

CIRCOLARE N. 82/2025 DEL 16 DICEMBRE 2025

OGGETTO

**DISCIPLINA DEGLI OMAGGI NEL REDDITO
DI LAVORO AUTONOMO**

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; decreto legge 17 giugno 2025 n. 84 pubblicato in G.U. n. 138 convertito con modificazioni dalla L. 30 luglio 2025, n. 108 (in G.U. 01/08/2025, n. 177).

ALLEGATI

CLASSIFICAZIONE
DIRITTO TRIBUTARIO
TUIR
OMAGGI

CODICE CLASSIFICAZIONE
20
010
053

COLLEGAMENTI

CIRCOLARE 71/2024 – DISCIPLINA DEGLI OMAGGI NEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO
CIRCOLARE 81/2023 – 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 alla luce dei nuovi obblighi di pagamento con mezzi tracciabili introdotti dal DL 84/2025 che riguardano le spese di rappresentanza.

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.

Sul punto vanno considerate le modifiche apportate alla disciplina “ordinaria” negli ultimi anni. Per i dipendenti, 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. In merito vanno tuttavia considerate le modifiche apportate alla disciplina “ordinaria” che sono riportate nella seguente tabella riepilogativa:

Anno	Soglia	Norma di riferimento e chiarimenti
2020, 2021	516,46 euro	art. 112 del DL 104/2020 (come modificato dall'art. 6-quinquies del DL 41/2021)
2022	3.000 euro (inizialmente 600 euro). Sono comprese anche le somme erogate o rimborsate ai dipendenti dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale.	Art. 12 del DL 9.8.2022 n. 115 (come modificato dall' art. 3 co. 10 del DL 176/2022). Circ. Agenzia delle Entrate 4.11.2022 n. 35 .
2023	3.000 euro, comprendendo anche le somme relative alle utenze domestiche, ma per i soli lavoratori dipendenti con figli a carico, previa apposita dichiarazione al datore di lavoro. Per gli altri dipendenti, resta fermo il limite di 258,23 euro.	Art. 40 del DL 4.5.2023 n. 48. Circ. Agenzia delle Entrate 1.8.2023 n. 23

2024	<ul style="list-style-type: none"> 1.000 euro per tutti i dipendenti; 2.000 euro solo per quelli con figli a carico, previa dichiarazione al datore di lavoro. <p>Sono comprese nelle suddette soglie anche le somme relative alle utenze domestiche e alle spese per l'affitto o gli interessi sul mutuo prima casa.</p>	Art. 1 co. 16 - 17 della L. 30.12.2023 n. 213. Circ. Agenzia delle Entrate 7.3.2024 n. 5
2025, 2026, 2027	<ul style="list-style-type: none"> 1.000 euro per tutti i dipendenti; 2.000 euro solo per quelli con figli a carico, previa dichiarazione al datore di lavoro. <p>Sono comprese nelle suddette soglie anche le somme relative alle utenze domestiche e alle spese per la locazione o gli interessi sul mutuo relativamente all'abitazione principale.</p>	Art. 1 co. 390 - 391 della L. 30.12.2024 n. 207. Circ. Agenzia delle Entrate 16.5.2025 n. 4 (§ 2.7)

In merito va altresì evidenziato che:

- il superamento del predetto limite comporta l'assoggettamento a tassazione dell'intero importo corrispondente alle erogazioni liberali riconosciute al dipendente;
- 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";

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).

Di seguito si riporta una tabella riepilogativa del trattamento degli omaggi.

LAVORATORE AUTONOMO				
Destinatari omaggi	IVA		IRPEF	IRAP
	Detrazione IVA a credito	Cessione gratuita	Deducibilità spesa	
CLIENTI	SI Se costo unitario ≤ € 50 (anche alimenti e bevande)	Esclusa da IVA	Nel limite dell'1% dei compensi incassati nell'anno	Deducibili nel limite dell'1% dei compensi percepiti nell'anno
	NO Se costo unitario > € 50			
DIPENDENTI	NO (Mancanza di inerenza)	Esclusa da IVA	Integrale nell'esercizio (spesa per prestazioni di lavoro)	Indeducibili (*)

(*) Salvo la deducibilità per effetto della specifica deduzione per il personale dipendente a tempo indeterminato ex art. 11, comma 4-octies, D.Lgs. n. 446/97.

OBBLIGO DI TRACCIABILITA' DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA E PER OMAGGI AI FINI DELLA DEDUCIBILITA'

Il DL 84/2025 del 17 giugno 2025 ha introdotto gli obblighi di tracciabilità dei pagamenti delle spese di rappresentanza e per omaggi per gli esercenti arti e professioni (per tutti i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare). In particolare, dal 18 giugno 2025 (data di entrata in vigore del DL 84/2025) tali spese sono deducibili (sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'IRAP) se effettuate con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'art.23 del Dlgs 241/97.

Sono considerati pagamenti con mezzi diversi dal contante quelli effettuati mediante carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari. Si considera tracciabile il pagamento effettuato tramite un istituto di moneta elettronica autorizzato mediante applicazione via smartphone, che consente all'utente di effettuare transazioni di denaro senza carta di credito o di debito.

Il metodo di pagamento tracciato non è vincolato all'utilizzo esclusivo di strumenti bancari italiani; pertanto è possibile utilizzare strumenti di pagamento esteri purché i pagamenti siano correttamente documentati.

L'obbligo di tracciabilità dei pagamenti non è stato limitato agli oneri sostenuti nel territorio dello Stato; pertanto deve ritenersi che vadano tracciate anche le spese sostenute all'estero.

Sono escluse dai nuovi obblighi di tracciabilità:

- le spese di pubblicità
- le spese di sponsorizzazione
- le spese per omaggi ai dipendenti.

Per tali spese restano in ogni caso fermi i consueti oneri documentali ai fini della deducibilità del costo.

L'Agenzia delle entrate ha affermato che il contribuente ha la possibilità di dimostrare l'utilizzo di pagamento "tracciabili" mediante la relativa annotazione in fattura, ricevuta fiscale o documento commerciale da parte del soggetto che effettua la cessione dei beni o la prestazione dei servizi. In alternativa, la transazione può essere dimostrata mediante prova cartacea (ossia ricevuta della carta di debito o di credito, copia del bollettino postale, MAV, ecc.). Qualora il contribuente non abbia la possibilità di fornire altre prove attestanti l'utilizzo di sistemi di pagamento tracciabili, a titolo di prova opzionale, residuale e non aggiuntiva, può esibire l'estratto conto.

In caso di pagamento con applicazioni via smartphone, il contribuente deve esibire il documento fiscale che attesti l'onere sostenuto e la documentazione che attesti l'avvenuto pagamento con i detti strumenti (a titolo d'esempio, si cita la mail di conferma dell'istituto bancario o della piattaforma su cui si effettua l'operazione).

Con riferimento agli omaggi ai dipendenti, stante quanto detto sopra, si precisa che questi non rientrano nella disciplina delle spese di rappresentanza né per le imprese, né per i professionisti; pertanto dovrebbero essere esclusi dagli obblighi di tracciabilità in esame. Restano fermi i consueti oneri documentali ai fini della relativa deducibilità.

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'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 IN REGIME FORFETTARIO

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

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