

OGGETTO

### DISCIPLINA DEGLI OMAGGI NEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO

AGGIORNAMENTO

**13 DICEMBRE 2019**

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 82/2018 – DISCIPLINA DEGLI OMAGGI NEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO  
CIRCOLARE 92/2019 – DISCIPLINA DEGLI OMAGGI NEL REDDITO D'IMPRESA E AI FINI IVA

REFERENTE STUDIO

**Dott.ssa Federica Rita QUARTO**

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, 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.

# STUDIO ADRIANI

*Dottori Commercialisti Associati*  
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

## CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 93/2019

PAGINA

4/5

Benché per il reddito di lavoro autonomo non sia stata prevista un'analogia 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.

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 CON REGIMI AGEVOLATI***

Per i contribuenti che determinano ancora il reddito secondo il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile, abrogato con la L. 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di stabilità 2015) che tuttavia ha lasciato la possibilità per i soggetti che già lo applicavano al 31.12.2014 di continuare ad utilizzarlo fino a scadenza naturale (quinquennio agevolativo) e i lavoratori in regime dei c.d. contribuenti minimi, di cui all'art. 27 del DL 98/2011, e nell'ambito del regime forfetario il trattamento degli omaggi presenta le seguenti caratteristiche.

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

Per quanto riguarda il trattamento delle imposte dirette, per i contribuenti minimi nella Circolare 28.1.2008, n. 7/E (quesito 5.1) l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che anche le spese per omaggio possono essere portate in deduzione per l'intero importo pagato sempreché la stretta inerenza delle stesse all'esercizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo sia dimostrabile sulla base di criteri oggettivi. Successivamente, nella Circolare 13.7.2009, n. 34/E, la stessa Agenzia ha precisato che:

- la deducibilità integrale riconosciuta nella citata Circolare n. 7/E riguarda esclusivamente le spese per omaggi di valore unitario non superiore a € 50;
- le spese di rappresentanza sono deducibili nei limiti previsti dal comma 2 del citato art. 108.

Nel caso dei contribuenti forfetari, considerato che per i soggetti in esame il reddito imponibile è determinato applicando ai ricavi / compensi lo specifico coefficiente di redditività previsto in base al settore di attività, le spese / oneri sostenuti (fatta eccezione per i contributi previdenziali) non assumono alcun rilievo.

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

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

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

Ai sensi dell'art. 8 co. 1 del D.lgs. 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 D.lgs.).

# STUDIO ADRIANI

*Dottori Commercialisti Associati*  
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

## CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 93/2019

PAGINA

5/5

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**