

OGGETTO

### DISCIPLINA DEGLI OMAGGI NEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO

AGGIORNAMENTO

**20 DICEMBRE 2023**

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 - art. 6 quinquies D.L. 22/03/2021 n.41 conv. in l. 21/05/2021 n.69; art. 2 decreto legge 21 marzo 2022 n.21 conv. in l. 20 maggio 2022 n.51; decreto legge 9 agosto 2022 n.115 conv. in l.21 settembre 2022 n.142; decreto legge 18 novembre 2022 n.176 pubblicato in G.U. n.270; circolare agenzia entrate 4 novembre 2022 n.35; art. 1 comma 1, DL 14 gennaio 2023, n. 5 conv. con modificazioni dalla L. 10 marzo 2023, n. 23; art. 40, DL 4 maggio 2023, n. 48 conv. con modificazioni dalla L. 3 luglio 2023, n. 85.

ALLEGATI

CLASSIFICAZIONE

DIRITTO TRIBUTARIO  
TUIR  
OMAGGI

CODICE CLASSIFICAZIONE

20  
010  
053

COLLEGAMENTI

CIRCOLARE 87/2021 – DISCIPLINA DEGLI OMAGGI NEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO  
CIRCOLARE 78/2022 – DISCIPLINA DEGLI OMAGGI NEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO

REFERENTE STUDIO

**Dott.ssa Adriana ADRIANI**

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.

Analogo trattamento è applicabile ai fini IRAP.

### ***OMAGGI AI DIPENDENTI E COLLABORATORI***

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

Sul punto, la tesi prevalente considera il costo di tali omaggi integralmente deducibile dal reddito di lavoro autonomo professionale a norma dell'art. 54 co. 1 del TUIR, al pari di ogni

altra spesa per prestazioni di lavoro dipendente o assimilato sostenuta dal professionista. 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 considerate imponibili, a seguito della soppressione della lett. b) dell'art. 51 co. 2 del TUIR. I regali ai dipendenti rientravano, infatti, 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.

In proposito si ricorda che per il periodo di imposta 2023:

- ▶ l'art. 40, DL n. 48/2023, c.d. “Decreto Lavoro”, ha disposto l'aumento a € 3.000 della soglia di non imponibilità dei fringe benefit a favore dei dipendenti con figli a carico. In merito, con la Circolare 1.8.2023, n. 23/E l'Agenzia ha chiarito che il predetto limite di € 3.000 è riconosciuto:
  - ✓ non solo ai titolari di reddito di lavoro dipendente ma anche ai titolari di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente;
  - ✓ anche con riferimento alle somme erogate / rimborsate dal datore di lavoro per le spese relative alle utenze domestiche di acqua / elettricità / gas dei dipendenti;
  - ✓ in misura intera (senza riproporzionamento) a ogni genitore, anche in presenza di un unico figlio, purché lo stesso sia a carico di entrambi. Ciò anche se il genitore non fruisce della detrazione IRPEF per figli a carico;
- ▶ per i lavoratori dipendenti che non hanno figli fiscalmente a carico, continua a trovare applicazione la disciplina generale fissata dal comma 3 dell'art. 51, TUIR che prevede la non concorrenza alla formazione del reddito imponibile per i beni e servizi ricevuti dal datore di lavoro, se di valore non eccedente la soglia annua di € 258,23, senza la possibilità di includere le somme erogate o rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale.

In merito va altresì evidenziato che:

- a) il superamento del predetto limite comporta l'assoggettamento a tassazione dell'intero importo corrispondente alle erogazioni liberali riconosciute al dipendente;
- b) il "buono acquisto" si considera percepito dal dipendente, e quindi assume rilevanza ai fini in esame, alla data in cui "entra nella disponibilità del lavoratore a prescindere dal fatto che il servizio venga fruito in un momento successivo";
- c) il c.d. "bonus carburante" previsto dall'art. 1, comma 1, DL n. 5/2023, c.d. "Decreto Trasparenza", che il datore di lavoro può riconoscere nel 2023 ai propri dipendenti nel limite massimo di € 200 ciascuno, rappresenta un'agevolazione ulteriore e autonoma rispetto alle erogazioni liberali in esame e pertanto il relativo valore non va considerato per la verifica del superamento o meno del limite di € 258,23 / 3.000.

Ai fini IRAP, la riconduzione di tali oneri tra le spese per prestazioni di lavoro dovrebbe escluderne la deducibilità, salvo che essi:

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

## ***CENE NATALIZIE***

La prassi delle cene di studio in prossimità delle feste natalizie è ancora alquanto diffusa, pertanto è opportuno analizzare il trattamento che si riserva a tali costi ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA.

In primo luogo occorre precisare che i costi sostenuti per le cene natalizie, riservate ai soli dipendenti e/o collaboratori di studio, non rientrano tra le spese di rappresentanza di cui all'art. 108 del TUIR in quanto, come precisato dall'Agenzia delle Entrate con Circolare n. 34 del 13 luglio 2009, non possono considerarsi spese sostenute nell'ambito di un'attività promozionale.

Pertanto, per le spese sostenute per cene natalizie sarà necessario verificare il concetto di inerenza riferito all'attività svolta in generale.

Con riferimento al reddito d'impresa, l'art. 100, comma 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 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.

L'Agenzia delle Entrate, con Risoluzione del 10.3.2004 n. 34, ha ritenuto che tale principio opera anche nell'ipotesi in cui detti servizi siano messi a disposizione dei dipendenti tramite il ricorso a strutture esterne all'azienda, ad esempio un ristorante.

Benché per il reddito di lavoro autonomo non sia stata prevista un'analoga disposizione, per lavoratori autonomi e professionisti non viene 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 l'inerenza.

# STUDIO ADRIANI

*Dottori Commercialisti Associati*  
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

## CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 81/2023

PAGINA

5/5

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

Dunque è possibile applicare al caso di specie le regole del TUIR e, in particolare, l'art 54 comma 5 del TUIR, in base al quale le spese relative alla somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75% e nel limite del 2% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Infine, trattandosi di spesa inerente e non di rappresentanza, può ritenersi detraibile anche l'IVA.

### ***CONTRIBUENTI IN REGIME FORFETARIO***

Per quanto riguarda le spese per omaggi acquistati nell'ambito del regime forfetario, il trattamento degli omaggi presenta le seguenti caratteristiche.

#### **TRATTAMENTO AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE**

##### **REGIME FORFETARIO**

Non assumono alcuna rilevanza nella determinazione del reddito le spese per omaggi acquistati nell'ambito del regime forfetario, di cui alla L. 190/2014 (legge di stabilità 2015), in quanto, in tale regime, il reddito imponibile è quantificato tramite l'applicazione del coefficiente di redditività previsto per la specifica attività svolta all'ammontare dei ricavi o compensi percepiti nel periodo d'imposta. Ciò significa che le spese eventualmente sostenute non sono deducibili analiticamente, essendo il loro ammontare predefinito nel coefficiente di redditività.

##### **TRATTAMENTO AI FINI IVA**

Ai fini IVA, non si pone alcun problema di trattamento delle spese in esame considerato che nel regime forfetario è prevista la non detraibilità dell'IVA sugli acquisti.

### ***COORDINAMENTO CON LO STUDIO ADRIANI***

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**