

I dossier de La banca dati del Commercialista

Spese di rappresentanza.
Spese alberghi e ristoranti.

La banca dati
del **Commercialista**

Data di chiusura redazionale: 6 novembre 2009

	pagina
Premessa	3
1. Il quadro normativo	5
2. Le spese di rappresentanza nel reddito d'impresa	6
3. Le spese di rappresentanza nel reddito di lavoro autonomo	22
4. Le spese di rappresentanza nel regime dei minimi	23
5. Le spese non qualificabili come di rappresentanza	24
6. Obblighi documentali	28
7. Trattamento IRAP delle spese di rappresentanza)	32
8. Trattamento IVA delle spese di rappresentanza	34
9. Riflessi con le regole poste per le spese per alberghi e ristoranti	37

A cura di: Pierpaolo Ceroli e Claudio Sabbatini.

Data di chiusura redazionale: 6 novembre 2009.

PREMESSA

L'articolo 108 del D.P.R. 917/1986 (di seguito anche TUIR - Testo unico delle imposte sui redditi) ha subito importanti modifiche da parte della Legge Finanziaria 2008. La disciplina delle spese di rappresentanza è ora più razionale: per comprendere ciò basti pensare che il precedente meccanismo anti-elusivo prevedeva la deducibilità solo di un terzo del costo sostenuto nell'arco di 5 esercizi. I limiti di deducibilità posti dal Legislatore erano volti ad evitare che talune spese di dubbia inerenza all'attività d'impresa venissero integralmente dedotte. Ciò spiega il limite massimo di un terzo del costo sostenuto. Ma nessuna logica, se non di mero vantaggio finanziario per l'Erario, vi era nel rinvio della deducibilità a 5 esercizi. Il meccanismo in vigore dal 2008, invece, contiene una disciplina più razionale, legando la deducibilità ai ricavi dell'impresa. Come a dire: per generare ricavi è ammissibile sostenere anche spese che siano qualificabili come "di rappresentanza". Ecco, pertanto, che viene posto un limite massimo di deducibilità parametrato ai ricavi, mentre l'eccedenza risulterà indeducibile a tutti gli effetti e non sarà riportabile neppure negli esercizi successivi.

I contribuenti hanno dovuto attendere parecchio per conoscere i dettagli della disciplina, in quanto l'art. 108 citato rinvia ad un decreto che ha visto la luce solo a novembre 2008.

O meglio: nella primavera del 2008 era stata diffusa una prima bozza del decreto (il quale conteneva, ad esempio, una franchigia di euro 200.000 entro cui le spese di rappresentanza sarebbero state sempre deducibili) che non ha avuto seguito. Il decreto invece è datato 19 novembre 2008 (di seguito anche Decreto), pubblicato in Gazzetta Ufficiale solo in data 15 gennaio 2009 (e, dunque, entrato in vigore il 30 gennaio 2009): il tutto con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (anno 2008, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

Nonostante il notevole passo in avanti fatto dal Legislatore per semplificare la problematica delle spese di rappresentanza molti restano i dubbi, come quelli documentali, specie a motivo di interpretazioni di prassi da parte dell'Amministrazione finanziaria che non sempre trovano sostegno nelle norme o nella giurisprudenza.

Con il presente lavoro -mediante l'analisi del contenuto del decreto 19 novembre 2008- si

delineano i tratti essenziali delle spese di rappresentanza nei suoi risvolti principali (imposte dirette, Irap, Iva), ma anche come esse si conciliano con un'altrettanto nuova disposizione (in vigore dal 2009) relativa alla limitazione, ai fini delle imposte sui redditi, della deducibilità delle spese per alberghi e ristoranti.

1. IL QUADRO NORMATIVO"

La materia di cui si commenta vede un intreccio tra le norme relative alle spese di rappresentanza con quelle riferite alle spese per somministrazioni di prestazioni alberghiere o di ristorazione.

Quanto alle **spese di rappresentanza**, occorre riferirsi:

- Articolo 1, comma 33, lett. p), della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008);
- Articolo 108, comma 2, TUIR;
- Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 19 novembre 2008 (pubblicato sul n. 11 della G.U. del 15 gennaio 2009);
- circolare n. 9/IR del 27 aprile 2009;
- circolare n. 34/E del 13 luglio 2009.

Quanto alle spese per **alberghi e ristoranti**, occorre riferirsi:

- Art. 83, commi 28-bis, 28-ter, 28-quater del D.L. 25 giugno 2008, n. 112 (convertito con modificazione nella Legge 6 agosto 2008, n. 133) Art. 109, comma 5, TUIR;
- Art. 95, comma 3, TUIR;
- Art. 19-bis 1, comma 1, lett. e), D.P.R. n. 633/72;
- Circolare Agenzia Entrate n. 53/E del 5 settembre 2008;
- Circolare Agenzia Entrate n. 6/E del 3 marzo 2009;
- Risoluzione Agenzia Entrate 31.3.2009, n. 84/E.

2. LE SPESE DI RAPPRESENTANZA NEL REDDITO D'IMPRESA

Per meglio comprendere la portata della novità introdotta dalla Finanziaria del 2008 risulta utile un confronto fra la precedente disciplina e quella attualmente in vigore.

ART. 108 co. 2, Tuir in vigore fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007	ART. 108 co. 2, Tuir in vigore fino al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007
<p>2. le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi. Le spese di rappresentanza sono ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare e sono deducibili per quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi. Si considerano spese di rappresentanza anche quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente, anche se recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa, e i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili. Le predette limitazioni non si applicano ove le spese di rappresentanza siano riferite a beni di cui al periodo precedente di valore unitario non eccedente Euro 25,82.</p>	<p>2. le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi. <i>Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a Euro 50.</i></p>

Dal semplice confronto della norma principale (la definiamo così, visto che per applicare concretamente le nuove regole occorre far riferimento anche al Decreto attuativo) pare evidente che le principali novità introdotte dal legislatore consistono nell'individuazione di:

- specifici criteri di qualificazione delle spese di rappresentanza (il cui rispetto determina la qualifica di spese congrue ed inerenti all'attività dell'impresa);
- un limite quantitativo di deducibilità di tali spese, ancorato non più all'ammontare delle spese sostenute, bensì ad una percentuale dei ricavi dell'impresa.

Si vedrà di seguito, analizzando il contenuto del decreto, che talune spese di ospitalità a clienti non si considerano di rappresentanza.

Le disposizioni del suddetto Decreto si applicano alle spese sostenute a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (per le società con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, quindi, con decorrenza dal 2008).

2.1 - Criteri qualitativi

Innanzitutto, per individuare le spese di rappresentanza è necessario che venga rispettato un principio fondamentale, ossia quello della **gratuità**.

Ciò fa comprendere che non si è nell'ambito delle spese di rappresentanza se a fronte di una dazione (di beni o di servizi) si ottiene qualcosa in cambio. In altre parole deve mancare il rapporto sinallagmatico: diversamente si sta pagando per quanto ricevuto.

Inoltre, la dazione deve comportare un trasferimento di ricchezza verso il soggetto che riceve il bene o il servizio gratuitamente.

Esempio

La società A, operante nel campo del benessere fisico, decide di far stampare dei volantini che annunciano l'apertura di un nuovo punto vendita.

La stampa dei volantini costa euro 1.000. In questo caso non vi è gratuità della

prestazione, per cui non si può parlare di spese di rappresentanza (è evidente il fine pubblicitario che sottintende questa iniziativa).

Successivamente, la società A distribuisce gratuitamente i volantini: in questo caso è assente il rapporto sinallagmatico, ma è altresì evidente che riceve i volantini non riceve alcuna ricchezza, ma semplicemente un messaggio pubblicitario.

Pertanto, affinché vi siano spese di rappresentanza occorre che il soggetto A trasferisca ricchezza verso un altro soggetto.

