

Le spese di rappresentanza

di [Sonia Cascarano](#)

Pubblicato il 22 novembre 2008

periodicamente le aziende pongono in essere attività promozionali per stimolare i propri clienti attraverso la cessione gratuita di beni. E' prassi ricorrente omaggiare clienti, fornitori e dipendenti, di beni di vario tipo e di valore non rilevante, a scopo promozionale, propagandistico o filantropico

1. Premessa

Periodicamente le aziende pongono in essere attività promozionali indirizzate a stimolare i propri clienti attraverso la cessione gratuita di beni, situazione fisiologica all'attività d'impresa in quanto è prassi ricorrente omaggiare clienti, fornitori e dipendenti, di beni di vario tipo, generalmente di valore non rilevante, a scopo promozionale, propagandistico o filantropico.

Il trattamento fiscale degli omaggi ai clienti presenta molteplici aspetti a seconda del settore commerciale di riferimento, implicando notevoli incertezze applicative che, peraltro, sono quelle alla base del recente intervento *in subiecta materia* pensato dalla legge finanziaria per il 2008, senz'altro animato dalla volontà di semplificazione.

Gli omaggi hanno una loro specifica disciplina sia sotto il profilo Iva che delle imposte dirette.

2. Disciplina delle spese di rappresentanza e degli omaggi nel comparto dell'imposizione diretta.

2.1. Disposizioni previgenti

L'[art. 108](#), comma 2, del TUIR, nella parte inerente al reddito d'impresa recitava: "Le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi".

Le spese di rappresentanza sono ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare e sono deducibili per quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi.

Si considerano spese di rappresentanza anche quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente, anche se recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa, e i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili.

Le predette limitazioni non si applicano ove le spese di rappresentanza siano riferite a beni di cui al periodo precedente di "valore unitario non eccedente euro 25,82".

La principale critica mossa a tale disposizione, messa in evidenza anche in epoca recente da autorevole dottrina, fa leva sulla circostanza che la preoccupazione di matrice antievasiva su cui la disposizione è fondata rischia di riflettersi anche sulla "genuina rappresentanza" sostenuta dalle grandi realtà imprenditoriali, ossia sulle spese connesse al rafforzamento dell'immagine aziendale che nulla hanno a che vedere con le elargizioni destinate alla sfera personale o familiare dell'imprenditore, dei soci o degli amministratori.

2.2. Le modifiche previste dalla Finanziaria 2008

La legge finanziaria per il 2008 prevede che all'art. 108, comma 2, i periodi dal secondo al quarto siano sostituiti dai seguenti: "Le spese di rappresentanza sono 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, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa".

Tra le spese qualificabili come spese di rappresentanza e sottoposte ai limiti di inerenza e congruità previsti dal predetto decreto, possono essere contemplate anche le perdite fiscali di società sportive professionistiche controllate, oggetto di consolidamento ai sensi delle sezioni II e III del presente capo; sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50.

La legge prevede dunque una semplificazione del regime delle spese di rappresentanza delle imprese, che si auspica, peraltro, possa essere coordinata con quella per i professionisti.

Invero, già la Commissione "Biasco" aveva osservato come fosse necessario intervenire in tale materia avendo bene a mente che, nell'ottica della competizione globale, è sempre più necessario ricorrere a mezzi che consentano di far conoscere marchi e prodotti e che la disciplina fiscale dovesse essere ispirata a principi chiari, che tengano in considerazione le peculiarità dei vari settori.

Ora la norma proposta introduce il principio della deducibilità “nel periodo d’imposta di sostenimento” delle spese di rappresentanza, purché rispondenti a dei requisiti di “inerenza e congruità” che saranno stabiliti con un decreto ministeriale.

Le spese riconosciute di rappresentanza saranno considerate direttamente connesse alla produzione di ricavi e, quindi, deducibili nell’esercizio di competenza e non più per quote costanti, venendo meno la limitazione della deducibilità a un terzo del loro ammontare.

