

Le nuove regole per le Spese di rappresentanza

a cura di Antonio Gigliotti

Con l'emanazione di un Decreto attuativo il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha reso noto i criteri con cui individuare i costi che si possono considerare spese di rappresentanza.

Lo stesso decreto ha inoltre fissato i limiti di deducibilità delle spese in questione.

Le novità apportate si applicano dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007, pertanto per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare a partire dal 2008.

Premessa

La legge n. 244 del 2007 (Finanziaria 2008) ha riformulato, come noto, la disciplina della deducibilità fiscale delle spese di rappresentanza ai fini delle imposte sui redditi e, con il decreto attuativo, sono state regolamentate alcune ipotesi specifiche di spese in questione effettuando una identificazione di quelle che sono da considerare come costi inerenti ai fini della corretta determinazione del reddito d'impresa e dunque integralmente deducibili.

Il decreto individua precisamente i criteri per identificare le spese di rappresentanza permettendo la distinzione rispetto alle spese di pubblicità e propaganda, inoltre esclude espressamente alcune tipologie di spese. Viene chiarito il principio dell'inerenza delle spese di rappresentanza ed individuato nella gratuità la caratteristica essenziale.

Infine le spese sono commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica e sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento nella misura pari:

- a) all'1,3 per cento dei ricavi e altri proventi fino ad Euro 10 milioni;
- b) allo 0,5 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente i 10 milioni e fino ai 50 milioni;
- c) allo 0,1 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente Euro 50 milioni.

Il commercialista telematico

Finanziaria 2008

La Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008), ha introdotto rilevanti novità, in tema di trattamento, ai fini della disciplina del reddito d'impresa, delle c.d. "spese di rappresentanza", a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (e, quindi, dal 1° gennaio 2008).

Art.108, c.2 , ante – Finanziaria 2008

L'art. 108, comma 2, del Tuir, prima della modifica introdotta dalla Finanziaria 2008 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".

Le spese di rappresentanza erano, quindi, deducibili per un terzo del loro ammontare da ripartire in quote costanti in cinque esercizi. Eccezione alla predetta regola era data dalle spese di rappresentanza concernenti beni di valore unitario non eccedente (25,82 euro), nel qual caso le spese erano integralmente deducibili.

Ai fini contabili, le spese di rappresentanza gravavano per intero sul conto economico come costo civilistico.

Successivamente:

- in sede di dichiarazione dei redditi, veniva 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).

Il commercialista telematico

Art.108, c.2 , post – Finanziaria 2008

La Finanziaria 2008, con il comma 33 dell'articolo 1, ha previsto 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. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50.”.*

La Finanziaria 2008 ha previsto, dunque, una semplificazione del regime delle spese di rappresentanza delle imprese.

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 (in tal senso, il pensiero non può non andare all'incerto confine esistente tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità, oggetto di chiarimenti non sempre univoci).

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” fissate da un apposito 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 (viene, pertanto, meno la limitazione della deducibilità ad un terzo del loro ammontare).

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

Il commercialista telematico

La deducibilità, in particolare, sarà legata:

- alla natura delle spese;
- alla loro “destinazione”;

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

Lo stesso comma 33 dell’articolo 1 della Finanziaria 2008, prevede poi l’aumento da 25,82 a 50 euro del limite, ai fini delle imposte dirette, entro il quale sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente.

Riassumendo:

- il trattamento delle spese di pubblicità e propaganda non ha subito alcuna modifica e, quindi, resta possibile dedurre tali spese per l’intero ammontare nell’esercizio di sostenimento ovvero in 5 quote costanti (nell’esercizio di sostenimento e nei 4 successivi), a scelta del contribuente;
- la deducibilità delle spese di rappresentanza non è più limitata ad 1/3 del loro intero ammontare in 5 quote costanti (nell’esercizio di sostenimento e nei 4 successivi), ma le stesse sono deducibili:
 - ✓ nel periodo d’imposta di sostenimento;
 - ✓ a condizione che siano soddisfatte le condizioni fissate da un apposito Decreto ministeriale;
- per le spese di rappresentanza relative a beni di modico valore ceduti gratuitamente per le quali è riconosciuta l’integrale deducibilità nell’esercizio di sostenimento, l’ammontare massimo del valore unitario dei beni è innalzato da € 25,82 ed € 50.

