delle perplessità esposte con riferimento alla posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate, è stato, altresì, osservato che il costo effettivamente sostenuto è un parametro univoco, in relazione al quale non esistono margini di opinabilità poiché chiunque è in grado di conoscere con esattezza quanto ha speso per produrre o acquistare un bene dato poi in omaggio, mentre il valore normale è un valore relativo²⁷.

Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso.

²⁵ Si vedano, tra gli altri, Vasapolli G., Vasapolli A. "Spese che non sono considerate di rappresentanza", *Bilancio e reddito d'impresa*, 2, 2010, p. 7 ss.; Sanna S. "Le spese di rappresentanza nel reddito d'impresa", *Il fisco*, 36, 2009, p. 1/5926; Munk R., Tedeschi G. "Il trattamento contabile e fiscale degli omaggi alla luce delle novità in materia di spese di rappresentanza", *Il fisco*, 43, 2009, p. 1/7088; Ledda F. "Gli omaggi di fine anno per i dipendenti e terzi", *Azienda & Fisco*, 1, 2005, p. 23; Simone R.M. "Considerazioni sulla nozione di costo unitario e di valore unitario degli omaggi delle spese di rappresentanza", *Il fisco*, 40, 2001, p. 13025 ss.; Trabucco L. "Come si calcola il valore limite per la deducibilità totale dei costi per i beni omaggio", *Azienda & Fisco*, 18, 1998, p. 911; Fiaccadori S. "Aspetti tributari diretti, indiretti e contabili degli omaggi, dei premi e degli sconti in natura ai clienti", *Bollettino tributario*, 10, 1990, p. 757.

²⁶ Alberti P. "Per gli omaggi «autoprodotti» rileva il valore di mercato", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 13.3.2014.

²⁷ Così Valacca R., Perrone V. "Il modico valore degli omaggi e le spese di rappresentanza, tra beni merce e gadgets pubblicitari", *Dialoghi Tributari*, 3, 2014, p. 279 ss. Secondo gli Autori, il criterio del valore normale potrebbe funzionare in relazione alle cessioni gratuite di beni che si trovano al medesimo stadio di commercializzazione. È il caso, ad esempio, del titolare di una cartoleria che decide di omaggiare penne o agende; in tal caso la valorizzazione al valore normale sarebbe piuttosto agevole, poiché occorre fare riferimento al prezzo normalmente praticato alla clientela.

Nel caso di un'azienda che produce ombrelli e li vende all'ingrosso e che li omaggia anche a clienti, non è chiaro se debba essere considerato il valore al dettaglio o all'ingrosso; gli Autori propendono per considerare il valore all'ingrosso a cui il soggetto erogante venderebbe ombrelli al grossista.

Viene, altresì, evidenziato che nel caso di una banca che omaggi clienti con penne o agende recanti il proprio logo, l'individuazione del valore normale dei beni dati in omaggio (non abitualmente venduti dalla banca) presupporrebbe l'acquisizione di dati che verosimilmente non avverrebbe a costo zero, ma richiederebbe un'attività di misurazione non sempre agevole.

La ris. Agenzia delle Entrate 27/2014 precisa, poi, che per i beni autoprodotti:

- il valore di mercato dell'omaggio rileva unicamente al fine di individuare le spese di rappresentanza da sottoporre al regime di deducibilità limitata;
- una volta qualificata la spesa come di rappresentanza (se, quindi, il valore di mercato risulta superiore a 50,00 euro), ai fini del calcolo del limite di deducibilità concorre invece, per intero, il costo di produzione effettivamente sostenuto dall'impresa, indipendentemente dal fatto che lo stesso sia inferiore o meno a 50,00 euro²⁸;
- qualora il valore normale dell'omaggio autoprodotta sia inferiore o uguale a 50,00 euro, il costo effettivamente sostenuto per la produzione beneficia della deduzione integrale.

A titolo esemplificativo, si consideri il caso in cui l'omaggio autoprodotta abbia un valore di mercato pari a 80,00 euro e un costo di produzione di 40,00 euro; in tal caso:

- l'omaggio costituisce una spesa di rappresentanza da sottoporre alla verifica del limite di deducibilità (valore di mercato pari a 80,00 euro, superiore quindi al limite di 50,00 euro);
- ai fini del calcolo del *plafond* di deducibilità rileva, però, l'importo di 40,00 euro (costo di produzione effettivo).

Nel caso in cui, invece, l'omaggio autoprodotta abbia un valore di mercato pari a 40,00 euro e un costo di produzione pari a 30,00 euro, l'omaggio è interamente deducibile per 30,00 euro.

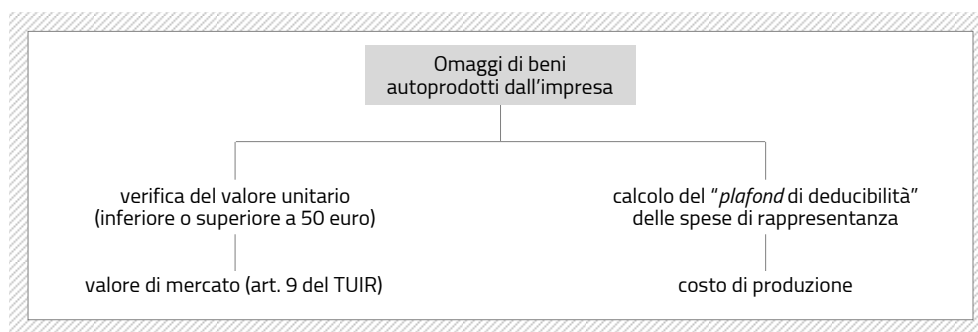


Fig. 2 - Omaggi di beni autoprodotti - Nozione di valore unitario

3.1.3 IVA

Il DLgs. 21.11.2014 n. 175 (c.d. "semplificazioni fiscali"), pubblicato sulla *G.U.* 28.11.2014 n. 277 e in vigore dal 13.12.2014, ha previsto un aumento da 25,82 a 50,00 euro per la detraibilità dell'IVA relativa all'acquisto di beni da cedere gratuitamente a scopo di rappresentanza, in modo da allineare il valore unitario per la detrazione a quello previsto per la deducibilità ai fini delle imposte sui redditi²⁹.

²⁸ Per un commento, si vedano anche Terenzi D., Zambelli S. "Per gli omaggi auto-prodotti, sconto sulla base del costo", *Il Sole - 24 Ore*, 13.3.2014, p. 32.

²⁹ Alberti P. "La soglia per la detraibilità IVA sugli omaggi sale a 50 euro", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 23.6.2014 e, dello stesso Autore, "Omaggi con soglia a 50 euro anche per la detraibilità IVA", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 7.11.2014 e "Da domani, omaggi con IVA detraibile

L'innalzamento della soglia a 50,00 euro ha avuto effetti anche nell'ambito delle imposte dirette, posto che prima della modifica introdotta dal decreto semplificazioni la parte di IVA indetraibile andava ad incrementare il valore del bene, rendendolo a volte indeducibile³⁰.

Grazie all'allineamento delle soglie ai fini IVA e delle imposte dirette, tale problematica è venuta meno; di conseguenza l'acquisto di un bene-omaggio di valore unitario pari a 49,00 euro può essere considerato integralmente deducibile ai fini delle imposte sul reddito³¹.

In caso di omaggio di valore superiore a 50,00 euro l'IVA sarà invece indetraibile e dovrà quindi essere sommata all'imponibile al fine di individuare il valore unitario dell'omaggio.

3.1.4 Potenziali controlli

L'art. 1 co. 6 del DM 19.11.2008 precisa che l'Agenzia delle Entrate e gli organi di controllo competenti possono invitare i contribuenti a fornire indicazione dell'ammontare complessivo delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50,00 euro³².

3.2 OMAGGI DEDUCIBILI QUALI SPESE DI RAPPRESENTANZA

L'art. 108 co. 2 del TUIR, come già anticipato, stabilisce espressamente l'integrale deducibilità delle spese relative a beni distribuiti gratuitamente ove gli stessi abbiano un valore unitario pari o inferiore a 50,00 euro.

Leggendo la norma *a contrariis*, i costi d'acquisto risultano compresi tra le spese di rappresentanza "generali", deducibili nel rispetto dei nuovi requisiti, ove siano sostenuti in relazione a:

sotto i 50 euro", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 12.12.2014. Per approfondimenti, Bonsanto D., La Grutta S. "Disciplina degli omaggi ai fini IVA", *Schede di Aggiornamento on line*, 12, 2020.

³⁰ Fino al DLgs. semplificazioni fiscali, l'IVA poteva essere detratta, in caso di beni non rientranti nell'attività propria d'impresa, soltanto per gli acquisti di omaggi di costo inferiore a 25,82 euro. Di conseguenza, per gli acquisti di valore superiore a tale limite l'IVA era indetraibile e doveva essere sommata all'imponibile al fine di individuare il valore unitario dell'omaggio. Ciò detto, nella suddetta fattispecie il costo dei beni distribuiti gratuitamente il cui prezzo era assoggettato ad IVA era, in ogni caso, integralmente deducibile ai fini delle imposte sul reddito soltanto ove l'imponibile IVA non fosse superiore a:

- 48,08 euro, se l'aliquota IVA è pari al 4%;
- 45,45 euro, se l'aliquota IVA è pari al 10%;
- 41,32 euro, se l'aliquota IVA è pari al 21%;
- 40,98 euro, se l'aliquota IVA è pari al 22%.

Oltre questi imponibili, per ottenere la deduzione occorre verificare il rispetto dei requisiti di congruità e inerenza.

Sulla tematica, si vedano Alberti P., Fornero L. "Disciplina degli omaggi nel reddito d'impresa e nell'IRAP", *Schede di Aggiornamento on line*, 12, 2014, p. 9 ss.; Doderò A., Ferranti G., Izzo B., Miele L. "Imposta sul reddito delle società", IPSOA, 2008, p. 760; De Stefani L. "Il Fisco incentiva gli omaggi", *Il Sole - 24 Ore*, 18.11.2008, p. 35.

