

Ai gentili Clienti

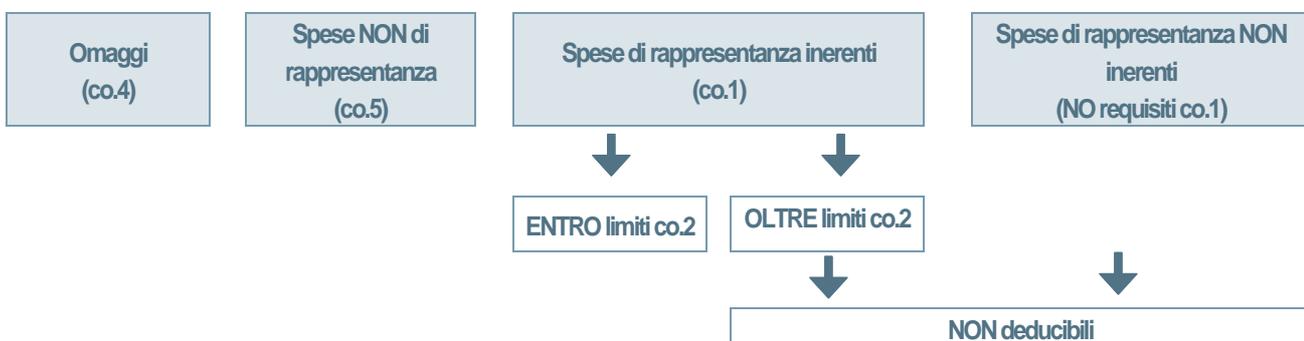
Loro sedi

Oggetto: IL TRATTAMENTO DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA ALLA LUCE DELLA CIRCOLARE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n.34/09 è intervenuta per chiarire alcuni delicati punti riguardanti la nuova disciplina delle spese di rappresentanza sostenute dalle imprese, disciplina introdotta dalla Finanziaria 2008 e definita dal decreto del 19/11/08. Prima di segnalare i nuovi chiarimenti, occorre ricordare le regole introdotte dal decreto, che individua le seguenti categorie:

- ➔ spese di rappresentanza, in possesso dei requisiti di inerenza, deducibili entro un determinato limite calcolato in proporzione ai ricavi ed ai proventi derivanti dalla gestione caratteristica (1,3% fino ad €10 milioni, 0,5% la parte eccedente €10 milioni e fino ad €50 milioni, 0,1% per la parte eccedente €50 milioni), con una disposizione specifica (che permette un parziale rinvio della deducibilità) che riguarda le imprese di nuova costituzione che non hanno ancora conseguito ricavi;
- ➔ le spese di rappresentanza prive dei requisiti sono indeducibili;
- ➔ spese di ospitalità clienti (di seguito meglio identificate), interamente deducibili, non sottoposte alla verifica del plafond previsto per le spese di rappresentanza;
- ➔ omaggi a favore dei clienti, deducibili se di valore unitario non superiore ad € 50 e non sottoposte alla verifica del plafond previsto per le spese di rappresentanza (l'Iva è detraibile se gli omaggi sono di importo unitario non superiore ad €25,82¹);

LA MAPPA PER LA DEDUCIBILITÀ



¹ La disciplina degli omaggi sarà prossimamente oggetto di specifico approfondimento.

Germana Cortassa

dottore commercialista • revisore contabile

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



DEDUCIBILI

Dal 2009 le spese di vitto e alloggio sono deducibili nel limite del 75% del costo sostenuto: se tali spese sono anche spese di rappresentanza, prima occorre ridurle al 75% e poi si procede alla verifica del *plafond*.

ESEMPIO

La Shadow Spa sostiene nel 2009 spese di rappresentanza pari ad €50.000 di cui:

- ▶ €30.000 vitto e alloggio;
- ▶ €20.000 non vitto e alloggio.

I ricavi sono pari ad €3.000.000 per cui il limite di deducibilità, calcolato applicando il coefficiente del 1,3%, è pari ad €39.000.

La riduzione al 75% si applica prima del confronto con il *plafond* di deducibilità:

$$€30.000 \times 75\% = € 22.500;$$

Le spese di rappresentanza da sottoporre a verifica sono pertanto pari ad €42.500 (€22.500 vitto e alloggio ridotte + €20.000 non vitto e alloggio): potranno essere dedotte nel limite di €39.000 mentre l'eccedenza, pari ad €3.500, sarà indeducibile.

