

Dott. Carlo Agosta
Dott. Enrico Pogolotti
Dott. Davide Mancardo
Dott.ssa Chiara Valente
Dott.ssa Stefania Neirotti

Torino, lì 2 febbraio 2009

Circolare n. 5/2009

OGGETTO: Spese di rappresentanza – deducibilità dal reddito d'impresa – decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 19 novembre 2008

L'art. 1, comma 33, lettera p), L. 244/2007 (Finanziaria 2008) ha modificato l'art. 108, comma 2, TUIR, al fine di stabilire che le spese di rappresentanza sono interamente 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.

In precedenza, era prevista la deduzione di tali spese solo per un terzo del loro importo nell'esercizio del loro sostenimento e nei quattro successivi.

Nella Gazzetta ufficiale n. 11 del 15 gennaio 2009 é stato pubblicato il Decreto 19/11/2008 previsto dal nuovo testo dell'art. 108, comma 2, TUIR, la cui applicazione riguarda le spese sostenute a decorrere dal periodo d'imposta 2008. Si premette che il Decreto consta di un solo articolo; pertanto, di seguito si farà esclusivo riferimento ai commi di tale articolo unico.

DEFINIZIONE DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA

Il comma 1 del Decreto individua nella gratuità delle spese di rappresentanza il loro carattere essenziale e specifica i criteri in base ai quali le stesse possono considerarsi inerenti.

In particolare, la disposizione richiede che le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi siano sostenute con finalità promozionali o di pubbliche relazioni, e che il loro sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente,



benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con gli usi e le pratiche commerciali del settore in cui l'impresa si trova ad operare e competere.

Tali spese vanno quindi tenute distinte rispetto ad altre fattispecie in cui l'erogazione gratuita di reddito, soprattutto in funzione del beneficiario, risponde ad altre finalità, quali, ad esempio, le liberalità ai dipendenti o collaboratori, per le quali é prevista una specifica disciplina nell'ambito del reddito d'impresa.

La caratteristica di gratuità delle spese di rappresentanza vale ad escludere dal loro novero le spese di sponsorizzazione. Le spese di sponsorizzazione, infatti, sono connesse ad un contratto la cui caratterizzazione è costituita, di regola, da un rapporto sinallagmatico tra lo sponsor e il soggetto sponsorizzato.

Generalmente, mediante tale contratto lo sponsor si obbliga a una prestazione in denaro o in natura nei confronti del soggetto sponsorizzato che, a sua volta, si impegna a pubblicizzare e/o propagandare il prodotto, il marchio, i servizi, o comunque, l'attività produttiva dello sponsor. Pertanto, le relative spese, cui non può disconoscersi una stretta correlazione con l'intento di conseguire maggiori ricavi, rientrano tra le spese di pubblicità, e sono integralmente deducibili secondo le modalità previste per queste ultime.

La definizione generale di spese di rappresentanza trova poi specificazione nelle fattispecie successivamente elencate nello stesso comma 1.

Si tratta di fattispecie nelle quali le spese sostenute, pur presentando una evidente caratterizzazione di spese di intrattenimento in senso ampio, possono considerarsi inerenti all'attività dell'impresa nel limite di congruità fissato dallo stesso Decreto.

Nel dettaglio, le ipotesi elencate riguardano:

- le spese per viaggi turistici, organizzati direttamente o indirettamente, in occasione dei quali siano programmate e 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;
- le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali [come anniversari o centenari], o di festività nazionali o religiose;
- le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;
- 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.

La lettera e) dello stesso comma 1 costituisce fattispecie residuale, nella quale trova collocazione ogni altra erogazione gratuita di beni e servizi effettuata in occasioni diverse da quelle



espressamente contemplate nelle precedenti lettere ma che, comunque, si qualificano funzionalmente per essere idonee, anche potenzialmente, ad assicurare all'impresa benefici in termini promozionali o relazionali [si pensi, ad esempio, 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.].

Nella stessa lettera e) è inclusa anche una fattispecie già espressamente prevista dalla previgente disciplina, vale a dire quella della erogazione gratuita di contributi per l'organizzazione di convegni, seminari ed iniziative simili.