Può essere il caso di una prova gratuita nel nuovo centro benessere: in questa ipotesi manca il rapporto sinallagmatico (il beneficiario riceve la prestazione ma nulla deve in contropartita al soggetto A) e vi è un trasferimento di ricchezza (il beneficiario riceve un servizio che normalmente avrebbe dovuto pagare). E' necessario, pertanto, valutare l'ipotesi qui delineata alla luce del nuovo Decreto.

Inoltre, va rispettato il principio di **inerenza**.

In linea generale si considerano inerenti, sempreché effettivamente **sostenute e documentate**, le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore.

Ecco dunque un altro fondamentale requisito per individuare le spese di rappresentanza: occorre dimostrare un nesso con gli obiettivi promozionali o di pubbliche relazioni. Insomma, la spesa deve avere il fine di generare gli sperati benefici economici.

In alternativa a quest'ultimo fine, il Decreto precisa che la spesa sostenuta sia in linea con le pratiche commerciali di settore.

Nella tabella che segue si riassumono i requisiti appena commentati.

<p>GRATUITA'</p>	<p>Confermando sia l'orientamento giurisprudenziale, sia le interpretazioni fornite dalla stessa Agenzia delle Entrate e dal soppresso Comitato consultivo al riguardo le spese della specie si caratterizzano per essere comunque delle erogazioni gratuite di reddito, nel senso che il carattere essenziale delle spese di rappresentanza è costituito dalla mancanza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari dei beni e servizi erogati.</p> <p>Secondo i tecnici delle Entrate caratteristica delle spese di rappresentanza è la "gratuità" dell'erogazione di un bene o un servizio nei confronti di clienti o potenziali clienti. Le spese di pubblicità, invece, sono caratterizzate dalla circostanza che il loro sostenimento è frutto di un contratto a prestazioni corrispettive, la cui causa va ricercata nell'obbligo della controparte di pubblicizzare/propagandare, a fronte della percezione di un corrispettivo, il marchio e/o il prodotto dell'impresa al fine di stimolarne la domanda.</p>
<p>FINALITA' PROMOZIONALI E DI PUBBLICHE RELAZIONI</p>	<p>L'individuazione di specifiche finalità cui le spese di rappresentanza devono rispondere ha il fine di distinguere, tra l'altro, tali spese da altre tipologie di erogazioni a titolo gratuito, rispondenti a finalità differenti e sottoposte ad altre specifiche regole di deducibilità.</p> <p>Come ribadito anche dalla relazione illustrativa al decreto, le spese di rappresentanza "assolvono a una funzione di promozione e consolidamento degli affari dell'impresa analoga a quella riconducibile per definizione alle tradizionali forme di pubblicità e di propaganda in senso stretto", differenziandosi da queste ultime per l'assenza di un corrispettivo e di una generica controprestazione.</p> <p>Si può, in generale, sostenere che le "finalità promozionali" richieste dalla norma consistono nella divulgazione sul mercato dell'attività svolta, dei beni e servizi prodotti, a beneficio sia degli attuali clienti,</p>

	<p>che di quelli potenziali.</p> <p>Nel concetto di finalità di "pubbliche relazioni" devono essere ricomprese tutte le iniziative volte a diffondere e/o consolidare l'immagine dell'impresa, ad accrescerne l'apprezzamento presso il pubblico, senza una diretta correlazione con i ricavi.</p> <p>La relazione illustrativa al decreto fa espresso riferimento all'esigenza di instaurare o mantenere rapporti con i rappresentanti delle amministrazioni statali, degli enti locali, ecc. o con organizzazioni private quali le associazioni di categoria, sindacali, ecc. E' dunque evidente che, in tale contesto, possono essere qualificate come spese di rappresentanza non solo le erogazioni gratuite a favore di clienti, ma anche quelle a favore di altri soggetti con i quali l'impresa ha un interesse ad intrattenere pubbliche relazioni.</p>
<p>RAGIONEVOLEZZA O COERENZA CON PRATICHE COMMERCIALI DEL SETTORE</p>	<p>Il requisito della ragionevolezza è rispettato allorché la spesa sia sostenuta <i>"in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa"</i>.</p> <p>In caso di assenza di pratiche commerciali di settore ovvero di incoerenza della spesa con le stesse, ai fini della deducibilità della spesa di rappresentanza è necessario dimostrarne la ragionevolezza, valutando l'idoneità della stessa a generare ricavi. La relazione illustrativa al Decreto chiarisce, al riguardo, che proprio il riscontro di tali elementi funzionali (le finalità promozionali o di pubbliche relazioni, la ragionevolezza ovvero la coerenza con gli usi e le pratiche di settore) garantisce il collegamento delle spese in questione con l'attività d'impresa e la loro distinguibilità rispetto ad altre fattispecie in cui l'erogazione gratuita di reddito, soprattutto in funzione del beneficiario, risponde evidentemente ad altre finalità (erogazione ai soci o a loro familiari, autoconsumo, liberalità a dipendenti o collaboratori) e alle quali la disciplina fiscale del reddito d'impresa riserva opportuni altri trattamenti.</p>

2.2 - Criteri quantitativi

E' il cosiddetto requisito della congruità -sotto il profilo quantitativo- citato dall'art. 108.

Si tratta di un requisito oggettivo, in quanto è lo stesso Decreto che, nel dare attuazione a quanto stabilito dall'art. 108, comma 2, del DPR 917/86, ha individuato i parametri in base ai quali verificare la congruità delle spese di rappresentanza.

Le spese sono congrue se l'ammontare complessivamente sostenuto in un periodo d'imposta rientra in alcune soglie percentuali calcolate sull'**"ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi"**.

Nella tabella che segue sono evidenziati i limiti percentuali di deducibilità delle spese di rappresentanza sostenute nel periodo d'imposta (art. 1, comma 2, D.M. 19 novembre 2008):

Griglia di deducibilità delle spese di rappresentanza	
Percentuale	Per ricavi e proventi della gestione caratteristica fino a euro
1,3	10 milioni
0,5	Parte eccedente i 10 milioni e fino a 50 milioni
0,1	Parte eccedente i 50 milioni

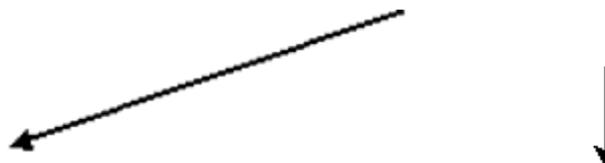
Come si evince dalla tabella, le percentuali si applicano a scaglioni progressivi di ricavi e proventi.

Inoltre, a dispetto di quanto era stato annunciato con la bozza del decreto diffuso nella primavera del 2008, non esiste alcun limite in misura fissa.

Esempio di calcolo:

Si confronti come il limite di deducibilità aumenti in maniera meno che proporzionale all'aumento dei ricavi.

Volume dei ricavi e proventi	1 milioni	5 milioni	10 milioni	30 milioni	100 milioni
Limite percentuale applicabile	1,3%	1,3%	1,3%	1,3% fino a 10 milioni e 0,5% per importi eccedenti	1,3% fino a 10 milioni e 0,5% per importi eccedenti ma fino a 50 milioni e 0,1% per importi eccedenti i 50 milioni
Spese deducibili	13.000	65.000	130.000	230.000	380.000



	10.000	x	1,3%	=	130.000		10.000	x	1,3%	=	130.000
--	--------	---	------	---	---------	--	--------	---	------	---	---------

+	20.000	x	0,5%	=	100.000	+	40.000	x	0,5%	=	200.000
	_____				_____						
	30.000.000				230.000	+	50.000	x	0,1%	=	50.000

							100.000.000				380.000

L'importo di spese di rappresentanza che eccede i limiti di congruità citati non potrà essere riportato a nuovo e dedotto nei successivi periodi d'imposta: pertanto risulteranno definitivamente perdute.

Rispetto alla formulazione utilizzata dal Legislatore nell'art. 108, comma 2, TUIR, nel Decreto non vengono stabiliti diversi criteri di inerenza e di congruità in funzione "dell'attività internazionale dell'impresa".

Ne deriva una penalizzazione delle imprese operanti sui mercati internazionali, maggiormente esposte al sostenimento di spese di tal genere.

