

---

# Spese per ospitalità ed omaggi aziendali di fine anno

---

di [Vincenzo D'Andò](#)

**Publicato il 5 Dicembre 2011**

si avvicina la fine dell'anno, tipico periodo di regali, omaggi, spese di rappresentanza...

## Quadro normativo

Il D.L. 19.11.2008, attuativo della Legge n. 244/2007, ha modificato la disciplina delle spese di rappresentanza e, quindi, della deduzione delle spese sugli omaggi aziendali.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 34/E del 13.07.2009 ha fornito diversi chiarimenti sulle modifiche al regime di deduzione delle spese di rappresentanza, sulla base di quanto disposto dall'art. 108 del D.P.R. n. 917/1986.

Mentre il successivo art. 109 (del medesimo D.P.R. n. 917/1986) regola il limite alla deduzione delle spese per vitto e alloggio.

## Spese per ospitalità

Si avvicina la fine dell'anno, periodo in cui si è soliti riunirsi, oltre che per motivi lavorativi, anche per porgersi gli auguri natalizi, nonché per effettuare regalie ed omaggi (consueti).

In particolare, le aziende sono solite acquistare prodotti da omaggiare ai clienti, ai dipendenti ed, in genere, ai terzi.

Sono poi frequenti, particolarmente in tali momenti, le spese di ospitalità.

Per cui, ai fini della deduzione fiscale, proprio in questo particolare periodo dell'anno, occorre esaminare la connessa casistica, al fine di verificare se tali spese e/o regalie possano rientrare tra le cd. spese di rappresentanza (con una conseguente ridotta deducibilità) o meno.

Peraltro, il Decreto del 19.11.2008 (pubblicato nella G.U. n. 11 del 15.01.2009), che ha meglio disciplinato la delicata materia delle spese di rappresentanza, ha anche introdotto dei casi in cui tali spese possano essere interamente deducibili.

Un elemento fondamentale a tali fini è quello dell'inerenza, infatti, anche le spese di rappresentanza devono rispettare tale principio, oltre quello della congruità.

Inoltre, come precisato dall'Agenzia delle Entrate (nella circolare n. 34/E del 2009), occorre considerare anche i seguenti requisiti:

-

Requisito oggettivo (previsione dei luoghi in cui avviene l'evento);

- requisito soggettivo (meritevoli del trattamento fiscale più favorevole sono, in particolare, le spese per i clienti).

Il citato decreto del 19.11.2008 (di attuazione della Legge n. 244/2007), riguardo al requisito di inerenza, ha individuato i caratteri essenziali delle spese di rappresentanza, stabilendo che *"... si considerano inerenti, sempre che effettivamente sostenute e documentate, le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore."*

### **Gli elementi che qualificano le spese di rappresentanza**

Le caratteristiche tipiche delle spese di rappresentanza sono, quindi:

- Gratuità;

- finalità promozionali o di pubbliche relazioni;

- ragionevolezza e coerenza con le pratiche commerciali di settore.

Sono queste gli elementi che qualificano le spese di rappresentanza e le rendono inerenti all'attività produttiva.

Il carattere essenziale di questi costi, infatti, è proprio l'assenza di un corrispettivo o di una controprestazione da parte di chi riceve i beni e i servizi erogati.

Anche la destinazione delle spese assume un ruolo determinante ai fini della qualificazione di spesa di rappresentanza.

Per finalità promozionale viene intesa la divulgazione sul mercato dell'attività svolta, dei beni e servizi prodotti, a beneficio dei clienti attuali e potenziali. Negli obiettivi di pubbliche relazioni, invece, vanno inquadrare tutte le iniziative volte a diffondere o a consolidare l'immagine dell'impresa e ad accrescerne l'apprezzamento presso il pubblico, senza una correlazione diretta con i ricavi.

### **Spese di ospitalità interamente deducibili**

Non sono spese di rappresentanza e, quindi, sono pienamente deducibili i costi sostenuti nell'ambito di fiere, mostre ed eventi simili, in cui devono essere esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa, oppure in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive d'impresa.

Si tratta di manifestazioni particolari, in cui l'impresa partecipa esponendo i propri beni e servizi, ove è forte l'interesse commerciale di compratori ed altre persone.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, tali spese sono interamente deducibili giacché direttamente legate ad ottenere ricavi.

Mentre, invece, viene esclusa la deducibilità integrale delle spese sostenute per vitto e alloggio dei giornalisti o degli agenti d'impresa, che non sono clienti.

Per quanto riguarda le spese sostenute dalle imprese organizzatrici dell'evento (fiere, mostre e simili) per l'ospitalità di personalità del settore, di richiamo per la manifestazione (come ad esempio esperti del mondo scientifico, che tengono conferenze nel settore oggetto delle manifestazioni), queste possono essere trattate come costi pertinenti all'organizzazione e, quindi, interamente dedotti. Condizione essenziale per la piena deducibilità dei costi è che a sostenerli sia l'impresa organizzatrice.