³¹ Alberti P. "Omaggi con soglia a 50 euro anche per la detraibilità IVA", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 7.11.2014. In senso conforme, De Stefani L. "Meno fisco sugli omaggi aziendali", *Il Sole - 24 Ore*, 7.12.2014, p. 17.

³² Secondo la Cass. 26.11.2014 n. 25122, spetta al contribuente dimostrare l'entità del valore unitario dei beni distribuiti gratuitamente.

- beni distribuiti gratuitamente di valore unitario superiore a 50,00 euro;
- prestazioni gratuite di servizi.

3.2.1 Nozione di spese di rappresentanza e requisito dell'inerenza

Nonostante il TUIR non contenga una nozione di spese di rappresentanza, il DM 19.11.2008, attuativo dell'art. 108 co. 2 del TUIR, propone una definizione generale di tali spese fondata sui concetti di gratuità, inerenza e congruità, oltre ad una casistica specifica³³.

Secondo il citato DM, si considerano spese di rappresentanza le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi. Come precisato dalla circ. Agenzia delle Entrate 34/2009 (§ 3.4), il requisito della gratuità si manifesta in assenza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari dei beni/servizi.

Il DM 19.11.2008 declina poi il requisito dell'inerenza richiedendo che:

- le spese in questione siano effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni;
- e che il loro sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore.

Il predetto DM, data la definizione generale, introduce un elenco delle fattispecie di spese di rappresentanza. In particolare, costituiscono spese di rappresentanza:

- le spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali di beni o servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa (lett. a);
- le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose (lett. b)³⁴;
- le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa (lett. c);
- le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa (lett. d)³⁵;
- ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza indicati (lett. e).

Come chiarito dalla Relazione al DM attuativo, l'ultima categoria comprende "ogni altra erogazione gratuita di beni e servizi effettuata in occasioni diverse da quelle espressamente contemplate nelle precedenti"³⁶. Di conseguenza, in tale fattispecie sembrerebbero rientrare le spese relative a omaggi di valore unitario superiore a 50,00 euro, nonché le pre-

³³ Per approfondimenti sulla disciplina delle spese di rappresentanza, si veda l'analisi a cura di Fornero L. "Spese di rappresentanza nel reddito d'impresa", in "Spese di rappresentanza", *Monografie on line*, www.eutekne.it.

³⁴ Con riferimento alle cene natalizie, si rinvia al successivo § 6.

³⁵ Sul punto, Fornero L. "Costi sostenuti per l'affitto e l'allestimento di stand espositivi in occasione di fiere: trattamento fiscale", *Schede di Aggiornamento*, 12, 2010, p. 1873 ss.

³⁶ Relazione al DM 19.11.2008, § 8.

stazioni gratuite di servizi (o titoli rappresentativi delle stesse) ove non contemplate nelle altre categorie.

Interpello sulla qualificazione delle spese

Si evidenzia che, ai sensi del co. 4-*bis* dell'art. 108 del TUIR (introdotto con decorrenza 1.1.2016 dall'art. 7 co. 8 del DLgs. 156/2015), è possibile interpellare l'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 11 co. 1 lett. a) della L. 212/2000, in ordine alla qualificazione di determinate spese, sostenute dal contribuente, tra quelle di pubblicità e di propaganda ovvero tra quelle di rappresentanza³⁷.

3.2.2 Criteri e limiti di deducibilità delle spese di rappresentanza

Per quanto concerne la congruità, le spese di rappresentanza "inerenti" sostenute nell'esercizio possono essere dedotte fino ad un limite massimo, stabilito secondo una logica a scaglioni.

Il parametro atto a misurare la congruità delle spese di rappresentanza è individuato nei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo³⁸.

L'art. 9 del DLgs. 14.9.2015 n. 147 (c.d. decreto "internazionalizzazione") ha modificato l'art. 108 co. 2 del TUIR con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello di entrata in vigore del citato decreto; considerando che il decreto è entrato in vigore il 7.10.2015, per i soggetti "solari" le nuove misure di deducibilità operano, quindi, a partire dal 2016 (con impatto per la prima volta sul modello REDDITI 2017)^{39, 40}.

Il co. 2 dell'art. 108 del TUIR dispone che le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza stabiliti con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse⁴¹.

Inoltre, rispetto al passato, è venuto meno il riferimento al requisito di congruità, posto

³⁷ Cfr. Ferranti G. "Dal 2016 interpello per i casi dubbi", *Il Sole - 24 Ore*, 2.11.2015, p. 21. Sulla tematica, si veda l'analisi a cura di Fornero L. "Spese di rappresentanza nel reddito d'impresa", in "Spese di rappresentanza", *Monografie on line*, www.eutekne.it e la voce "Interpello ordinario", *Guide Eutekne*.

³⁸ Relativamente alla nozione di ricavi e proventi della gestione caratteristica, si veda l'analisi a cura di Fornero L. "Spese di rappresentanza nel reddito d'impresa", in "Spese di rappresentanza", *Monografie on line*, www.eutekne.it.

³⁹ Per un primo commento, Alberti P. "Dal 2016, nuove soglie di deducibilità delle spese di rappresentanza", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 14.10.2015.

⁴⁰ Fino al periodo d'imposta 2015 (e, quindi, fino al modello UNICO 2016), le suddette spese erano deducibili in misura pari:

- all'1,3% dei ricavi e altri proventi, fino a 10 milioni di euro;
- allo 0,5% dei ricavi e altri proventi, per la parte compresa tra 10 e 50 milioni di euro;
- allo 0,1% dei ricavi e altri proventi, per la parte eccedente 50 milioni di euro.

⁴¹ In merito a tale aspetto, è stato osservato che "essendo rimasto immutato, con riferimento al requisito di inerenza, il rinvio alla disciplina di dettaglio mediante apposito Decreto attuativo, sembrerebbero ribaditi, sul punto, i contenuti sopra descritti del D.M. 19 novembre 2008, oggetto di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate nella circolare n. 34/E del 2009" (cfr. Formica G., Formica P. "Spese di rappresentanza: novità e lacune normative", *Il fisco*, 39, 2015, p. I/3729 ss.).

che il limite è previsto nello stesso art. 108 del TUIR (in precedenza, invece, il requisito era disciplinato dal DM 19.11.2008)⁴².

In sostanza, la normativa conferma la regolamentazione attraverso il rinvio al DM limitatamente al primo requisito (inerenza), dettando, invece, direttamente nel testo dell'art. 108 co. 2 del TUIR i parametri relativi alla valutazione della congruità⁴³.

Nel citato co. 2 sono, infatti, fissati nuovi limiti di congruità, ancorché sempre commisurati all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo d'imposta in cui le stesse sono sostenute.

Sulla base della citata disposizione, le spese di rappresentanza sono deducibili in misura pari:

- all'1,5% dei ricavi e altri proventi fino a 10 milioni di euro;
- allo 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10 milioni e fino a 50 milioni;
- allo 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 50 milioni.

Ricavi e altri proventi della gestione caratteristica	% deducibilità delle spese di rappresentanza
Fino a 10 milioni di euro	1,5%
Parte eccedente 10 milioni e fino a 50 milioni di euro	0,6%
Parte eccedente 50 milioni di euro	0,4%

Ai fini del suddetto computo non si considerano le spese relative alla distribuzione o erogazione gratuita di beni di valore unitario inferiore a 50,00 euro⁴⁴.

Viene tuttavia previsto che, con successivo decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, potrà essere variata:

- la misura deducibile delle spese di rappresentanza;
- il limite di deducibilità integrale dei beni distribuiti gratuitamente (omaggi), attualmente fissato in misura pari a 50,00 euro.

Esempio numerico

A mero titolo esemplificativo, si consideri un'impresa che, nel corso del periodo d'imposta 2022, abbia ricavi e proventi della gestione caratteristica pari a 70 milioni di euro. Le spese di rappresentanza deducibili saranno pari a 470.000,00 euro, risultanti dalla sommatoria tra:

- 150.000,00 euro, sui primi 10 milioni;
- 240.000,00 euro, sui successivi 40 milioni;
- 80.000,00 euro, sui restanti 20 milioni.

Pertanto, qualora la società sostenga spese di rappresentanza per 600.000,00 euro, di cui 50.000,00 euro per omaggi di valore non superiore a 50,00 euro, ai fini della deducibilità si avrà che:

⁴² Al riguardo è stato osservato che "la fissazione del limite in via normativa è importante perché conferma che se lo stesso viene rispettato non può essere sindacata la congruità delle spese dedotte" (così Ferranti G. "Spese promozionali con più certezze", *Il Sole - 24 Ore*, 2.11.2015, p. 21). Cfr. anche Ferranti G. "I nuovi limiti di deducibilità delle spese di rappresentanza", *Il fisco*, 21, 2015, p. I/2007 ss.

⁴³ Cfr. Formica G., Formica P. "Spese di rappresentanza: novità e lacune normative", *Il fisco*, 39, 2015, p. I/3729 ss.

⁴⁴ Formica G., Formica P. "Spese di rappresentanza: novità e lacune normative", *Il fisco*, 39, 2015, p. I/3729 ss.

- le spese per omaggi di valore unitario inferiore a 50,00 euro, pari a 50.000,00 euro, sono comunque deducibili;
- le altre spese di rappresentanza, pari a 550.000,00 euro, sono deducibili soltanto fino a 470.000,00 euro, alla luce della soglia di congruità massima come sopra determinata.

3.2.3 Deducibilità per le imprese in fase di “start up”

Per le spese di rappresentanza sostenute dalle imprese di nuova costituzione, le quali generano nella fase di *start up* un ammontare di ricavi modesto, è previsto uno specifico criterio di deducibilità dall’art. 1 co. 5 del DM 19.11.2008.

In particolare, le spese di rappresentanza sostenute nei periodi d’imposta anteriori a quello in cui vengono conseguiti i primi ricavi possono essere portate in deduzione dal reddito dello stesso periodo e di quello successivo se e nella misura in cui le spese sostenute in tali periodi siano inferiori all’importo deducibile⁴⁵.

Pertanto, per le imprese in fase di *start up*, la deducibilità delle spese di rappresentanza viene rinviata ai periodi d’imposta nei quali si conseguono i primi ricavi⁴⁶.