Il meccanismo di congruità rivela un altro limite non essendo differenziato in funzione dell'attività svolta dall'impresa: è probabile, ad esempio, che una fonderia sostenga meno spese di un'impresa che opera nel campo della moda.

Si noti che la norma, al fine di verifica del requisito di congruità, fa esplicito riferimento ai **ricavi e proventi** "risultanti dalla dichiarazione dei redditi", sembrando privilegiare un'accezione fiscale degli stessi. Diversamente, la relazione illustrativa al Decreto, facendo leva su una presunta uniformità del dato letterale della disposizione attuativa in commento e di quello dell'art. 172, del DPR 917/86 in materia di riporto delle perdite nelle operazioni di fusione, sembra invece privilegiare il dato civilistico.

Il comma 7 del citato art. 172, pur riferendosi esplicitamente ai "ricavi e proventi dell'attività caratteristica", specifica altresì, in modo inequivocabile, che, ai fini della verifica delle condizioni cui è subordinato il riporto delle perdite, l'ammontare rilevante è quello risultante "dal conto economico della società le cui perdite sono riportabili"

Questa contraddizione è stata risolta con la circolare 34/E del 13 luglio 2009, laddove si

afferma che si deve ritenere "che tale nozione faccia riferimento ai ricavi e proventi rilevanti ai fini fiscali".

Si precisa, inoltre, che rilevano tutti quei proventi che, in considerazione dell'attività svolta dall'impresa, possono considerarsi "caratteristici"; in tal senso le società holding potranno considerare a tali fini anche i proventi finanziari iscritti nelle voci C15 e C16 del conto economico (cfr. risoluzione n. 143/E del 10 aprile 2008).

Per i soggetti che redigono il bilancio secondo gli IAS/IFRS si dovrà far riferimento al quadro RS della dichiarazione dei redditi che espone un prospetto espressivo dei dati di bilancio, stato patrimoniale e conto economico, quest'ultimo secondo il criterio per natura e per destinazione.

2.3 - Deducibilità per le imprese neo costituite

Per le imprese neo-costituite (cd. start-up), le spese di rappresentanza sostenute nei periodi d'imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi, possono essere portate in deduzione dal reddito dello stesso periodo e di quello successivo se e nella misura in cui le spese sostenute in tali periodi siano inferiori all'importo deducibile.

Questa disposizione evita che le imprese le quali in fase di avvio sostengano costi (anche di rappresentanza) ma non anche ricavi, rischino di non dedurre alcunché in considerazione del meccanismo di calcolo visto nel paragrafo precedente.

In realtà, merita di evidenziarsi che già il comma 4 dell'articolo 108, TUIR avviava a questa problematica, stabilendo che *"Le spese di cui al presente articolo (incluse quelle di rappresentanza citate nel comma 2, n.d.a.) sostenute dalle imprese di nuova costituzione, comprese le spese di impianto, sono deducibili secondo le disposizioni dei commi 1, 2 e 3 a partire dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi"*.

Quindi, a nostro avviso, la disposizione che si sta commentando va intesa come ulteriore modifica e agevolazione alle imprese in parola.

La relazione illustrativa al Decreto precisa che le spese riportabili disciplinate dal comma 3 sono quelle "di rappresentanza". Conseguentemente, la "riportabilità" all'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi è da escludere per le spese di ospitalità clienti, che per espressa previsione normativa "non costituiscono spese di rappresentanza" e che comunque, non

essendo soggette ai limiti quantitativi previsti, sono deducibili per il loro intero ammontare nell'esercizio di sostenimento.

Ciò comunque non determina la perdita definitiva dei costi sostenuti, in quanto i costi sostenuti aumentano la perdita fiscale che, nelle imprese in fase di avvio, sono illimitatamente riportabili nel tempo.

Inoltre, la specifica disciplina delle spese di rappresentanza sostenute dalla imprese di nuova costituzione non riguarda le spese relative a "beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro", in quanto anche tali spese non sono soggette ai predetti limiti quantitativi e sono deducibili per il loro intero ammontare nell'esercizio di sostenimento. Anche per tale fattispecie di spese non si subisce una perdita di deducibilità, in quanto vale il rinvio - operato dal comma 4 dell'art. 108, TUIR- al periodo d'imposta in cui sono conseguiti i primi ricavi.

Per ragioni di coerenza, la circolare n. 34/E del 13 luglio 2009 dall'Agenzia delle Entrate ritiene che la nozione di "imprese di nuova costituzione", anche ai fini della specifica disposizione in esame, coincida con quella contenuta nell'articolo 84, comma 2, del DPR 917/86 ai fini del riporto delle perdite. Ne deriva che per "imprese di nuova costituzione" s'intendono le imprese che presentino entrambi i requisiti di novità previsti dalla citata norma ai fini del riporto illimitato nel tempo delle perdite di start up, ossia quello soggettivo (nuova costituzione) e quello oggettivo riferito all'attività esercitata.

La deducibilità delle spese di rappresentanza sostenute dall'impresa nella fase di start up potrà essere differita nel rispetto di due limiti:

- un limite temporale - le spese potranno essere dedotte nell'esercizio di conseguimento dei primi "ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa" e, al massimo, in quello successivo;
- un limite quantitativo - le spese di rappresentanza sostenute nella fase di start up saranno deducibili nella misura in cui le medesime spese sostenute nel periodo di conseguimento dei primi ricavi e del successivo siano inferiori al relativo plafond di deducibilità.

Si veda il seguente **esempio**.

Si consideri una società, costituita nel corso del 2008, che presenti la seguente situazione:

<i>Periodi di imposta:</i>	2008	2009	2010	2011
Ricavi e proventi della gestione caratteristica	0	0	1.000.000	1.500.000
Spese di rappresentanza sostenute nell'esercizio	10.000	9.000	8.000	7.000
Limite quantitativo di deducibilità (art. 1, c. 2 DM 19/11/2008): 1,3%	0	0	13.000	19.500

Le rappresentanza sostenute nel 2008 e 2009 (in totale euro 19.000) potranno essere dedotte nel 2010 e -al massimo- nel 2011, fermo restando, per ciascuno di questi ultimi due periodi, il rispetto del parametro di congruità derivante dall'applicazione delle regole ordinarie (1,3% su ricavi fino a 10 milioni di euro).

Nel 2010, la società potrà dedurre spese di rappresentanza per un importo massimo di euro 13.000 ($1.000.000 \times 1,3\%$), di cui euro 8.000 per quelle sostenute nell'esercizio stesso ed euro 5.000 sostenute nei precedenti periodi d'imposta 2008 e 2009; le spese di rappresentanza sostenute nel 2008 e 2009, ancora deducibili nel 2011, saranno pari ad euro 14.000 ($19.000 - 5.000$).

Nel 2011, la stessa società potrà dedurre spese di rappresentanza per un importo massimo di euro 19.500 ($1.500.000 \times 1,3\%$), di cui euro 7.000 sostenute nel medesimo periodo di imposta ed euro 12.500 sostenute nei periodi d'imposta 2008 e 2009; le residue spese di rappresentanza relative al 2008 e 2009 non ancora dedotte, pari ad euro 1.500 ($14.000 - 12.500$), non saranno ulteriormente riportabili al 2012 e risulteranno, quindi, definitivamente indeducibili.

2.4 - Fattispecie costituenti spese di rappresentanza

La definizione generale di spese di rappresentanza, vista sopra e dettata nella prima parte del comma 1 del decreto, trova una specificazione nelle fattispecie successivamente elencate nella seconda parte del medesimo comma 1.

La citata disposizione prevede, infatti, che costituiscono, in particolare, spese di rappresentanza quelle citate nella seguente tabella.

