

Spese per ospitalità di soggetti diversi dai clienti e per gli agenti: i chiarimenti ministeriali

di [Federico Gavioli](#)

Pubblicato il 25 Agosto 2009

l'Agenzia delle Entrate è tornata ad affrontare la spinosa questione del nuovo regime di deducibilità delle spese di rappresentanza, in particolare è di interesse il chiarimento relativo alle spese di ospitalità sostenute nei confronti di soggetti diversi dai clienti e quelle sostenute per gli agenti e rappresentanti dell'impresa

Con la recente circolare 34/E del 13 luglio 2009, l'Agenzia delle Entrate è tornata ad affrontare la spinosa questione del nuovo regime di deducibilità delle spese di rappresentanza; più in particolare è certamente di interesse il chiarimento relativo alle spese di ospitalità sostenute nei confronti di soggetti diversi dai clienti e quelle sostenute per gli agenti e rappresentanti dell'impresa. Secondo l'amministrazione finanziaria, infatti, solo le spese di ospitalità sostenute a diretto vantaggio della clientela sono deducibili per intero in applicazione del decreto del Ministero dell'Economia del 19 novembre 2008; tale precisazione, però, non esclude che gli oneri diretti a beneficio di altri soggetti possano, comunque rilevare in applicazione del principio generale di inerenza indicato dall'articolo 109 del DPR 917/86. Come ampiamente risaputo l'articolo 1, comma 33, lett. p), della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (cd. Finanziaria per il 2008) ed il successivo decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 19 novembre 2008, pubblicato sul n. 11 della G.U. del 15 gennaio 2009, hanno modificato, in maniera sostanziale, la disciplina fiscale delle spese di rappresentanza contenuta nell'articolo 108, comma 2, del DPR 917/86. Le principali novità consistono nell'individuazione *ex lege* di:

- Specifici criteri di qualificazione delle spese di rappresentanza, rilevanti ai fini della verifica della loro inerenza all'attività dell'impresa;
- Un limite quantitativo di deducibilità di tali spese, ancorato ad una percentuale dei ricavi dell'impresa e non più fissato forfetariamente in funzione dell'ammontare delle spese sostenute;
- Una categoria di spese (per viaggi, vitto e alloggio dei clienti) che non si considerano di rappresentanza anche se sostenute nell'ambito di eventi (mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili) che normalmente possono dare origine a spese di rappresentanza.

Spese sostenute per ospitare clienti attuali o potenziali

La circolare in commento, tra le molte questioni affrontate, pone l'attenzione anche alle spese sostenute per l'ospitalità dei clienti attuali o potenziali. Le spese in questione connotate dalla gratuità al pari delle altre spese di rappresentanza, sono quelle rivolte verso una particolare categoria di soggetti, i clienti attuali e potenziali dell'impresa, e sostenute in occasioni specifiche. Il legislatore, ritenendo che tali spese siano altresì connotate da una forte caratterizzazione commerciale, ne ha disposto l'assimilazione, quanto al regime di deducibilità fiscale dal reddito d'impresa, agli ordinari costi di produzione. In poche parole, secondo il legislatore, le spese sostenute per l'ospitalità dei clienti assumono un "peso" diverso rispetto alle normali spese di rappresentanza, in quanto si tratta di spese strettamente correlate alla produzione dei ricavi tipici dell'impresa. Si tratta di quelle spese sostenute all'interno di un contesto commerciale ben definito (fiere, mostre, esposizioni, eventi simili e visite all'azienda) e dirette a beneficio di quei soggetti attraverso i quali l'impresa consegue effettivamente i propri ricavi. In particolare, sono da considerare "clienti" quei soggetti attraverso i quali l'impresa consegue effettivamente i propri ricavi; sono da considerare "clienti potenziali", invece, quei soggetti che abbiano, in qualche modo, già manifestato o possano manifestare un interesse di natura commerciale (acquisto) verso i beni ed i servizi dall'impresa, ovvero siano i destinatari dell'attività caratteristica esercitata dalla stessa.

Spese per ospitalità sostenute nei confronti di soggetti diversi dai clienti e per gli agenti

Le spese di ospitalità dei clienti, come ampiamente spiegato nella circolare delle Entrate in commento, vengono considerate interamente deducibili (fatta salva l'applicabilità dell'articolo 109, comma 5, ultimo periodo, del DPR 917/86) in ragione del diretto rapporto che lega il sostenimento di queste spese all'ottenimento di ricavi. Tali motivazioni inducono ad escludere, secondo l'Agenzia delle Entrate, la piena deducibilità delle spese sostenute per l'ospitalità di soggetti diversi dai clienti, ad esempio fornitori o giornalisti, che partecipano agli eventi suindicati. Analoghe considerazioni valgono anche per quanto concerne gli agenti e rappresentanti dell'impresa: non si possono quindi ritenere integralmente deducibili le spese di vitto e alloggio, sostenute in occasione degli eventi richiamati dalla norma (fiere, esposizioni, mostre, ecc.), a beneficio degli agenti. Secondo le Entrate non può fondatamente sostenersi un collegamento diretto tra le predette spese sostenute per gli agenti e il conseguimento dei ricavi dell'impresa. In tal caso, quindi, l'inerenza deve essere valutata alla stregua dei principi generali dell'articolo 109 del TUIR, prescindendo cioè dall'applicazione delle disposizioni del decreto ministeriale suindicato. In poche parole, il presupposto che una certa componente di costo legata all'ospitalità sia estranea alle casistiche contemplate nel D.M. del novembre 2008, non implica, in sé, l'irrelevanza della spesa per mancanza di inerenza: questa si deve valutare alla luce dei principi generali dell'ordinamento

tributario.

Federico Gavioli 25 Agosto 2009