Occorre tuttavia sottolineare come le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50,00 euro siano escluse dalla specifica disciplina dettata per le imprese di nuova costituzione⁴⁷.

3.2.4 Obblighi di documentazione

Ai sensi dell’art. 1 co. 1 del DM 19.11.2008, le spese si considerano inerenti sempreché effettivamente sostenute e documentate.

In merito alla documentazione necessaria ai fini della deducibilità, l’Agenzia delle Entrate e gli organi di controllo competenti possono, per ciascuna delle fattispecie configurate come spese di rappresentanza, invitare i contribuenti a fornire indicazioni in relazione⁴⁸:

- all’ammontare complessivo, distinto per natura, delle erogazioni effettuate nel periodo d’imposta;
- all’ammontare dei ricavi e proventi derivanti dalla gestione caratteristica dell’impresa assunti a base di calcolo delle percentuali di deducibilità.

L’invito può riguardare anche:

- l’ammontare complessivo delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50,00 euro;
- l’ammontare complessivo delle spese non costituenti spese di rappresentanza.

3.3 BUONI ACQUISTO (VOUCHER)

Può accadere che alcune società specializzate mettano a disposizione di privati e imprese *voucher* al fine di consentire l’acquisto di beni e servizi in determinati esercizi commerciali convenzionati, nel limite del valore facciale esposto.

⁴⁵ Odetto G. “Spese di rappresentanza delle start up nel quadro RS di UNICO”, *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 19.8.2013.

⁴⁶ Deotto D. “«Start up», deduzioni rinviate”, *Il Sole - 24 Ore*, 19.11.2008, p. 35.

⁴⁷ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 13.7.2009 n. 34 (§ 5.4) e circ. Assonime 9.4.2009 n. 16 (§ 1.4).

⁴⁸ Ai sensi dell’art. 1 co. 6 del DM 19.11.2008.

Con la risposta a interpello 12.12.2019 n. 519, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la deducibilità delle spese sostenute per l'acquisto di *voucher* che le imprese omaggiano ai propri clienti segue il trattamento delle spese di rappresentanza⁴⁹.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, gli oneri sostenuti dall'azienda per l'acquisto di *voucher* da regalare, a titolo promozionale, ai propri clienti rientrano infatti nella categoria "residuale" delle spese di rappresentanza ex art. 1 co. 1 lett. e) del DM 19.11.2008, nonostante la formulazione letterale della norma faccia riferimento diretto solo a beni e servizi.

3.4 CESSIONI GRATUITE DI GADGETS, BROCHURES E DEPLIANTS

Secondo la prassi relativa alla disciplina previgente, le cessioni gratuite di beni nei confronti della clientela (attuale o potenziale) non configurano spese di rappresentanza, bensì spese di pubblicità⁵⁰, ovvero spese che possono determinare un incremento delle vendite, acquistando nuova clientela, o possono incrementare le vendite nei confronti della clientela esistente⁵¹. Trattasi, ad esempio, delle *brochures*, dei *depliants* e dei c.d. "*gadgets*".

Interpello sulla qualificazione delle spese

Come sopra evidenziato, è possibile presentare apposito interpello in ordine alla qualificazione di determinate spese, sostenute dal contribuente, tra quelle di pubblicità e di propaganda ovvero di rappresentanza⁵².

3.4.1 Deducibilità delle spese di pubblicità e propaganda

Nella determinazione del reddito d'impresa le spese di pubblicità sono interamente deducibili nell'esercizio di sostenimento, non essendo più possibile la loro capitalizzazione nell'attivo dello Stato patrimoniale⁵³ (fatta eccezione per i costi di pubblicità sostenuti nell'ambito delle attività di impianto e ampliamento).

In precedenza, ai sensi del "vecchio" art. 108 co. 2 del TUIR⁵⁴, le spese di pubblicità e di propaganda potevano essere dedotte, a scelta del contribuente:

- nell'esercizio in cui sono state sostenute;
- in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi⁵⁵.

⁴⁹ La questione non era mai stata espressamente affrontata dall'Agenzia delle Entrate, generando numerosi dubbi applicativi (cfr. Cotto A., Spagnol E. "Voucher omaggio con deducibilità da chiarire", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 2.11.2011).

⁵⁰ Si veda la voce "Spese di pubblicità", *Guide Eutekne*.

⁵¹ Così la Suprema Corte di Cassazione nelle sentenze 8.6.2000 n. 7803 e 25.5.2007 n. 12281.

⁵² Ai sensi del nuovo co. 4-bis dell'art. 108 del TUIR, introdotto dall'art. 7 co. 8 del DLgs. 156/2015 con decorrenza 1.1.2016. Cfr. anche Ferranti G. "Dal 2016 interpello per i casi dubbi", *Il Sole - 24 Ore*, 2.11.2015, p. 21. Per approfondimenti, si veda la voce "Interpello", *Guide Eutekne*.

⁵³ Si fa riferimento alle spese di pubblicità rilevate in bilancio a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2015 (2016, per i soggetti solari).

⁵⁴ Modificato dall'art. 13-bis co. 2 lett. c) n. 2 del DL 30.12.2016 n. 244, convertito, con modificazioni, dalla L. 27.2.2017 n. 19.

⁵⁵ Le spese di pubblicità capitalizzate nell'esercizio in corso al 31.12.2015 o in esercizi precedenti continuano ad essere dedotte secondo la disciplina fiscale previgente (art. 13-bis co. 5 e 7 lett. c) del DL 244/2016 convertito).

3.4.2 Differenza tra spese di pubblicità e spese di rappresentanza

Secondo il DM 19.11.2008 e la prassi ministeriale⁵⁶:

- la caratteristica delle spese di rappresentanza è la loro gratuità, vale a dire la mancanza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari, cioè di un obbligo di *dare o facere* a carico degli stessi⁵⁷;
- le spese di pubblicità sono conseguenti alla stipula di un contratto sinallagmatico tra due parti, la cui causa va individuata, di regola, nell'obbligo di una di esse di pubblicizzare e/o propagandare, a fronte di un corrispettivo, il prodotto o il marchio dell'impresa⁵⁸.

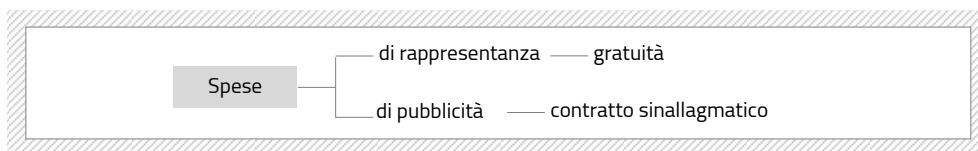


Fig. 3 - Differenza tra spese di pubblicità e spese di rappresentanza

Al fine di distinguere le due diverse fattispecie, rileva ciò che la Suprema Corte di Cassazione definisce come "*l'effettiva finalità delle spese*"⁵⁹.

Il DM 19.11.2008, prevedendo alcune ipotesi di spese di rappresentanza, agevola, seppur in via indiretta, l'individuazione delle spese di pubblicità.

Si illustrano di seguito alcuni casi in cui gli omaggi sono stati classificati dalla prassi ministeriale *ante* DM 19.11.2008 quali spese di pubblicità, ora da ritenere presumibilmente spese di rappresentanza.

Brochures e dépliants

Con riferimento alle caratteristiche delle *brochures* e dei *depliants*, si nota che questi sono a tutti gli effetti:

⁵⁶ Per approfondimenti, si veda l'analisi a cura di Fornero L. "Spese di rappresentanza nel reddito d'impresa", in "Spese di rappresentanza", *Monografie on line*, www.eutekne.it.

⁵⁷ In tal senso, circ. Agenzia delle Entrate 13.7.2009 n. 34 (§ 3.1). La gratuità quale caratteristica essenziale delle spese di rappresentanza è espressamente riconosciuta dal DM attuativo.

⁵⁸ Cfr. la R.M. 8.9.2000 n. 137/E e la circ. Agenzia delle Entrate 13.7.2009 n. 34 (§ 3.1). In dottrina, si veda Leo M. "Le imposte sui redditi nel testo unico", Giuffrè, 2022, p. 2184.

⁵⁹ Cass. 8.6.2000 n. 7803. Inoltre, secondo la Cass. 16.11.2011 n. 24065, per stabilire l'inerenza di un costo di pubblicità sostenuto a favore di un terzo soggetto è necessario indagare sulla natura del rapporto tra la società che ha sostenuto la spesa e il terzo soggetto, al fine di valutare i vantaggi e l'utilità ritraibili dalla pubblicità svolta a favore del terzo, al quale è riconducibile il messaggio pubblicitario (Cerato S. "Indeducibile la spesa di pubblicità per conto di terzi", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 17.11.2011). Ad avviso della Cass. 22.4.2016 n. 8121, le spese sostenute dall'impresa produttrice di capi di abbigliamento per la cessione gratuita di abiti griffati a persone di riconosciuta notorietà, realizzate al di fuori di ogni patto contrattuale che imponga loro di indossarli in occasione di manifestazioni pubbliche, sono qualificabili come spese di rappresentanza e non come spese di pubblicità, in quanto le stesse non sono direttamente finalizzate ad ottenere, attraverso l'attività di promozione, un incremento commerciale, più o meno immediato, concernente la produzione realizzata in un determinato contesto. Cfr. anche Cass. 27.4.2022 n. 13229 e Cass. 10.5.2022 n. 14778.

- beni distribuiti gratuitamente a potenziali clienti;
- beni che non presentano alcun rapporto sinallagmatico con la controparte.

Pertanto, questi beni sembrano rientrare nella presunzione che li considera spese di rappresentanza⁶⁰.

Distribuzione di gadgets

I c.d. "gadgets" rappresentano a tutti gli effetti beni che:

- l'impresa ha acquisito a titolo oneroso;
- sono destinati ad essere distribuiti gratuitamente;
- sono di relativa o di modesta utilità per il beneficiario.

Anche per tali beni manca l'elemento sinallagmatico della controprestazione e, di conseguenza, gli stessi sembrano rientrare nella presunzione che li considera spese di rappresentanza⁶¹.

