

LE SPESE DI RAPPRESENTANZA, ALBERGHI E RISTORANTI: ALCUNI CASI PRATICI (Parte I)

a cura Stefano Sirocchi

Accade di frequente che imprese e professionisti sostengano spese di vitto, alloggio e rappresentanza nello svolgimento della propria attività lavorativa. Storicamente tali costi erano considerati con sospetto dall'Amministrazione e dai verificatori; inoltre, specialmente per le spese di rappresentanza, erano previste forti penalizzazioni sotto il profilo della deducibilità fiscale. L'attuale quadro normativo, invece, offre maggiori certezze nell'applicazione della disciplina ed è senz'altro più favorevole ai contribuenti. In particolare, il DM del 19 novembre 2008, oltre ad aver contribuito alla definizione delle spese di rappresentanza e alla misura della loro deducibilità - piena entro il plafond - ha riconosciuto delle circostanze in cui le spese sono pienamente deducibili sempre e comunque, senza neppure alimentare detto plafond. Pertanto di seguito sono sinteticamente trattati alcuni casi pratici, speriamo di utilità per i Lettori, rimandando al testo, fresco di stampa, S. Sirocchi, "Tutto Trasferte, rimborsi e fringe benefit", Il Sole 24 Ore, 2009, per ulteriori approfondimenti (e altre soluzioni operative: qual'è il trattamento fiscale dei rimborsi ai collaboratori e tirocinanti? come gestire le spese anticipate dai professionisti? ecc.).

Dal primo gennaio 2008 la novellata disciplina sulle spese di rappresentanza (articolo 108, co. 2 del TUIR come modificato dall'art. 1, co. 33 lett *p*) della L. n. 244/2007) riconosce che alcune erogazioni a titolo gratuito assolvono ad una funzione di promozione e consolidamento degli affari dell'impresa; pertanto le stesse non solo sono paragonabili alle attività di pubblicità e propaganda, ma possono essere pienamente dedotte dal reddito di impresa, se inerenti e congrue (per la definizione di inerenza e congruità si rimanda al testo S. Sirocchi, "Tutto Trasferte, rimborsi e fringe benefit", Il Sole 24 Ore, 2009).

Spese con inerenza qualificata (ex art. 1, co. 5, DM 19/11/2008)

Una prima considerazione sul decreto DM 19/11/2008, che fissa i criteri di individuazione delle spese di rappresentanza, riguarda le spese sostenute per l'ospitalità dei clienti in specifiche occasioni (mostre, fiere, ecc.); il documento introduce una importante diversificazione di trattamento distinguendo:

- le circostanze che pur presentando una evidente caratterizzazione di "spese di intrattenimento" in senso lato, possono considerarsi inerenti all'attività dell'impresa, e dunque da assoggettare ai limiti quantitativi di congruità e in generale alla disciplina fissata nel decreto; in questi casi si è in presenza delle spese di rappresentanza, in senso tecnico.
- dalle altre situazioni che, invece, non costituiscono neppure spese di rappresentanza, ma generano componenti negativi di reddito pienamente deducibili (salvo non siano soggette ad altre limitazioni generali di altra natura; ad esempio la deducibilità al 75%

per il vitto e l'alloggio), in quanto caratterizzate da una inerenza particolarmente qualificata. Si pensi al caso dell'imprenditore individuale che affronta le spese di viaggio per partecipare ad una mostra di settore. In questo caso, dunque, le spese in esame non concorreranno al plafond delle spese di rappresentanza e non saranno soggette ai relativi limiti percentuali di congruità.

