

NUOVA DISCIPLINA DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA

a cura del Dott. Vito SARACINO - Dottore Commercialista e Revisore Contabile in Bitonto (BA).

La disciplina fiscale delle spese di rappresentanza risulta profondamente modificata dall' **articolo 1, comma 33, lett. P), della legge 24 dicembre 2007, n. 244** e dal **decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 19 novembre 2008**.

L'art. 108, comma 2, del Tuir, nella sua previgente formulazione, non forniva alcun criterio utile a qualificare un determinato onere come spesa di rappresentanza, limitandosi a prevedere un regime di parziale deducibilità di tali spese nella misura di un terzo del loro ammontare ed in quote costanti, nell'esercizio in cui le medesime erano state sostenute e nei quattro successivi.

Nell'attuale regime, le spese di rappresentanza perdono la loro natura di spese relative a più esercizi in quanto sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento.

La nuova disciplina delle spese di rappresentanza, così come dispone il comma 7 del decreto, interessa le spese sostenute a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 e, dunque, dal 1° gennaio 2008, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare.

Di seguito sono riportate disposizioni valide sia per le imprese che per i professionisti.

NUOVO CONCETTO DI SPESE DI RAPPRESENTANZA

In base al decreto si considerano "spese di rappresentanza" le spese relative a erogazioni, a titolo gratuito, di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni.

Il carattere essenziale delle spese di rappresentanza è costituito, quindi, dalla mancanza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari dei beni e servizi erogati.

Data la definizione generale, il provvedimento elenca alcune casistiche che rientrano nel concetto di rappresentanza. Si tratta di queste tipologie di spese:

- 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 beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili.*

Nel decreto sono, inoltre, individuate le spese che "non costituiscono spese di rappresentanza":

- *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.*
- *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.*

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

- *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.*

ASPETTI FISCALI

Le spese che soddisfano i requisiti di "**inerenza**" e di "**congruità**" risultano integralmente deducibili in sede di determinazione del reddito di impresa.

I tratti caratteristici necessari per considerare le spese in oggetto "inerenti" ai fini della determinazione del reddito d'impresa sono:

- La **gratuità**, in quanto non prevedono per il destinatario la realizzazione di una prestazione, pur fornendo una diretta utilità;
- le **finalità promozionali o di pubbliche relazioni**;
- la **ragionevolezza**, intesa come idoneità, anche solo potenziale, a generare benefici economici per l'impresa;
- la **coerenza** con le pratiche commerciali in uso in un determinato settore.

Le spese di rappresentanza oltre che soddisfare il requisito dell'inerenza, devono essere sottoposte all'ulteriore verifica della congruità.

I limiti percentuali entro cui le spese di rappresentanza sostenute nel periodo di imposta sono ritenute congrue e, dunque, integralmente deducibili dal reddito di impresa sono i seguenti:

- **1,3%** dei ricavi e altri proventi dell'attività caratteristica fino a euro 10 milioni;
- **0,5%** dei ricavi e altri proventi dell'attività caratteristica per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni;
- **0,1%** dei ricavi e altri proventi dell'attività caratteristica per la parte eccedente euro 50 milioni.

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 (nella previgente disciplina il limite era di € 25,82), la cui deducibilità sarà sempre totale.

E' rimasto, invece, invariato a € 25,82 il limite di valore unitario entro cui l'Iva è interamente detraibile.

A parte questa eccezione, l'Iva sulle spese di rappresentanza non è ammessa in detrazione.

I beni distribuiti gratuitamente di valore unitario superiore a € 50, invece, rientreranno nel monte delle spese di rappresentanza che dovrà essere confrontato con il tetto massimo definito dalla percentuale dei ricavi dell'attività caratteristica.

Il provvedimento ha previsto una deroga alla regola generale di deducibilità per le imprese di nuova costituzione. Esse possono riportare in avanti le eccedenze indeducibili relative a periodi di imposta anteriori a quello in cui si sono conseguiti i primi ricavi e dedurle in quest'ultimo esercizio e nel successivo se e nella misura in cui le spese sostenute in tali periodi siano inferiori all'importo deducibile.