4 OMAGGI A DIPENDENTI E COLLABORATORI

Gli omaggi ai dipendenti presentano una propria disciplina specifica, indipendente dalla loro funzione di rappresentanza o pubblicità.

Nel prosieguo si illustrano i criteri di deducibilità di tali omaggi dal reddito d'impresa e quelli di (eventuale) imposizione in capo al dipendente.

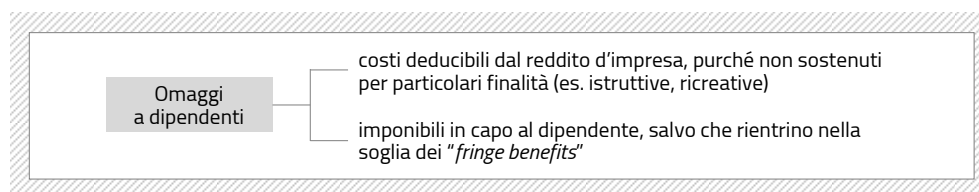


Fig. 4 - *Trattamento fiscale degli omaggi a dipendenti*

⁶⁰ Sebbene il punto non risulti oggetto né di chiarimenti ufficiali né di approfondimenti dottrinali, tale impostazione sembra avvalorata dalla nozione di spese di rappresentanza accolta dal DM 19.11.2008.

Tuttavia, con riferimento alla previgente disciplina, autorevole dottrina si è espressa in merito considerando tali beni come spese di pubblicità e propaganda, quindi interamente deducibili (tra gli altri si vedano Dezzani F. "Legge finanziaria 1996: le spese di rappresentanza e le spese di pubblicità", *Il fisco*, 3, 1996, p. 558; Reggi M. "Spese di pubblicità e spese di rappresentanza: distinzione ai fini della deducibilità del reddito e della detraibilità dell'IVA", *Il fisco*, 37, 2004, p. 1/6360).

Con riguardo a tale fattispecie si segnala anche il precedente orientamento interpretativo del Ministero delle Finanze che ha esplicitamente individuato quale funzione di opuscoli e *depliants* quella di attività promozionale (cfr. la C.M. 7.8.90 n. 63, § 3.2, e, in modo più esplicito, il parere Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive 16.11.2005 n. 44).

⁶¹ Qualora il *gadget* sia costituito da materiale distribuito ai partecipanti, occorrerebbe distinguere il caso in cui l'organizzatore del convegno si obblighi contrattualmente ad applicare il marchio sul *gadget* dal caso in cui l'apposizione del marchio rappresenti semplicemente una consuetudine; infatti, mentre nel primo caso la spesa è qualificabile come pubblicità/sponsorizzazione, nel secondo, configurandosi la gratuità, la stessa si qualifica come spesa di rappresentanza.

4.1 DEDUCIBILITÀ DAL REDDITO D'IMPRESA

Il costo sostenuto dal datore di lavoro per l'acquisto di beni da destinare in omaggio ai dipendenti è deducibile dal reddito d'impresa secondo le norme relative ai costi per le prestazioni di lavoro di cui all'art. 95 co. 1 del TUIR⁶².

La norma considera deducibili dal reddito le spese a titolo di liberalità a favore dei lavoratori dipendenti, purché queste non siano sostenute per finalità:

- di istruzione;
- di educazione;
- di ricreazione;
- di assistenza sociale, sanitaria o culto.

Ai sensi dell'art. 100 co. 1 del TUIR, le spese sopraelencate sono deducibili dal reddito d'impresa per un ammontare non superiore al 5 per mille delle spese per prestazione di lavoro dipendente⁶³.

4.2 IMPONIBILITÀ PER IL LAVORATORE DIPENDENTE

Ai sensi dell'art. 51 co. 1 del TUIR, concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente *"i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro"*.

I regali di Natale e le altre erogazioni liberali in natura, concesse in occasione di festività o ricorrenze ai dipendenti, sono imponibili⁶⁴ a seguito della soppressione della lett. b) dell'art. 51 co. 2 del TUIR⁶⁵.

I regali ai dipendenti rientravano nella fattispecie prevista dall'art. 51 co. 2 lett. b) del TUIR, il quale escludeva il relativo valore dalla base imponibile IRPEF degli stessi se:

- venivano erogati in occasione di festività o ricorrenze⁶⁶;

⁶² Per quanto riguarda l'estensione di tali disposizioni ai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (es. collaboratori coordinati e continuativi), l'Agenzia delle Entrate (ris. 21.3.2002 n. 95) ha precisato che:

- la deducibilità dei costi relativi a titolari dei suddetti redditi dev'essere in generale ammessa in presenza del requisito di "inerenza", richiesto dall'art. 109 co. 5 del TUIR;
- *"le limitazioni alla deducibilità previste in relazione a taluni emolumenti, individuati specificamente dal Tuir, corrisposti ai dipendenti, devono, in linea di massima, ritenersi operanti anche nelle ipotesi in cui i medesimi emolumenti siano corrisposti a percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente"*.

Sulla base di questo intervento ministeriale, le disposizioni limitative alla deduzione di taluni costi, previste per i lavoratori dipendenti, dovrebbero, in linea generale, essere applicabili anche ai collaboratori e agli altri titolari di reddito assimilato a quello di lavoro dipendente.

⁶³ Sul tema, si veda la voce "Opere e servizi di utilità sociale", *Guide Eutekne*.

⁶⁴ Sul punto, si veda Magnani M. "Esenti i regali se rientrano tra i fringe benefit", *Il Sole - 24 Ore*, 23.11.2008, p. 31; Magnani M. "Il regalo al bivio del valore", *Il Sole - 24 Ore*, 3.12.2009, p. 37; Alberti P. "Gli omaggi sono fringe benefits per i dipendenti", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 10.12.2012.

⁶⁵ Ad opera dell'art. 2 co. 6 del DL 93/2008, conv. L. 24.7.2008 n. 126. Si veda anche la voce "Erogazioni liberali", *Guide Eutekne*.

⁶⁶ Il Ministero delle Finanze ha chiarito che per festività o ricorrenza si devono intendere *"tutte le situazioni in cui oggettivamente si è soliti celebrare lietamente un evento"* (C.M. 23.12.97 n. 326/E, § 2.2.2). Sono riconducibili a questa definizione:

- le festività religiose;

- erano rivolti alla generalità o alla categoria di dipendenti⁶⁷;
- non superavano 258,23 euro per ciascun periodo di imposta⁶⁸.

In merito all'attuale regime, la circ. Agenzia delle Entrate 22.10.2008 n. 59, § 16 ha chiarito che le erogazioni liberali concesse ai dipendenti possono ancora essere detassate qualora ricorrano le condizioni di applicabilità della "soglia dei *fringe benefit*" di cui all'art. 51 co. 3 del TUIR.

La citata norma esclude dalla formazione del reddito il valore normale dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non superiore a 258,23 euro nel periodo d'imposta.

La circ. Agenzia delle Entrate 59/2008 ha peraltro chiarito che, a differenza della previgente disciplina, la liberalità può essere erogata anche:

- ad un solo dipendente, non essendo più richiesto che l'erogazione liberale sia concessa alla generalità o categorie di dipendenti;
- in occasioni diverse dalle festività e dalle ricorrenze⁶⁹.

Superamento della soglia di esenzione dei *fringe benefit*

In linea generale, secondo l'art. 51 co. 1 del TUIR, gli omaggi ricevuti in relazione al rapporto di lavoro concorrono a formare il reddito per il lavoratore dipendente.

Tuttavia, risultano non imponibili gli omaggi ricevuti che nel periodo d'imposta non su-

-
- le feste civili (ad esempio il 25 aprile o il 1° maggio);
 - le ricorrenze quali l'anniversario della nascita dell'azienda;
 - l'apertura di una nuova sede;
 - la fusione con un'altra società;
 - il raggiungimento di una particolare anzianità da parte del dipendente;
 - il matrimonio o la nascita di un figlio per il lavoratore.

Non potevano essere comprese, invece, nell'ambito applicativo della disposizione in esame le erogazioni effettuate nell'ambito del raggiungimento di un certo fatturato da parte dell'azienda, non potendosi configurare come festività o ricorrenza.

⁶⁷ La C.M. 326/E/97 (§ 2.2.2) ha chiarito che, affinché dette spese su omaggi a dipendenti fossero deducibili, gli stessi dovevano essere rivolti a tutti i dipendenti dello stesso tipo (ad esempio tutti i dirigenti, tutti gli impiegati o tutti quelli in possesso di una determinata qualifica).

Lo stesso principio doveva essere osservato nel momento in cui si valutava un requisito più legato al dipendente che all'impresa: se, ad esempio, si concedeva un omaggio ai dipendenti che si sposavano, ai fini dell'esclusione da IRPEF era necessario che l'omaggio fosse effettuato a tutti i dipendenti che si sposavano (o tutti i dipendenti di una certa categoria), e non ad un singolo dipendente, che in tal caso avrebbe subito l'imposizione come reddito in natura.

⁶⁸ Secondo la ris. Agenzia delle Entrate 29.10.2003 n. 202, sono imponibili in capo al dipendente ex art. 51 del TUIR anche gli omaggi offerti allo stesso in seguito all'acquisto di un prodotto dell'impresa in cui lavora (la risoluzione presenta il caso di un dipendente che, a seguito all'acquisto di un'auto prodotta dall'impresa in cui lavora, riceve in omaggio un televisore o un lettore DVD). Ciò – precisa la risoluzione – lascia però salvo il caso dell'omaggio di valore inferiore a 258,23 euro, detassato ai sensi dell'art. 51 co. 2 lett. b).

Si segnala, peraltro, che soltanto l'eventuale eccedenza era assoggettata a tassazione (art. 51 co. 2 lett. b) del TUIR).

⁶⁹ Sul punto, si veda Magnani M. "Esenti i regali se rientrano tra i *fringe benefit*", *Il Sole - 24 Ore*, 23.11.2008, p. 31.

perino, insieme all'ammontare degli altri *fringe benefit*, l'importo di 258,23 euro ai sensi dell'art. 51 co. 3 del TUIR^{70, 71}.

