

Circolare n. 2 del 9 febbraio 2009

Spese di rappresentanza

Premessa

L'art. 1 comma 33 della legge n. 244 del 24 dicembre 2007 (di seguito "Finanziaria 2008") con le disposizioni attuative del DM 19 novembre 2008 (di seguito "Decreto"), ha modificato l'art. 108, comma 2 del D.P.R. n. 917 del 1986 (di seguito "TUIR") relativo alle spese di rappresentanza, introducendo un nuovo regime di deducibilità, che si basa sul volume d'affari dell'impresa, fissando altresì alcuni criteri per l'individuazione effettiva di tali spese.

La presente circolare si propone di illustrare la nuova disciplina, nelle more dell'emanazione di provvedimenti di prassi ministeriale.

Indice

1. Cenni sulla normativa precedente
2. Nuova normativa
3. Individuazione delle spese di rappresentanza
4. Le Spese Commerciali
5. I poteri del Fisco
6. Le spese di vitto e alloggio e l'IVA

1. Cenni sulla normativa precedente

La vecchia normativa prevedeva un regime di quasi totale indeducibilità delle spese di rappresentanza, poiché per ciascun periodo di imposta era ammesso in deduzione solo un terzo di esse e peraltro in cinque anni in quote costanti.

Tra le spese di rappresentanza erano incluse anche quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente di importo unitario superiore ad euro 25,82 ed i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili.

2. Nuova normativa

Come anticipato, con il combinato disposto della Finanziaria 2008 e del Decreto, a far data dal periodo d'imposta successivo al 31.12.2007, le spese di rappresentanza sono deducibili nei limiti di un plafond complessivo annuo calcolato sull'ammontare dei ricavi e dei proventi della gestione caratteristica dell'impresa, secondo i seguenti scaglioni (in seguito il "Plafond"):

- per ricavi e proventi fino a euro 10 milioni: l'1,3%;
- per la parte di ricavi e proventi eccedente euro 10 milioni e fino al raggiungimento di euro 50 milioni: lo 0,5%;
- per la parte di ricavi e proventi eccedente euro 50 milioni: lo 0,1 %.

Benché il Decreto nulla dica al riguardo, si deve ritenere che i ricavi e proventi della gestione caratteristica siano rappresentati dalle voci A1 e A5 (escludendo da quest'ultima i proventi non correlati all'attività tipica dell'impresa) del conto economico ex art. 2425 cc. per le società che redigono il bilancio da codice civile ed ex art. 13 DLGS 87/ 1992 per banche ed assicurazioni. Per quanto riguarda le holding e le società finanziarie ex art.113 DLGS 385/1993 (TUB), inoltre, appare ragionevole comprendere anche i proventi finanziari iscritti alle voci C15 e C16 del conto economico ex art. 2425 cc..

Tuttavia, il Decreto precisa che l'importo dei ricavi e proventi rilevante non è quello iscritto in bilancio, ma quello risultante dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di riferimento.

Ciò significa che, per la determinazione della base di calcolo del Plafond, sarà necessario:

- a) determinare i valori di ricavi e proventi da bilancio;
- b) riqualificare tali importi sotto il profilo fiscale, con le rettifiche e/o aggiunte previste dalle disposizione TUIR.

Infine, si precisa che le spese per gli omaggi, di valore unitario non superiore a 50 euro IVA compresa, sono sempre interamente deducibili ed inoltre non rientrano nel calcolo del Plafond.

In buona sostanza, le nuove norme, se da un lato hanno eliminato la deduzione rateizzata delle spese intra Plafond, dall'altro lato hanno introdotto l'assoluta indeducibilità di tutte le spese extra Plafond (salvo ovviamente quelle non superiori a 50 euro).

Infatti, non vi è alcun meccanismo di recupero delle spese extra Plafond nei periodi d'imposta successivi, così come, se in un dato periodo d'imposta il Plafond supera le spese effettive sostenute, l'eccedenza a "credito" non potrà essere utilizzata per coprire eventuali spese eccedenti i Plafond degli anni a seguire.