Si noti che dal periodo d'imposta 2009, con l'introduzione dell'ultimo periodo nell'articolo 109, comma 5, TUIR, ad opera del D.L. 112/2008, le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, ancorché rientranti tra le spese di rappresentanza come sopra definite, sono deducibili nella misura del 75%.

In pratica, tali spese saranno indeducibili per il 25% del loro ammontare; il restante 75% dovrà essere incluso nelle spese di rappresentanza deducibili nel rispetto del limite di congruità, determinato come si dirà nel successivo § 2.

LIMITE DI CONGRUITA' DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA

Il comma 2 del Decreto stabilisce che le spese di rappresentanza, come sopra individuate, sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento nel seguente limite di congruità, determinato con aliquote regressive applicate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa, risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo:

- 1,3% dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni;
- 0,5% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni;
- 0,1% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni.

Ad esempio, una società con 15 milioni di euro di ricavi potrà dedurre le spese di rappresentanza fino all'importo di $[10.000.000 * 1,3\% + 5.000.000 * 0,5\% =]$ 155.000.

In merito alla nozione di "ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa", si deve ritenere che rientrino nella predetta nozione i ricavi e proventi di cui alle voci di conto economico A1 e A5 [escludendo da quest'ultima voce eventuali proventi non derivanti dall'attività caratteristica dell'impresa].

In base al comma 3, per quanto attiene la deducibilità delle spese di rappresentanza da parte delle imprese di nuova costituzione, si prevede che le spese sostenute nei periodi di 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 a quelle deducibili secondo i limiti percentuali sopra indicati.

BENI DISTRIBUITI GRATUITAMENTE

In base al nuovo testo dell'art. 108, comma 2, TUIR, è stato elevato da euro 25,82 a euro 50 il valore unitario dei beni distribuiti gratuitamente, il cui costo è comunque deducibile, a prescindere dai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con il Decreto.

È da notare che nell'ambito IVA è rimasto immutato il limite di euro 25,82 rilevante ai fini della detrazione dell'imposta sull'acquisto del bene destinato ad omaggio.

Tenuto conto che, per determinare il valore unitario del bene, al costo del bene destinato ad omaggio deve essere sommata l'IVA indetraibile, ne consegue che per potere dedurre integralmente il costo del bene, aumentato dell'IVA indetraibile, si dovranno rispettare i seguenti limiti:

- imponibile IVA di euro 48,08, se l'IVA indetraibile è del 4%;
- imponibile IVA di euro 45,45, se l'IVA indetraibile è del 10%;
- imponibile IVA di euro 41,67, se l'IVA indetraibile è del 20%.

Il comma 4 del Decreto chiarisce, al fine di eliminare possibili incertezze, che l'importo delle spese relative alla distribuzione o erogazione gratuita di beni di valore unitario non superiore a 50 euro non deve essere incluso nelle spese di rappresentanza deducibili sulla base del limite di congruità di cui sopra al § 2.

Resta fermo, naturalmente, che le spese relative alla distribuzione o erogazione gratuita di beni di valore unitario superiore a 50 euro devono essere incluse nelle spese di rappresentanza deducibili sulla base del predetto limite di congruità.

SPESE DI OSPITALITÀ INTERAMENTE DEDUCIBILI

Il comma 5, primo periodo, del Decreto stabilisce che le spese di vitto, viaggio e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali:

- in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni ed i servizi prodotti dall'impresa;
- in occasione di visite alla sede, agli stabilimenti o unità produttive dell'impresa, non sono considerate spese di rappresentanza, e pertanto, sono interamente deducibili, pur essendo erogazioni gratuite al pari di quelle esplicitamente comprese tra le spese di rappresentanza.

Dal coordinamento del comma 1, lettere a), b) e c), con il comma 5 emergerebbe che le spese di vitto, viaggio e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasioni diverse dalle



mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni ed i servizi prodotti dall'impresa, e dalle visite alla sede, agli stabilimenti o unità produttive dell'impresa, sono da considerare spese di rappresentanza, deducibili nel limite di congruità di cui al § 2.