Esemplificazioni delle spese di rappresentanza	
a)	le spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni e dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa
b)	le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose
c)	le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa
d)	le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa
e)	ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza indicati nel presente comma

Come chiarisce la relazione illustrativa al decreto, le disposizioni contenute nelle **lettere sub a), b), c) e d)** individuano alcune ipotesi, sottoposte in passato all'attenzione dell'Amministrazione finanziaria, nelle quali è evidente e preponderante la finalità di

"intrattenimento". Ecco il motivo per il quale il legislatore ha ritenuto opportuno, anche in ragione di esigenze di controllo, dare specifico e distinto rilievo a tali spese, ritenendole inerenti all'attività dell'impresa nei limiti di congruità fissati dal decreto stesso.

Benché tali fattispecie siano ora elencate tra quelle di rappresentanza (quindi, in linea generale, inerenti all'attività d'impresa), resta fermo il potere da parte dell'Amministrazione finanziaria di verificare, in sede di controllo, che nel caso specifico siano effettivamente rispettati i criteri generali di inerenza.

Esempio

L'impresa X Srl organizza un ricevimento in occasione del cinquantesimo anniversario dalla fondazione della società, fattispecie elencata nella lettera sub b).

All'evento sono presenti esclusivamente i dipendenti dell'impresa.

In questo caso le spese sostenute non possono qualificarsi di rappresentanza, in quanto manca l'elemento qualitativo, ossia il fine promozionale. Infatti, l'evento non è potenzialmente idoneo ad assicurare all'impresa benefici in termini economici, di promozione o di pubbliche relazioni (difetta del requisito della **ragionevolezza** come sopra individuato, ossia difetta del collegamento con i ricavi dell'impresa).

In definitiva, nel caso di spese sostenute per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali, di festività nazionali o religiose ovvero in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti, ai fini della qualificazione delle medesime come spese di rappresentanza ai sensi delle disposizioni in esame, è necessario **documentare la tipologia di destinatari** delle spese.

La **lettera sub e)** qualifica come spese di rappresentanza "ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza indicati nel presente comma".

Come chiarito dalla relazione illustrativa al decreto, la lett. e) costituisce fattispecie residuale

nella quale trova collocazione ogni altra erogazione gratuita di beni e servizi effettuata in occasioni diverse da quelle espressamente contemplate nelle lettere precedenti (e non soltanto in occasione di convegni, seminari e manifestazioni simili), ma che, in ogni caso, sia funzionalmente e potenzialmente idonea ad assicurare all'impresa benefici in termini economici, di promozione o di pubbliche relazioni.

2.5 - Beni distribuiti gratuitamente di importo non superiore a euro 50

Come previsto dal comma 2 del citato art. 108 del DPR 917/86, le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro cinquanta sono in ogni caso deducibili. Il comma 4 del Decreto afferma con riferimento alle spese di rappresentanza che di tali spese "non si tiene conto" ai fini della determinazione dell'importo massimo deducibile. Le spese in oggetto dunque, pur essendo integralmente deducibili, non concorrono ad esaurire il plafond entro cui le spese di rappresentanza sostenute nel periodo d'imposta sono ammesse in deduzione dal reddito.

Attenzione

Si noti innanzitutto che la deroga alla deducibilità secondo i limiti di congruità fissati dal Decreto riguarda gli omaggi di beni e non di servizi.

Ad esempio, la pizza offerta ad un fornitore potrà, ricorrendo le altre condizioni previste dal Decreto, essere qualificata come spesa di rappresentanza, ma non come omaggio di beni di costo non superiore a euro 50, in quanto l'omaggio si estrinseca in una prestazione di servizi ossia la somministrazione di alimenti e bevande.

Nel caso in cui le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro cinquanta siano sostenute da imprese di nuova costituzione in periodi d'imposta precedenti rispetto a quello di conseguimento dei primi ricavi, come già osservato, non trova applicazione lo speciale meccanismo di riporto in avanti delle spese di rappresentanza previsto per le imprese neo costituite, da intendersi riservato alle spese deducibili nei limiti di congruità di cui al precedente paragrafo 2.2.

In tale ipotesi, infatti, vale la previsione di cui al comma 4 dell'art. 108 del DPR 917/86 secondo cui le spese sostenute dalle imprese di nuova costituzione sono deducibili a partire dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi. Tale risultato è avvalorato dalla considerazione che la deduzione delle spese in oggetto non dipende dal volume dei ricavi conseguiti. In tali circostanze, dunque, le spese per "omaggi" di beni di valore unitario non superiore a cinquanta euro risulteranno in ogni caso deducibili per il loro intero ammontare nell'esercizio di conseguimento dei primi ricavi, dovendosi interpretare l'espressione "deducibili a partire" contenuta nel comma 4 dell'art. 108 del TUIR come riferibile alle sole spese indicate nel medesimo art. 108 deducibili in un arco temporale che supera il periodo d'imposta di loro sostenimento.

Esempio

Si supponga il sostenimento dei seguenti oneri:

omaggi di beni di costo non superiore a euro 50	48.000
altre spese di rappresentanza soggette a limiti di congruità (es. omaggi di beni di costo superiore a euro 50 o servizi -di qualsiasi importo- omaggiati)	99.000
Totale spese sostenute	147.000
Ricavi e proventi conseguiti	1.000.000
Limite di congruità (1,3%)	130.000

Nel caso proposto, il limite di congruità va posto a confronto solo con le spese

(euro 99.000) che soggiacciono al limite di deducibilità in base ai ricavi, in quanto quelle riferite a omaggi di beni distribuiti gratuitamente di costo non superiore a euro 50 risultano comunque interamente deducibili.

In questo caso tutte le spese sostenute risultano integralmente deducibili, in quanto:

euro 48.000 \Rightarrow deducibili senza limiti

euro 99.000 \Rightarrow deducibili in quanto di importo entro il limite di congruità (130.000 euro)

Si ritiene opportuno precisare che per i beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro, che risultano deducibili per l'intero ammontare, come previsto dal terzo periodo del comma 2 dell'art. 108 del TUIR, così come modificato dall'art. 1, comma 33, lett. p), della legge n. 244/2007, l'importo deve assumersi al lordo dell'IVA eventualmente indetraibile in base all'art. 19-bis1, comma 1, lett. h), DPR 633/72.

In questo caso -al fine di verificare se il limite di euro 50 è superato- un utile indice è dato dall'imponibile (ai fini IVA) del corrispettivo pattuito per il bene da omaggiare, secondo la seguente tabella.

Aliquota IVA	Imponibile (valore massimo)	Costo per il cessionario (in caso di Iva interamente indetraibile)
4%	48,08	50,00
10%	45,45	50,00
20%	41,67	50,00

3. LE SPESE DI RAPPRESENTANZA NEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO

La disciplina delle spese di rappresentanza introdotta dal legislatore con la Finanziaria 2008, secondo quanto previsto dalla circolare n. 34/E del luglio 2009, si applica anche ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo. Secondo le Entrate, le nuove disposizioni contenute nel Decreto si applicano anche ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, nell'ambito del quale le spese di rappresentanza "sono deducibili nei limiti dell'1% dei compensi percepiti nel periodo di imposta"; in tale contesto rilevano le disposizioni relative alla qualificazione delle spese di rappresentanza, previste dall'articolo 108 del DPR 917/86 e dal Decreto, ma non quelle relative al limite di congruità ai fini della deducibilità delle medesime spese autonomamente disciplinato dalla citata disposizione dell'articolo 54 del DPR 917/86.

Esempio

Un geometra nel novembre 2009 offre ad un suo cliente un bene in omaggio

Il costo del bene, come da fattura rilasciata al professionista, ammonta a euro 200,00 iva (indetraibile) compresa.

Il professionista ha conseguito nello stesso periodo di imposta compensi pari ad euro 45.000,00.

Come previsto la spesa sostenuta rientra a pieno titolo tra quelle di rappresentanza con il limite di deducibilità dell'1% dei compensi percepiti.

Il calcolo sarà il seguente: $45.000,00 \times 1\% = \text{euro } 450,00$

Tale importo rappresenta il tetto massimo deducibile; poiché il bene omaggiato è costato 200,00 euro ed è inferiore all'1% dei compensi il geometra potrà dedursi interamente il costo.