È ora disponibile il Decreto attuativo che definisce:

- i criteri per individuare le spese che possono essere considerate “spese di rappresentanza”;
- gli ammontari massimi deducibili di dette spese;
- le spese di viaggio, vitto ed alloggio che non costituiscono spese di rappresentanza e quindi non sono assoggettate ai limiti di deducibilità fissati dal Decreto stesso.

Il commercialista telematico

Decreto del Ministero dell'economia e delle Finanze

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha emanato l'apposto decreto "Disposizioni attuative dell'art. 108, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in materia di spese di rappresentanza".

Il decreto è composto da un unico articolo, il cui contenuto può così riassumersi:

- ✓ definizione generale delle spese di rappresentanza ed elenco delle fattispecie in essa rientranti (comma 1);
- ✓ periodo d'imputazione e limiti di deducibilità (comma 2);
- ✓ disposizioni speciali per le imprese in fase di "start up" (comma 3);
- ✓ coordinamento del limite massimo di deducibilità con le erogazioni di beni di valore unitario non superiore a 50 euro (comma 4);
- ✓ trattamento delle spese per "ospitalità" clienti e delle spese sostenute direttamente dall'imprenditore per la partecipazioni a fiere ed eventi simili (comma 5);
- ✓ adempimenti (comma 6);
- ✓ decorrenza delle nuove regole (comma 7).

Definizione

Al fine di individuare in maniera più specifica quali spese possono essere considerate "di rappresentanza", l'art. 1, comma 1 del Decreto in esame precisa che:

- *"... si considerano inerenti, sempreché 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".*

Il comma 1 individua quindi nella "gratuità" (e, quindi, senza contropartita) delle spese di rappresentanza il loro carattere essenziale.

Senza gratuità non vi potrà essere spesa di rappresentanza, con gratuità invece vi potrà essere spesa di rappresentanza.

Il commercialista telematico

Detto ciò si passa ad esaminare l'inerenza della spesa legandola al fatto che:

- tali spese siano sostenute con finalità promozionali o di pubbliche relazioni;
- che il loro sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa ovvero comunque coerente con gli usi e le pratiche commerciali del settore in cui l'impresa si trova ad operare e competere.

Come si legge nella Relazione illustrativa che accompagna il D.M. in parola:

- ➔ *“proprio il riscontro di tali elementi funzionali garantisce il collegamento delle spese in questione con l'attività d'impresa e la loro distinguibilità rispetto ad altre fattispecie in cui l'erogazione gratuita di reddito, soprattutto in funzione del beneficiario, risponde evidentemente ad altre finalità (erogazioni ai soci o a loro familiari, autoconsumo, liberalità a dipendenti o collaboratori...) e alle quali la disciplina fiscale del reddito d'impresa riserva opportunamente altri trattamenti.”*

In pratica il percorso effettuato è quello di individuare una caratteristica di tali spese (gratuità) e dopo di ciò di individuare ulteriori caratteristiche che permettono alla spesa di poter essere ritenuta inerente.

Per questo motivo il decreto considera inerenti le spese sostenute e documentate finalizzate ad erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi per finalità promozionali o di pubbliche relazioni *“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”*.

Il citato comma 1 include, in particolare, nelle spese di rappresentanza:

- le spese per viaggi turistici in occasione dei quali sono programmate e svolte significative attività promozionali di beni o servizi la cui produzione o il cui scambio rappresenta l'attività caratteristica dell'impresa;
- le spese per feste, ricevimenti ed altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di:
 - ✓ ricorrenze aziendali e festività nazionali o religiose;
 - ✓ inaugurazioni di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;

Il commercialista telematico

- ✓ mostre, fiere ed eventi simili nei quali sono esposti i beni o i servizi prodotti/erogati dall'impresa;
- i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza come sopra individuati;
- ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza sopra citati.

