

OGGETTO+

### DISCIPLINA DEGLI OMAGGI NEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO

AGGIORNAMENTO

**19 DICEMBRE 2018**

RIFERIMENTI NORMATIVI

ARTT.54 e 95 TUIR - DM 19.11.2008 - L. 24.12.2007 n. 244 (Finanziaria 2008 - Circ. Agenzia delle Entrate 22.7.2009 n. 39 - 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 - Circ. Agenzia delle Entrate 18.6.2001 n. 57 - R.M. 8.9.2000 n. 137/E - C.M. 23.12.97 n. 326/E - C.M. 3.8.79 n. 25

ALLEGATI

CLASSIFICAZIONE

DIRITTO TRIBUTARIO  
TUIR  
OMAGGI

CODICE CLASSIFICAZIONE

20  
010  
053

COLLEGAMENTI

CIRCOLARE 81/2018 – DISCIPLINA DEGLI OMAGGI NEL REDDITO D'IMPRESA E AI FINI IVA  
CIRCOLARE 83/2017 – DISCIPLINA DEGLI OMAGGI NEL REDDITO DEL LAVORO AUTONOMO

REFERENTE STUDIO

**Dott.ssa Cinzia MAROCCHINO**

BRIEFING

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

In linea generale, la cessione gratuita di beni non strumentali non concorre alla formazione del reddito professionale, in quanto l'art. 54 del TUIR non contiene una disposizione analoga a quella prevista dall'art. 85 co. 2 del TUIR per i titolari di reddito d'impresa.

Tuttavia, l'art. 54 co. 1-bis del TUIR stabilisce che, per i lavoratori autonomi, assume rilevanza reddituale la cessione di beni strumentali quando:

- ✓ è realizzata mediante una cessione a titolo oneroso;
- ✓ è realizzata mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;
- ✓ i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'esercente l'arte o la professione o a finalità estranee all'arte o alla professione medesima.

Nel caso di trasferimenti a titolo gratuito di beni strumentali da parte del professionista, quindi, si realizza il presupposto per l'imposizione delle plusvalenze, in quanto si rientra nella terza delle fattispecie illustrate.

La presente Circolare intende riepilogare il trattamento fiscale degli omaggi nell'ambito del reddito di lavoro autonomo e dell'IRAP.

### **OMAGGI AI CLIENTI COME SPESE DI RAPPRESENTANZA**

Ai sensi dell'art. 54 co. 5 del TUIR, sono espressamente comprese tra le spese di rappresentanza quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito. Rientrano tra le spese di rappresentanza:

- ▶ quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte e della professione;
- ▶ quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito (c.d. "omaggi").

Come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 13.7.2009 n. 34, le disposizioni relative alla qualificazione delle spese di rappresentanza previste in sede di determinazione del reddito d'impresa (art. 108 co. 2 del TUIR e DM 19.11.2008) rilevano anche ai fini del reddito di lavoro autonomo; restano fermi i diversi limiti di deducibilità previsti dall'art. 54 co. 5 del TUIR.

In altri termini, la nozione di spesa di rappresentanza va mutuata dal DM 19.11.2008. Occorre peraltro rilevare come, a differenza di quanto previsto per il reddito d'impresa, nell'art. 54 manchi qualsiasi riferimento al costo minimo del bene distribuito gratuitamente.

Di conseguenza, diversamente da quanto previsto nell'ambito del reddito d'impresa, le spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50,00 euro non sono integralmente deducibili, ma concorrono a formare il plafond delle spese di rappresentanza deducibili nell'esercizio.

L'Agenzia delle Entrate ha infatti precisato che *"in tale contesto, in particolare, rilevano le disposizioni relative alla qualificazione delle spese di rappresentanza, previste dall'articolo 108 del TUIR e dal decreto attuativo (...), ma non quelle relative al limite di deducibilità delle medesime spese (...), autonomamente disciplinato dalla citata disposizione dell'articolo 54"*.

