



Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: NUOVI CHIARIMENTI IN TEMA DI SPESE DI RAPPRESENTANZA

Il 13 luglio 2009, con la C.M. n.34/E, l'Agenzia delle Entrate è nuovamente intervenuta per fornire chiarimenti in merito alla nuova e complessa disciplina delle spese di rappresentanza.

Le precisazioni hanno interessato i seguenti aspetti:

- ▶ requisiti qualificanti le spese di rappresentanza;
- ▶ spese che non si considerano di rappresentanza;
- ▶ oneri documentali;
- ▶ limiti alla deducibilità;
- ▶ spese di vitto e alloggio e di rappresentanza;
- ▶ indetraibilità dell'Iva;
- ▶ contribuenti minimi.

Requisiti qualificanti le spese di rappresentanza

Nel proposito di fornire una definizione generale di "spese di rappresentanza", l'Agenzia delle Entrate individua alcune caratteristiche essenziali che debbono essere necessariamente presenti ai fini della qualificazione delle predette spese e che si riportano nella seguente rappresentazione schematica.

Gratuità	Deve trattarsi di spese che si sostanziano in erogazioni di beni o servizi a terzi effettuate a titolo gratuito.
Destinazione	Devono essere dirette al perseguimento di finalità promozionali o di pubbliche relazioni: finalità promozionali → la circolare dell'Agenzia precisa che esse: <i>"consistono nella divulgazione sul mercato dell'attività svolta, dei beni e servizi prodotti, a beneficio sia degli attuali clienti, che di quelli potenziali"</i> ; finalità di pubbliche relazioni → la circolare ricomprende <i>"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"</i> .
Inerenza	Il sostenimento delle spese deve rispondere: <i>"a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche solo potenzialmente, benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore"</i> .

Germana Cortassa

dottore commercialista • revisore contabile

10022 Carmagnola (TO) – via Ronco 49/24 – tel. 011.9721195 – fax 011.9721474 • studiog@studiogconsulting.it • www.studiogconsulting.it

Recapiti: 10026 Santena (TO) – via Amateis, 5 – tel. 011.9492537 • 10122 Torino – via del Carmine, 28 – tel. 011.5214501

Codice Fiscale: CRT GMN 65T59 L219P – Partita IVA: 03082150016

Con riferimento alle finalità di pubbliche relazioni, quindi, rientrano in tale ambito anche le spese sostenute a favore di rappresentanti delle pubbliche amministrazioni, degli enti locali, o a favore di altri soggetti con i quali vi sia interesse a mantenere una colleganza di tipo istituzionale, come i rappresentanti delle organizzazioni di categoria, sindacali, ecc..

Al contrario, non rientrano tra le spese di rappresentanza quelle che si sostanziano in eventi aziendali a cui partecipano esclusivamente i dipendenti dell'impresa.

Come è noto, il co.1 dell'art.1 del decreto 19.11.08 reca un'elencazione di ipotesi che costituiscono di regola "spese di rappresentanza", per le quali, quindi, il requisito di inerenza dovrebbe ritenersi senz'altro verificato. Sul punto l'Agenzia delle Entrate, pur non riconoscendo l'assolutezza

dell'elencazione contenuta nell'art.1, co.1 afferma che tali spese devono considerarsi "di regola" inerenti all'attività d'impresa, ma che, comunque, è "fatto salvo il potere degli uffici di verificare, in sede di controllo, che nel caso specifico siano rispettati i criteri generali di inerenza di cui alla prima parte del comma 1 e quelli specifici in relazione alle singole ipotesi di cui alle lettere a), b), c) e d)".

Quindi, per le spese che rientrano in tali casistiche, non dovrebbero sussistere particolari problemi circa la loro qualificazione quali spese di rappresentanza.

Spese diverse da quelle di rappresentanza

Si tratta delle ipotesi previste dal co.5 art.1 del citato decreto 19.11.08 e, in particolare, delle "spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasioni 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".