Quest'ultima categoria costituisce una fattispecie residuale nella quale trova collocazione ogni altra erogazione gratuita di beni e servizi effettuata in occasioni diverse da quelle espressamente contemplate alle lettere precedenti, ma che, comunque, si qualifica funzionalmente per essere idonea, anche potenzialmente, ad assicurare all'impresa benefici in termini promozionali o relazionali.

Si pensi, ad esempio, all'esigenza di instaurare o mantenere rapporti con i rappresentanti delle amministrazioni statali, degli enti locali, ecc. o con organizzazioni private quali le associazioni di categoria, sindacali, ecc..

Nella stessa lettera e) è inclusa anche una fattispecie già espressamente prevista dalla previgente disciplina, cioè quella della erogazione di contributi per l'organizzazione di convegni e iniziative simili.

Tali spese sono indicati come di rappresentanza inerenti e pertanto deducibili nel rispetto dei limiti di importo indicati in seguito.

Parametro di misurazione della congruità

Il comma 2 del decreto fissa il parametro

- ➔ ricavi e altri proventi della gestione caratteristica

che permette di misurare la congruità delle spese di rappresentanza.

Da notare come rispetto alle prime ipotesi ventilate il parametro risulta essere solo proporzionale mentre non è stato previsto alcun limite individuato in misura fissa.

Come chiarito dalla Relazione illustrativa, si tratta della stessa formulazione individuata in altre norme del Tuir, come, ad esempio, nell'art. 172, comma 7, concernente i requisiti di operatività delle società incorporate ai fini del riporto delle perdite fiscali.

Per l'individuazione dei ricavi e proventi rilevanti agli effetti in questione, dunque, possono ritenersi senz'altro validi gli stessi criteri applicativi valevoli per tale disposizione del TUIR e, quindi, va fatto riferimento ai:

- ➔ ricavi e proventi indicati nelle voci A1 e A5 del Conto Economico.

Il commercialista telematico

Il Decreto ritiene “congrue” e, quindi, deducibili nel periodo di sostenimento, le spese che, se commisurate, in misura progressiva, all’ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica individuato come sopra, risultano essere pari:

- a) all’1,3% dei ricavi e altri proventi fino a € 10.000.000;
- b) allo 0,5% dei ricavi e altri proventi per la parte che eccedente € 10.000.000 fino a € 50.000.000;
- c) allo 0,1% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente € 50.000.000.

Ricavi/proventi della gestione caratteristica	Importo massimo deducibile delle spese di rappresentanza
$\leq$ € 10 milioni	1,3%
Per la parte eccedente € 10 milioni e fino a € 50 milioni	0,5%
Per la parte eccedente € 50 milioni	0,1%

Imprese in fase di start - up

Dopo l’introduzione di tali limiti il decreto prevede una norma specifica per le spese sostenute dalle imprese start – up.

Viene stabilito infatti uno specifico criterio per la deducibilità delle spese di rappresentanza da parte delle imprese di nuova costituzione.

Tali imprese infatti se avessero applicato la regola generale che lega la deducibilità all’ammontare dei ricavi caratteristici avrebbero subito una forte penalizzazione.

Il commercialista telematico

Si è quindi stabilito che le spese sostenute nei periodi di imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi possono essere portate in deduzione dal reddito dello stesso periodo e di quello successivo se e nella misura in cui le spese sostenute in tali periodi siano inferiori a quelle deducibili secondo le regole ordinarie.

Esempio

Beta Srl è stata costituita nel corso del 2008 e, in tale esercizio, ha sostenuto spese di rappresentanza per 100, senza conseguire alcun ricavo.