Le spese di vitto e alloggio subiscono dei limiti di deducibilità (75%), previsti dall'art. 109 del D.P.R.

n. 917/1986, come modificato dal D.L. n. 112/2008. Inoltre, le spese di rappresentanza subiscono per ciascun periodo d'imposta dei limiti (cd. plafond di cui al Decreto 19.11.2008).

---

Per le spese di vitto e alloggio, quali spese di rappresentanza, vale il doppio limite di deducibilità (limite del 75% e rispetto del cd. plafond).

Viceversa, le spese che non possono essere classificate tra le spese di rappresentanza sono interamente deducibili.

Il cd. plafond è, quindi, stato introdotto dal medesimo Decreto del 19.11.2008.

### **Limite massimo di deducibilità (cd. plafond) delle spese di rappresentanza**

La deducibilità scatta nel periodo di imposta in cui sono state sostenute le spese di rappresentanza, le quali vanno commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari:

<b>Limiti sui ricavi dell'impresa: Percentuali di deducibilità</b>
- 1,3% dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni;
- 0,50% 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.

Per calcolare l'importo deducibile non si deve tenere conto dei beni distribuiti gratuitamente e di costo unitario non superiore ad euro 50,00, poiché tali spese sono interamente deducibili, peraltro, casistica assai diffusa durante il periodo degli omaggi natalizi.

Il Decreto ha poi previsto un caso particolare per le imprese di nuova costituzione che possano rinviare la deduzione del reddito nel periodo d'imposta in cui vengono conseguiti i ricavi e nel periodo successivo nel rispetto dei suddetti limiti di deducibilità.

### **Situazione ai fini Iva delle spese di rappresentanza**

Ai fini dell'Iva, il Legislatore non prevede per le spese di rappresentanza la detrazione. Unica eccezione è data dal contenuto dell'art. 19-bis, comma 1, lettera h) del D.P.R. n. 633/1972, secondo cui per le spese di rappresentanza, se i relativi acquisti di beni sono di costo unitario non superiore ad € 25,82, allora l'Iva è detraibile.

Indipendentemente da ciò, se, invece, i beni acquistati rientrano nell'oggetto della propria attività esercitata dall'impresa, allora l'imposta è, comunque, interamente detraibile. Tuttavia, poi la successiva cessione deve essere assoggettata ad Iva.

<b>Tipo di spese aziendali</b>	<b>Limite del 75% per le spese di vitto e alloggio</b>	<b>Situazione ai fini imposte dirette</b>	<b>Situazione ai fini Iva</b>
Spese di rappresentanza non inerenti	Non incide	Indeducibili	Indetraibili
Spese di rappresentanza (alberghiere e di ristoro)	Si applica	Deduzione nei limiti del cd. plafond	Indetraibili  E' detraibile l'Iva solo per le spese inferiori ad € 25,82 (art. 19-bis1, D.P.R. n. 633/1972)

Spese di rappresentanza  (non alberghiere e di ristoro)	Non si applica	Deduzione nei limiti del cd. plafond	Indetraibili  E' detraibile l'Iva solo per le spese inferiori ad € 25,82 (art. 19-bis1, D.P.R. n. 633/1972)
Spese di ospitalità dei clienti (alberghiere e di ristoro)	Si applica	Interamente deducibili	Detraibili
Spese di ospitalità dei clienti (non alberghiere e di ristoro)	Non si applica	Interamente deducibili	Detraibili

Si ricorda che le spese dei beni di importo non superiore ad euro 50,00 sono interamente deducibili (se ne ricorre il caso, ai fini della deduzione integrale, occorre scorporare l'Iva, ad es. per Iva al 21%, ai fini della deducibilità, si tiene conto di euro 41,32 e non di euro 50,00).

### **Spese di vitto e alloggio che siano anche spese di rappresentanza**

Quindi, per le spese di vitto e alloggio, prima si applica il limite del 75% sulla spesa di vitto e alloggio, e, qualora sia anche spesa di rappresentanza, poi si applicano i suddetti limiti del cd. plafond, introdotti dal citato Decreto 19/11/2008.

### **Spese per omaggi aziendali**

Le spese per omaggi, quali spese di rappresentanza, devono essere inerenti nell'attività produttiva.

Come premesso, ai fini delle imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 108 del D.P.R. n. 917/1986, se l'importo del bene di valore unitario non è superiore a € 50,00 la deduzione

è prevista in misura integrale, mentre ai fini Iva, ai sensi dell'art. 19-bis1, lettera h) del D.P.R. n. 633/1972,

la detrazione dell'imposta è ammessa se l'importo unitario non supera € 25,82.

Se l'omaggio è dato da una confezione di beni, ai fini dell'individuazione del regime Iva applicabile, occorre avere riguardo al costo dell'intera confezione, anziché al costo dei singoli beni.