4. LE SPESE DI RAPPRESENTANZA NEL REGIME DEI MINIMI

I contribuenti che applicano il c.d. regime dei minimi, previsti dai commi da 96 a 117 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 determinano il reddito di impresa (e di lavoro autonomo) come differenza tra l'ammontare dei ricavi o dei compensi percepiti (principio di cassa) nel periodo d'imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività d'impresa, dell'arte o professione.

Sul reddito così determinato si applica un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi e delle addizionali regionali e comunali pari al 20 per cento. I contribuenti soggetti al regime dei minimi sono invece esenti dall'imposta regionale sulle attività produttive.

Come precisato nella circolare 28 gennaio 2008, n. 7/E, tenendo conto della particolarità del relativo regime che prevede una modalità semplificata di determinazione del reddito ai sensi del comma 104 dell'art. 1, legge n. 244/2007, non trovano applicazione le specifiche norme del DPR 917/86 che limitano la deducibilità di taluni costi.

Ad esempio, con riferimento alle spese parzialmente inerenti (es. beni ad uso promiscuo) ed alle spese relative a tutti i beni a deducibilità limitata (es. autovetture, autocaravan, ciclomotori, motocicli, e telefonia), la citata circolare n. 7/E del 29 gennaio 2008 ha chiarito che esse rilevano nella determinazione del reddito dei contribuenti minimi nella misura del 50 per cento dell'importo corrisposto, comprensivo dell'Iva per la quale non può essere esercitato il diritto alla detrazione.

Le spese di rappresentanza, sempreché la stretta inerenza delle stesse all'esercizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo sia dimostrabile sulla base di criteri oggettivi, pertanto, se rientrano nei limiti di congruità fissati dal Decreto, sono deducibili nei limiti del citato plafond anche per i soggetti che rientrano nel regime dei minimi.

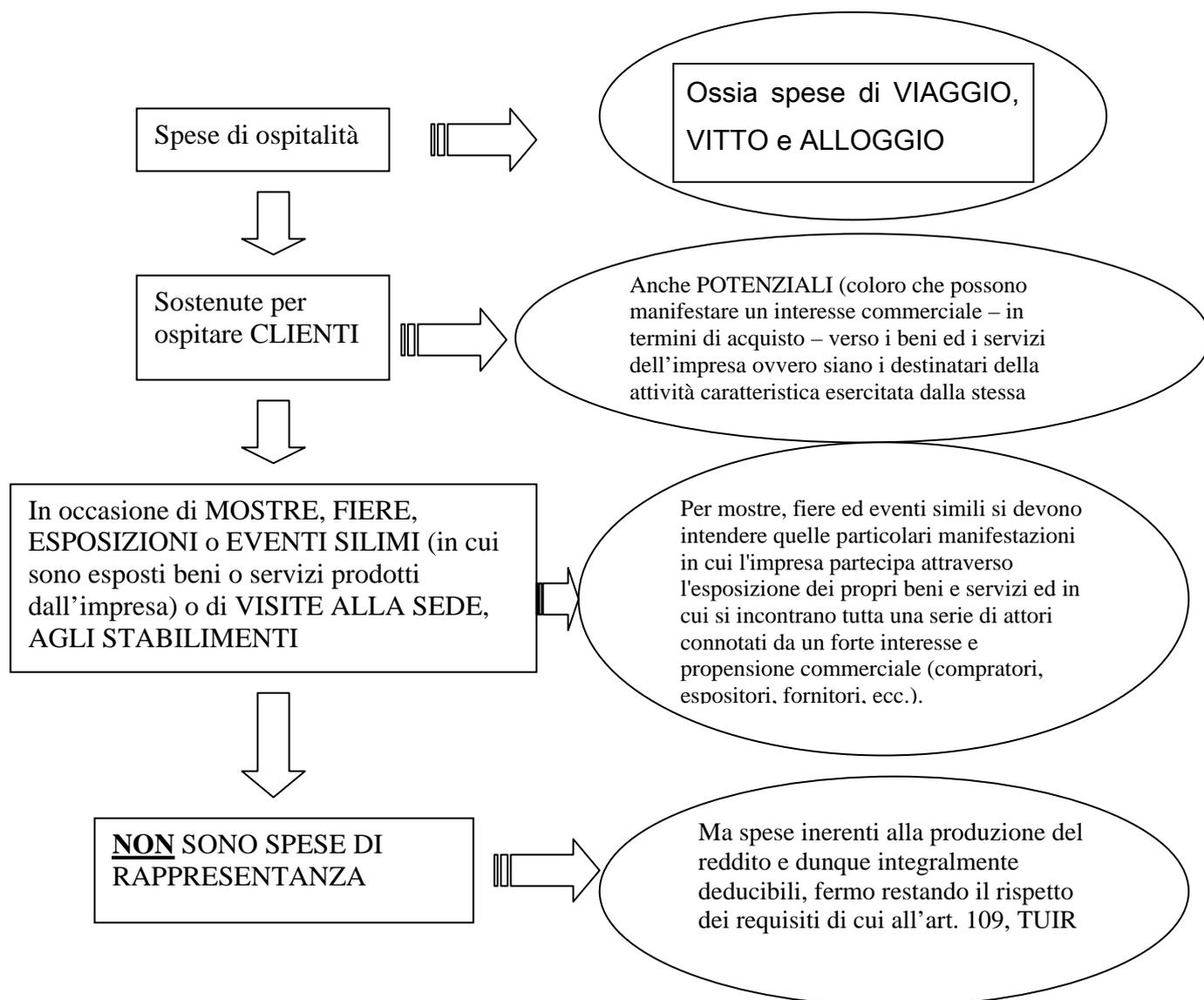
5. LE SPESE NON QUALIFICABILI COME DI RAPPRESENTANZA

Il Decreto, dopo aver definito le caratteristiche delle spese di rappresentanza ed aver individuato alcune fattispecie tipicamente riconducibili a tale categoria di spese, individua al comma 5 dell'art. 1, alcune specifiche fattispecie che, per espressa previsione normativa, non costituiscono spese di rappresentanza e non sono, pertanto, soggette ai limiti di deducibilità stabiliti dal precedente comma 2 (limite di congruità).

Si tratta delle spese di viaggio, vitto e alloggio:

- 1) sostenute direttamente dall'imprenditore individuale in occasione di trasferte effettuate per la partecipazione a mostre, fiere ed eventi simili in cui sono esposti beni e servizi prodotti dall'impresa o attinenti all'attività caratteristica della stessa;
- 2) sostenute dalle imprese la cui attività caratteristica consiste nell'organizzazione di manifestazioni fieristiche e altri eventi simili per ospitare clienti, anche potenziali, nell'ambito di iniziative finalizzate alla promozione di specifiche manifestazioni espositive o altri eventi simili (si tratta di spese di ospitalità sostenute -dalle imprese che organizzano manifestazioni fieristiche- non durante le fiere, ma in eventi propedeutici nei quali venga svolta un'attività di promozione di fiere o di altri eventi simili nei quali le imprese-clienti andranno ad esporre i propri prodotti o servizi);
- 3) sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa o in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa.

Il punto sub 3) è quello schematizzato di seguito.



La circolare 34/E ritiene che la piena deducibilità delle spese sostenute per ospitare clienti si giustifica con lo stretto legame con il conseguimento dei ricavi. Ne deriverebbe che la piena deducibilità è da escludere allorché le spese siano sostenute per **ospitare soggetti diversi** dai clienti, quali fornitori (inclusi gli agenti) e i giornalisti che partecipano agli eventi menzionati.

Sotto il profilo oggettivo, si poneva un dubbio interpretativo in relazione alla qualificazione delle spese di viaggio e di ospitalità sostenute in **contesti diversi** da quelli espressamente contemplati dalla norma: la circolare 34/E sostiene che nel caso in cui le spese per viaggio, vitto o alloggio siano sostenute in maniera indistinta sia per i clienti che per altri destinatari (si pensi alle spese per un buffet offerto in occasione di una fiera o di una mostra, al quale



partecipano sia i clienti, attuali o potenziali, sia dipendenti, giornalisti o autorità invitate all'evento) tali spese vengono attratte dal regime delle spese di rappresentanza per cui possono essere dedotte nei limiti delle percentuali di ricavi e proventi stabiliti dal comma 2 (limite percentuale di congruità).

