

# Il commercialista telematico

## SPESE DI RAPPRESENTANZA: LE MODIFICHE DELLA FINANZIARIA 2008

A cura Dott. Antonio Gigliotti

La Finanziaria 2008 ha previsto che, dal 1° gennaio 2008, le spese di rappresentanza saranno deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento, se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Inoltre, è stato innalzato l'ammontare della deducibilità dei beni omaggio da 25,00 Euro a 50,00 Euro.

### La deducibilità ante-Finanziaria 2008

L'art. 108 del Tuir ante Finanziaria 2008 prevedeva che le spese di rappresentanza erano deducibili per un terzo del loro ammontare, da ripartire in quote costanti in cinque esercizi, tranne quelle concernenti beni di valore unitario non eccedente (25,82 euro), nel qual caso le spese erano integralmente deducibili.

Ciò comportava che:

- ✓ ai fini contabili: la spesa di rappresentanza gravava per intero sul conto economico come costo civilistico,
- ✓ ai fini fiscali:
  - in sede di dichiarazione dei redditi, doveva essere effettuata una variazione in aumento per l'intero importo della spesa e in diminuzione per l'importo imputabile nell'esercizio (1/5 dell'ammontare deducibile, pari ad 1/15 dell'intera spesa).
  - nei successivi quattro esercizi, invece, doveva essere effettuata in sede di dichiarazione dei redditi esclusivamente una variazione in diminuzione della quota deducibile (1/15 dell'intera spesa).

### La deducibilità con l'ingresso della Finanziaria 2008

La Finanziaria 2008, all'art. 1, comma 33, ha sostituito i periodi dal secondo al quarto dell'art. 108, comma 2 del Tuir, prevedendo **un diverso criterio di deducibilità delle spese di rappresentanza a partire dal 1° gennaio 2008.**

In particolare, 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 apposito decreto ministeriale.

# Il commercialista telematico

Art. 108 Tuir ante Finanziaria 2008	Art. 108 Tuir post Finanziaria 2008
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.	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. <b>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. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50.</b>

La disposizione richiama i requisiti di:

- ✓ **inerenza;**
- ✓ **congruità,**

da assumersi anche in relazione a particolari elementi, quali:

- la **natura** della spesa sostenuta (ad esempio, spese di viaggio, vitto, alloggio, omaggi etc.);
- la **destinazione** della stessa (ad esempio, a favore dei visitatori di fiere, per l'ospitalità verso la clientela, eccetera);
- il **volume dei ricavi** derivanti dall'attività caratteristica dell'impresa;
- l'**attività internazionale** da essa svolta.

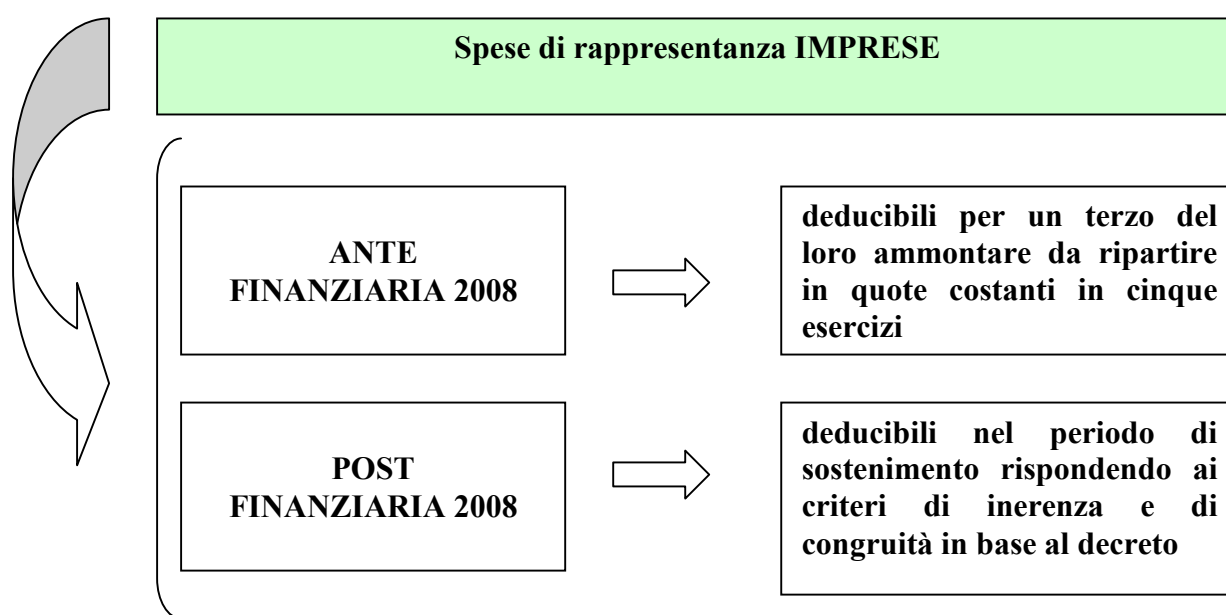
Si osserva che le spese riconosciute di rappresentanza saranno considerate direttamente connesse alla produzione di ricavi e, quindi, **deducibili nell'esercizio di competenza** e non più per quote costanti.