Tali spese "non costituiscono spese di rappresentanza e non sono, pertanto, soggette ai limiti previsti dal presente decreto".

Nel merito le Entrate hanno fornito i seguenti chiarimenti:

- vanno esclusi dal novero dei clienti quei soggetti, quali i fornitori o i giornalisti, che non potrebbero avere un interesse commerciale ai prodotti dell'impresa. Fra i soggetti diversi dai clienti la circolare include anche gli agenti dell'impresa, con la conseguenza che le spese di ospitalità a loro favore dovrebbero essere considerate, tipicamente, come spese di rappresentanza e, quindi, soggette ai limiti di deducibilità previsti per le spese di rappresentanza;
- in caso di spese sostenute indistintamente a favore sia dei clienti che di altri soggetti (autorità, personalità, fornitori, ecc), in occasione di mostre o fiere, di feste, ricevimenti e simili eventi, tutta la spesa si ritiene di "rappresentanza" e, quindi, che sconta i limiti di deducibilità previsti dal citato decreto;
- per i soggetti organizzatori di mostre, fiere, eventi, ecc. si ritiene possibile dedurre integralmente le relative spese ai sensi dell'art.109 del Tuir, in quanto spese correlate ai ricavi della manifestazione, sempre che si tratti delle spese sostenute in via definitiva dalle società organizzatrici. Diverso è il caso in cui le spese siano invece sostenute dalle società espositrici, in quanto ad esse "ribaltate" dalle società organizzatrici dell'evento; in tal caso, infatti, in capo alla società espositrice la stretta correlazione tra costo sostenuto e ricavi conseguiti verrebbe sicuramente meno, con la conseguenza che le stesse verrebbero qualificate alla stregua delle spese di rappresentanza.

Oneri documentali

Un altro aspetto è quello relativo agli obblighi documentali che il soggetto che sostiene la spesa deve osservare ai fini del riconoscimento della deduzione, sia essa totale o parziale.

Germana Cortassa

dottore commercialista • revisore contabile

10022 Carmagnola (TO) – via Ronco 49/24 – tel. 011.9721195 – fax 011.9721474 • studiog@studiogconsulting.it • www.studiogconsulting.it

Recapiti: 10026 Santena (TO) – via Amateis, 5 – tel. 011.9492537 • 10122 Torino – via del Carmine, 28 – tel. 011.5214501

Codice Fiscale: CRT GMN 65T59 L219P – Partita IVA: 03082150016

Per le ipotesi di integrale deducibilità, il co.5 del decreto 19.11.08 dispone la tenuta di 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 circolare, da un canto, interpreta rigidamente la disposizione ritenendo che:

l'inosservanza dell'onere documentale comporti la decadenza del diritto alla deduzione integrale, dall'altro ammette la possibilità di integrare, in sede di controllo, gli elementi documentali richiesti.

Per la rendicontazione delle spese di rappresentanza, invece, il co.6 del decreto prevede oneri meno stringenti; in proposito, la circolare chiarisce che:

i contribuenti invitati a fornire l'indicazione 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, possono utilizzare il sistema di rilevazione che ritengono più consono alle loro esigenze gestionali.

Limiti alla deducibilità

La nuova disciplina delle spese di rappresentanza dispone che la deduzione delle spese dal reddito d'impresa è consentita entro limiti quantitativi riferiti ai ricavi e ai proventi della gestione caratteristica dell'impresa; entro tali limiti, infatti, le spese di rappresentanza si possono considerare "congrue" (*c.d. plafond di deducibilità*).

La circolare in proposito chiarisce che il *plafond* può essere utilizzato solo nel periodo d'imposta nel quale le spese sono sostenute: quindi, se l'importo delle spese sostenute in un dato periodo d'imposta è inferiore al limite di congruità, l'importo non utilizzato del *plafond* disponibile non può essere utilizzato ai fini della deducibilità delle spese sostenute nei periodi d'imposta successivi.