Diversa dalle due disposizioni richiamate è quella recata dal comma 1, lett. a), secondo cui rientrano tra le spese di rappresentanza a deducibilità condizionata "Le spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate ed in concreto svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa".

La fattispecie enucleata dalla norma, infatti, non è sovrapponibile alle precedenti (comma 5 e comma 1, lett. d), in quanto prevede come evento principale non le mostre, fiere ed eventi simili (tra i quali si potrebbe far rientrare anche l'esposizione di prodotti), ma i viaggi turistici. L'esposizione dei prodotti, in tal caso, rileva come iniziativa collaterale all'evento principale, costituito dall'organizzazione del viaggio turistico.

L'esposizione di beni o servizi prodotti dall'impresa nell'ambito di **viaggi turistici** non può rientrare in uno degli eventi di cui al comma 5 del decreto. Ne consegue che l'impresa che organizza viaggi turistici riconducibili alla lett. a) del comma 1 non può estrapolare dall'insieme dei costi sostenuti quelli che si riferiscono a viaggio, vitto e alloggio dei clienti, attuali e potenziali. Tutti i costi afferenti il viaggio turistico sono pertanto deducibili nei limiti di congruità di cui al comma 2.

La relazione illustrativa al decreto, con riferimento alla previsione di cui al terzo periodo del comma 5 -che, come appena illustrato, riconosce piena deducibilità alle spese di viaggio, vitto e alloggio direttamente sostenute dall'imprenditore individuale per partecipare a mostre, fiere ed altri eventi simili in cui sono esposti o promossi i beni o servizi oggetto dell'attività della sua impresa o attinenti alla medesima attività- precisa che la stessa "assume portata effettiva solo per le spese della indicata natura, essendo evidente che le spese sostenute, ad esempio, per l'affitto e l'allestimento degli stand o il trasporto dei prodotti da esporre, restano deducibili come normali spese di gestione in base alle regole generali".

Ciò significa che le spese relative alla organizzazione ed all'allestimento di mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa (fra le quali, ad esempio,

spese di trasporto, di affitto e di allestimento degli stand) conservano la natura di spese commerciali, deducibili ai sensi dell'art. 109 del T.U.I.R.

Più in generale, i costi che l'impresa sostiene nel proprio esclusivo interesse, senza alcuna componente di liberalità nei confronti di altri soggetti, mantengono la natura di spese di tipo "commerciale", in quanto caratterizzate da un univoco vincolo di inerenza in rapporto ai ricavi delle vendite e sono deducibili ai sensi dell'art. 109 del T.U.I.R.

6. OBBLIGHI DOCUMENTALI

I commi 5 e 6 dell'unico articolo del *Decreto* stabiliscono, a carico dei contribuenti che abbiano sostenuto delle spese qualificabili come di ospitalità dei clienti (interamente deducibili) o di rappresentanza (limitatamente deducibili nei limiti delle percentuali di congruità), taluni oneri documentali.

In particolare, con riferimento alle **spese di ospitalità dei clienti** (integralmente deducibili), di cui al comma 5 del *Decreto*, il legislatore ha previsto oneri documentali stringenti. L'ultimo periodo del comma 5 dispone, infatti, che *"La deducibilità delle erogazioni e delle spese indicate nel presente comma è, tuttavia, subordinata alla tenuta di un'apposita documentazione dalla quale risultino anche le generalità dei soggetti ospitati, la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione e la natura dei costi sostenuti"*.

La ratio di tale disposizione, come illustrato dalla relazione al Decreto, si pone evidentemente nell'ottica di consentire all'Amministrazione finanziaria di svolgere un'efficace attività di controllo in merito alla corretta deduzione delle spese in commento.

Particolare rilevanza assume, a tal riguardo, la documentazione relativa alle **generalità dei soggetti ospitati**, posto che ai fini del riconoscimento della piena deducibilità delle spese di ospitalità è essenziale riscontrare che si tratti di *"clienti, anche potenziali"* dell'azienda.

Inoltre, ai fini della deducibilità integrale delle predette spese, la documentazione prodotta deve comprovare il nesso esistente tra la spesa sostenuta a favore dei clienti, anche potenziali e la loro partecipazione all'evento promozionale.

Al riguardo, si ritiene che la tenuta della apposita documentazione richiesta dalla norma, cui è subordinata la deduzione delle spese in questione, è un onere documentale la cui inosservanza comporta decadenza dal diritto alla deduzione integrale. In sede di controllo il contribuente potrà tuttavia integrare gli elementi documentali richiesti ai fini della deducibilità integrale delle spese.

Esempio di rendiconto di spese sostenute per ospitalità di clienti

Evento: (es. fiera di....., visita allo stabilimento di.....)

Oggetto dell'evento: esposizione prodotti, visita nuovo processo produttivo, ecc.

Durata: dal giorno..... al giorno.....

Generalità degli ospiti:

- nome, cognome, in rappresentanza del
cliente.....

Dettaglio dei costi sostenuti:

- viaggio: euro.....

- vitto: euro.....

- alloggio: euro.....

Personale dipendente impegnato per l'accoglienza e per espletare servizi vari:

<p>.....</p> <p>Allegati: (fatture, ecc.)</p> <p>Data:.....</p> <p>Firma del responsabile</p> <p>.....</p>

Con riferimento alle **spese di rappresentanza** di cui al comma 1 del decreto, il comma 6 richiede **oneri di rendicontazione** meno stringenti rispetto a quelli imposti in relazione alle spese di ospitalità dei clienti integralmente deducibili.

Il predetto comma 6 stabilisce, infatti, che *"l'Agenzia delle Entrate e gli organi di controllo competenti possono invitare i contribuenti a fornire indicazione, per ciascuna delle fattispecie indicate nel comma 1, dell'ammontare complessivo, distinto per natura, delle erogazioni effettuate nel periodo d'imposta e dell'ammontare dei ricavi e proventi derivanti dalla gestione caratteristica dell'impresa assunti a base di calcolo della percentuale di deducibilità indicata nel comma"*.

La citata disposizione prosegue stabilendo che *"L'invito può riguardare anche l'ammontare complessivo delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario superiore a euro 50,00 e l'ammontare complessivo delle spese indicate nel comma"*, ossia quelle di ospitalità dei clienti interamente deducibili.

In ordine alle modalità di rilevazione e di documentazione delle spese in esame, nel silenzio della norma, si ritiene che, salvo il rispetto delle regole generali previste dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in tema di tenuta della contabilità rilevante anche ai fini fiscali, i contribuenti siano liberi di utilizzare il sistema di rilevazione più consono alle loro esigenze gestionali.

Sarà comunque opportuno che il sistema adottato consenta di individuare agevolmente le spese di rappresentanza e di ospitalità in base alle categorie del decreto, al fine di facilitare l'attività di controllo degli organi competenti.

Esempi di documentazione richiesta per alcune tipologie di spese di rappresentanza

1) Se un'impresa organizza, ad esempio, viaggi turistici nell'ambito dei quali siano programmate attività promozionali dei propri beni e servizi, l'inerenza della relativa spesa deve essere valutata anche in relazione al concetto di "significatività" dell'attività promozionale e all'effettivo svolgimento della stessa. L'impresa dovrà pertanto predisporre idonea documentazione che attesti l'effettivo svolgimento e la rilevanza di attività qualificabili come promozionali.

2) Nel caso di feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere, ed eventi simili, l'impresa deve dimostrare, tenendo opportune evidenze documentali, che ha effettivamente esposto i propri beni nell'ambito dell'evento.

