



Deducibilità delle spese di rappresentanza: Gli ultimi chiarimenti



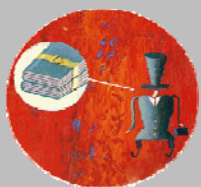
Seminario 11 novembre 2009 – Milano

Dr. Vincenzo Croce

LE SPESE DI RAPPRESENTANZA FINO AL 31.12.2007

L'art. 108 del TUIR - fino al 31.12.2007 prevedeva:

2. *Omissis..... (2^acpv.) 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. Omissis....*



LE SPESE DI RAPPRESENTANZA FINO AL 31.12.2007

L'art. 108 del TUIR - fino al 31.12.2007:



2. *Omissis..... (3[^]cpv.) Si considerano spese di rappresentanza anche quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente, che recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa, e i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili..... Omissis*



2. *Omissis.....(4[^]cpv). 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 € 25,82*



LE SPESE DI RAPPRESENTANZA FINO AL 31.12.2007

Esempio deducibilità spese rappresentanza:

Spesa sostenute nel 2007 € 27.000

Deducibilità totale: $1/3$ di 27.000 = 9.000



Deducibilità per singolo anno: $9.000/5 = 1.800$

2007	⇒	1.800
2008	⇒	1.800
2009	⇒	1.800
2010	⇒	1.800
2011	⇒	1.800

LE SPESE DI RAPPRESENTANZA DAL 1.01.2008

LEGGE FINANZIARIA 2008 – N.244/2007

Art. 1, comma 33, lett. p, sostituisce 2°, 3° e 4° capoverso del 2° comma dell'art. 108 TUIR

“Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti dal 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 ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro”.

La disposizione si applica a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007 (art.1, comma 34, L. 244/2007) .



Spese di rappresentanza



Permettono di accrescere il prestigio dell'azienda



Non richiedono controprestazione da parte del destinatario

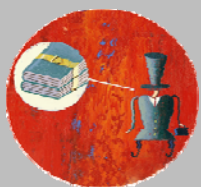


Mancanza del rapporto sinallagmatico
=
Gratuità



Aspetti civilistici delle spese di rappresentanza:

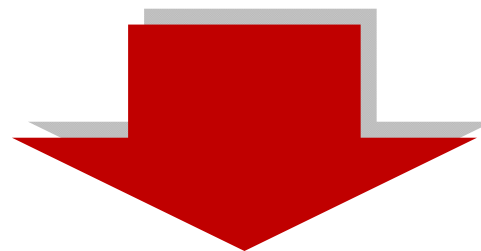
- Hanno un'utilità economica che si esaurisce nell'esercizio del loro sostenimento.
- Devono essere imputate interamente a conto economico, non essendoci correlazione con i ricavi degli esercizi successivi.



LE SPESE DI RAPPRESENTANZA DAL 1.01.2008

Nuovo regime delle spese di rappresentanza

- Deducibilità integrale delle spese di rappresentanza
- Nello stesso esercizio di sostenimento o non più per 1/3.



A due condizioni:

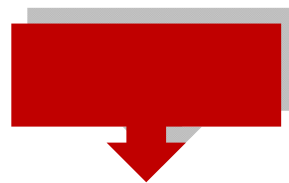
devono sussistere i requisiti di congruità e inerenza stabiliti con apposito decreto ministeriale (il D.M. 19/11/2008 in G.U. n.11 del 15/01/2009)



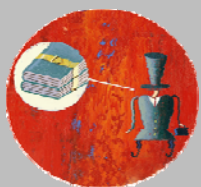
LE SPESE DI RAPPRESENTANZA DAL 1.01.2008

Elementi caratterizzanti le nuove spese di rappresentanza:

- la natura della spesa,
- la destinazione,
- il volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa,
- il volume dei ricavi dell'attività internazionale dell'impresa.



Nel caso manchino i requisiti previsti dal Decreto ministeriale, le spese di rappresentanza saranno interamente **INDEDUCIBILI**



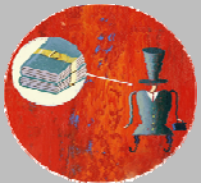
L'Art.1, comma 1 del D.M. disciplina quanto segue:

"Omissis..., si considerano inerenti, semprechè 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'obbiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore."