Questo principio è derogato per le imprese di nuova costituzione (*c.d. start up*). Per queste, il decreto 19.11.08 differisce l'imputazione fiscale di tali costi sostenuti nell'esercizio privo di ricavi a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi e a quello successivo

"se e nella misura in cui le spese sostenute in tali periodi siano inferiori all'importo deducibile". Sull'argomento, la circolare dell'Agenzia conferma che la nozione di imprese di nuova costituzione cui fa riferimento il decreto è quella stabilita dall'art.84, co.2 del Tuir ai fini della disciplina del riporto delle perdite. Pertanto, le imprese che possono beneficiare degli specifici criteri di imputazione dei costi devono possedere entrambi i requisiti, oggettivo e soggettivo, previsti da tale disposizione: essere società appena costituite e intraprendere nuove iniziative produttive.

Spese di vitto e alloggio e di rappresentanza

Secondo l'art.109, co.5, del Tuir *"le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell'art. 95, sono deducibili nella misura del 75 per cento"*.

Tali spese, comunemente definite di "vitto e alloggio" possono, in alcuni casi, rientrare nella nozione di spese di rappresentanza e, quindi, essere soggette alle limitazioni imposte dal decreto 19.11.08. In proposito, l'Agenzia delle Entrate con la C.M. n.53/E/08 ha chiarito che il coordinamento fra le due disposizioni limitative della deducibilità deve aver luogo assoggettando le spese di vitto e alloggio:

Germana Cortassa

dottore commercialista • revisore contabile

10022 Carmagnola (TO) – via Ronco 49/24 – tel. 011.9721195 – fax 011.9721474 • studiog@studiogconsulting.it • www.studiogconsulting.it

Recapiti: 10026 Santena (TO) – via Amateis, 5 – tel. 011.9492537 • 10122 Torino – via del Carmine, 28 – tel. 011.5214501

Codice Fiscale: CRT GMN 65T59 L219P – Partita IVA: 03082150016

Primo luogo

alla disciplina contenuta nell'art.109, co.2;

Secondo luogo

riducendo l'ammontare di tale spesa al 75%.

L'importo così ridotto può essere dedotto nei limiti stabiliti dalla normativa sulle spese di rappresentanza a norma dell'art.1, co.2, del citato decreto.

Di conseguenza:

se l'ammontare complessivo delle spese di rappresentanza sostenute non supera il *plafond* di deducibilità

se invece il *plafond* è superato

il contribuente può dedurre l'intero ammontare delle spese di vitto e alloggio ridotte al 75%

l'ammontare deducibile delle spese di vitto e alloggio è ulteriormente ridotto dell'importo non coperto dal *plafond*.

Viene, infine, precisato che per le spese di cui al co.5 del decreto (quelle per "ospitalità clienti"), laddove relative a spese alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande (vitto e alloggio), per esse vale unicamente la limitazione del 75% in quanto, non essendo di rappresentanza non valgono per esse le limitazioni alla deducibilità previste dal decreto 19.11.08.

Per chiarire il concetto si riporta un esempio tratto dalla C.M. n.34/E/09.

ESEMPIO

Impresa che nell'anno d'imposta 2009 ha conseguito ricavi ed altri proventi della gestione caratteristica per €70.000.000 e sostenuto spese di rappresentanza per €400.000, così suddivise:

- a) spese per prestazioni alberghiere e per somministrazioni di alimenti e bevande - qualificabili come spese di rappresentanza - pari ad €100.000;
- b) spese di rappresentanza - diverse dalle precedenti - pari ad €300.000.

Soluzione:

- ▶ le spese di cui al punto a) dovranno essere assoggettate al limite di deducibilità del 75% previsto dall'art.109, co.5, per cui l'importo teoricamente deducibile sarà pari ad €75.000 (100.000 x 75%). Tale importo (75.000) dovrà essere sommato all'importo delle altre spese di rappresentanza (300.000);
- ▶ l'importo complessivo di tali spese, pari a 375.000, dovrà essere confrontato con il *plafond* di deducibilità previsto dal co.2 del decreto, pari a €350.000.