7. TRATTAMENTO IRAP DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA

Con riferimento al **reddito d'impresa**, dal periodo d'imposta 2008, nella determinazione del valore della produzione netta per i soggetti passivi IRES, si attribuisce rilevanza ai valori di bilancio mentre per i soggetti passivi IRPEF rilevano i valori fiscali (articolo 1, commi da 50 a 52, della legge 244/2007).

Come risaputo, infatti, la Finanziaria 2008 ha riscritto l'articolo 5, del D.Lgs. n. 446/1997, relativo alla determinazione della base imponibile IRAP delle società di capitali e degli enti commerciali equiparati; è previsto che i suindicati soggetti individuano i componenti positivi e negativi rilevanti secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili e il valore della produzione netta corrisponde alla differenza tra:

- il valore della produzione (macroclasse A del conto economico) e
- costi della produzione (macroclasse B del conto economico), escludendo determinate voci.

Quanto ai soggetti Irpef, il nuovo articolo 5-bis del D.Lgs. n. 446/1997 dispone che, per le imprese individuali e le società di persone, indipendentemente dal regime di contabilità adottato (ordinario o semplificato) il valore della produzione netta è dato dalla differenza tra i valori fiscali dei:

- ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettera a), b), f) e g), TUIR corretti con le variazioni delle rimanenze finali di cui agli artt. 92 e 93 del TUIR;
- costi per materie prime, semilavorati, merci, servizi, nonché gli ammortamenti e canoni di locazione.

Alle imprese individuali e le società di persone in contabilità ordinaria è riconosciuta la facoltà di optare per la determinazione della base imponibile IRAP secondo le regole previste per i soggetti IRES (a valori di bilancio), secondo quanto dispone l'articolo 5, D.Lgs. n. 446/1997, per le società di capitali, in sostituzione del metodo fiscale (metodo naturale)

Da quanto sopra deriva che -con decorrenza dal 2008- il limite di deducibilità delle spese di rappresentanza di cui al Decreto non ha alcuna ripercussione per le società di capitali e per le società di persone/imprese individuali in contabilità ordinaria che hanno effettuato l'opzione citata, in quanto non assumono rilevanza le variazioni ai fini delle imposte sui redditi, ma valgono esclusivamente i dati di bilancio (quindi anche la voce B14 del conto economico, dove spesso sono indicate le spese di rappresentanza).

Per gli altri soggetti passivi del tributo (imprenditori individuali, società di persone commerciali e soggetti assimilati da un lato, persone fisiche, società semplici e soggetti ad essi equiparati dall'altro), i proventi e gli oneri concorrenti alla determinazione della base imponibile, analiticamente individuati dalle norme loro riservate, continuano invece a rilevare nella stessa misura prevista ai fini delle imposte sui redditi.

Con riferimento agli **esercenti arti e professioni** non risultano, invece, modificate le modalità di calcolo della base imponibile.

Pertanto, i compensi, i costi e gli altri componenti ai fini della determinazione della base imponibile IRAP per i professionisti devono essere assunti nello stesso ammontare rilevante ai fini della determinazione delle imposte sui redditi.

Tra i costi inerenti all'attività esercitata, che possono essere sottratti dai compensi percepiti dal professionista per la determinazione della base imponibile IRAP, rientrano le spese di rappresentanza. Tali spese devono essere considerate al pari di quanto previsto ai fini delle imposte sui redditi, per un importo non superiore all'1% dei compensi dichiarati.

8. TRATTAMENTO IVA DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA

Come previsto dall'articolo 19-bis1, comma 1, lettera h) del DPR 633/72, l'Iva corrisposta sui costi di rappresentanza è indetraibile, fatta eccezione per i casi in cui la spesa non risulti di modesto valore. Precisamente: non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai sensi delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore ad euro 25,82.

Il tutto è meglio rappresentato nella tabella che segue.

Tipologia di acquisto	Valore dell'acquisto	IVA detraibile
Acquisto di beni	Costo non superiore a euro 25,82	SI'
Acquisto di beni	Costo superiore a euro 25,82	NO
Acquisto di servizi	Non rilevante	NO

Si noti che la disposizione che consente la detrazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto si riferisce solamente all'acquisto di **beni** e non anche ai servizi (come per esempio pranzi offerti ai clienti).

Di conseguenza, l'IVA relativa ai servizi di rappresentanza rimane indetraibile a prescindere dal valore della spesa.

Un diverso punto di vista L'attesa circolare sulle spese di rappresentanza, giunta dopo oltre un anno e mezzo dall'entrata in vigore della nuova disciplina, dedica 40 pagine a fornire le prime interpretazioni sui riflessi ai fini delle imposte dirette e solo

una, con pochi essenziali e palesi concetti, per gli aspetti Iva.

Eppure l'analisi degli aspetti Iva sono quelli che da qui in avanti dovranno interessare maggiormente i contribuenti.

Infatti, ai fini delle imposte dirette il meccanismo di funzionamento che trova luogo nel comma 2 dell'articolo 108, Tuir non desterà più, da ora in poi, grosse preoccupazioni per molti. Mentre fino al 2007 una qualificazione di spesa tra quelle di rappresentanza comportava una deduzione limitata ad un terzo del costo sostenuto, deducibile in cinque periodi d'imposta, dal 2008, per la stragrande maggioranza degli operatori, la deduzione sarà integrale. Basti pensare che coloro che hanno un fatturato di 10 milioni di euro potranno dedurre 130.000 euro di spese di rappresentanza (nel cui novero non troviamo più le spese di ospitalità destinate alla clientela).

I più "danneggiati" saranno le (poche) grandi imprese.

Il vero motivo per il quale dovremmo ancora dimenarci per qualificare una spesa come rappresentanza o meno nasce dai risvolti Iva, in quanto, secondo la disciplina nazionale, l'Iva sulle spese di rappresentanza non risulta essere detraibile.

Innanzitutto, merita di segnalare che per la prima volta, dopo tanti anni, abbiamo un decreto che dovrebbe dettare i principi per individuare le spese di rappresentanza. Ci si chiede, in proposito, come potesse la lettera h) dell'articolo 19-bis1 del DPR 633/72, il cui testo non subisce modifiche da una decina di anni a questa parte, stabilire l'indetraibilità delle spese di rappresentanza "*come definite ai fini delle imposte sul reddito*" se la definizione, ai fini Irpef/Ires è stabilita solo dal 2008. Nella stessa circolare 34/E si ammette che la precedente formulazione "*non forniva alcun criterio utile a qualificare un determinato onere come spesa di rappresentanza*" e che le difficoltà erano legate "*all'assenza di una specifica definizione normativa delle spese in questione*".

La domanda che sorge, dunque, è questa: aveva valore legale l'indetraibilità ai fini Iva, che richiamava un concetto delle imposte dirette, se la definizione ai fini di

queste ultime non esisteva neppure?

La risposta è negativa. Se non altro perché la disciplina nazionale non trova affatto conferma in quella sopranazionale.

Ciò che stupisce è che la circolare 34/E/2009 non faccia alcuna menzione della compatibilità della disciplina nazionale con quella comunitaria, benché nella prassi amministrativa degli ultimi anni siamo stati abituati a trovare riferimenti della direttiva 2006/112/CE e delle sentenze della Corte di giustizia europea.

L'articolo 176 della citata direttiva rinvia ad una successiva delibera assunta all'unanimità dal Consiglio che dovrà, in futuro, stabilire le spese che non danno diritto alla detrazione dell'Iva. Tra esse rientreranno anche quelle di rappresentanza, ma allo stato attuale del diritto comunitario non esiste alcun atto del consiglio che escluda il diritto alla detrazione per le spese non aventi carattere strettamente professionale, quali le spese per fini di lusso, di svago o di rappresentanza (Sentenza della Corte UE, 21 aprile 2005, causa C-25/03). Ne deriva che una indetraibilità introdotta dall'Italia in violazione della nota clausola "standstill" (cioè introdotta dopo il 1° gennaio 1979 senza l'autorizzazione UE, come avvenuto per la lettera h) citata, introdotta dal 1998) è in contrasto con la direttiva europea (si vedano anche le sentenze 19 settembre 2000, cause C-177/99 e C-181/99).