La relazione accompagnatoria al Decreto individua nella **gratuità** la caratteristica essenziale delle spese di rappresentanza;



La relazione richiede che le spese siano:

- sostenute con finalità promozionali e di pubbliche relazioni;
- ragionevoli in funzione dell'obiettivo di generare benefici economici;
- coerenti con gli usi e le pratiche commerciali del settore.





Principale novità del Decreto è l'individuazione, all'art.1, com.1 lettere a), b), c), d), ed e) di 5 fattispecie che costituiscono certamente spese di rappresentanza:



1. *"le spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa;"*





2. *“le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose;”*



3. *“le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell’inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell’impresa;”*



4. *“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;”*



5. *“ogni altra spesa per i beni e servizi distribuibili o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza indicati nel presente comma.”*

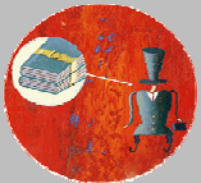
DECRETO MINISTERIALE 19/11/2008

Ammontare deducibile delle spese di rappresentanza (art.1, co.2, D.M. 19/11/2008):

Ricavi/proventi della gestione caratteristica	Importo Max deducibile
Fino a 10 mln. €	1,3%
Per la parte eccedente i 10 mln € e fino a 50 mln €	0,5%
Per la parte eccedente i 50 mln €	0,1%



I ricavi e provento della gestione caratteristica:



Voci da A.1 a A.5 del conto economico (si desume dalla relazione illustrativa al decreto, che chiarisce come si sia utilizzata la stessa formulazione presenti in altre norme, come l'art. 172, comma 7 TUIR)

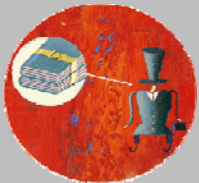
Le società holdings potranno considerare a tali fini anche i proventi finanziari iscritti nelle voci C.15 e C.16 conto economico (Ris. N.143/08)



Esempio di congruità

DA A1 a A5 Conto Economico	Limite deducibilità	Limite deducibilità	Limite deducibilità
	10.000.000	40.000.000	10.000.000
	×	×	×
60.000.000	1,3%	0,5%	0,1
	=	=	=
	130.000	200.000	10.000

Il totale dell'importo deducibile, € 340.000, va confrontato con l'ammontare delle spese di rappresentanza sostenute nell'esercizio



Imprese di nuova costituzione (art.1, co.3, D.M. 19/11/2008):

“Per le imprese di nuova costituzione, le spese sostenute nei periodi d'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 tale periodi siano inferiori all'importo deducibile.”

Per le imprese in fase start up, la deducibilità delle spese viene rinviata ai periodi d'imposta in cui si conseguono i primi ricavi.



Imprese di nuova costituzione

ESEMPIO



Società costituita il 15/3/2009

Sostiene come spese rappresentanza:

- nel 2009: € 15.000
- nel 2010: € 20.000

Nel 2009 non consegue ricavi.

Consegue i primi ricavi nel 2010.



Deducibilità spese rappresentanza

Anno 2009: sospesa

Anno 2010

Sulla base dei ricavi 2010: spese deducibile, ad esempio, € 25.000

La società potrà dedurre:

- € 20.000 sostenute nel 2010
- € 5.000 sostenute nel 2009 (recupero spese non dedotte, ne restano € 10.000)
- € 25.000 totale deduzione 2009



Beni di valore unitario inferiore a € 50 (art.1, co.4 e 6, D.M. 19/11/2008):

4. *"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".*



NON costituiscono spese di rappresentanza (art.1, c. 5 DM 19.11.08)



A. le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali:

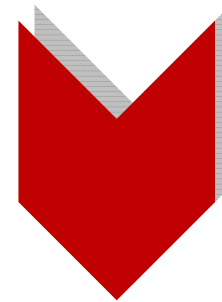
- in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni/servizi prodotti/erogati dall'impresa;
- in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa;
- finalizzate alla promozione di specifiche manifestazioni espositive o eventi similari, a condizione che la spesa sia sostenuta da un'impresa la cui attività caratteristica consiste nell'organizzazione di manifestazioni fieristiche ed eventi similari;