Per l'anno 2022 tale soglia è stata incrementata a 3.000,00 euro (art. 12 del DL 115/2022 convertito, come modificato dall'art. 3 co. 10 del DL 176/2022), includendovi anche le somme erogate o rimborsate ai dipendenti dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale⁷².

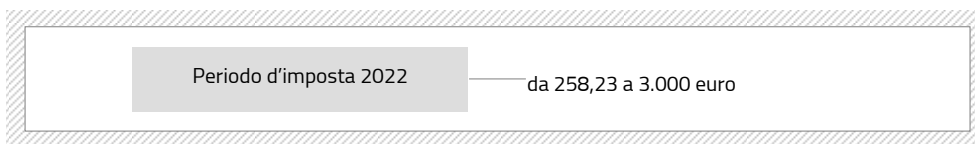


Fig. 5 - Incremento della soglia di esenzione dei fringe benefit per il 2022

Resta tuttavia fermo il meccanismo di tassazione previsto dall'art. 51 co. 3 del TUIR in caso di superamento del limite di esenzione⁷³.

L'art. 51 co. 3 del TUIR dispone che, nel caso in cui il limite venga superato, l'intero valore concorre a formare il reddito⁷⁴.

Pertanto, poiché in alcune situazioni aziendali il suddetto limite potrebbe essere già in tutto o in parte occupato⁷⁵, l'impresa dovrà verificare, dipendente per dipendente, l'ammontare di tale limite ancora disponibile⁷⁶.

⁷⁰ Al riguardo, l'Assonime afferma come susciti alcune perplessità di ordine sistematico il fatto che le erogazioni liberali confluiscono nell'esclusione dal reddito di lavoro dipendente prevista per tutti i redditi in natura. In particolare, mentre i *fringe benefits* si collocano all'interno di un rapporto obbligatorio di tipo oneroso, essendo corrisposti in relazione a rapporti di lavoro, le liberalità, oltre a presupporre la mancanza del sinallagma, sono caratterizzate dall'*animus donandi*, consistente nell'intento di arrecare vantaggio ad altro soggetto (cfr. approfondimento "Redditi di lavoro dipendente, fringe benefits ed erogazioni liberali: la disciplina applicabile" Assonime, 11/2009).

⁷¹ Per i periodi d'imposta 2020 e 2021, tale soglia è stata incrementata a 516,46 euro (art. 112 del DL 104/2020 convertito, come modificato dall'art. 6-*quiquies* del DL 41/2021). Cfr. Alberti P. "Beni e servizi ai dipendenti non tassati fino a 516,46 euro", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 18.8.2020 e, dello stesso Autore, "Anche per il 2021 beni e servizi ai dipendenti non tassati fino a 516,46 euro", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 25.5.2021.

⁷² Il limite era stato inizialmente fissato per il 2022 a 600,00 euro. Cfr. Alberti P. "La soglia dei fringe benefit 2022 sale da 600 a 3.000 euro", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 19.11.2022.

⁷³ La deroga prevista dall'art. 12 del DL 115/2022 per il 2022 riguarda soltanto la prima parte del terzo periodo dell'art. 51 co. 3 del TUIR: la deroga riguarda quindi soltanto l'individuazione dei *fringe benefit* (che non comprende ordinariamente il rimborso delle utenze domestiche) e l'importo soglia (pari ordinariamente a 258,23 euro). Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 4.11.2022 n. 35.

⁷⁴ Ai sensi dell'abrogata lett. b) dell'art. 51 co. 2 del TUIR, invece, soltanto l'eccedenza rispetto a 258,23 euro dei beni e servizi erogati gratuitamente al dipendente nello stesso periodo d'imposta veniva ricompresa nel reddito del lavoratore (C.M. 326/E/97) e assoggettata a ritenuta ex art. 23 co. 2 del DPR 600/73.

⁷⁵ Si pensi, a mero titolo esemplificativo, all'auto in uso promiscuo o alle polizze sanitarie.

⁷⁶ Magnani M. "Esenti i regali se rientrano tra i fringe benefit", *Il Sole - 24 Ore*, 23.11.2008, p. 31.

Corresponsione di buoni acquisto (voucher)

Tra le varie forme di gratifica natalizia ai dipendenti, si stanno affermando i c.d. “buoni regalo”.

Tali *voucher*, messi a disposizione da società specializzate, consentono l’acquisto di beni e servizi in determinati esercizi commerciali convenzionati, nel limite del valore facciale esposto.

In passato potevano presentarsi possibili problemi di rilevanza sostanziale ai fini dell’applicazione dell’art. 51 co. 3 del TUIR in ragione della natura dei documenti di legittimazione. L’impostazione pregressa aveva, infatti, fatto sorgere il dubbio che l’esclusione di cui all’art. 51 co. 3 del TUIR non si applicasse ai documenti di legittimazione con indicazione del valore nominale, in quanto documenti assimilabili al denaro; ciò in virtù dei chiarimenti forniti ai fini IVA dalla ris. Agenzia delle Entrate 22.2.2011 n. 21, dalla C.M. 9.8.76 n. 27 e dalla C.M. 1.8.74 n. 502598.

Sul punto è però intervenuto l’art. 1 co. 190 lett. b) della L. 208/2015, che ha introdotto il co. 3-*bis* nell’art. 51 del TUIR. In base alla richiamata disposizione, ai “*fini dell’applicazione dei commi 2 e 3, l’erogazione di beni, prestazioni, opere e servizi da parte del datore di lavoro può avvenire mediante documenti di legittimazione, in formato cartaceo o elettronico, riportanti un valore nominale*”.

Come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 15.6.2016 n. 28, § 2.4, il co. 3-*bis*, nel disciplinare in via generale tale modalità di erogazione dei *benefit*, sancisce che i titoli che li rappresentano, anche se connotati da un valore nominale, non configurano denaro. Vengono, quindi, superate le incertezze interpretative sulla natura del titolo emerse in passato.

Pertanto, i *voucher* natalizi costituirebbero *fringe benefit* in capo ai dipendenti e beneficerebbero dell’esclusione da imposizione se di importo inferiore nel periodo d’imposta a 258,23 euro (3.000,00 euro per il 2022), complessivamente con gli altri *fringe benefit* ricevuti⁷⁷.

In tema di *benefit* erogati mediante *voucher*, l’Agenzia delle Entrate ha precisato che il *benefit* si considera percepito dal dipendente, ed assume quindi rilevanza reddituale, nel momento in cui tale utilità entra nella disponibilità del lavoratore, a prescindere dal fatto che il servizio venga fruito in un momento successivo⁷⁸.

Quanto alle caratteristiche di tali *voucher*, l’art. 6 del DM 25.3.2016 ha precisato che i documenti di legittimazione non possono essere utilizzati da persona diversa dal titolare, non possono essere monetizzati o ceduti a terzi e devono dare diritto ad un solo bene, prestazione, opera o servizio per l’intero valore nominale, senza integrazioni a carico del titolare. Solo per i beni e servizi esclusi da imposizione fino a 258,23 euro (3.000,00 euro per il 2022) ai sensi dell’art. 51 co. 3 ultimo periodo, i beni e i servizi possono essere cumulativamente indicati in un unico documento di legittimazione, purché il valore complessivo non ecceda il limite di importo. Pertanto, mentre il *voucher* monouso deve dare diritto ad un solo bene, prestazione, opera o servizio, predeterminato *ab origine* e definito nel valore, il *voucher* cumulativo può rappresentare una pluralità di beni, determinabili anche attraverso il rinvio – ad esempio – ad una elencazione contenuta su una piattaforma elettro-

⁷⁷ Si veda la voce “Documenti di legittimazione”, *Guide Eutekne*.

⁷⁸ Circ. Agenzia delle Entrate 35/2022, § 2.

nica, che il dipendente può combinare a sua scelta nel “carrello della spesa”, per un valore non eccedente ordinariamente 258,23 euro⁷⁹, elevato a 3.000,00 euro per il 2022⁸⁰.

Bonus carburante

Il predetto regime dell'art. 51 co. 3 del TUIR, limitato all'anno di imposta 2022, rappresenta un'agevolazione ulteriore, diversa e autonoma, rispetto al “bonus carburante”⁸¹.

L'art. 2 del DL 21/2022 ha previsto, soltanto per il periodo d'imposta 2022, la possibilità per i datori di lavoro privati di erogare ai propri lavoratori dipendenti buoni benzina, o titoli analoghi, esclusi da imposizione fiscale ai sensi dell'art. 51 co. 3 del TUIR per un ammontare massimo di 200,00 euro per lavoratore⁸².

Pertanto, al fine di fruire dell'esenzione da imposizione, i beni e i servizi erogati nel periodo d'imposta 2022 dal datore di lavoro a favore di ciascun lavoratore dipendente possono raggiungere un valore di 200,00 euro per uno o più buoni benzina ed un valore di 3.000,00 euro per l'insieme degli altri beni e servizi (compresi eventuali ulteriori buoni benzina) nonché per le somme erogate o rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale.

Inoltre, atteso che il bonus carburante ai fini della tassazione è ricondotto nell'ambito di applicazione dell'art. 51 co. 3, ultimo periodo, del TUIR, se il valore del bonus carburante è superiore a 200,00 euro, lo stesso concorre interamente a formare il reddito ed è assoggettato a tassazione ordinaria⁸³.

5 CESSIONI GRATUITE PARTICOLARI

Sono previste specifiche regole di deducibilità in caso di:

- liberalità per finalità sociali;
- cessione di periodici in distribuzione gratuita;
- beni destinati a medici;
- donazione di eccedenze alimentari.

5.1 LIBERALITÀ PER FINALITÀ SOCIALI

Nel caso in cui le cessioni gratuite siano destinate ad enti con finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o di culto, o siano rappresentate da donazioni o oblazioni di cui all'art. 10 co. 1 lett. g) del TUIR⁸⁴, tali cessioni rientrano nelle erogazioni liberali in natura, come precisato dalla ris. Agenzia delle Entrate 17.7.2002 n. 234.

Esse sono deducibili nel limite del 2% del reddito d'impresa dichiarato ex art. 100 co. 2 lett. a) del TUIR⁸⁵.