Unica eccezione è prevista per le società di nuova costituzione. Queste possono rinviare la deducibilità delle spese di rappresentanza relative agli anni precedenti a quello di conseguimento dei primi ricavi (qualificati sempre nelle modalità sopra descritte) e portarle in deduzione in tale periodo d'imposta ed in quello successivo, nei limiti ovviamente dei Plafond relativi.

La nuova disciplina favorisce indubbiamente le imprese di piccole dimensioni rispetto alle grandi o grandissime.

Infatti da 130mila euro del primo scaglione, si arriva, nel caso di volumi di 100 milioni di ricavi, a solo 390mila.

Tabella 1: Deducibilità spese di rappresentanza

Vecchia norma	Nuova norma
Un terzo da ripartire in cinque anni	<ul style="list-style-type: none">• 1,3 % dei ricavi ed altri proventi fino ad € 10.000.000,00
	<ul style="list-style-type: none">• 0,5 % dei ricavi ed altri proventi per la parte eccedente €10.000.000,00 e fino ad € 50.000.000,00
	<ul style="list-style-type: none">• 0,1 % dei ricavi ed altri proventi per la parte eccedente €50.000.000,00

3. Individuazione delle spese di rappresentanza

3.1. La definizione generale

Il Decreto innanzitutto fornisce una definizione di principio, generale, delle “spese di rappresentanza”.

Sempre che effettivamente sostenute e documentate, sono tali le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni ed il cui sostenimento: (i) risponda a criteri di ragionevolezza, in funzione dell’obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l’impresa; (ii) ovvero, sia coerente con pratiche commerciali di settore.

Da tale definizione generale, è possibile identificare una serie di elementi qualificanti le spese di rappresentanza sotto il profilo fiscale:

- Elementi generali:
 - gratuità di percezione;
 - finalità di pubbliche relazioni o promozionali;
 - assenza di sinallagma con il fruitore;
- Elementi specifici alternativi:
 - ragionevolezza di importo (congruità) e rapporto anche potenziale con benefici economici per l’impresa;
 - coerenza con la *commercial practice*.

Qualche precisazione appare opportuna sugli “elementi alternativi”, posto che nella sostanza introducono due temi nuovi.

Per quanto concerne il valore, occorre il rispetto della congruità dei costi sostenuti, valutabile: (i) su base comparativa, nel caso di pratiche di settore; (ii) su base analitica, per attività promozionali non tipiche.

Sotto il profilo dell’inerenza, si abbandona la relazione diretta della spesa all’attività dell’impresa, ai suoi ricavi e si introduce invece l’aggancio di tale spesa ad un più largo beneficio economico, comunque ipotizzabile per l’impresa (maggiori ricavi - minori costi – maggiore patrimonialità – maggior valore di mercato dei suoi titoli – ecc.).

Per inciso, le spese di pubblicità e propaganda non sono configurabili come spese di rappresentanza, in quanto in tali rapporti non è presente il presupposto di gratuità ed esse si muovono in un ambito di sinallagma contrattuale, dove l’impresa paga un corrispettivo per ricevere una prestazione.

Tali spese rimangono deducibili nel periodo d’imposta di sostenimento o, in alternativa, in cinque quote costanti nell’anno di sostenimento e nei quattro esercizi successivi

3.2. Le spese di rappresentanza specifiche

Il Decreto interviene anche per dirimere i dubbi interpretativi (rappresentanza – pubblicità – spese commerciali) in talune fattispecie specifiche, qualificando come spese di rappresentanza:

- a) le spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e svolte significative attività promozionali dei beni e servizi, la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell’attività caratteristica dell’impresa (i Viaggi Promozionali);

- b) le spese per feste, ricevimenti ed altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali, festività nazionali o religiose (le Feste Aziendali);
- c) le spese sostenute per feste, ricevimenti ed altri eventi di intrattenimento in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti aziendali (le Inaugurazioni);
- d) le spese per feste, ricevimenti ed altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere ed eventi simili in cui sono esposti i beni ed i servizi prodotti dall'azienda (gli Eventi);
- e) le altre spese sostenute per beni e servizi distribuiti o erogati a titolo gratuito, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e similari, ed il cui sostenimento risponda sempre al criterio di inerenza di cui al paragrafo 3.1.precedente.