B. 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 (75%, art. 109, comma 5, TUIR)



La deducibilità delle spese è subordinata al rispetto di alcuni oneri documentali



- La generalità dei soggetti ospitati
- La durata e il luogo di svolgimento della manifestazione
- La natura dei costi sostenuti

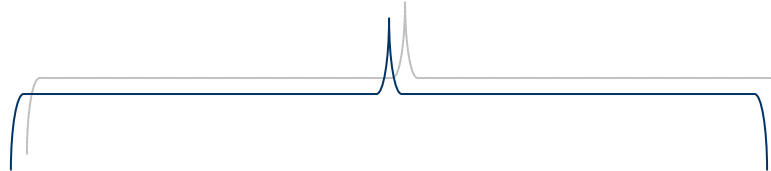




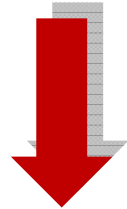
IL RAPPORTO TRA LE SPESE DI RAPPRESENTANZE E LE SPESE DI VITTO ED ALLOGGIO

NUOVO QUADRO NORMATIVO

La disciplina IRES ed IVA sono state modificate dal D.L. 112 del 25.06.2008 convertito nella Legge n.133 del 06.08.2008



Art. 83, commi 28 bis e 28 ter in tema di IVA



Art. 19 bis 1, comma 1, lettera e) del DPR.633/72.

Decorrenza: 1/09/2008

Art. 83 comma 28 quater in tema di IRES



Art.109, comma 5, DPR 917/86.

Decorrenza: 1/01/2009

Sul tema è intervenuta l'Agenzia delle entrate con la Circ. n.53 del settembre 2008

ART. 83, COMMA 28 QUATER – IRES

Ha modificato all'art. 109, il comma 5, DPR n. 917/86, aggiungendo il seguente ultimo periodo:

“Fermo restando quanto previsto dai periodi precedenti, le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell'articolo 95, sono deducibili nella misura del 75 per cento.”



Il nuovo limite di deducibilità non trova applicazione per le spese di vitto e alloggio sostenute dalle imprese per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa . Si continuano a dedurre per un ammontare giornaliero non superiore a € 180,76 (€ 258,23 per le trasferte all'estero)



LE SPESE DI RAPPRESENTANZA RELATIVE ALLE PRESTAZIONI DI VITTO ED ALLOGGIO

Chiarimenti in merito sono stati della circolare dell'Agenzia delle entrate n. 34 del 13/7/2009:

“si deve ritenere che le spese sostenute per le prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande (diverse da quelle di cui al comma 3 dell’art. 95 TUIR) deducibili entro il limite teorico del 75%, nel caso in cui si configurino come spese di rappresentanza ai sensi del comma 1 del D.M. 19/11/2008, devono rispettare anche l’ulteriore parametro fissato dal comma 2 del medesimo decreto”.



LE SPESE DI RAPPRESENTANZA RELATIVE ALLE PRESTAZIONI DI VITTO ED ALLOGGIO



Le spese di vitto ed alloggio qualificabili come spese di rappresentanza dovranno essere sottoposte:

- I. alla specifica disciplina prevista dall'art. 109,co.5 TUIR. per le spese di vitto ed alloggio (deducibilità al 75%),
- II. e alla disciplina dell'art.108,co.2 , in base al quale l'importo delle suddette spese, ridotto del 75%, dovrà essere sommato all'ammontare delle altre spese di rappresentanza



Le spese di vitto ed alloggio relative alle spese per ospitalità ai clienti, non costituiscono spese di rappresentanza e per questo saranno soggette al solo limite di deducibilità del 75%



LE SPESE DI RAPPRESENTANZA RELATIVE ALLE PRESTAZIONI DI VITTO ED ALLOGGIO

ESEMPIO

La società x nel periodo d'imposta 2009, consegue ricavi da gestione caratteristica per 70.000.000€, e sostiene spese di rappresentanza per 400.000€ così riparti:

- ✓ Spese vitto e alloggio/spese di rappresentanza per 100.000€
- ✓ Spese di rappresentanza diverse dalle precedenti per 300.000€

Per le prime si applicherà l'art. 109, co.5: $(100.000 * 75\% = 75.000 \text{ €})$, a tale importo di someranno le altre spese pari a 300.000 €.