Contabilizzazione

Con queste regole base è possibile fornire un quadro delle varie possibilità che si possono verificare nell'azienda e quindi fornire un riepilogo delle modalità di contabilizzazione, il relativo trattamento fiscale e la possibilità di detrarre l'Iva (ovviamente se esposta nel documento di spesa registrato).

Si consiglia pertanto alla clientela, come peraltro suggerito dalla stessa Agenzia delle Entrate nella C.M. n.34/E/09, di osservare nella registrazione dei documenti la seguente suddivisione conforme alle categorie del decreto, in modo tale da rendere possibile una corretta ed immediata verifica della quota deducibile (sia in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi, sia da parte dei verificatori).

Tipologia spesa	Limite 75% vitto e alloggio	Imposte dirette	Iva detraibile
Spese di rappresentanza – NON vitto e alloggio	NO	<i>Plafond</i>	NO
Spese di rappresentanza – vitto e alloggio	SI	<i>Plafond</i>	NO
Spese di rappresentanza non inerenti	--	Indeducibili	NO
Omaggi	NO	Limite unitario €50,00	Limite unitario €25,82
Ospitalità clienti – NON vitto e alloggio	NO	Interamente deducibili	SI
Ospitalità clienti – vitto e alloggio	SI	Interamente	SI

Germana Cortassa

dottore commercialista • revisore contabile

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

		deducibili	
--	--	------------	--

Si coglie l'occasione per ricordare il diverso trattamento delle spese di trasferta dei dipendenti e degli amministratori. Dal punto di vista contabile e amministrativo è pertanto necessario:

- ➔ contabilizzare separatamente tali spese come segue, al fine di permettere la verifica della deducibilità di ogni singolo costo;
- ➔ comunicare mensilmente a chi si occupa dell'elaborazione delle paghe gli eventuali importi spettanti a ciascun singolo dipendente, prestando particolare attenzione agli importi imponibili in capo al dipendente stesso, affinché se ne tenga conto in sede di elaborazione del cedolino.

Rimborsi per trasferte dipendenti ed amministratori	Limite 75% vitto e alloggio	Imposte dirette azienda	Imposte dirette dipendente/collaboratore (qualora la spesa sia sostenuta dal dipendente/collaboratore e rimborsata a piè di lista)	Iva detraibile (qualora il documento sia intestato all'azienda)
trasferte nell'ambito del Comune	SI	Deducibili	Imponibili	SI
Spese di trasferta con rimborso forfetario	--	Deducibili	Esenti in capo al dipendente entro: ▶ €46,48 trasferte nazionali ▶ €77,47 trasferte all'estero	--
Spese di trasferta con rimborso analitico	NO	Deducibile limite: ▶ €180,76 trasferte nazionali ▶ €258,23 trasferte all'estero	Esente senza limiti	SI
Rimborsi chilometrici	--	Deducibili limite tariffe 17CF vetture benzina e 20CF vetture <i>diesel</i>	Esenti (entro il limite previsto per la vettura utilizzata)	--
Pedaggi autostradali e parcheggi (possono essere aggiunti al rimborso km)	--	Deducibili	Esenti	--
Spese di viaggio (treno, aereo, ecc.)	--	Interamente deducibili	Interamente esenti	NO

Infine, il trattamento per l'imprenditore individuale e dei soci di Snc.

Rimborsi per trasferte	Limite 75% vitto e alloggio	Imposte dirette azienda	Iva detraibile
Trasferta vitto e alloggio	SI	Deducibili (se inerente)	SI

Germana Cortassa

dottore commercialista • revisore contabile

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

Riepilogate le modalità di contabilizzazione è possibile procedere all'analisi dei principali chiarimenti offerti dalla C.M. n.34/E/09.

Spese di rappresentanza (comma 1)

L'elencazione fornita dal decreto è solo esemplificativa, mentre occorre valutare attentamente i **requisiti** che permettono alle spese di essere inquadrare quali spese di rappresentanza:

<u>gratuità</u>	→	non deve essere prevista una controprestazione/corrispettivo da parte del soggetto che riceve il bene/servizio. Distingue le spese di rappresentanza da pubblicità e sponsorizzazione;
<u>finalità di pubbliche relazioni</u>	→	la spesa deve essere rivolta verso l'esterno dell'azienda, divulgando l'attività dell'azienda e portando un ritorno in termini di immagine. Tale requisito esclude le spese gratuite sostenute nei confronti dei dipendenti (es: cena di natale) dalle spese di rappresentanza. Secondo la C.M. n.34/E/09, tali spese vanno valutate secondo gli ordinari principi di inerenza: in particolare, si tratta
		di spese sottoposte ai limiti dell'art.100 del Tuir (deducibilità nel limite dello 0,5% dell'ammontare complessivo delle spese di lavoro dipendente). Sono comprese le spese sostenute dall'impresa per instaurare e mantenere rapporti con gli esponenti dell'amministrazione statale, rappresentanti di associazioni sindacali e di categoria.
<u>Ragionevolezza</u>	→	la spesa deve essere ragionevole in relazione al ritorno in termini di immagine che l'impresa può ottenere a seguito del suo sostenimento (una spesa sproporzionata e inopportuna deve considerarsi interamente indeducibile, indipendentemente dalla capienza del <i>plafond</i>).
<u>Coerenza con le pratiche del settore</u>	→	secondo la C.M. n.34/E/09, tale requisito deve essere verificato in alternativa a quello della ragionevolezza. Se una spesa non è ragionevole in termini di costo/beneficio, ma risulta coerente con le pratiche del settore, essa può comunque essere considerata spesa di rappresentanza (deducibile entro il <i>plafond</i>). Viceversa, se la spesa è ragionevole, essa può anche non essere coerente con le pratiche del settore.

Le spese interamente deducibili (comma 5)

Il **co.5** del decreto individua una particolare tipologia di spese: si tratta di spese che meritano la piena deducibilità, salvo la verifica del limite del 75% se si tratta di spese di vitto e alloggio. Si tratta delle seguenti spese:

- ➔ 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;
- ➔ per ospitare clienti, anche potenziali, sostenute nell'ambito di iniziative finalizzate alla promozione di specifiche manifestazioni espositive o altri eventi simili da parte di imprese la cui attività caratteristica consiste nell'organizzazione di manifestazioni fieristiche e altri eventi simili;

Germana Cortassa

dottore commercialista • revisore contabile

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

- 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.

La necessità di prevedere una specifica disposizione è legata al fatto che quelle appena elencate sono spese che possono essere confuse con alcune di quelle qualificate di rappresentanza nel co.1 del decreto, mentre si è ritenuto che essere avessero diritto a beneficiare della piena deducibilità; al contrario di quella prevista al co.1, l'elencazione delle fattispecie del presente comma deve intendersi tassativa, come confermato dalla C.M. n.34/E/09.

Con riferimento alle spese per l'ospitalità dei clienti effettivi o potenziali:

l'Agenzia afferma che si possono considerare clienti potenziali quelli che hanno già manifestato, ovvero possono manifestare, interesse all'acquisto verso i beni o servizi dell'impresa, ovvero siano i destinatari dell'attività caratteristica dell'impresa in quanto svolgono attività affine o collegata nell'ambito della filiera produttiva.

L'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di affermare che i requisiti richiesti devono essere considerati tassativamente:

- il requisito oggettivo, in termini di luoghi espressamente previsti. Se il cliente, per la firma di un contratto, viene invitato in una località balneare, ovvero in una fiera dove l'impresa non espone, tale spesa non è interamente deducibile (sarà quindi spesa di rappresentanza);
- il requisito soggettivo, in termini di ospitalità per i soli clienti. Se vengono invitati **agenti, fornitori, giornalisti ed esperti, ecc.**, tale spesa non è a priori interamente deducibile, ma va considerata secondo le ordinarie regole di inerenza (si ritiene sia spesa di rappresentanza).

Tali spese (quelle del co.5) devono però rispettare stringenti obblighi documentali, in particolare dovrà risultare un elemento:

l'indicazione della generalità dei soggetti ospitati: visto il trattamento di favore per i clienti (effettivi o potenziali) l'Agenzia si preoccupa di avere a disposizione gli elementi per collegare dette spese a tali soggetti. La documentabilità è talmente rilevante che, un'eventuale irregolarità da tale punto di vista fa perdere il diritto alla deduzione integrale. Se la spesa è effettivamente stata sostenuta per l'ospitalità di un cliente, la questione documentale in alcuni casi non preoccupa: il biglietto aereo e l'albergo sono solitamente nominativi. Pare, invece, più difficile costituire la documentazione per altre spese, quali le spese di vitto (ad esempio, il pranzo al ristorante, in quanto sulla fattura non vengono stampati i nominativi dei soggetti che vi hanno partecipato).

La C.M. n.34/E/09 pare permettere l'integrazione della documentazione di supporto anche a posteriori, in occasione di un'eventuale verifica; onde mantenere memoria del motivo di sostenimento della spesa. Si consiglia, comunque, di completare la documentazione al momento della registrazione.

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 • studioq@studioqconsulting.it • www.studioqconsulting.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