Quanto alle modalità di deduzione fiscale, le stesse dovrebbero continuare a dipendere dall’applicazione di criteri civilistici, in conformità al principio di derivazione.

Saranno dunque considerate di rappresentanza solo le spese in possesso dei requisiti di inerenza stabiliti dal decreto, mentre le altre saranno verosimilmente considerate integralmente indeducibili.

La deducibilità, in particolare, sarà legata sia alla natura delle spese (ad esempio, spese di viaggio, vitto, alloggio, per omaggi, eccetera), sia alla loro “destinazione” (ad esempio, a favore dei visitatori di fiere, per l’ospitalità verso la clientela, eccetera), sia, infine all’eventuale attività internazionale.

Da ciò consegue che spese analoghe potrebbero essere deducibili per un’impresa e non deducibili per un’altra.

Va tuttavia tenuto in considerazione che le spese saranno, in ogni caso, sottoposte ad una valutazione di “congruità”.

La norma sembra lasciar intendere che sarà introdotto un limite calcolato come percentuale sull'ammontare dei ricavi dell'attività dell'impresa, analogamente a quanto previsto per gli esercenti arti e professioni dall'[art. 54](#), comma 5, del TUIR.

Tra le spese di rappresentanza, si legge nel disegno di legge, potranno essere contemplate anche "le perdite fiscali di società sportive professionistiche controllate" oggetto di consolidamento fiscale.

Quest'ultima appare una previsione dai confini applicativi molto incerti, stante la chiara differente natura delle spese rispetto alle perdite; non è chiaro, comunque, se il Fisco dovrà compiere un "curioso" vaglio anche circa "l'inerenza e la congruità" delle perdite, così come si dovrebbe fare per le spese di rappresentanza.

Infine, ed è questo l'aspetto più vicino al tema che si sta indagando, si prevede l'aumento da 25,82 a 50 euro del limite entro il quale sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente.

Per i beni ceduti gratuitamente che eccedono tale valore il relativo trattamento sarà verosimilmente disciplinato dall'emanando decreto, che dovrà fornire indicazioni anche circa natura, destinazione e congruità degli omaggi.

Resta confermato, infatti, ci pare, il fatto che le spese della specie sono comunque considerate di rappresentanza.

La norma entrerà in vigore dal periodo di imposta 2008, non essendo prevista, al momento,

un'anticipazione dei suoi effetti.

3. Disciplina Iva

Quanto all'Iva, si ricorda che vi è una fondamentale distinzione fra trattamento degli omaggi che rappresentano beni oggetto dell'attività dell'impresa e trattamento degli omaggi di beni che invece esulano da quest'ultima, distinzione che, invece, alla luce dell'[art. 108](#), comma 2, del TUIR (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), è irrilevante nel settore delle imposte sui redditi, dove l'elargizione degli omaggi è sempre e comunque considerata "spesa di rappresentanza".

In ambito Iva le cessioni gratuite di beni trovano la loro disciplina nel combinato disposto degli [artt. 2](#) e [19-bis1](#) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, norme che non vengono "toccate" dalla legge finanziaria per il 2008, anche se occorre tenere in considerazione il necessario coordinamento normativo imposto dal fatto che le norme Iva rinviano, come si vedrà, a concetti validi per l'imposizione sul reddito; inoltre occorrerà probabilmente tener conto anche dell'innalzamento, disposto con le modifiche all'[art. 108](#) del TUIR, della soglia di euro 25,82 a euro 50, che non si vede perché non debba valere anche per l'Iva.

L'art. 2, comma 2, n. 4), evidenzia come le cessioni gratuite di beni debbano essere distinte in:

- cessioni di beni ed omaggi che rientrano nell'attività propria dell'impresa [\(2\)](#) che, essendo valutate per assimilazione alla stregua di una cessione a titolo oneroso, indipendentemente dal valore del bene ceduto, sono considerate operazioni imponibili;

· cessioni di beni ed omaggi che, non rientrando nell'attività propria dell'impresa, vengono considerate operazioni fuori campo di applicazione dell'imposta indipendentemente dal valore dell'oggetto ceduto.