Per esempio, costituiscono spese di rappresentanza, deducibili nel limite di congruità di cui al § 2, quelle sostenute nei confronti di clienti in occasione di una ricorrenza aziendale [ventennale dell'azienda], ovvero di una festività nazionale o religiosa.

Inoltre, dal coordinamento della lettera d) del comma 1 con il comma 5 emergerebbe che, in occasione di mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa, occorre procedere alla seguente suddivisione:

- le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in tali occasioni costituiscono spese di rappresentanza, deducibili nel limite di congruità di cui al § 2, ancorché a tali feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento partecipino anche i clienti, anche potenziali;
- le spese di vitto, viaggio e alloggio sostenute per ospitare i clienti, anche potenziali, costituiscono spese di ospitalità interamente deducibili.

Si noti che dal periodo d'imposta 2009, con l'introduzione dell'ultimo periodo nell'articolo 109, comma 5, TUIR, ad opera del D.L. 112/2008, le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, ancorché rientranti tra le spese di ospitalità come sopra definite, sono deducibili nella misura del 75%.

ADEMPIMENTI

La deducibilità delle spese di ospitalità è subordinata al rispetto di stringenti oneri documentali. L'ultimo periodo del comma 5 del Decreto, stabilisce, infatti, che dalla documentazione relativa al sostenimento delle predette spese deve risultare anche la generalità dei soggetti ospitati, la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione e la natura dei costi sostenuti. Si prevede inoltre che l'Agenzia delle entrate e gli organi di controllo competenti possono invitare i contribuenti a fornire indicazione, per ciascuna delle fattispecie indicate come spese di rappresentanza, 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 del limite di congruità.

L'invito può riguardare anche l'ammontare complessivo delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro, e l'ammontare complessivo delle spese di ospitalità.



IRAP

In seguito alle modifiche apportate alla disciplina IRAP dalla L. 244/2007, le disposizioni del TUIR non sono più applicabili ai fini della determinazione della base imponibile IRAP per società di capitali e società di persone in regime di contabilità ordinaria che abbiano optato per la nuova modalità di determinazione.

Pertanto, risultano interamente deducibili ai fini IRAP anche quelle spese che in base alle disposizioni del D.M. 19 novembre 2008 potrebbero risultare non deducibili ai fini IRES, ad esempio perché eccedenti il limite di congruità di cui al § 2, naturalmente a condizione che tali spese siano imputate in una voce del conto economico rilevante ai fini IRAP [di norma, B6, B7, B8 o B14], e che siano accertate secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa.

ASPETTI IVA

Il provvedimento in commento comporta degli effetti anche ai fini del regime di detrazione dell'IVA. Come è noto, l'art. 19-bis1 del DPR n. 633/1972, lett. h), prevede un limite oggettivo alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito.

Pertanto, l'IVA afferente alle spese di rappresentanza come sopra identificate è indetraibile, ancorché, in ipotesi, le predette spese risultino interamente deducibili perché sostenute entro il limite di congruità stabilito dal Decreto.

Si osserva che l'IVA afferente alle spese di ospitalità di cui al precedente § 4 [vitto, viaggio ed alloggio] é detraibile, in base ai principi generali, ovvero nel rispetto del requisito dell'inerenza, e tenendo conto di eventuali preclusioni di tipo oggettivo [prestazioni di trasporto di persone] e soggettivo [pro rata di detraibilità].

Come si ricorderà, a decorrere dall'1 settembre 2008, è possibile detrarre integralmente l'imposta afferente i servizi alberghieri e di ristorazione, alla condizione che tali spese siano appunto inerenti all'attività d'impresa. Giova ricordare che resta ferma l'indetraibilità dell'IVA relativa agli acquisti di beni e servizi destinati ad erogazioni liberali a favore di dipendenti ed ex-dipendenti, non definite spese di rappresentanza, perché prive del cennato requisito dell'inerenza.