Nel 2009, invece:

- ricavi: 10.000;
- spese per rappresentanza: 60

La società, nel 2009, potrà dedurre l'importo complessivo di 160 (100 del 2008 + 60 del 2009), visto che l'ammontare delle spese effettivamente sostenute in tale ultimo periodo (2009) risulta essere inferiore all'importo massimo deducibile ($1,3\%$ di 10.000 = 130).

Qualora le spese di rappresentanza sostenute nel 2009 risultassero superiori a tale importo, l'importo di 100 sostenuto nel 2008 potrebbe essere portato in deduzione anche nel 2010, sempre che, nel 2010, le spese di rappresentanza sostenute risultino inferiori all'importo deducibile del periodo.

Sostanzialmente, quindi, per le imprese in fase di start up, la deducibilità delle spese di rappresentanza viene rinviata ai periodi d'imposta nei quali si conseguono i primi ricavi.

Nota bene

Si evidenzia che tale regola è valida solo ed esclusivamente per le spese di rappresentanza. Se un'impresa in fase di start up sostiene, invece, delle spese non qualificabili come "di rappresentanza", queste sono deducibili nel periodo d'imposta in cui risultano effettivamente sostenute, senza alcuna limitazione e a prescindere dal momento di conseguimento dei primi ricavi.

Il commercialista telematico

Beni di valore unitario non superiore a 50 €

Per espressa previsione dell'ultimo periodo del nuovo art. 108, comma 2, TUIR, le spese relative a beni ceduti gratuitamente di valore unitario non superiore ad € 50 sono integralmente deducibili nel periodo di sostenimento.

Tale disposizione comporta che dette spese:

- siano integralmente deducibili indipendentemente dall'ammontare dei ricavi/proventi conseguiti;
- non concorrano alla formazione dell'importo massimo deducibile calcolato con l'applicazione delle percentuali sopra evidenziate.

Il comma 4 del Decreto in esame dispone infatti che:

- ➔ *“ai fini della determinazione dell'importo deducibile ... non si tiene conto delle spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro, deducibili per il loro intero ammontare ai sensi del terzo periodo del comma 2 del citato articolo 108 del Tuir”.*

Per tali spese è comunque opportuno tenere adeguata documentazione in quanto il comma 6 del Decreto in esame prevede che l'Agenzia delle Entrate possa invitare il contribuente a fornire indicazioni anche per quanto riguarda l'ammontare complessivo delle spese relative agli omaggi di valore unitario non superiore ad € 50.

Attività di controllo

Il Decreto, al comma 6, prevede che l'Agenzia delle Entrate e gli organi di controllo competenti possono invitare i contribuenti a fornire indicazione, per ciascuna delle fattispecie di spese di rappresentanza indicate nel comma 1:

- ✓ dell'ammontare complessivo, distinto per natura, delle erogazioni effettuate nel periodo d'imposta;
- ✓ dell'ammontare dei ricavi e proventi derivanti dalla gestione caratteristica dell'impresa assunti a base di calcolo della percentuale di deducibilità;
- ✓ dell'ammontare complessivo delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro.

Il commercialista telematico

Costi non qualificabili come spese di rappresentanza (spese di vitto e alloggio)

Lo stesso decreto stabilisce che le spese di vitto, viaggio e alloggio non sono considerate spese di rappresentanza, qualora siano sostenute per ospitare clienti anche, potenziali:

- in occasione di mostre, fiere, esposizioni o eventi simili;
- di visite alla sede, agli stabilimenti o unità produttive dell'impresa;

Non rientrano tra le spese di rappresentanza nemmeno 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 nei quali sono esposti beni/servizi prodotti/erogati dall'impresa o attinenti all'attività caratteristica della stessa.

Queste spese, non essendo considerate spese di rappresentanza, non sono soggette al rispetto del limite di congruità indicato al comma 2 del decreto e, quindi, sono pienamente deducibili, pur essendo erogazioni gratuite al pari di quelle esplicitamente ricomprese tra le spese di rappresentanza.

Documentazione necessaria

Secondo quanto previsto dal comma 5 del decreto in questione le deducibilità delle spese è 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;
- ✓ la natura dei costi sostenuti.