Infine, pare doveroso ricordare che le regole Iva non possono (e non devono, in quanto le due imposte hanno presupposti e regole diverse) fondarsi su una definizione valevole ai fini delle imposte dirette, come ci insegna, ancora una volta, la giustizia della Corte europea (Sentenza 17 novembre 1993, causa C-68/92; Sentenza 11 dicembre 2008, causa C-371/07).

9. RIFLESSI CON LE REGOLE POSTE PER LE SPESE PER ALBERGHI E RISTORANTI

La manovra estiva 2008 (D.L. 112/2008) ha modificato il trattamento fiscale ai fini Iva (dal 1° settembre 2008) e ai fini delle imposte sui redditi (dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2008, quindi - generalmente - dal 2009).

Nel primo caso si è consentita la piena detraibilità dell'imposta sul valore aggiunto (per evitare una condanna da parte dell'Unione europea per contrasto con la normativa sopranazionale) e nel secondo caso -per mere esigenze di gettito- si è operata una stretta sulla deducibilità (limite del 75%) delle spese sostenute ai fini delle imposte sui redditi (redditi d'impresa e redditi di lavoro autonomo).

Quanto a quest'ultimo aspetto -considerato che molte spese di rappresentanza si estrinsecano in spese per alberghi e ristoranti- si tratta di verificare come conciliare entrambe le discipline.

9.1 - Trattamento IVA

Il D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla Legge 6 agosto 2008, n. 133 (c.d. "Manovra d'estate"), ha introdotto significative modifiche in materia di trattamento fiscale delle prestazioni alberghiere e di ristorazione, sia ai fini dell'Iva che delle imposte sul reddito.

Con particolare riferimento all'imposta sul valore aggiunto, l'art. 83, comma 28-bis, del citato decreto-legge, modificando l'art. 19-bis1, comma 1, lettera e), del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, ha eliminato, con decorrenza 1° settembre 2008, la previsione di indetraibilità oggettiva che era prevista dalla legge nazionale per le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande.

A seguito di detta modifica normativa, l'Iva relativa alle spese per prestazioni alberghiere e per somministrazioni di alimenti e bevande è ordinariamente detraibile in base ai principi generali, stabiliti dal nostro ordinamento dall'art. 19 del DPR 633/72.

L'integrale detraibilità dell'Iva assolta opera, quindi, nel caso in cui l'acquisto di tale tipologia di servizi risulti inerente all'attività economica e il soggetto passivo non abbia limitazioni alla detrazione.

Il limite oggettivo alla detrazione rimane, tuttavia, nelle ipotesi in cui tali spese siano qualificabili come spese di rappresentanza (vedi paragrafo precedente).

Ciò premesso, i soggetti passivi che intendono, sussistendone i presupposti, esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva per le prestazioni alberghiere e di ristorazione sono tenuti a farsi rilasciare fattura per poter esercitare detto diritto.

Tuttavia, anche in presenza di fattura, la detrazione non è, peraltro, possibile nei casi in cui l'acquisto delle prestazioni in commento venga effettuato presso agenzie di viaggio che applichino il regime speciale previsto dall'art. 74-ter del DPR 633/72 (in tal caso, infatti, la fattura non costituisce titolo per la detrazione, non evidenziando alcuna Iva esposta).

9.2 - Trattamento ai fini delle imposte dirette

L'agenzia delle Entrate nella circolare n. 34/E traccia il quadro normativo delle spese di rappresentanza relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande. In particolare le Entrate evidenziano che con la circolare del 5 settembre 2008 n. 53/E, riguardante il trattamento ai fini IVA e delle imposte sul reddito delle prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande, era già stato precisato che il limite di deducibilità del 75 per cento non deroga agli ordinari criteri di inerenza che presidono alla determinazione del reddito d'impresa, ma rappresenta il limite massimo di deducibilità delle spese in questione.

Inoltre, la citata circolare del 2008 precisava che in materia di reddito d'impresa il predetto limite di deducibilità opera, in analogia a quanto chiarito in tema di redditi di lavoro autonomo, anche in relazione alle spese che si configurano quali spese di rappresentanza, sempre che le stesse possano essere comunque ammesse in deduzione, alla luce dei criteri stabiliti dall'art. 108, comma 2, del 917/86.

I tecnici delle Entrate con la circolare n. 34/E del luglio scorso ritengono che le spese sostenute per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande deducibili entro il limite teorico del 75 per cento, nel caso in cui si configurino come spese di

rappresentanza ai sensi del comma 1 del Decreto 19 novembre 2008, devono rispettare anche l'ulteriore parametro fissato dal comma 2 del medesimo decreto (limite di congruità).

In altri termini, le spese per vitto e alloggio qualificabili come "spese di rappresentanza" dovranno essere assoggettate:

- in via preliminare, alla specifica disciplina prevista dall'articolo 109, comma 5, del DPR 917/86 per le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande (deducibilità nei limiti del 75 per cento);
- successivamente a quella dell'articolo 108, comma 2, ai sensi del quale l'importo delle predette spese, ridotto al 75 per cento per effetto dell'applicazione dell'articolo 109, dovrà essere sommato all'importo delle "altre" spese di rappresentanza. L'ammontare così ottenuto è deducibile entro il limite di congruità previsto dal comma 2 del decreto.

Per i lavoratori autonomi, il costo sostenuto per prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande, deducibile entro il limite teorico del 75 per cento, qualora si configuri anche come spesa di rappresentanza ai sensi del decreto in esame, deve rispettare anche l'ulteriore parametro segnato dall'1 per cento dei compensi ritratti nel periodo d'imposta.

Esempio

La società Y nel corso del 2009 ha conseguito ricavi derivanti dalla gestione caratteristica per un importo pari ad euro 10.000.000; nello stesso periodo di imposta ha sostenuto spese di rappresentanza pari ad euro 400.000, di cui 100.000 sono derivanti da spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di bevande e alimenti.

Preliminarmente le spese per prestazioni alberghiere e per somministrazioni di alimenti e bevande dovranno essere assoggettate al limite di deducibilità del 75% per cui l'importo teorico deducibile sarà pari ad euro 75.000.

Tale importo dovrà, quindi, essere sommato all'importo delle altre spese di rappresentanza (300.000); l'importo complessivo che dovrà essere confrontato con

il plafond di deducibilità sarà pari ad euro 375.000.

La franchigia di deducibilità per le spese di rappresentanza del 2009 è pari ad euro 130.000 ($10.000.000 \times 1,3\%$) che dovrà essere messa a confronto con l'importo delle spese di rappresentanza pari ad euro 375.000.

Nella dichiarazione dei redditi -Unico 2010- la società Y per le spese di rappresentanza potrà dedurre solo l'importo di euro 130.000, mentre la differenza pari ad euro 245.000 ($375.000 - 130.000$) dovrà essere ripresa a tassazione tramite una variazione in aumento nell'apposito quadro RF di Unico 2010.

Con riguardo al trattamento tributario delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande che rientrano nell'ambito delle spese per **ospitalità a clienti**, la circolare 34/E conferma, secondo quanto previsto espressamente dall'articolo 1, comma 5, del Decreto, che tali spese non costituiscono spese di rappresentanza e pertanto non sono soggette al limite di congruità. Esse saranno deducibili nel limite del 75 per cento del loro ammontare, senza ulteriori limiti.

Infine, va rilevato con particolare riferimento al reddito di **lavoro autonomo**, che già la circolare n. 53/E/2008 aveva precisato che, nel quadro delle regole sulla determinazione del reddito di lavoro autonomo, le spese di rappresentanza sono oggetto di una disciplina fiscale specifica, contenuta nel comma 5 dell'art. 54 del DPR 917/86, che ne consente la deducibilità nei limiti dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Pertanto, analogamente a quanto avviene per il reddito d'impresa, prima opera la limitazione della deducibilità al 75% e poi si confronta tale importo con il limite dell' 1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.