Ne consegue che l'impresa, nell'anno d'imposta 2009, potrà dedurre spese di rappresentanza per un importo pari al suddetto *plafond*, mentre l'eccedenza rispetto al totale delle spese sostenute, pari ad €50.000 (400.000 - 350.000), dovrà essere ripresa a tassazione mediante una variazione in aumento in dichiarazione dei redditi.

Indetraibilità dell'Iva

La nuova disciplina delle spese di rappresentanza introdotta ai fini delle imposte sul reddito esplica i suoi effetti anche sotto il profilo Iva, e ciò in considerazione di due elementi:

1. ai fini Iva vige il generale principio di indetraibilità delle spese di rappresentanza, con l'unica eccezione dei beni (e non anche dei servizi) di valore inferiore a €25,82;
2. la normativa Iva individua le spese di rappresentanza "come definite ai fini delle imposte sul reddito".

Germana Cortassa

dottore commercialista • revisore contabile

10022 Carmagnola (TO) – via Ronco 49/24 – tel. 011.9721195 – fax 011.9721474 • studiog@studiogconsulting.it • www.studiogconsulting.it

Recapiti: 10026 Santena (TO) – via Amateis, 5 – tel. 011.9492537 • 10122 Torino – via del Carmine, 28 – tel. 011.5214501

Codice Fiscale: CRT GMN 65T59 L219P – Partita IVA: 03082150016

Considerando che la nuova disciplina ai fini redditi ha effetto dal 1° gennaio 2008, può essere accaduto che molti contribuenti, in considerazione della tardiva emanazione del decreto attuato e dei conseguenti chiarimenti ministeriali, possono aver qualificato non correttamente alcune spese. Preso atto di questo, la C.M. n.34/E prende in esame due situazioni:

contribuenti che hanno considerato come spese di pubblicità o di propaganda alcuni acquisti di beni e servizi che invece, in base alla nuova disciplina introdotta con il decreto devono essere ricondotti alla nozione di spese di rappresentanza

tali contribuenti si troverebbero, quindi ad aver operato indebitamente la detrazione dell'imposta assolta "a monte". Per tale ipotesi la circolare dell'Agenzia precisa che in sede di dichiarazione i contribuenti potranno evidenziare il maggiore ammontare di imposta indetraibile ed effettuare il relativo versamento di conguaglio senza applicazione di sanzioni e di interessi di mora;

contribuenti che hanno prudenzialmente evitato di operare la detrazione dell'imposta relativa ad acquisti di beni e servizi sul presupposto che gli stessi avrebbero potuto essere considerati come rappresentanza, e che poi, invece la nuova disciplina ha ricondotto alle spese di pubblicità o di propaganda legittimando, in tal modo, la detrazione

in questi casi, i contribuenti possono operare la detrazione al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto.

Contribuenti minimi

Secondo la circolare, le regole concernenti la determinazione del *plafond* di deducibilità, sono applicabili anche per i contribuenti che rientrano nel *c.d. "regime dei minimi"*. Anche a proposito di tali contribuenti, la circolare ribadisce che:

le spese per vitto e alloggio per omaggi, nonché quelle per omaggi di valore unitario inferiore a €50, costituiscono costi deducibili sempreché sia dimostrabile l'inerenza di tali spese all'attività esercitata.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Cordiali saluti.

firma

Germana Cortassa

dottore commercialista • revisore contabile

10022 Carmagnola (TO) – via Ronco 49/24 – tel. 011.9721195 – fax 011.9721474 • studiog@studiogconsulting.it • www.studiogconsulting.it

Recapiti: 10026 Santena (TO) – via Amateis, 5 – tel. 011.9492537 • 10122 Torino – via del Carmine, 28 – tel. 011.5214501

Codice Fiscale: CRT GMN 65T59 L219P – Partita IVA: 03082150016