TABELLA RIASSUNTIVA

Si propone in allegato una tabella riassuntiva delle fattispecie più frequenti di spese da qualificare ai fini dell'applicazione della disciplina in esame, al fine di identificarne il trattamento



sulla base degli orientamenti ufficiali, ove esistenti, ovvero sulla base dei principi generali prima descritti.

Restiamo a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e porgiamo cordiali saluti.

Studio Associato Agosta



TIPOLOGIA DI SPESA	IRES / IRPEF NB: per le spese di vitto e alloggio tenere sempre conto del limite di deducibilità del 75% ex art. 109, comma 5, TUIR	IVA
Beni distribuiti gratuitamente [omaggi] di valore unitario eccedente € 50 [IVA inclusa], anche se recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa	Spese di rappresentanza	Se trattasi di beni non rientranti nell'oggetto proprio dell'impresa: - IVA indetraibile sull'acquisto - cessione fuori ambito IVA
Beni distribuiti gratuitamente [omaggi] di valore unitario non eccedente € 50 [IVA inclusa], anche se recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa	Spese di rappresentanza interamente deducibili	Se trattasi di beni non rientranti nell'oggetto proprio dell'impresa: - IVA detraibile sull'acquisto se di costo unitario non superiore a € 25,82 IVA indetraibile sull'acquisto se di costo unitario superiore a € 25,82 - cessione fuori ambito IVA
Omaggi di beni rientranti nell'oggetto proprio dell'impresa, anche se recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa	Spese di rappresentanza, interamente deducibili se di importo inferiore a € 50 [IVA inclusa]	Non sono spese di rappresentanza - IVA detraibile sull'acquisto - cessione imponibile IVA
Contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili (senza controprestazione)	Spese di rappresentanza [art. 1, comma 1, lettera e), DM 19/11/2008]	Erogazioni in denaro fuori ambito IVA (art. 2 Dpr 633/72)
Erogazioni liberali in denaro a enti	Deducibili ex art. 100, c. 2 e 3, TUIR	Erogazioni in denaro fuori ambito IVA (art. 2 Dpr 633/72)



Mostre fiere ed eventi simili	Spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in tali occasioni: spese di rappresentanza Spese di vitto, viaggio e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali: spese di ospitalità interamente deducibili.	Se spese di rappresentanza IVA indetraibile Altre tipologie di spese IVA detraibile, con l'eccezione delle prestazioni di trasporto di persone
Manifestazioni per lancio di un prodotto	Spesa interamente deducibile, se congrua rispetto al beneficio atteso. Sono invece spese di rappresentanza, qualora siano preponderanti gli elementi di pura accoglienza e intrattenimento nei confronti dei partecipanti (luogo particolarmente attraente, durata lunga e significativa, eventi collaterali extra-commerciali) rispetto a quelli di vera e propria illustrazione dei prodotti, finendo per essere il lancio del prodotto solo un aspetto incidentale dell'intera manifestazione [Parere n. 13- 2004]. Es.: le spese per il lancio di prodotti effettuato durante una crociera sono di rappresentanza [Parere n. 18-2000]	IVA detraibile sull'acquisto di beni/servizi utilizzati per tali manifestazioni, con l'eccezione delle prestazioni di trasporto di persone Se spese di rappresentanza, IVA indetraibile
Foresterie	Spese di rappresentanza [Ris. N. 148/E del 17.9.1998]	IVA indetraibile su canoni di locazione e simili
Sponsorizzazioni	Spese di pubblicità deducibili se ad esse fanno riscontro obblighi contrattuali (controprestazioni) [Ris. N. 9/204 del 17.6.1992]	IVA detraibile
Servizi di vitto e alloggio in occasione di assemblee di soci	Spese di rappresentanza	IVA indetraibile