⁷⁹ Così circ. Agenzia delle Entrate 15.6.2016 n. 28, § 2.5.1.

⁸⁰ Art. 12 del DL 115/2022.

⁸¹ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 4.11.2022 n. 35, § 3.

⁸² Sull'agevolazione, si veda circ. Agenzia delle Entrate 14.7.2022 n. 27.

⁸³ Così circ. Agenzia delle Entrate 4.11.2022 n. 35, § 3.

⁸⁴ ONG, ecc.

⁸⁵ Per approfondimenti, si veda la voce “Erogazioni liberali”, *Guide Eutekne*.

5.2 CESSIONE DI PERIODICI IN DISTRIBUZIONE GRATUITA

Con riguardo alla cessione di periodici in distribuzione gratuita, l'Agenzia delle Entrate, nella ris. 4.2.2005 n. 13, ha precisato che:

- si è in presenza di beni che rientrano nell'attività propria dell'impresa;
- la cessione viene effettuata in seguito al contratto instaurato tra l'editore e gli inserzionisti pubblicitari.

Pertanto, secondo l'orientamento interpretativo proposto dall'Agenzia, la distribuzione gratuita del periodico da parte dell'editore costituisce l'adempimento di una specifica obbligazione prevista dai contratti pubblicitari in essere. Infatti, la peculiarità di tali periodici consiste nel fatto che i costi editoriali degli stessi sono coperti non dagli incassi derivanti dalla vendita, ma degli introiti della pubblicità effettuata con gli stessi.

In definitiva, la distribuzione gratuita dei periodici in oggetto da parte delle imprese editrici costituisce una modalità di esecuzione della prestazione del servizio pubblicitario⁸⁶.

Non opera, quindi, la disposizione di cui all'art. 85 co. 2 del TUIR, che ricomprende tra i ricavi il valore normale dei beni destinati a finalità estranee all'impresa, in quanto le spese sostenute per i periodici distribuiti rientrano a pieno titolo tra i costi di produzione dell'editore.

5.3 BENI DESTINATI AI MEDICI, FARMACISTI E VETERINARI

L'art. 2 co. 9 della L. 27.12.2002 n. 289 (Finanziaria 2003) prevede la totale indeducibilità dei costi dei beni destinati anche indirettamente a medici, farmacisti e veterinari, allo scopo di agevolare, in qualsiasi modo, la diffusione di specialità medicinali o di ogni altro prodotto ad uso farmaceutico.

In merito, la circ. Agenzia delle Entrate 18.1.2006 n. 3 ha chiarito che:

- la norma è rivolta a tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, anche se, di fatto, riguarda essenzialmente i produttori e i commercianti di farmaci e specialità medicinali;
- l'ineducibilità riguarda tutti quei costi, normalmente riconducibili alle spese di rappresentanza, relativi all'offerta a titolo gratuito di beni e servizi agli operatori sanitari che non siano di "valore trascurabile".

La Relazione al DM 19.11.2008 e la circ. Agenzia delle Entrate 13.7.2009 n. 34 hanno chiarito che le modifiche introdotte dalla Finanziaria 2008 non vanno ad incidere sulle discipline di carattere speciale recate da altre norme dell'ordinamento, quale appunto il citato art. 2 co. 9 della L. 289/2002.

Di conseguenza, resta ferma l'applicazione di tale particolare disciplina.

5.4 DONAZIONE DI ECCEDEXENZE ALIMENTARI E MEDICINALI

La L. 19.8.2016 n. 166 ha previsto misure di semplificazione per favorire la cessione gratuita di prodotti alimentari, medicinali e di altri prodotti a fini di solidarietà sociale, disponendo altresì specifiche agevolazioni a livello fiscale.

Sotto il profilo dell'imposizione diretta, rileva l'art. 16 della citata L. 166/2016, come modificato dall'art. 1 co. 208 della L. 205/2017 (la quale ha contestualmente abrogato l'art. 13 co. 2 del DLgs. 460/97).

⁸⁶ Così la circ. Assonime 25.2.2005 n. 8.

Secondo tale disposizione, non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'art. 85 co. 2 del TUIR le derrate alimentari, i medicinali e altri prodotti destinati a fini di solidarietà sociale senza scopo di lucro che vengono ceduti gratuitamente agli enti pubblici e privati (comprese le ONLUS) costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche e solidaristiche e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività d'interesse generale anche mediante la produzione e lo scambio di beni e servizi di utilità sociale nonché attraverso forme di mutualità.

In sostanza, le cessioni in esame non si considerano produttive di ricavi che concorrono alla determinazione del reddito d'impresa⁸⁷.

Cessione di farmaci ad uso compassionevole

L'art. 27 co. 2 del DL 23/2020 convertito ha disposto che non si considerano destinate a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ex art. 85 del TUIR le cessioni gratuite di farmaci nell'ambito dei programmi ad uso compassionevole, individuati dal DM 7.9.2017.

Il valore normale di tali farmaci ceduti non concorre quindi alla determinazione del reddito d'impresa, mentre il costo sostenuto per il loro acquisto concorrerà alla formazione del reddito d'impresa nel periodo d'imposta in cui si verifica l'estromissione (circ. Agenzia delle Entrate 13.4.2020 n. 9, § 11).

6 CENE NATALIZIE

Con specifico riferimento alle spese eventualmente sostenute dall'impresa per le cene natalizie, occorre analizzare se le stesse rientrano o meno nell'ambito delle spese di rappresentanza.

La circ. Agenzia delle Entrate 34/2009, § 4, ha precisato che:

- nel caso di spese sostenute per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di festività religiose, è necessario documentare la tipologia di destinatari delle spese;
- non sono qualificabili come spese di rappresentanza quelle sostenute per eventi aziendali in cui sono presenti esclusivamente dipendenti dell'impresa, in quanto le spese non possono considerarsi sostenute nell'ambito di un'attività promozionale.

Analogo ragionamento dovrebbe valere nel caso in cui agli eventi partecipino dipendenti e fornitori.

Nonostante tali spese non siano considerate di rappresentanza, non significa che gli oneri in questione siano indeducibili.

Con riferimento al reddito d'impresa, l'art. 100 co. 1 del TUIR stabilisce espressamente che le spese relative a servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di ricreazione o culto (entrambe le finalità paiono pertinenti) sono deducibili per un ammontare complessivo non

⁸⁷ La disposizione si applica in presenza di determinate condizioni legate alla documentazione. Per approfondimenti, si rinvia alla voce "Donazione di eccedenze alimentari", *Guide Eutekne*.

superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

Tale principio, secondo quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate (ris. 34/2004), opera anche nell'ipotesi in cui *"detti servizi siano messi a disposizione dei dipendenti tramite il ricorso a strutture esterne all'azienda"*; può essere, ad esempio, il caso di un ristorante⁸⁸.

Occorre, tuttavia, considerare anche l'art. 109 co. 5 del TUIR, in base al quale le spese relative alla somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75%⁸⁹.

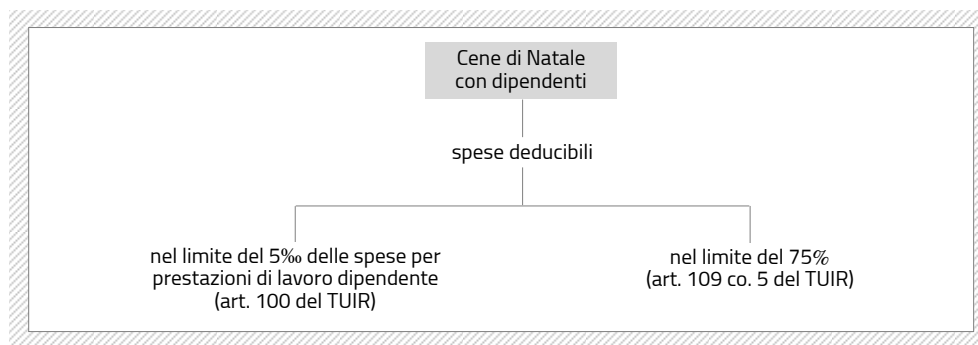


Fig. 6 - Cene natalizie - Criteri di deducibilità

7 CONTRIBUENTI IN REGIME AGEVOLATO

7.1 REGIME DI VANTAGGIO PER L'IMPRENDITORIA GIOVANILE (C.D. "CONTRIBUENTI MINIMI")

L'art. 27 co. 1, 2 e 7 del DL 98/2011, conv. L. 111/2011, aveva introdotto il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile, sostanzialmente implementando il previgente regime dei contribuenti minimi di cui alla L. 244/2007 di ulteriori requisiti connessi alla novità dell'attività intrapresa⁹⁰.

Tale regime è stato abrogato a decorrere dall'1.1.2016, per effetto dell'introduzione del regime forfetario di cui alla L. 190/2014.

Sebbene, per effetto dell'abrogazione, il regime non possa più essere scelto in sede di inizio attività, è contemplato un residuo periodo di applicabilità a favore dei soggetti che lo avevano scelto entro il 31.12.2015, i quali possono continuare ad applicarlo fino a scadenza naturale.

Tanto premesso, atteso che le modalità di determinazione del reddito assoggettato ad imposta sostitutiva non sono mutate rispetto al precedente regime dei contribuenti mi-

⁸⁸ Cotto A. "Cene di Natale degli studi a deducibilità limitata", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 17.11.2014.

⁸⁹ In tal senso, Gaiani L. "Spese di rappresentanza solo sotto il tetto", *Il Sole - 24 Ore*, 18.1.2009, p. 27; Cotto A. "Cene di Natale degli studi a deducibilità limitata", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 17.11.2014.

⁹⁰ Per approfondimenti, si veda la voce "Regime di vantaggio (DL 98/2011)", *Guide Eutekne*.

nimi, si ritiene che i chiarimenti resi sul punto dall'Amministrazione finanziaria fino al 2011 conservino la propria validità.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate, con la circ. 28.1.2008 n. 7, § 5.1, ha chiarito che non possono trovare applicazione le specifiche norme del TUIR che limitano la deducibilità delle spese per omaggi, vitto e alloggio.