Il totale di tali spese (375.000 €) va confrontato con il plafond previsto dall'art.1, co.2, D.M.19/11/2008, ossia pari a 350.000 €.

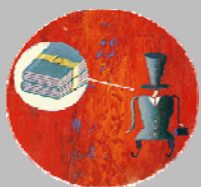
Quindi si potranno dedurre spese di rappresentanza per un importo pari al plafond, mentre l'eccedenza pari a 50.000 € $(400.00 - 350.000)$ verrà ripreso a tassazione con una variazione in aumento.





*PROFILI IVA
DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA E
DELLE SPESE DI VITTO ED ALLOGGIO*

L'IVA NELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA



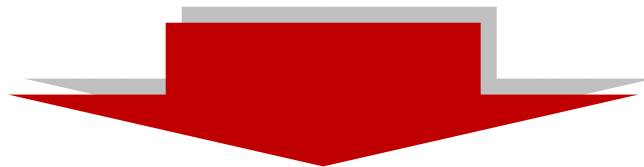
L'articolo 19 bis 1, comma 1, lettera h) del DPR 600/72, rinviando alla disciplina delle imposte sui redditi, prevede che **non venga ammessa in detrazione** l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, così come regolamentate dall'apposito decreto, ad eccezione di quelle sostenute per l'acquisto di beni dal valore unitario non superiore a € 25,82.

L'IVA NELLE SPESE DI VITTO ED ALLOGGIO

L'Art. 83, commi 28 bis, 28 ter D.L. 133/2008 elimina la parte dell'art. 19 bis 1, comma 1, lettera e) del DPR n.633/72, in cui si limita la detrazione dell'IVA riferibile a prestazioni di vitto ed alloggio.



di conseguenza l'IVA assolta sulle prestazioni alberghiere a sulla somministrazione di alimenti e bevande non è più esclusa dal diritto di detrazione



sarà necessario verificarne l'inerenza



L'IVA NELLE SPESE DI VITTO ED ALLOGGIO



L'IVA è detraibile solo in presenza di fattura, con la necessaria documentazione (indicata già in tema di spese di rappresentanza).



Nel caso in cui la spesa di vitto ed alloggio fosse documentata da una ricevuta fiscale, si provvederà a scomputare dalla stessa la quota di IVA (il 10%) che fiscalmente diviene un costo indeducibile, fermo restando le disposizioni dell'art.109, co. 5 del TUIR .





*IRAP:
DEDUCIBILITÀ DEI COSTI TRA PRINCIPIO
DI DERIVAZIONE E DI INERENZA*

LA NUOVA BASE IMPONIBILE IRAP

D.Lgs n.446/1997 (Decreto IRAP)



La Legge 24/12/2007 n. 244, art.1, comma 50, è intervenuta per semplificare le modalità di determinazione della base imponibile IRAP e separarne la disciplina da quella delle imposte sul reddito



Legame IRES – IRAP venuto meno con l'abrogazione dell'art. 11- bis del D.Lgs n.446/97





La più importante è lo sganciamento dell'IRAP dall'imposta sul reddito, attraverso l'irrilevanza nel calcolo della base imponibile IRAP delle variazioni fiscali effettuate ai fini IRES (art.1, co. 50).



Altre novità:

- la regionalizzazione dell'imposta (art.1, co. 43-45),
- la nuova aliquota ordinaria d'imposta (3,9%) (art.1,co.50),
- le modalità di presentazione della dichiarazione IRAP (art.1, co. 52).



LA CIRCOLARE N.36/2009 AGENZIA DELLE ENTRATE

L'Amministrazione finanziaria si è soffermata sul principio di derivazione e di inerenza delle componenti reddituali.

In base al nuovo art. 5 del D.Lgs. N.446/1197:

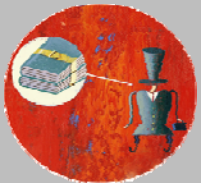
Base
imponibile
IRAP

=

Differenza tra il valore e i costi di produzione di cui alle lettere A) e B) dell'art. 2425 C.C.), con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13) risultanti da C.E.