L'art. 19-bis1, comma 1, lettera h), con riferimento alla detrazione Iva sulle spese di rappresentanza, sancisce che: *"...non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a lire cinquantamila (ad euro 25,82)";* limite che per effetto della Finanziaria, è stato innalzato ad euro 50.

Con la circ. [n. 188/E](#) del 16 luglio 1998, l'Amministrazione finanziaria ha illustrato un coordinamento tra le suddette norme, chiarendo che gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa, non costituiscono, ai fini Iva, spese di rappresentanza e le relative cessioni gratuite devono essere assoggettate ad imposta ai sensi dell'[art. 2](#), comma 2, n. 4), del D.P.R. n. 633/1972.

Per i beni che non rientrano nell'attività tipica dell'impresa, se il costo unitario del bene è superiore ad euro 25,82 (o, dal 2008, ad euro 50 per effetto del coordinamento con le novità della Finanziaria), l'imposta relativa agli acquisti non è detraibile, mentre la successiva cessione gratuita è da considerarsi fuori campo Iva ex [art. 2](#), comma 2, n. 4), del D.P.R. n. 633/1972; d'altra parte se il costo unitario del bene non è superiore ad euro 25,82 (o, dal 2008, ad euro 50), l'imposta relativa agli acquisti è detraibile, mentre la successiva cessione gratuita è da considerarsi fuori campo Iva, ex [art. 2](#), comma 2, n. 4), del D.P.R. n. 633/1972.

4. La disciplina fiscale degli omaggi nel settore farmaceutico

La legge finanziaria non modifica la speciale (e recente) disciplina prevista per il settore farmaceutico, che dunque continua a rimanere in vigore con tutte le sue peculiarità.

Ed infatti, nonostante siano destinati a mutare i concetti cardine sui quali è intervenuta anche la normativa di settore, ovvero soprattutto quello riferito all'inquadramento delle spese di rappresentanza, al momento non si scorge la volontà di rivedere tale specifica disciplina.

Il settore farmaceutico è stato, nel corso degli anni, oggetto di attenzione da parte del legislatore, soprattutto con riguardo alle peculiari problematiche di carattere sistemico che riguardano tale settore, tra le quali quelle che ruotano attorno alla natura dei farmaci, la cui vendita, non guasta ricordarlo, deve essere regolata esclusivamente dal principio dell'utilità, giammai da quello del piacere o del business.

A tale proposito, va altresì ricordato che il medico, nel prescrivere un medicinale, deve adeguarsi alle esigenze curative del paziente e non può essere condizionato in alcun modo da una eventuale attività promozionale da parte delle imprese farmaceutiche in relazione ad un dato prodotto.

È nota, infatti, l'attività promozionale svolta dalle aziende farmaceutiche attraverso la cessione di tutta una serie di omaggi a terzi che, a volte, non possono essere considerati strumentali all'esercizio di impresa.

Ciò, in particolare, quando, come precisato dalla Suprema Corte, "...i doni si traducono in

benefici che non hanno nulla a che vedere con l'informazione specifica della classe medica", rappresentano omaggi che potrebbero essere destinati sia al medico sia a qualunque altro soggetto.

Nel settore di riferimento, la disciplina degli omaggi, prevista inizialmente dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 541, è stata riguardata dall'[art. 2](#), comma 9, della L. 27 dicembre 2002, n. 289 e, da ultimo, dal D.Lgs. n. 219 del 24 aprile 2006, emanato in attuazione della Direttiva n. 2001/83/CE del 6 novembre 2001 (e successive modificazioni) relativa al codice comunitario concernente i medicinali per uso umano, nonché della Direttiva n. 2003/94/CE dell'8 ottobre 2003.

Il comma 9 dell'art. 2 della L n. 289/2002 prevede che "Sono indeducibili ai sensi dell'articolo 75 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, e successive modificazioni, i costi sostenuti per l'acquisto di beni o servizi destinati, anche indirettamente, a medici, veterinari o farmacisti, allo scopo di agevolare, in qualsiasi modo, la diffusione di specialità medicinali o di ogni altro prodotto ad uso farmaceutico".