Le spese di rappresentanza che avranno i requisiti di inerenza stabiliti dal decreto saranno deducibili, mentre le altre saranno verosimilmente considerate integralmente **indeducibili**.

# Il commercialista telematico

## RICORDA

In merito alle spese di rappresentanza, già la Commissione Biasco aveva affermato come la disciplina vigente fosse ritenuta particolarmente penalizzante per le piccole e medie imprese che, spesso, si avvalgono di strumenti quali il contatto diretto, la campionatura dei prodotti, le visite in azienda e altre modalità simili, per le quali la distinzione tra spese pubblicitarie e di rappresentanza è spesso fonte di incertezza.



## Analisi

Esaminiamo brevemente i requisiti previsti per la deducibilità. In particolare:

- ✓ l'**inerenza**, in base a quanto si legge dalla norma, sembra che essa sia una caratteristica tipica delle spese di rappresentanza e non, invece, un elemento imprescindibile (unitamente a competenza, certezza e determinabilità) per la deducibilità di ogni tipo di costo sostenuto nel regime d'impresa. Il comma 5 dell'articolo 109 del Tuir, infatti, prevede una norma generale di deducibilità che stabilisce che *«le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi»*. Non c'è spazio, quindi, nel sistema tributario, per costi che non siano strettamente inerenti, dato che la quota di costo che

# Il commercialista telematico

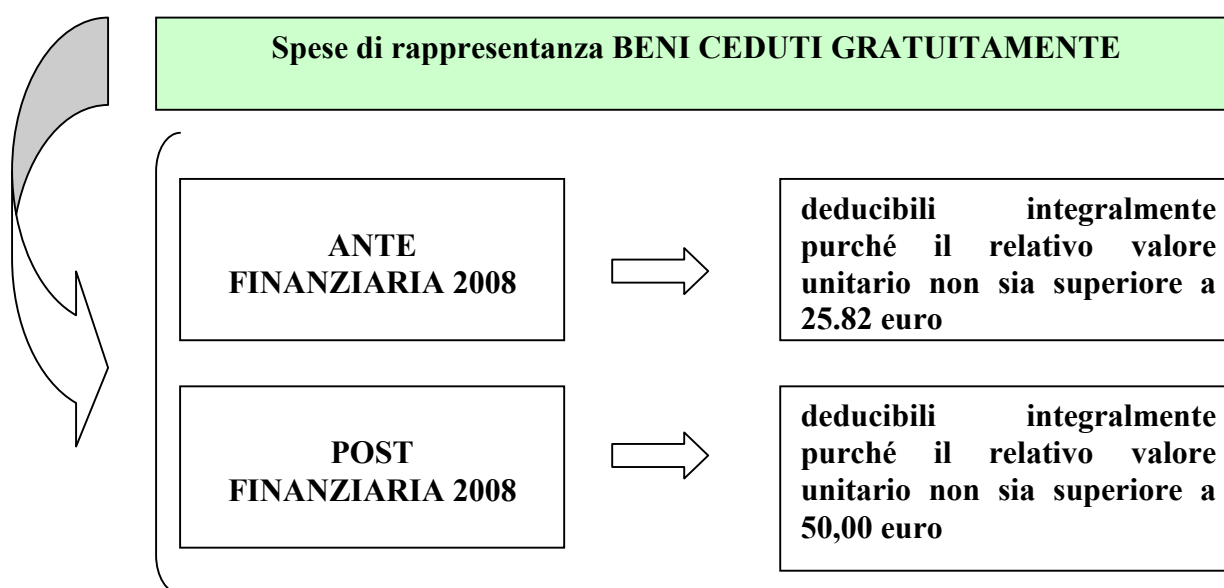
non è correlata a ricavi o altri proventi imponibili non è riconosciuta in deduzione;