Ai sensi dell'art. 54 co. 5 del TUIR, il costo dei beni oggetto di cessione gratuita o 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.

Stante l'applicabilità delle disposizioni relative alla qualificazione delle spese di rappresentanza ex DM 19.11.2008 anche al reddito di lavoro autonomo, in dottrina è stato rilevato come, anche per tale categoria reddituale, dovrebbe essere soddisfatto il requisito dell'inerenza.

Fatte salve le eccezioni espressamente previste, le spese inerenti all'esercizio dell'arte e della professione sono ammesse in deduzione nel periodo d'imposta in cui sono sostenute, indipendentemente dalla relativa competenza economica; in altri termini, i costi sono deducibili per cassa.

### **OMAGGI AI DIPENDENTI E COLLABORATORI DEL PROFESSIONISTA**

Per i professionisti, il costo sostenuto per l'acquisto di beni dati in omaggio ai propri dipendenti non è specificamente disciplinato dal TUIR.

Sul punto, la tesi prevalente considera il costo di tali omaggi deducibile a norma dell'art. 54 co. 1 del TUIR (ovvero, in misura integrale). Tale previsione, infatti, avrebbe una portata del tutto

analoga a quella dell'art. 95 dello stesso TUIR, che include le spese effettuate a titolo di liberalità verso i dipendenti tra le spese per prestazioni di lavoro.

Tale impostazione sembra peraltro avallata dal DM 19.11.2008, secondo il quale la finalità promozionale o di pubbliche relazioni esclude che possano qualificarsi come spese di rappresentanza le erogazioni gratuite a beneficio di soci, dipendenti o collaboratori. Le medesime disposizioni sembrerebbero applicabili anche ai collaboratori coordinati e continuativi

Dal punto di vista del 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, concesse in occasione di festività o ricorrenze alla generalità dei dipendenti, sono imponibili, anche se di valore inferiore a 258,23 euro; ciò a seguito della soppressione della lett. b) dell'art. 51 co. 2 del TUIR. I regali ai dipendenti rientrano 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 ricorrenze;
- ✓ erano rivolti alla generalità o alla categoria di dipendenti;
- ✓ non superavano 258,23 euro per ciascun periodo di imposta.

In merito al nuovo regime, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le erogazioni liberali concesse ai dipendenti possono ancora essere detassate qualora ricorrano le condizioni di applicabilità del “limite dei fringe benefit” di cui all'art. 51 co. 3 del TUIR.

Pertanto, 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, insieme agli altri fringe benefit, nel periodo d'imposta non superano i 258,23 euro ai sensi dell'art. 51 co. 3 del TUIR.

La stessa norma precisa, inoltre, che nel caso in cui il limite venga superato, l'intero valore concorre a formare il reddito di lavoro dipendente.

### ***CENE NATALIZIE***

La prassi delle cene di Studio in prossimità delle feste natalizie è ancora alquanto diffusa.

Occorre, pertanto, interrogarsi sulla possibilità di far confluire le spese in questione in quelle di rappresentanza, tenendo presente che, secondo la Circolare n. 34/2009 dell'Agenzia delle Entrate, la nozione prevista dall'art. 108 del TUIR ai fini del reddito d'impresa rileva anche con riguardo al reddito di lavoro autonomo. La summenzionata circolare 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, come, in genere avviene nel caso delle cene dello studio professionale.

Nonostante tali spese non siano considerate di rappresentanza, non significa che gli oneri in questione siano indeducibili. Occorre quindi interrogarsi sull'inerenza della spesa in esame.