<p>Spese non considerate di rappresentanza: sono deducibili senza soggiacere ai limiti percentuali di congruità fissati per le spese di rappresentanza</p> <p>Non costituiscono spese di rappresentanza e non sono, pertanto, soggette ai limiti previsti dall'art. 1, co. 2, del D.M. del 19 novembre 2008:</p>	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ 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. 	<p>Come desumibile da un'attenta lettura del decreto esistono due ipotesi tra loro molto simili:</p> <p>A. Le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa (spese di rappresentanza; vedi ipotesi <i>d</i>) del decreto)</p> <p>B. le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare i clienti in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa (spese non considerate di rappresentanza; si veda accanto)</p>
<ul style="list-style-type: none"> ▪ 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 presente 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. 	<p>Si ritiene che la disciplina di favore della fattispecie in esame (B) sia maggiormente circoscritta rispetto a quella, simile, ma catalogata come di rappresentanza (A). In particolare per poter non</p>

<ul style="list-style-type: none"> ▪ 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. 	<p>soggiacere ai limiti fissati per le spese di rappresentanza è necessario che:</p> <ul style="list-style-type: none"> - le spese siano relative al viaggio, al vitto o all'alloggio (e dunque, ad esempio, non per l'organizzazione del concerto musicale) al fine di mostrare beni e servizi dell'azienda - le spese siano sostenute nei confronti dei clienti, rimanendo quindi esclusi i fornitori, gli agenti e tutti gli altri soggetti che non possono essere qualificati come clienti o potenziali clienti.
--	--

Il trattamento fiscale degli omaggi

Tra le novità, si evidenzia che la legge Finanziaria 2008 ha elevato, portandolo da 25,82 a 50 euro, il limite del valore unitario dei beni la cui distribuzione gratuita si considera interamente deducibile (la disposizione è in vigore dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2007 e quindi, per i soggetti con il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, già dal 2008).

L'adeguamento in esame non ha tuttavia riguardato la simmetrica disposizione fissata per le imposte indirette che consente la detraibilità IVA sugli omaggi a clienti, fino all'importo di euro 25,82. Per mancato coordinamento, dunque, dal 2008 è possibile:

- dedurre dal reddito d'impresa le spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50.
- detrarre l'imposta sul valore aggiunto relativamente agli omaggi a clienti di importo fino a euro 25,82

Esempio n. 1

Si ipotizzi che si voglia regalare ad un cliente un cesto natalizio. Il costo complessivo della composizione è di 24 euro, IVA compresa.

Dunque:

Detraibilità IVA: 4 euro (a patto che venga chiesta e rilasciata fattura)

Deducibilità dal reddito: 20 euro

Attenzione! Secondo quanto precisato nella circolare n. 6 del 3 marzo 2009, ove il contribuente decidesse di non esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA (per libera scelta o per mancanza della fattura), l'imposta non detratta, che contabilmente rappresenta un costo accessorio al bene o servizio acquistato, non potrebbe essere dedotta dal reddito d'impresa (non è così invece in caso di IVA oggettivamente indetraibile).

Seguendo l'esempio, dunque, e in presenza di una semplice ricevuta fiscale la somma di 4 euro costituirebbe un elemento negativo di reddito indeducibile.

Esempio n. 2

Si supponga, invece, che il costo di un regalo destinato al cliente sia di 120 euro, IVA compresa. In questo caso ipotizzando che l'omaggio sia riconducibile alla fattispecie di cui alla lett. e), art. 1 co.1 del DM 19 novembre 2008 (si veda pagina 189 del testo citato) e che rappresenti l'unica spesa di rappresentanza, si avrebbe:

Detraibilità: pari a zero

Deducibilità: pari a 120 euro (nell'ipotesi in cui i ricavi dell'impresa siano pari a 100.000 euro: infatti $120 \text{ €} < 1.300 \text{ €} = 1,3\% \times 100.000$)

Stefano Sirocchi collabora con il Sole 24 ORE ed è autore di:

["Tutto Auto", Il Sole 24 Ore, 2009](#)

["Tutto Trasferte, rimborsi e fringe benefit", Il Sole 24 Ore, 2009](#)

*Il dott. Sirocchi sarà uno dei relatori del [convegno organizzato dal Commercialista Telematico](#) in collaborazione con l'Ordine dei dottori commercialisti di Roma che si svolgerà a Marino (Roma) in data il **15 maggio 2009**.*

21 Aprile 2009