Gli omaggi natalizi da parte delle imprese

Con l'avvicinarsi delle **festività natalizie** è frequente la concessione di omaggi da parte delle imprese.
La disciplina degli omaggi non è stata oggetto di particolari modifiche rispetto allo scorso anno; l'obbligo di pagamento con mezzi tracciabili ai fini della deducibilità delle spese di rappresentanza e omaggi prevista dall'art. 10 del Ddl. di bilancio opererebbe infatti dal 2025.

Si riepilogano, pertanto, i tratti salienti dell'attuale disciplina degli omaggi ai fini delle imposte sui redditi.

Con riferimento alle **imprese**, gli oneri sostenuti per omaggi distribuiti ai clienti sono deducibili interamente, ai sensi dell'art. 108 comma 2 del TUIR, se il valore unitario dei beni in omaggio destinati a uno stesso soggetto non supera 50 euro.

Diversamente, gli oneri sostenuti per omaggi sono considerati spese di **rappresentanza** e, in quanto tali, sono deducibili nell'esercizio di sostenimento nel rispetto dei limiti di inerenza e congruità previsti dal citato art. 108 comma 2.

Al fine di determinare il "**valore unitario**" dell'omaggio consegnato, occorre fare riferimento al regalo nel suo complesso e non ai singoli beni che lo compongono.

Ad esempio, un cesto natalizio composto di tre diversi beni che hanno un valore di 20 euro ciascuno dovrà essere considerato come un unico omaggio dal valore complessivo di 60 euro e, come tale, sarà soggetto, ai fini della deducibilità, ai suddetti limiti previsti per le spese di rappresentanza "generali" (circ. Agenzia delle Entrate n. 34/2009, § 5.4).

Nel caso in cui l'omaggio sia rappresentato da beni "**autoprodotti**", rileva il valore di mercato dell'omaggio,

determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR. Tale valore, tuttavia, 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 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 euro (ris. Agenzia delle Entrate n. 27/2014). Qualora il valore normale dell'omaggio autoprodotto sia inferiore o uguale a 50 euro, il costo effettivamente sostenuto per la produzione beneficia invece della deduzione integrale.

Ad **esempio**, nel caso in cui l'omaggio autoprodotto abbia un valore di mercato pari a 80 euro e un costo di produzione di 40 euro, l'omaggio costituisce una spesa di rappresentanza da sottoporre alla verifica del limite di deducibilità (valore di mercato pari a 80 euro, superiore quindi al limite di 50 euro), ma ai fini del calcolo del plafond di deducibilità rileva l'importo di 40 euro (costo di produzione effettivo).

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

Poiché la norma fa espresso riferimento ai "**beni distribuiti gratuitamente**" di modico valore, la stessa non è riferibile alle spese relative a servizi (circ. n. 34/2009, § 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 relazione agli **omaggi ai dipendenti** e ai soggetti assimilati, se per l'impresa i relativi costi sostenuti sono deducibili dal reddito imponibile secondo le norme relative ai costi per le prestazioni di lavoro di cui all'art. 95 comma 1 del TUIR, in capo ai dipendenti i beni ricevuti sono

generalmente oggetto di tassazione ai sensi dell’art. 51 comma 1 del TUIR.

Non sono tuttavia imponibili gli omaggi ricevuti che nel periodo d’imposta non superino, assieme all’ammontare degli altri fringe benefit, l’importo di 258,23 euro ai sensi dell’art. 51 comma 3 del TUIR, elevato per il 2024 a 1.000 o a 2.000 euro per i soli dipendenti con figli fiscalmente a carico (art. 1 commi 16-17 della L. 213/2023).

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

Quanto alle spese sostenute per le **cene natalizie** con i dipendenti, malgrado non siano di rappresentanza, l’art. 100 comma 1 del TUIR stabilisce che le spese relative a servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di ricreazione o culto sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell’ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

Tale principio opera anche nell’ipotesi in cui detti servizi siano messi a disposizione dei dipendenti con il ricorso a strutture esterne all’azienda (ris. n. 34/2004), come, ad esempio, nel caso di un ristorante. Occorre, però, considerare anche l’art. 109 comma 5 del TUIR, in base al quale le spese per la somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75%.

(MF/ms)