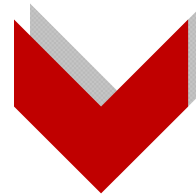
Adozione del principio di derivazione dai dati contabili



LA CIRCOLARE N.36/2009 AGENZIA DELLE ENTRATE

La rilevanza IRAP delle componenti di reddito positive e negative segue il **principio di derivazione** da bilancio, e presuppone che il **requisito di inerenza** rilevi già ai fini civilistici, come condizione per imputare a conto economico un componente negativo.

Il principio di inerenza può essere sottoposto a controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria



Il sindacato di inerenza si pone, in particolare modo, su alcuni costi per i quali il TUIR introduce **presunzioni legali di parziale inerenza**, ponendo dei limiti alla relativa deducibilità



LA CIRCOLARE N.36/2009 AGENZIA DELLE ENTRATE



L'inerenza di queste componenti negative può essere considerata sussistente anche ai fini IRAP, nel caso in cui vengano **dedotti importi di ammontare non superiore** a quelli determinati applicando le disposizioni previste per l'applicazione delle imposte sul reddito.



Sul punto l'Agenzia propone 4 casistiche, in relazione alle quali il contribuente potrebbe essere chiamato a comprovare l'inerenza:



LA CIRCOLARE N.36/2009 AGENZIA DELLE ENTRATE



➤ le spese relative ad apparecchiature per servizi di comunicazione, di cui all'art.102, co.9 TUIR (deducibili all'80% sia per quelle "fisse" che "mobili");



➤ le spese di rappresentanza di cui all'art.108, co. 2 TUIR (previsto il rispetto del criterio di inerenza e congruità di cui al D.M. 19/11/2008);



➤ le spese relativi ad alcuni mezzi di trasporto a motore utilizzati promiscuamente nell'esercizio di imprese, i cui limiti sono definiti dall'art.164, co. 1 TUIR (deducibilità 40%, con i limiti in relazione al costo sostenuto);

➤ gli oneri di utilità sociale imputati, secondo corretti principi contabili in una voce rilevante ai fini IRAP: tali componenti saranno senz'altro inerenti secondo le limitazioni dell'art.100 TUIR .

LA CIRCOLARE N.36/2009 AGENZIA DELLE ENTRATE



Inoltre l'Agenzia ha precisato che questi componenti negativi, salvo diversa prova analitica dell'inerenza data dal contribuente, avranno rilevanza ai fini IRAP nei limiti delle norme del TUIR indicate precedentemente

LA CIRCOLARE N.39/2009 AGENZIA DELLE ENTRATE



L'orientamento della Circolare n. 36/2009 è stato rivisto da parte dell'Agenzia delle entrate con la Circolare n. 39/2009.

Da quest'ultimo documento di prassi emerge come:

- **il principio di inerenza** che va seguito ai fini dell'applicazione IRAP è quello **civilistico**, desumibile dalla corretta applicazione dei principi contabili;
- **un costo non attinente l'attività d'impresa** ma alla sfera personale dell'imprenditore o dell'amministratore non può essere dedotto solo perché imputato a conto economico;
- per limitare le controversie che potrebbero sorgere in sede di controllo, la Circ. n.36/2009 ha individuato *"un'area di sicurezza (coincidente con i limiti che valgono per le imposte dirette) all'interno della quale i contribuenti possono liberamente posizionarsi in quanto il requisito dell'inerenza è sicuramente sussistente"*.



LA CIRCOLARE N.39/2009 AGENZIA DELLE ENTRATE

L'ultima è più importante precisazione è quella per cui la precedente Circolare **non altera in alcun modo il trattamento dei costi di produzione dedotti integralmente o in misura superiore per i quali l'Amministrazione non potrà opporre la forfettizzazione del TUIR.**



quindi le forfettizzazioni di deducibilità dei costi previste dal TUIR, non hanno valore di presunzione e, dunque, non possono essere utilizzate dagli uffici per contestare l'inerenza di questi costi





MStudio Associato

Corso di Porta Vigentina, 35 – Milano

Via del Corso, 267 - Roma

www.mazars.it

vincenzo.croce@mazars.it