Decorrenza

Secondo quanto previsto dal comma 5 del decreto in questione le nuove regole si applicano con riferimento alle spese sostenute a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 e, quindi, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, già a decorrere dal 1° gennaio 2008.

Per le spese sostenute nei periodi d'imposta precedenti, invece, restano applicabili le vecchie regole (deducibilità pari ad 1/3 con quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi), anche per le quote non ancora dedotte.

Il commercialista telematico

Detraibilità Iva

Per quanto riguarda l'IVA, l'art. 19-bis1), comma 1, lett. h), DPR n. 633/72 prevede l'indetraibilità dell'IVA relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito, fatta eccezione per quella relativa all'acquisto di beni di costo unitario non superiore ad € 25,82.

Di conseguenza l'emanazione del Decreto sopra esaminato si riflette anche sull'indetraibilità dell'IVA a credito relativa alle spese sostenute dall'impresa classificate quali "spese di rappresentanza".

Infatti, laddove il decreto non qualifichi diversamente le spese di rappresentanza, ma ne riconosca la deducibilità ai fini dell'imposta sul reddito, le spese diventano indetraibili ai fini Iva.

Sulla questione si è espressa anche l'Assonime che nella Circolare n. 55 del 21 ottobre 2008 ha affermato che *"il richiamo operato dall'art. 19-bis1 alla normativa sulle imposte sul reddito in tema di spese di rappresentanza è circoscritto alla definizione di tali spese, non anche ai criteri di deducibilità. Ed entro tali limiti, pertanto, avranno effetto, nell'ambito dell'IVA, le determinazioni che saranno adottate nel suddetto decreto. In altri termini, la detraibilità dell'IVA rimane preclusa per il sol fatto che una determinata prestazione è da qualificare come spesa di rappresentanza, prescindendosi dal fatto che, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, la spesa possa essere in misura minore o maggiore deducibile o deducibile per intero in ragione della congruità nel "quantum". Del resto, sarebbe difficile stabilire una omogeneità di disciplina fra i due sistemi impositivi dal momento che la deducibilità è legata a parametri (presumibilmente il decreto farà riferimento al rapporto di congruità delle spese di rappresentanza rispetto al volume di ricavi) non riscontrabili al momento dell'effettuazione dell'operazione, quando cioè potrebbe essere esercitato il diritto alla detrazione, ma solo al termine dell'esercizio; esercizio che oltretutto potrebbe non coincidere con il periodo d'imposta gli effetti dell'IVA in tutti i casi in cui la società abbia fissato il proprio esercizio sociale in periodo non coincidente con l'anno solare"*.

Si deve quindi concludere che:

- gli acquisti di beni e servizi che, ai sensi del decreto, non costituiscono spese di rappresentanza, ricadono nella disciplina generale secondo cui l'Iva è ammessa in detrazione se si tratta di acquisti che presentano un nesso con l'attività generatrice di operazioni imponibili e equiparate;
- gli acquisti di beni e servizi che il decreto stesso qualifica espressamente "spese di rappresentanza", indipendentemente dal trattamento reddituale (ossia se, ne sia stata ammessa oppure negata la deducibilità) restano esclusi dal diritto alla detrazione dell'Iva.

Il commercialista telematico

Tutto ciò comporta conseguenze rilevanti in quanto la detrazione o, meglio, la non detrazione dell'Iva su alcune spese che oggi non sono più qualificate come di rappresentanza potrebbe, infatti, aver già trovato collocazione definitiva nelle prime liquidazioni mensili o trimestrali dell'esercizio 2008.

Si evidenzia, altresì, che l'ammontare del costo unitario dei beni ceduti gratuitamente per i quali è ammessa la detraibilità integrale dell'IVA a credito non ha subito modifiche e, quindi, rimane fissato ad € 25,82, nonostante la deducibilità integrale ai fini delle imposte sul reddito sia ora prevista per i beni ceduti gratuitamente di importo unitario non superiore a € 50.

Dicembre 2008