Il recente D.Lgs. n. 219/2006, all'art. 123, recita: "Nel quadro dell'attività di informazione e presentazione dei medicinali svolta presso medici o farmacisti è vietato concedere, offrire o promettere premi, vantaggi pecuniari o in natura, salvo che siano di valore trascurabile siano comunque collegabili all'attività espletata dal medico o dal farmacista...".

I medici e i farmacisti non possono sollecitare o accettare alcun incentivo vietato a norma del comma 1.

Sull'argomento è intervenuta, sempre nel 2006, l'Agenzia delle Entrate con la circ. [n. 3/E](#) del 18 gennaio 2006.

Tale atto interpretativo, da un lato, ha fornito precisazioni in ordine alla non deducibilità dei

costi sostenuti dagli operatori del settore farmaceutico per promuovere la commercializzazione di specifici prodotti, e, dall'altro, si è posto come documento di coordinamento con la precedente circ. [n. 42/E](#) del 26 settembre 2005 contenente precisazioni in ordine al regime generale di indeducibilità dei costi conseguenti a reati, previsto dal comma 8 dell'[art. 2](#) della L. n. 289/2002.

L'Amministrazione finanziaria, in particolare, con la circ. n. 3/E del 2006, riferendosi a quanto stabilito dall'art. 170 del testo unico delle leggi sanitarie, precisa che devono considerarsi indeducibili "i costi sostenuti per l'acquisto di beni e servizi destinati, anche indirettamente, a medici, veterinari o farmacisti, allo scopo di agevolare, in qualsiasi modo, la diffusione di specialità medicinali o di ogni altro prodotto ad uso farmaceutico", ovvero di tutte quelle spese connesse a fattispecie nelle quali i produttori e i commercianti di farmaci e specialità medicinali offrono, direttamente o indirettamente, beni e servizi gratuiti agli operatori sanitari oltre i limiti di legge.

Alla luce di quanto detto, si evince, pertanto, l'esistenza di una disciplina speciale e particolarmente restrittiva che deroga al normale regime fiscale contemplato, nella parte inerente al reddito d'impresa, dall'[art. 108](#) del TUIR e che risulta giustificata dal fatto che è interesse primario del legislatore quello di disincentivare comportamenti che determinino una crescita patologica della spesa sanitaria, riflettendosi sui prezzi dei farmaci e sulle quantità prescritte.

Ai fini di una corretta deducibilità dal reddito d'impresa, in definitiva, sembrano necessari due requisiti indispensabili:

- che gli omaggi siano di valore trascurabile;
- che gli omaggi siano comunque collegati all'attività del medico o del farmacista.

Con riferimento al primo punto, sebbene non sia rinvenibile in alcuna norma una chiara quantificazione del valore trascurabile indicato dall'art. 123 del D.Lgs. n. 219/2006, la circ. n. 3/E del 2006 dell'Agenzia delle Entrate prevede un'elencazione che, seppur non esaustiva, aiuta a comprendere il significato delle citate norme nel pensiero del Fisco.

A mente della circolare, infatti: "...Sono, invece, deducibili, a titolo esemplificativo, le spese di modico valore per l'acquisto di materiale di consumo (ad esempio ricettari, cancelleria) e di riviste a carattere scientifico destinati a medici, veterinari e farmacisti".

D'altra parte, rispetto al collegamento con l'attività espletata dal medico o farmacista, si evidenzia come, sulla base delle norme in esame, siano ineducibili fiscalmente tutti quei gadgets, beni e servizi di valore elevato di cui vengono omaggiati gli operatori del settore sanitario ma che possono essere utili a qualunque categoria professionale; per fare un esempio, si pensi a beni durevoli, anche se strumentali all'attività medica, come notebook, telefoni cellulari, pen-drive, borse da viaggio e orologi, nonché l'acquisto di soggiorni alberghieri che non rientrano nell'organizzazione di convegni e congressi ai sensi dell'[art. 12](#) del citato D.Lgs. n. 541 del 1992.

