

CIRCOLARE 26/2023 DEL 04 DICEMBRE 2023

REGIME FISCALE DEGLI OMAGGI

*Rif. normativi
e di prassi:* artt. 54, 95 e 108 del TUIR

In sintesi

Si riassume di seguito la disciplina fiscale degli omaggi.

Titolari di reddito d'impresa

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, esistono casi in cui le spese per i beni distribuiti gratuitamente ai clienti vengono ricondotte ad altre fattispecie. 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 produzione.

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

- sono **deducibili integralmente**, se i beni hanno **valore unitario non superiore a 50 euro**;
- 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 TUIR.

Con la locuzione "valore unitario" 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 (circ. Agenzia delle Entrate 13.7.2009 n. 34, § 5.4).

Quanto 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, è stato chiarito che 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 (ris. Agenzia delle Entrate 12.3.2014 n.27).

Inoltre, posto che la norma fa espresso riferimento ai “beni distribuiti gratuitamente” di modico valore, la stessa non è riferibile alle spese relative a servizi (circ. n. 34/E/2009, § 5.4). Di conseguenza, le prestazioni gratuite di servizi sono deducibili dal reddito d’impresa soltanto ove rispettino i requisiti previsti per le spese di rappresentanza “generali”.

In merito alla deducibilità degli omaggi quali spese di rappresentanza, l’art. 108 co. 2 del TUIR (come modificato dal D.Lgs. 147/2015) dispone che le spese di rappresentanza sono deducibili in misura pari:

- all’1,5% dei ricavi e altri proventi della gestione caratteristica, 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.

Le spese relative ai voucher concessi in omaggio ai clienti dell’impresa sono deducibili secondo la disciplina delle spese di rappresentanza (risposta interpello Agenzia delle Entrate 519/2019).

Omaggi a dipendenti

Il costo sostenuto dal datore di lavoro per l’acquisto di beni da destinare in omaggio ai dipendenti e ai soggetti fiscalmente assimilati (es. collaboratori coordinati e continuativi) 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 TUIR.

Lato dipendenti, 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 superino, insieme all’ammontare degli altri fringe benefit, l’importo di 258,23 euro ai sensi dell’art. 51 co. 3 del TUIR, elevato per il 2022 a 3.000 euro (art. 12 del DL 115/2022 e art. 3 co. 10 del DL 176/2022) e per il 2023 a 3.000 euro ma solo per i dipendenti con figli a carico (art. 40 del DL 48/2023).

Sono considerati fringe benefit anche i buoni acquisto concessi dall’impresa ai dipendenti (art. 51 co. 3-bis del TUIR).

Esercenti arti e professioni

Il costo dei beni oggetto di cessione gratuita od omaggio alla clientela è deducibile dal reddito del professionista, a titolo di spesa di rappresentanza, nel **limite dell'1% dei compensi percepiti** nel periodo d'imposta (art. 54 co. 5 del TUIR).

In merito agli omaggi ai dipendenti, si osserva che per i professionisti il costo sostenuto per l'acquisto di beni dati in omaggio ai propri dipendenti non è specificamente disciplinato dal TUIR. La tesi prevalente considera il costo di tali omaggi deducibile a norma dell'art. 54 co. 1 del TUIR (ovvero, in misura integrale).

Le prestazioni professionali gratuite non concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo, posto che ai sensi dell'art. 54 co. 1 del TUIR assume rilievo il principio di cassa.