Riguardo, invece, il caso della cessione gratuita di un bene oggetto della propria attività, l'Iva pagata, in sede di acquisto, sui beni rientranti nella propria attività è sempre detraibile, ma la cessione anche a titolo gratuito (omaggio) costituisce sempre cessione di beni rilevante ai fini Iva e deve essere fatturata, oltre con l'emissione della classica fattura (in doppia copia), anche mediante rilascio di autofattura (mittente e destinatario coincidono) che, ovviamente, va emessa in una sola copia. Ciò consente di evitare che il cliente che riceve l'omaggio possa venire a conoscenza dell'importo ricevuto in omaggio (quindi, per questioni di "delicatezza"), in tal modo evita anche di pagare l'Iva sul medesimo omaggio.

### **Spese di rappresentanza delle imprese da indicare nel Modello Unico**

Le imprese, in contabilità ordinaria, in sede di compilazione del Modello Unico, devono poi osservare le regole contenute nel relativo quadro RF:

- Nel rigo delle variazioni in aumento deve essere esposto l'intero importo delle spese di rappresentanza sostenute (rilevabili dal bilancio di esercizio);
- mentre nel rigo delle variazioni in diminuzione deve essere indicato solo l'importo delle spese di rappresentanza che risulta fiscalmente deducibile.

### **Spese di rappresentanza dei professionisti**

Gli esercenti arti e professioni ai fini delle imposte sui redditi, per gli omaggi, e, quindi, per le spese di rappresentanza seguono le regole contenute nell'art. 54 del D.P.R. n. 917/1986, comma 5, secondo cui tali spese di rappresentanza possono essere dedotte solo nei limiti del 1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

In particolare, riguardo le spese di vitto e alloggio, a parere dell'Agenzia delle Entrate (circolare n. 34/E del 2009), il costo sostenuto per vitto e alloggio, deducibile entro il limite del 75%, se si configura anche come spesa di rappresentanza, deve rispettare anche l'ulteriore limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta, in caso contrario (cioè per le spese di vitto e alloggio che non sono spese di rappresentanza), il medesimo costo soggiace, invece, al limite del 2%.

### **Spese per omaggi ai dipendenti**

Infine, riguardo le spese per omaggi erogati ai dipendenti, i beni oggetto dell'attività d'impresa distribuiti gratuitamente al personale dipendente, ai fini Iva, sono detraibili (quindi, la cessione gratuita è imponibile Iva), mentre in relazione alle imposte sui redditi, tali spese non vengono considerate spese di rappresentanza e sono, quindi, deducibili per intero nell'esercizio in cui vengono sostenute quali spese per prestazioni di lavoro. Qualora siano in natura (beni o servizi) non concorrono alla formazione del reddito se di importo non superiore ad € 258,23 nel periodo d'imposta.

Viceversa, se i beni acquistati non rientrano nell'oggetto della propria attività, allora l'Iva non è detraibile, e, quindi, in questo caso la loro cessione gratuita è esclusa dal campo di applicazione Iva ai sensi dell'art. 2 del DPR 633/72.

<b>Rientrano tra le spese di rappresentanza</b>	<b>Non sono spese di rappresentanza e poiché inerenti non sono soggette ai limiti di deducibilità di cui al Decreto 19/11/2008</b>
-------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<ul style="list-style-type: none"><li>- viaggi turistici con significative attività promozionali di beni o servizi legati all'attività caratteristica dell'impresa;</li><li>- feste, ricevimenti, e altri eventi di intrattenimento organizzati per ricorrenze aziendali o festività nazionali o religiose;</li><li>- feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati all'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;</li><li>- feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere ed eventi simili in cui sono esposti beni e servizi dell'impresa;</li><li>- beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente dall'impresa, con i requisiti previsti dalla norma</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- per "ospitalità clienti": Le spese di vitto , viaggio e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni o eventi simili, visite alla sede, agli stabilimenti o unità produttive dell'impresa;</li><li>- sostenute direttamente dall'imprenditore individuale per partecipare a mostre, fiere ed eventi simili nei quali sono esposti beni/servizi prodotti/erogati dall'impresa o attinenti all'attività caratteristica della stessa;</li></ul>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Ai fini della deduzione delle spese di rappresentanza occorre conservare un'apposita documentazione relativa al sostenimento delle erogazioni e spese dalla quale devono risultare anche:

- la generalità dei soggetti ospitanti;
- la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione;
- la natura dei costi sostenuti.

Inoltre, occorre documentare le attività promozionali relative ai beni prodotti e/o servizi offerti oggetto dell'attività d'impresa che caratterizzano l'evento.

La corretta documentazione oltre a rappresentare uno specifico obbligo consente di meglio registrare in contabilità le spese sostenute, evitando le eventuali contestazioni in sede di verifica fiscale.

5 dicembre 2011

**Vincenzo D'Andò**