Pertanto, tutti quegli omaggi che non rientrano nella casistica ministeriale e non rispettano, contemporaneamente, entrambi i requisiti elencati, non possono considerarsi deducibili da parte dell'azienda erogante in quanto carenti del requisito dell'inerenza.

Questa appena evidenziata é una tematica ancora molto sentita e dibattuta nello specifico settore, essendo le contestazioni del Fisco alle aziende farmaceutiche diminuite, ma nient' affatto scomparse.

Ci sembra, in definitiva, che la circ. n. 3/E del 2006 proponga un' interpretazione coerente con la *ratio legis*, chiarendo che si dovranno ritenere indeducibili non solo le spese sostenute per l' acquisto di beni e servizi destinati a medici, veterinari e farmacisti, riferibili a fattispecie che integrano il reato di comparaggio, ma anche i costi riferibili a comportamenti contrari alla disciplina speciale prevista in materia di pubblicità per il settore farmaceutico dalle disposizioni del D.Lgs. n. 541/1992.

Lo scopo del legislatore non è stato, infatti, quello di ribadire l' indeducibilità dei costi derivanti da reato, ma quello di specificare che l' ambito di applicazione del regime di indeducibilità, nel settore farmaceutico, ha una portata più ampia, visto che è teso a dissuadere gli operatori dello specifico comparto dal compiere qualsiasi comportamento teso a provocare un aumento della spesa sanitaria.

Ciò vale, salvo cambiamenti di rotta, anche dopo le novità introdotte dalla finanziaria per il 2008, che intervengono in generale sul tema delle spese di rappresentanza senza intaccare tale specifica disciplina.

Per ciò che concerne il settore farmaceutico, il disegno di legge 2008 rappresenta rispetto al passato una novità positiva, con il tentativo di ridisegnare l' intero sistema e di non operare sul solo fronte della riduzione dei prezzi, riconoscendo, anche, un cambiamento nel metodo di formazione delle decisioni attraverso il "Tavolo" per una nuova politica del farmaco.

Il disegno di legge finanziaria 2008 non traduce però compiutamente in norme le attese del

settore.

Sul piano specifico, le disposizioni in materia di farmaci, pur presentandosi in controtendenza rispetto alla politica di forte penalizzazione sinora realizzata, necessiteranno obbligatoriamente di alcune ulteriori puntualizzazioni.

Una parte significativa degli interventi riguarda le misure adottate a sostegno delle Regioni che sono in difficoltà nell'attuazione dei piani di rientro dai disavanzi sanitari.

Da un lato, è previsto un prestito statale trentennale di 9,1 MLD € per far fronte ai loro debiti e, dall'altro, si ipotizza un meccanismo di diffida che può portare fino al commissariamento della Regione nei casi più gravi.

Su tale questione, è necessario tener conto di alcune osservazioni.

E' innanzi tutto positivo che le Istituzioni inizino ad affrontare il problema dei debiti con i fornitori ed auspicabile che tali risorse siano impiegate al più presto per sanare la generalizzata situazione di ritardo nei pagamenti delle forniture sanitarie.

D'altra parte occorre far sì che le nuove, ingenti risorse impiegate per sanare fallimenti di alcune realtà territoriali vengano accompagnate da riforme vere ed azioni di ristrutturazione al pari di come avviene in ogni altra azienda produttrice di beni e servizi.

La misura di diffida ed eventuale commissariamento delle Regioni è, infine, condivisibile perché conferma la volontà dello Stato di non concedere dilazioni sul rispetto dei tempi di rientro concordati.

Senza interventi di riqualificazione della spesa sanitaria non si affrontano i nodi del problema e si vanifica l'obiettivo di riduzione della pressione fiscale complessiva a carico delle imprese e dei cittadini.

Su tali questioni, anche alla luce dell'esplosione della fiscalità regionale e locale dovuta ai disavanzi sanitari di questi ultimi anni a carico delle imprese, è necessario prevedere una profonda inversione di rotta.

Sonia Cascarano

6 Novembre 2008

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l