- ✓ il concetto di “**congruità**” da solo serve a poco, in quanto sarà necessario definire “rispetto a cosa” le spese sostenute debbano qualificarsi congrue; a questo servono gli ulteriori “paletti” che verranno introdotti dallo stesso decreto;
- ✓ quanto riguarda l’**ammontare dei ricavi caratteristici**, occorre verificare se il ministero si rivolgerà a un parametro “statico” (ad esempio, vendite ottenute nell’anno di sostenimento della spesa), ovvero, dinamico (ad esempio, crescita di fatturato nel periodo).
- ✓ per quanto riguarda l’**attività svolta dall’impresa**, si deve verificare se il ministero adotterà una differente quantificazione dell’ammontare deducibile (una diversa percentuale sui ricavi caratteristici) basata sul settore di attività in cui opera l’azienda, essendo determinate strategie d’immagine più diffuse e consolidate in certi ambiti piuttosto che in altri.

## Beni di valore unitario non superiore a euro 50

Lo stesso comma 33 dell’articolo 1 della Finanziaria 2008 **mantiene la deducibilità integrale** del costo sostenuto per i beni distribuiti gratuitamente, purché il relativo valore unitario sia contenuto entro un determinato importo, che **viene aggiornato dai previgenti 25,82 euro a 50,00 euro**.

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

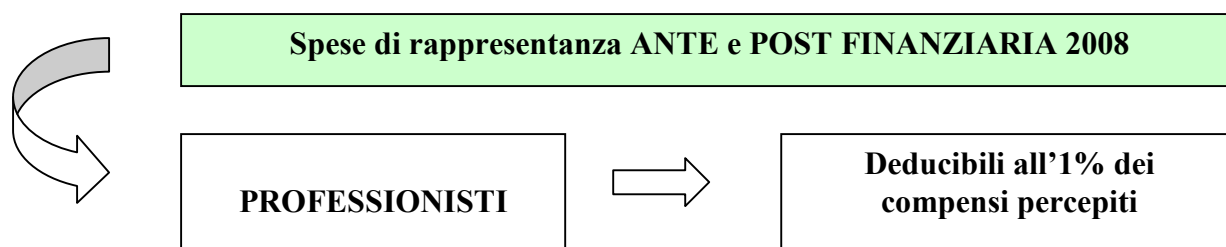


# Il commercialista telematico

## Spese di rappresentanza per i professionisti

Il futuro provvedimento ministeriale verrà emanato per l'attuazione della nuova previsione di cui all'articolo 108 del Tuir. Tuttavia, si precisa che il mondo delle libere professioni non è interessato da queste novità.

Attualmente, l'articolo 54, comma 5, secondo periodo, del Tuir prevede per questi soggetti che *«le spese di rappresentanza sono deducibili nei limiti dell'1% dei compensi percepiti nel periodo di imposta. Sono comprese nelle spese di rappresentanza anche quelle sostenute per l'acquisto, l'importazione di oggetti di arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte o professione, nonché quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito»*.



## Spese di rappresentanza ai fini IVA

Si precisa che il concetto di spesa di rappresentanza non ha riflessi solo ai fini delle imposte sui redditi, ma anche ai fini Iva, dato che l'articolo 19-bis1, comma 1, lettera *h*), del D.P.R. n. 633/1972 non ammette in detrazione l'imposta relativa a tali spese *«come definite ai fini delle imposte sui redditi»*, ad eccezione di quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a 25,82 euro. Si evidenzia, in merito, che **la Finanziaria 2008 non prevede l'aumento a 50 euro del costo unitario degli stessi, rimasto a 25,82 euro**. Pertanto, appare evidente la necessità dell'armonizzazione di questo limite ai 50 euro attualmente previsti dall'articolo 108 del Tuir.

**Nel caso di acquisti di beni di importo superiore l'Iva sarà sempre indetraibile** e dovrà essere sommata all'imponibile per individuare il valore unitario dell'omaggio rilevante per la deduzione ai fini del Tuir.

Dott. Antonio Gigliotti

21 Gennaio 2008