



CIRCOLARE OMAGGI

Con l'avvicinarsi delle festività natalizie, torna d'attualità, crisi permettendo, il tema degli omaggi distribuiti dalle imprese.

Anticipando che il **trattamento fiscale** non ha subito modifiche nell'ultimo anno, pare comunque opportuno fornire un **riepilogo** della disciplina con l'obiettivo di dare risposta alle **domande più frequenti** formulate dai nostri clienti.

Con riferimento agli **omaggi distribuiti a clienti** l'art. 108 comma 2 del TUIR dispone che gli acquisti di beni distribuiti gratuitamente di **valore unitario non superiore a 50 euro** sono sempre **interamente deducibili**, a prescindere dal rispetto dei requisiti previsti dal DM 19 novembre 2008 per le spese di rappresentanza.

Al fine di verificare il rispetto o meno di tale limite, il valore non deve intendersi riferito al costo dei singoli beni, bensì all'**omaggio nel suo complesso**. Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 34/2009 (paragrafo 5.4), il valore deve essere, infatti, considerato unitariamente e non con riferimento ai beni che compongono il regalo. In sostanza, nel caso di un **cesto natalizio** composto da tre diversi beni di valore unitario pari a 20 euro ciascuno, l'omaggio ha un valore complessivo pari a 60 euro e, in quanto tale, non integralmente deducibile.

Tale interpretazione consente di evitare che il contribuente possa acquistare singolarmente, al fine di cederli gratuitamente, beni di costo inferiore a 50 euro, per poi comporli in confezioni da consegnare al cliente, eludendo così il dettato normativo. Se, invece, alla stessa persona vengono regalati più beni di valore unitario non superiore a 50 euro, è possibile applicare la deduzione integrale purché gli omaggi siano confezionati singolarmente.

Una questione ancora in sospeso, poi, riguarda la **locuzione "valore"**. Alcuni sostengono, infatti, che per "valore" del bene debba intendersi il valore normale di cui all'art. 9 del TUIR, altri che debba intendersi il costo sostenuto per l'acquisto o la produzione dello stesso. Tale questione, a ben vedere, riguarda principalmente i **beni autoprodotti dalle imprese**; qualora si considerasse rilevante il valore normale, nel caso in cui i beni presentino un costo di produzione inferiore a 50 euro, ma un **prezzo di listino** superiore a tale limite, gli stessi non potrebbero fruire della deducibilità integrale.

Sulla base di quanto affermato dalla circ. Assonime 9 aprile 2009 n. 16 e dalla circ. Agenzia delle Entrate 24/2009 (paragrafo 5.4), il parametro di riferimento dovrebbe essere costituito dal costo d'acquisto o di produzione del bene, comprensivo degli **oneri accessori di diretta imputazione** ai sensi dell'art. 110, comma 1 lett. b) del TUIR. Tra gli oneri accessori da tenere in considerazione ai fini del calcolo del valore del bene, figura anche l'**IVA indetraibile**.

Al riguardo, si ricorda che, in caso di beni non rientranti nell'attività propria d'impresa, l'IVA può essere detratta soltanto con riferimento agli acquisti di omaggi di costi inferiore a 25,82 euro *ex art. 19-bis1*, comma 1 lett. h) del DPR 633/72. Di conseguenza, per gli acquisti di valore superiore a tale limite, l'IVA, essendo indetraibile, deve essere sommata all'imponibile al fine di individuare il valore unitario effettivo dell'omaggio. Per quanto sopra, il costo dei beni distribuiti gratuitamente il cui prezzo è assoggettato ad IVA sono integralmente deducibili ai fini delle imposte sui redditi soltanto nel caso in cui l'**imponibile IVA** non sia 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%**.

Nel caso in cui i beni ceduti gratuitamente abbiano **valore superiore a 50 euro**, le relative spese sostenute per l'acquisto sono considerate **spese di rappresentanza** e, in quanto tali, deducibili nell'esercizio di sostenimento nel rispetto dei limiti di congruità e inerenza previsti dal DM 19 novembre 2008, vale a dire:

- 1,3% dei ricavi e proventi della gestione caratteristica, fino a 10 milioni di euro;
- 0,5% dei suddetti ricavi, per la parte compresa tra 10 e 50 milioni di euro;
- 0,1% dei suddetti ricavi, per la parte eccedente 50 milioni di euro.

A mero **titolo esemplificativo**, si consideri un'impresa che, nel periodo d'imposta 2012, ha conseguito ricavi e proventi della gestione caratteristica pari a 10 milioni di euro. Le spese di rappresentanza deducibili saranno pari a 130 mila euro; oppure si consideri un'impresa che, nel periodo d'imposta 2012, ha conseguito ricavi e proventi della gestione caratteristica pari a 500 mila di euro. Le spese di rappresentanza deducibili saranno pari a 6.500 euro.