Di conseguenza, l'Agenzia, con la citata circolare, ha precisato che le spese per omaggi (nonché quelle di vitto e alloggio) possono essere integralmente dedotte nel periodo di sostenimento (criterio di cassa), purché sia rispettato il requisito dell'inerenza⁹¹. Al riguardo, la circ. Agenzia delle Entrate 13.7.2009 n. 34, § 9 ha precisato che in tal caso si fa riferimento ai soli omaggi di valore inferiore a 50,00 euro.

Peraltro, la circ. Agenzia delle Entrate 34/2009, contrariamente a quanto si poteva desumere dalla circ. 7/2008, ha affermato che le spese di rappresentanza, inerenti a sensi dell'art. 1 co. 2 del DM 19.11.2008, sono deducibili, nei limiti del *plafond*, anche per i soggetti che rientrano nel regime dei minimi.

Alla luce di quanto sostenuto in precedenti documenti di prassi⁹², tale posizione non appare condivisibile⁹³.

Del resto, le istruzioni alla compilazione del modello REDDITI PF 2022 (rigo LM5), in relazione alle spese per omaggi, vitto e alloggio, affermano che "*dette spese possono essere portate in deduzione per l'intero importo pagato se inerenti all'esercizio dell'attività*".

7.2 REGIME FISCALE AGEVOLATO PER AUTONOMI (C.D. "REGIME FORFETARIO")

La L. 190/2014 ha introdotto il regime fiscale agevolato per autonomi fruibile da imprenditori individuali e lavoratori autonomi che possiedano determinati requisiti⁹⁴.

Nell'ambito di tale regime, il reddito è determinato in modo forfetario tramite l'applicazione del coefficiente di redditività previsto per la specifica attività svolta all'ammontare dei ricavi o compensi percepiti nel periodo d'imposta (art. 1 co. 64 della L. 23.12.2014 n. 190). Ciò significa che, a prescindere da qualsiasi valutazione circa la loro inerenza all'attività d'impresa o di lavoro autonomo, le spese eventualmente sostenute non sono deducibili analiticamente, essendo il loro ammontare predefinito nel coefficiente di redditività.

Per tale ragione, il tema della deducibilità degli omaggi non assume alcun rilievo nell'ambito del regime in esame.

Non sono, quindi, in alcun modo estensibili le considerazioni sopra svolte con riferimento al regime di vantaggio.

⁹¹ Sul punto, si veda Portale R. "Deduzione integrale per i «minimi»", *Il Sole - 24 Ore*, 8.10.2008, p. 35.

⁹² Oltre alla già citata circ. Agenzia delle Entrate 28.1.2008 n. 7 (§ 5.1), si veda anche la circ. 19.2.2008 n. 12, § 4.3.

⁹³ Fornero L. "Nuovo regime delle spese di rappresentanza: i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate e di Assonime", *Schede di Aggiornamento on line*, 11, 2009, p. 31; Alberti P., Fornero L. "Anche per i «nuovi minimi», omaggi interamente deducibili fino a 50 euro", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 5.12.2012.

⁹⁴ Per l'analisi complessiva del regime, si veda la voce "Regime forfetario per autonomi (L. 190/2014)", *Guide Eutekne*.

8 REGIME IRAP

8.1 OMAGGI A CLIENTI

8.1.1 Società di capitali

Per le società di capitali, gli enti commerciali e i soggetti assimilati⁹⁵, salvo le eccezioni espressamente previste, le componenti di reddito rilevanti concorrono alla determinazione del valore della produzione netta nell'importo stanziato a Conto economico⁹⁶.

Ciò detto, le spese di rappresentanza, ivi incluse quelle per gli omaggi, sono deducibili per l'importo stanziato a Conto economico, a prescindere dai requisiti di "inerenza e congruità" stabiliti dal DM 19.11.2008⁹⁷, posto che si tratta di oneri correttamente classificabili in una voce rilevante ai fini IRAP⁹⁸.

Tale regime di deducibilità ai fini IRAP è ammesso:

- oltre che per i soggetti IRES;
- anche per le società di persone⁹⁹ che, ricorrendone le condizioni¹⁰⁰, hanno optato per il regime di determinazione della base imponibile in base al bilancio.

8.1.2 Società di persone

Per le società di persone in regime naturale gli omaggi non dovrebbero essere deducibili, neppure con le regole restrittive previste dal TUIR¹⁰¹.

⁹⁵ Di cui all'art. 3 co. 1 lett. a) del DLgs. 446/97.

⁹⁶ Sul punto, si veda Fornero L. "Ineranza dei costi, ammortamento degli immobili strumentali e trattamento dei contributi ai fini IRAP: i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate e di Assonime", *Schede di Aggiornamento*, 8-9, 2009, p. 1355 ss.; Fornero L. "IRAP delle società di capitali: i chiarimenti della circ. 26/2012", *Schede di Aggiornamento*, 7, 2012, p. 1167 ss.

⁹⁷ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 22.7.2009 n. 39.

⁹⁸ In particolare, secondo il documento OIC 12, gli omaggi e gli articoli promozionali vanno classificati nella voce B.14 del Conto economico ("Oneri diversi di gestione").

⁹⁹ Si ricorda che, a decorrere dal periodo d'imposta 2022, l'art. 1 co. 8 della L. 234/2021 prevede che l'IRAP non sia più dovuta dalle persone fisiche esercenti:

- attività commerciali (ex art. 3 co. 1 lett. b) del DLgs. 446/97);
- arti e professioni (ex art. 3 co. 1 lett. c) del DLgs. 446/97).

Per approfondimenti, si vedano la circ. Agenzia delle Entrate 18.2.2022 n. 4 (§ 3); Fornero L. "Esclusione da IRAP per i professionisti e gli imprenditori individuali", *Schede di Aggiornamento on line*, 1, 2022; dello stesso Autore "Dal 2022 senza IRAP anche le aziende coniugali non gestite in forma societaria", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 19.2.2022.

¹⁰⁰ Si ricorda che ai sensi dell'art. 5-bis co. 2 del DLgs. 446/97, possono esercitare l'opzione per la determinazione del valore della produzione netta secondo le regole dettate per le società di capitali:

- gli imprenditori individuali, in regime di contabilità ordinaria;
- le società di persone, in regime di contabilità ordinaria.

Sul tema, si rinvia all'analisi a cura di Fornero L. "IRAP delle società di persone e degli imprenditori individuali in assenza di opzione", in "IRAP: opzione per il calcolo in base al bilancio", *Monografie on line*, www.eutekne.it.

¹⁰¹ In tal senso, si veda De Stefani L. "Vantaggi IRAP nelle società di capitali", *Il Sole - 24 Ore*, 18.11.2008, p. 35; Munk R., Tedeschi G. "Il trattamento contabile e fiscale degli omaggi alla luce delle novità in materia di spese di rappresentanza", *Il fisco*, 43, 2009, p. I/7089.

Per tali soggetti, infatti, l'art. 5-*bis* del DLgs. 446/97 ha elencato una lista di costi deducibili tra i quali non sono citati gli oneri diversi di gestione, voce in cui dovrebbero rientrare, in base alla classificazione del bilancio per natura¹⁰², gli omaggi e gli articoli promozionali¹⁰³. Peraltro, si segnala come le istruzioni alla dichiarazione IRAP fino al 2012 limitassero la previsione di indeducibilità agli omaggi di valore unitario superiore a 50,00 euro (rientranti tra le spese di rappresentanza).

8.2 OMAGGI A DIPENDENTI E COLLABORATORI

8.2.1 Società di capitali

Per quanto riguarda i soggetti IRES e le società di persone che hanno optato per il calcolo della base imponibile in base al bilancio¹⁰⁴, l'art. 5 co. 1 e 3 del DLgs. 446/97 prevede l'indeducibilità dei costi relativi al personale, anche se contabilizzati in Conto economico in voci diverse dalla B.9 (spese per il personale).

Il precedente art. 11 co. 2 del DLgs. 446/97¹⁰⁵ sembrava escludere in ogni caso la deducibilità dall'imponibile IRAP degli omaggi ai dipendenti (e collaboratori coordinati e continuativi). Infatti, secondo la norma gli omaggi risultavano indeducibili:

- se contabilizzati tra le spese per il personale quando distribuiti in relazione al rapporto di lavoro;
- se classificati tra gli oneri diversi di gestione.

Ai sensi dell'abrogato art. 11 co. 2 del DLgs. 446/97 erano comunque deducibili *“le somme erogate a terzi per l'acquisizione di beni e di servizi destinati alla generalità o a categorie dei dipendenti e dei collaboratori”*.

La circ. Agenzia delle Entrate 26.5.2009 n. 27, § 1.4 ha precisato che l'abrogazione dell'art. 11 co. 2 del DLgs. 446/97 riveste carattere esclusivamente formale, posto che la regola enunciata dalla norma soppressa si desume comunque dalla disciplina dell'IRAP, ove sono resi indeducibili, in capo al soggetto passivo, quei costi che non rappresentano, ai fini del tributo, componenti positive imponibili per il soggetto percettore.

Di conseguenza, gli omaggi destinati ai dipendenti o collaboratori sembrerebbero:

- deducibili ove siano funzionali all'attività d'impresa, non assumendo natura retributiva per il dipendente (o collaboratore);
- indeducibili se considerati tra le spese per il personale, in quanto assunti natura retributiva, fatta eccezione per gli omaggi destinati ai dipendenti a tempo indeterminato¹⁰⁶ e ai lavoratori per i quali è prevista la deducibilità analitica dei relativi costi (es. addetti alla ricerca e sviluppo).

¹⁰² La circ. Agenzia delle Entrate 28.10.2008 n. 60, § 2.1 e 2.4, ha chiarito che, per la corretta individuazione degli oneri rilevanti, occorre fare riferimento alla classificazione per natura tipica del bilancio.

¹⁰³ Per approfondimenti, si veda si rinvia all'analisi a cura di Fornero L. "IRAP delle società di persone e degli imprenditori individuali in assenza di opzione", in "IRAP: opzione per il calcolo in base al bilancio", *Monografie on line*, www.eutekne.it.

¹⁰⁴ Diversi da quelli esercenti attività bancaria, finanziaria e assicurativa.