4. Le Spese Commerciali

Il Decreto ha provveduto a individuare alcune tipologie di spese che non rientrano tra le spese di rappresentanza, e che, fermo restando il rispetto degli altri presupposti del TUIR (inerenza, competenza, ecc.), non rientrano nel Plafond e sono integralmente deducibili (le Spese Commerciali).

Non sono da ricondurre tra le spese di rappresentanza quelle di viaggio, vitto e alloggio sostenute:

- per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi similari in cui sono esposti i beni ed i servizi prodotti dall'impresa;
- per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di visite a sedi di stabilimenti o unità produttive;
- direttamente dall'imprenditore individuale in occasione di trasferte effettuate per la partecipazione a mostre, fiere ed eventi simili.

Sono del pari escluse dal novero delle spese di rappresentanza, le spese di viaggio, vitto e alloggio, che vengono sostenute per dare ospitalità a clienti, o potenziali clienti, durante l'organizzazione di iniziative finalizzate alla promozione di determinate manifestazioni espositive o altri eventi del genere, dalle società la cui l'attività caratteristica risulti essere l'organizzazione di fiere ed altri eventi simili.

La deducibilità delle Spese Commerciali, tuttavia, è condizionata alla tenuta di apposita documentazione da parte dell'impresa che attesti, per ciascun periodo di imposta:

- a) le generalità dei soggetti ospitati;
- b) la durata ed il luogo di svolgimento della manifestazione;
- c) la natura dei costi sostenuti.

5. I poteri del Fisco

Va ricordato che l'Agenzia delle Entrate, in aggiunta ai normali poteri di accertamento, in chiave antielusiva, può richiedere ai contribuenti di fornire informazioni circa:

- l'ammontare delle spese di rappresentanza, suddiviso secondo le categorie da a) ad e) indicate al paragrafo 3.2.;
- l'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa che hanno concorso a formare il plafond;
- l'ammontare complessivo delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 Euro;
- l'ammontare complessivo delle Spese Commerciali.

Tabella 2: Spese non soggette ai limiti delle spese di rappresentanza

Spese	Deducibilità
Spese Commerciali	Interamente deducibili (salvo altri limiti previsti dal TUIR Esempio: per le spese di vitto e alloggio).
Pubblicità e propaganda	Deducibili integralmente nell'anno di sostenimento o in 5 quote costanti (nell'anno di sostenimento e nei 4 successivi).
Beni distribuiti gratuitamente inferiori a €50	Interamente deducibili nell'anno di sostenimento.

6. Le spese di vitto e alloggio e l'IVA

Come già esposto nella nostra Circolare n. 11 del 2008, per le prestazioni di vitto e alloggio inerenti l'attività d'impresa, dal 1° settembre 2008 l'IVA relativa è divenuta detraibile, mentre il costo, a partire dal 1° gennaio 2009, è deducibile nella misura del 75%.

Ovviamente, tali criteri di detrazione – deduzione devono intendersi riferiti alle sole fattispecie di spese di vitto e alloggio non qualificabili come spese di rappresentanza. Infatti, le prestazioni in questione, ove rientranti nel novero delle spese di cui al Decreto, sono attratte da tale disciplina e quindi:

- i costi saranno deducibili dal reddito integralmente se rientrano nel Plafond, mentre saranno del tutto indeducibili se eccedenti;
- l'IVA relativa sarà interamente indetraibile.

Come è noto infatti, in base all'art. 19 bis1, comma 1, lett. h) DPR 633/72, l'IVA sulle spese di rappresentanza resta completamente indetraibile, ad eccezione degli acquisti di beni destinati a essere distribuiti gratuitamente, con costo unitario non superiore a 25,83 Euro.

Tale aspetto ha la sua rilevanza, in quanto nel calcolo dei limiti di deducibilità delle spese di rappresentanza, i costi dovranno essere considerati comprensivi dell'IVA, con una evidente "perdita" di Plafond utilizzabile.

Si resta a disposizione per ulteriori chiarimenti

Dr. Marco Fiorentino
marcofiorentino@studiofiorentino.com

Dr. Marco De Maria
marcodemaria@studiofiorentino.com