Al pari del reddito d'impresa, anche nel reddito di lavoro autonomo è ormai ampiamente accettato che il concetto di inerenza debba essere riferito all'attività svolta in generale, come pare verificarsi nelle cene in questione, posto che:

- si tratta di una prassi diffusa che è arrivata ad avere una qualche rilevanza sociale. Nella generalità dei casi, il fatto di partecipare è comunque un elemento di gratificazione che amplifica il senso di appartenenza;
- la cena è un'occasione d'incontro che consente di migliorare le relazioni interpersonali, l'aggregazione, che contribuisce, in altre parole, a costruire la squadra; tutti elementi non secondari per chi deve fornire servizi ad elevato valore aggiunto;
- spesso, inoltre, si coglie l'occasione della cena per dare un resoconto sull'andamento generale, sugli obiettivi raggiunti, su quelli da raggiungere, ecc.

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 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, nella Risoluzione n. 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 ristorante.

La circostanza che analoga disposizione non sia stata prevista per il reddito di lavoro autonomo non fa venire meno la deducibilità delle spese in questione, in quanto la ratio dell'art. 100 del TUIR è quella di stabilire una soglia di deducibilità con riferimento a talune spese a rischio evasivo, ma non negarne tout court l'inerenza.

Per queste ragioni, in generale, le spese sostenute dallo studio professionale per organizzare la cena natalizia appaiono inerenti.

Occorre, tuttavia, considerare anche le altre regole del TUIR e, in particolare, l'art. 54 co. 5 del TUIR, in base al quale le spese relative alla somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75%, nel limite del 2% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Si segnala, altresì, che, per quanto sopra riportato, dovrebbe anche essere detraibile l'IVA, trattandosi di spesa inerente e non di rappresentanza.

### ***CONTRIBUENTI CON REGIMI AGEVOLATI***

Per i contribuenti che determinano il reddito secondo il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità (c.d. "contribuenti minimi" di cui all'art. 27 del DL 98/2011),

# STUDIO ADRIANI

*Dottori Commercialisti Associati*  
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

## CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 82/2018

PAGINA

5/5

dovrebbero valere i chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria con riferimento al "vecchio" regime dei minimi.

La circ. Agenzia delle Entrate 13.7.2009 n. 34 ha precisato che le spese per omaggi possono essere dedotte integralmente soltanto se di valore pari o inferiore a 50,00 euro (in base al principio di cassa proprio del regime in esame), a condizione che l'inerenza sia dimostrabile sulla base di criteri oggettivi.

Per gli omaggi di valore unitario superiore a 50,00 euro, si applica il trattamento previsto per le altre spese di rappresentanza e, quindi, sempre secondo la circ. 34/2009, la deducibilità nel limite del *plafond* dell'1% del reddito di lavoro autonomo professionale.

Con riferimento ai contribuenti che determinano il reddito secondo il regime forfetario per gli autonomi di cui alla L. 23.12.2014 n. 190 (legge di stabilità 2015), il tema della deducibilità degli omaggi non assume alcun rilievo, posto che le spese eventualmente sostenute non sono deducibili analiticamente, essendo il loro ammontare predefinito nel coefficiente di redditività.

Ne consegue che le considerazioni sopra esposte con riferimento al regime di vantaggio non sono applicabili a tale regime.

### ***DISCIPLINA AI FINI IRAP***

Ai sensi dell'art. 8 co. 1 del DLgs. 15.12.97 n. 446, sono indeducibili ai fini IRAP i costi sostenuti dal professionista per le spese di lavoro dipendente e assimilato (fatte salve le deduzioni previste dal successivo art. 11 del medesimo DLgs.).

In linea generale, quindi, le spese per omaggi sembrerebbero indeducibili, considerata la loro inclusione tra i costi per il lavoro dipendente e assimilato, salvo che tali omaggi:

- risultino funzionali all'attività di lavoro autonomo e non assumano natura retributiva per il dipendente o collaboratore;
- oppure siano destinati a lavoratori per i quali è prevista la deducibilità analitica dei relativi costi (es. dipendenti a tempo indeterminato).

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

### **STUDIO ADRIANI**

*Dottori Commercialisti Associati -*  
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI  
(Un associato)

**Dott.ssa Adriana ADRIANI**