
Spese di ospitalità offerte a soggetti diversi dai clienti

di [Federico Gavioli](#)

Pubblicato il 29 Marzo 2010

le spese di ospitalità sostenute, per finalità diverse dalla promozione e dalle pubbliche relazioni, a favore di soggetti diversi dai clienti e potenziali clienti, non sono da comprendere nelle spese di rappresentanza

La norma di comportamento di comportamento n.177 del marzo 2010 , dell'Associazione Nazionale dei Dottori Commercialisti ha affrontato il trattamento fiscale delle spese di ospitalità offerte a soggetti diversi dai clienti; alla luce dell'interessante documento si ritiene utile un analisi dell'argomento evidenziando i passaggi più importanti.

Secondo il documento dell'Associazione le spese di ospitalità (vitto, alloggio e viaggio) sostenute, per finalità diverse dalla promozione e dalle pubbliche relazioni, a favore di soggetti diversi dai clienti e potenziali clienti, non sono da comprendere nelle spese di rappresentanza. Il trattamento fiscale delle spese in questione è da individuarsi in base al principio di inerenza di cui all'art. 109 del DPR 917/86 e alle regole di detrazione dell'IVA di cui all'art. 19, comma 1, del DPR n. 633 /72.

L'art. 108 del DPR 917/86 disciplina la deducibilità delle spese di rappresentanza ai fini delle imposte sui redditi mentre l'art. 19-bis 1, lett. h, del DPR 633/72 prevede l'indetraibilità dall'IVA delle spese di rappresentanza come definite ai fini delle imposte sui redditi.

Per effetto del DM del 19 novembre 2008 che ha sostanzialmente completato il quadro normativo in merito alle spese di rappresentanza ai fini delle imposte sul reddito , i criteri in base ai quali tali spese sono individuate prevedono che :

- le spese in questione siano caratterizzate dalla gratuità e abbiano finalità promozionali o di pubbliche relazioni;

- il loro sostenimento risponda comunque a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa, ovvero siano comunque coerenti con gli usi e le pratiche commerciali del settore in cui l'impresa si trova ad operare e competere.

Il presupposto della gratuità non è pertanto di per sé sufficiente a qualificare la spesa come "di rappresentanza", tanto che anche la relazione di accompagnamento al citata DM evidenzia che vi sono altre fattispecie di "erogazione gratuita di reddito" che non possono qualificarsi come "rappresentanza", tra le quali rientrano:

- le erogazioni ai soci o a loro familiari;
- l'autoconsumo;
- le liberalità a dipendenti o collaboratori,

alle quali la disciplina fiscale del reddito d'impresa riserva altri trattamenti .

L'art. 1, comma 5, del citato DM individua una specifica fattispecie di spese di ospitalità (spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute 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) che non sono considerate spese di rappresentanza "pur essendo erogazioni gratuite al pari di quelle esplicitamente ricomprese tra le spese di rappresentanza indicate al comma 1 dell'art. 1 del decreto 19 novembre 2008".

Le spese di ospitalità possono, quindi, essere qualificate alternativamente come :

a) le spese di ospitalità di cui al comma 5, dell'art. 1 del DM 19 novembre 2008 che non sono spese di rappresentanza; tale disposizione prevede che non costituiscono spese di rappresentanza e non sono, pertanto, soggette ai limiti previsti dal citato DM del 19 novembre 2008 , le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute 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 le imprese la cui attività caratteristica consiste nell'organizzazione di manifestazioni fieristiche e altri eventi simili, non costituiscono spese di rappresentanza e non sono, pertanto, soggette ai limiti previsti dal citato decreto, le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, sostenute nell'ambito di iniziative finalizzate alla promozione di specifiche manifestazioni espositive o altri eventi simili. Non sono soggette altresì ai predetti limiti le spese di viaggio, vitto e alloggio 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 deducibilità delle erogazioni di tali spese è, tuttavia, subordinata alla tenuta di un'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;

b) le spese di ospitalità sostenute a favore di soggetti diversi dai clienti anche potenziali ed aventi finalità promozionale o di pubbliche relazioni sono spese di rappresentanza;

c) le spese di ospitalità da non comprendere nelle due fattispecie precedenti non sono spese di rappresentanza.

Le spese di ospitalità sostenute a favore di soggetti terzi rispetto ai clienti (o potenziali clienti), tra cui rientrano quelle sostenute a favore, ad esempio, di fornitori, agenti e rappresentanti e di altri operatori il cui coinvolgimento nell'attività aziendale sia ritenuto meritevole da parte dell'imprenditore, non possono essere comprese nella prima fattispecie, la quale indica esattamente la necessità che il beneficiario sia un cliente (almeno potenziale) ed anche che le spese siano sostenute 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.

Tali spese possono essere comprese nella seconda fattispecie, e qualificarsi quindi come spese di rappresentanza di cui al comma 1, dell'art. 1 del DM 19 novembre 2008, solo se le stesse presentino il carattere della gratuità e siano inoltre sostenute per finalità promozionali o di pubbliche relazioni.

In presenza di una spesa di ospitalità a favore di soggetti diversi dai clienti o potenziali clienti, e di motivazioni economico-aziendali differenti dalla semplice finalità promozionale o di pubbliche relazioni, deve escludersi la qualificazione dell'onere come spesa di rappresentanza.

Questo però non comporta , tuttavia, automaticamente la deducibilità o l'indeducibilità dell'erogazione (pur se gratuita) ai fini delle imposte dirette e la detraibilità o l'indetraibilità dell'imposta ai fini IVA, ma ne consegue soltanto che la deducibilità e la detraibilità siano da verificare secondo i principi generali di determinazione del reddito di impresa, tra cui quello di inerenza di cui all'art. 109 , DPR 917/86 dell'IVA.

Le conclusioni

Secondo l'interpretazione data dal documento dell'associazione dei dottori commercialisti nel caso dell'ospitalità offerta a fornitori, agenti e rappresentanti, di norma la finalità perseguita è quella di una migliore economicità nella gestione degli affari dell'azienda e, per questo motivo, la spesa va in genere ricondotta tra gli oneri di gestione inerenti all'attività dell'impresa qualora sia possibile provare che gli stessi siano correlati in senso ampio all'impresa in quanto tale , con la conseguente :

- detraibilità dell'Iva ;
- deducibilità del costo ai fini delle imposte sui redditi.

Il documento precisa, tuttavia , che non può essere escluso a priori che anche nelle offerte di ospitalità a favore di soggetti diversi dai clienti possano ravvisarsi finalità di pubbliche relazioni, ogni qual volta esse siano finalizzate esclusivamente a fornire una positiva immagine dell'azienda. In tal caso gli oneri sono da qualificare come spese di rappresentanza, applicandosi l'indetraibilità dell'Iva e la specifica disciplina di tali spese per le imposte sui redditi di cui all'art. 108 , del DPR 917/86 .

29 marzo 2010

Federico Gavioli