¹⁰⁵ Abrogato dall'art. 1 co. 50 lett. f) n. 3 del DLgs. 446/97.

¹⁰⁶ Art. 11 co. 4-*octies* del DLgs. 446/97. Si veda anche Fornero L. "Indicazione del costo del lavoro nel modello IRAP", *Schede di Aggiornamento*, 8-9, 2022, p. 1511 ss.

8.2.2 Società di persone

Per le società di persone che non hanno optato per la determinazione della base imponibile in base al bilancio, gli omaggi ai dipendenti (o collaboratori) sono indeducibili ai fini IRAP, posto che i relativi costi d'acquisto non sono menzionati tra quelli deducibili *ex art. 5-bis* del DLgs. 446/97, salvo che siano destinati a dipendenti a tempo indeterminato¹⁰⁷ o a lavoratori per i quali è stabilita la deducibilità analitica dei relativi costi (es. addetti alla ricerca e sviluppo).

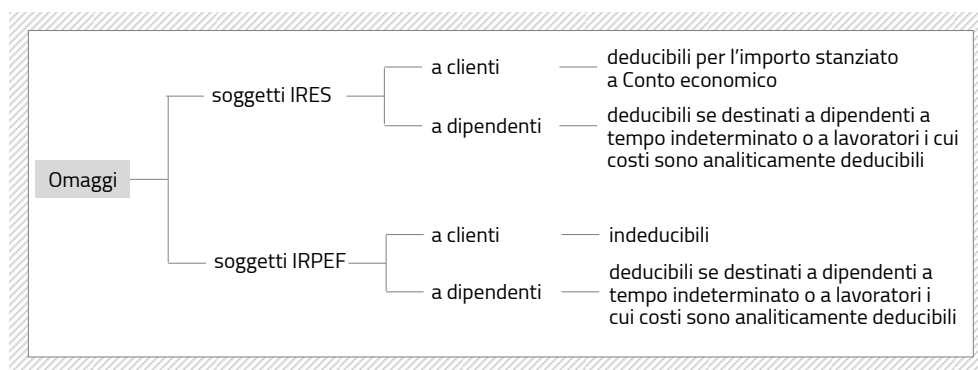


Fig. 7 - Trattamento degli omaggi ai fini IRAP

Dottrina

Alberti P. "La soglia dei fringe benefit 2022 sale da 600 a 3.000 euro", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 19.11.2022

Alberti P., "Anche per il 2021 beni e servizi ai dipendenti non tassati fino a 516,46 euro", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 25.5.2021

Alberti P. "Beni e servizi ai dipendenti non tassati fino a 516,46 euro", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 18.8.2020

Alberti P. "Dal 2016, nuove soglie di deducibilità delle spese di rappresentanza", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 14.10.2015

Alberti P. "Da domani, omaggi con IVA detraibile sotto i 50 euro", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 12.12.2014

Alberti P. "Omaggi con soglia a 50 euro anche per la detraibilità IVA", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 7.11.2014

Alberti P. "La soglia per la detraibilità IVA sugli omaggi sale a 50 euro", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 23.6.2014

Alberti P. "Per gli omaggi autoprodotti rileva il valore di mercato", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 13.3.2014

Alberti P. "Gli omaggi sono *fringe benefits* per i dipendenti", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 10.12.2012

Alberti P. "Anche gli omaggi pesano sull'IRAP", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 1.12.2010

Alberti P. "Omaggi ai dipendenti deducibili per l'impresa", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 1.12.2010

Alberti P. "Omaggi al vaggio del valore unitario", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 1.12.2010

¹⁰⁷ Art. 11 co. 4-octies del DLgs. 446/97. Si veda anche Fornero L. "Indicazione del costo del lavoro nel modello IRAP", *Schede di Aggiornamento*, 8-9, 2022, p. 1511 ss.

- Alberti P., Fornero L. "Anche per i «nuovi minimi», omaggi interamente deducibili fino a 50 euro", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 5.12.2012
- Cotto A. "Cene di Natale degli studi a deducibilità limitata", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 17.11.2014
- Cotto A., Spagnol E. "Voucher omaggio con deducibilità da chiarire", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 3.12.2010
- De Stefani L. "Il regime Iva e reddituale degli omaggi: un vademecum delle cessioni gratuite", *Il Sole - 24 Ore, Norme e Tributi Mese*, 6, 2019, p. 54 - 71
- De Stefani L. "Il Fisco incentiva gli omaggi", *Il Sole - 24 Ore*, 18.11.2008, p. 35
- De Stefani L. "Vantaggi IRAP nelle società di capitali", *Il Sole - 24 Ore*, 18.11.2008, p. 35
- Dezzani F. "Legge finanziaria 1996: le spese di rappresentanza e le spese di pubblicità", *Il fisco*, 3, 1996, p. 558
- Dodero A., Ferranti G. "Spese relative a più esercizi", *Temi di Reddito d'impresa*, IPSOA, 2009, p. 267
- Dodero A., Ferranti G., Izzo B., Miele L. "Imposta sul reddito delle società", IPSOA, 2008, p. 760
- Ferranti G. "Dal 2016 interpello per i casi dubbi", *Il Sole - 24 Ore*, 2.11.2015, p. 21
- Ferranti G. "Spese promozionali con più certezze", *Il Sole - 24 Ore*, 2.11.2015, p. 21
- Ferranti G. "I nuovi limiti di deducibilità delle spese di rappresentanza", *Il fisco*, 21, 2015, p. I/2007 ss.
- Ferranti G. "La disciplina delle spese di rappresentanza", *Corriere Tributario*, 41, 2007, p. 3307
- Fiaccadori S. "Aspetti tributari diretti, indiretti e contabili degli omaggi, dei premi e degli sconti in natura ai clienti", *Bollettino tributario*, 10, 1990, p. 757
- Formica G., Formica P. "Spese di rappresentanza: novità e lacune normative", *Il fisco*, 39, 2015, p. I/3729 ss.
- Fornero L. "Indicazione del costo del lavoro nel modello IRAP", *Schede di Aggiornamento*, 8-9, 2022, p. 1511 ss.
- Fornero L. "Spese di rappresentanza nel reddito d'impresa", in "Spese di rappresentanza", *Monografie on line*, www.eutekne.it
- Gaiani L. "Spese di rappresentanza solo sotto il tetto", *Il Sole - 24 Ore*, 18.1.2009, p. 27
- Iorio A. "Trattamento fiscale delle spese sostenute da case farmaceutiche per ospitare medici a un meeting", *Il fisco*, 35, 2008, p. II/6373
- Lavagnini M. "Il trattamento contabile e fiscale delle operazioni promozionali a favore di clienti", *Azienda & Fisco*, 2, 2006, p. 35
- Leo M. "Le imposte sui redditi nel testo unico", Giuffrè, 2022
- Magnani M. "Il regalo al bivio del valore", *Il Sole - 24 Ore*, 3.12.2009, p. 37
- Magnani M. "Essenti i regali se rientrano tra i fringe benefit", *Il Sole - 24 Ore*, 23.11.2008, p. 31
- Munk R., Tedeschi G. "Il trattamento contabile e fiscale degli omaggi alla luce delle novità in materia di spese di rappresentanza", *Il fisco*, 43, 2009, p. I/7085
- Odetto G. "Spese di rappresentanza delle start up nel quadro RS di UNICO", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 19.8.2013
- Portale R. "Deduzione integrale per i «minimi»", *Il Sole - 24 Ore*, 8.10.2008, p. 35
- Reggi M. "Spese di pubblicità e spese di rappresentanza: distinzione ai fini della deducibilità del reddito e della detraibilità dell'IVA", *Il fisco*, 37, 2004, p. I/6360
- Ricca F. "Omaggi, imposte su doppio binario", *Italia Oggi*, 22.11.2010, p. 17
- Rivetti P. "Determinazione del reddito e dell'imposta sostitutiva", in "Regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile", *Monografie on line*, www.eutekne.it
- Sanna S. "Le spese di rappresentanza nel reddito d'impresa", *Il fisco*, 36, 2009, p. I/5926
- Simone R.M. "Considerazioni sulla nozione di «costo unitario» e di «valore unitario» degli omaggi delle spese di rappresentanza", *Il fisco*, 40, 2001, p. I/3025
- Terenzi D., Zambelli S. "Per gli omaggi auto-prodotti, sconto sulla base del costo", *Il Sole - 24 Ore*, 13.3.2014, p. 32
- Valacca R., Perrone V. "Il modico valore degli omaggi e le spese di rappresentanza, tra beni merce e gadgets pubblicitari", *Dialoghi Tributari*, 3, 2014, p. 279 ss.
- Vasapolli G., Vasapolli A. "Spese che non sono considerate di rappresentanza", *Bilancio e reddito d'impresa*, 2, 2010, p. 7

Giurisprudenza

Cass. 22.4.2016 n. 8121
Cass. 26.11.2014 n. 25122
Cass. 7.8.2008 n. 21270
Cass. 25.5.2007 n. 12281
Cass. 8.6.2000 n. 7803
Cass. 10.5.2000 n. 5973

Chiarimenti di categoria

Approfondimento Assonime 11/2009
Circ. CNDCEC 27.4.2009 n. 9/IR
Circ. Assonime 9.4.2009 n. 16

Chiarimenti ufficiali

Circ. Agenzia delle Entrate 4.11.2022 n. 35
Circ. Agenzia delle Entrate 14.7.2022 n. 27
Risposta a interpello Agenzia Entrate 12.12.2019 n. 519
Circ. Agenzia delle Entrate 15.6.2016 n. 28
Ris. Agenzia delle Entrate 12.3.2014 n. 27
Circ. Agenzia delle Entrate 13.7.2009 n. 34
Circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2008 n. 12
Circ. Agenzia delle Entrate 28.1.2008 n. 7
Parere Comitato Consultivo norme antielusive 9.5.2007 n. 18
Parere Comitato Consultivo norme antielusive 24.2.2004 n. 1
Circ. Agenzia delle Entrate 18.6.2001 n. 57 (§ 8.1)
R.M. 8.9.2000 n. 137/E
C.M. 23.12.97 n. 326/E
C.M. 3.8.79 n. 25