Spese di ristorante, di albergo e di viaggio per clienti anche potenziali	Interamente deducibili	IVA detraibile
Spese di ristorante, di albergo e di viaggio per fornitori o per giornalisti della stampa specializzata	Spese di rappresentanza	IVA indetraibile (art. 19 bis1 Dpr 633/72)
Cessione di beni a titolo di sconto costituenti o meno operazioni a premio	Interamente deducibili	Se sconti costituenti operazioni a premio, IVA indetraibile sull'acquisto di beni assegnati ai vincitori Se sconti non costituenti operazioni a premio, sconti in natura previsti nel contratto o in base ad accordo successivo, IVA detraibile sull'acquisto di beni oggetto di sconto
Pranzi e gite aziendali offerte ai dipendenti Manifestazioni organizzate per i dipendenti [per esempio: consegna premi anzianità aziendale]	Oneri di utilità sociale [art. 100, comma 1, TUIR;	IVA indetraibile
Inserzioni su giornali, riviste e mezzi elettronici, cartelloni pubblicitari, pubblicità cinematografica, televisiva e radiofonica, lettere pubblicitarie e depliants	Spese di pubblicità	IVA detraibile
Spese per l'inaugurazione di una nuova sede	Spese di rappresentanza [art. 1, c. 1, lettera c), DM 19/11/2008]	IVA indetraibile (art. 19 bis1 Dpr 633/72)
Strutture recettive per dipendenti e loro familiari [colonie, asili nido, campi sportivi, palestre, ecc.]	Oneri di utilità sociale deducibili ex art. 100, comma 1, TUIR	IVA indetraibile
Visite negli stabilimenti per	Interamente deducibili	IVA detraibile sull'acquisto di



clienti anche potenziali		beni/servizi utilizzati per tali attività, con l'eccezione delle prestazioni di trasporto di persone
Visite negli stabilimenti per ospiti diversi da clienti anche potenziali	Spese di rappresentanza [per esempio, visite effettuate da delegazioni diplomatiche estere, da rappresentanti governativi o da scolaresche – Relazione al DM 19/11/2008]	IVA indetraibile (art. 19 bis 1 Dpr 633/72)
Borse di studio a dipendenti [per sé o per loro familiari]	Interamente deducibili come reddito di lavoro dipendente ex art. 95, comma 1, TUIR, ai fini IRES; indeducibili ai fini IRAP. Spese per l'organizzazione dell'evento deducibili ex art. 100, comma 1, TUIR	Erogazioni in denaro fuori ambito IVA (art. 2 Dpr 633/72) IVA indetraibile sull'acquisto dei servizi di organizzazione dell'evento
Borse di studio a terzi per meriti di studio [incluse quelle erogate direttamente a familiari di dipendenti]	Spese di rappresentanza ai fini IRES; indeducibili ai fini IRAP. Spese per l'organizzazione dell'evento: spese di rappresentanza	Erogazioni in denaro fuori ambito IVA (art. 2 Dpr 633/72) IVA indetraibile sull'acquisto dei servizi di organizzazione dell'evento
Somme erogate a terzi per addestramento professionale nell'ambito dell'azienda [stage aziendale]	Spesa interamente deducibile [vedi Circ. n. 20/E del 10.5.2005, capitolo 3] ai fini IRES; indeducibili ai fini IRAP	Erogazioni in denaro fuori ambito IVA (art. 2 Dpr 633/72) IVA su servizio mensa detraibile
Seminari per appartenenti a rete di vendita o di assistenza ai fini di addestramento	Interamente deducibili	IVA detraibile sull'acquisto di beni/servizi utilizzati per tali attività, con l'eccezione delle prestazioni di trasporto di persone
Convention per i dealers	Spesa deducibile, qualora non siano preponderanti gli elementi di accoglienza e di intrattenimento nei confronti dei partecipanti rispetto a quelli di vera e propria illustrazione delle strategie e degli argomenti aziendali;	IVA detraibile sull'acquisto di beni/servizi utilizzati per tali attività, con l'eccezione delle prestazioni di trasporto di persone



	diversamente, sono spese di rappresentanza	
Servizi di mensa aziendale utilizzati da clienti, fornitori o altri soggetti terzi	Spese interamente deducibili per clienti; spese di rappresentanza per fornitori e altri soggetti terzi; è necessario che sia indicato il nominativo sul retro del buono pasto, altrimenti il costo non è deducibile per carenza di documentazione	IVA detraibile per clienti Se spese di rappresentanza IVA indetraibile