DISPOSIZIONI PER I PROFESSIONISTI

Le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, inerenti all'attività artistica o professionale, sono deducibili nella misura del 75% entro il limite del 2% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta con Iva detraibile al 100%.

La definizione di spesa di rappresentanza che si evince dal decreto del 19/11/2008 rileva anche per gli esercenti arti e professioni, mentre varia il criterio di determinazione della deducibilità.

Le spese sostenute dai professionisti devono soddisfare, quindi, il requisito di inerenza, previsto anche per le imprese, mentre per il requisito di congruità è previsto un diverso limite percentuale.

Le spese di rappresentanza sono deducibili nella misura del 75% entro il limite dell' 1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta con Iva indetraibile.

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

Per gli esercenti arti e professioni, tra le spese di rappresentanza sono sempre da ricomprendere i costi sostenuti per l'acquisto di oggetti d'arte, antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali, nonché il costo per l'acquisto di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente. Per le altre spese di rappresentanza occorre seguire le stesse disposizioni previste per le imprese.

RIFERIMENTI NORMATIVI

Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze con le "Disposizioni attuative dell'articolo 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". (Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 11 del 15/01/2009)

TABELLA ESPLICATIVA

Al fine di una migliore comprensione della disciplina delle spese di rappresentanza, di seguito si riportano le tabelle riassuntive delle spese sostenute dalle imprese e dai professionisti e relativo trattamento ai fini della deducibilità delle imposte dirette e della detrazione iva.

IMPRESE

DESCRIZIONE	DEDUCIBILITA' IMPOSTE DIRETTE	DETRAIBILITA' IVA
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.	Sono deducibili in misura pari: all' 1,3% dei ricavi fino a 10 milioni di euro; allo 0,5% dei ricavi per la parte eccedente 10 milioni e fino a 50 milioni di euro; allo 0,1% dei ricavi per la parte eccedente 50 milioni di euro. ⁽¹⁾	0%
Le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose.		
Le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa.		
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.		
Ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili.		
Beni da distribuire gratuitamente di valore unitario inferiore a € 50,00. (2)	100%	0%
Beni da distribuire gratuitamente di valore unitario superiore a € 50,00.	La spesa è cumulata con tutte le altre spese di rappresentanza	0%
Omaggi di costo non superiore a € 25,82	100%	100%
Spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande nei pubblici esercizi che costituiscono oggetto dell'attività propria dell'impresa.	Deducibilità in base all'art.1, comma 2 del decreto 19/11/2008	0% (100% nel caso di beni di costo unitario non superiore a 25,82 euro)
Alimenti e bevande somministrati in distributori automatici collocati nei locali dell'impresa	Deducibilità in base all'art.1, comma 2 del decreto 19/11/2008	0% (100% nel caso di beni di costo unitario non superiore a 25,82 euro)

⁽¹⁾ Art. 1, comma 2 del decreto del 19/11/2008.

⁽²⁾ Deve trattarsi di oggetti promozionali da destinare a omaggi. Affinché si configuri la spesa di rappresentanza, i beni oggetti di omaggio devono essere diversi da quelli al cui scambio o alla cui produzione è destinata l'attività di impresa, poiché, in tal caso, la cessione gratuita è sempre soggetta ad iva e configura ricavo imponibile.

Es. Nel caso di un CESTO NATALIZIO costituito da più beni, il valore viene considerato unitariamente e non con riferimento ai beni che lo compongono.

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

PROFESSIONISTI

DESCRIZIONE	DEDUCIBILITA' IMPOSTE DIRETTE	DETRAIBILITA' IVA
Spese alberghiere e di ristorazione inerenti all' attività artistica o professionale.	75% entro il limite del 2% dei compensi	100%
Spese sostenute per l'acquisto di oggetti d'arte, antiquariato o da collezione (spese di rappresentanza).	75% entro il limite dell' 1% dei compensi	0%
Spese per l'acquisto di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente (spese di rappresentanza).		
Beni da distribuire gratuitamente di valore unitario inferiore a € 50,00. (2)	100%	0%
Beni da distribuire gratuitamente di valore unitario superiore a € 50,00.	La spesa è cumulata con tutte le altre spese di rappresentanza	0%
Omaggi di costo unitario non superiore a € 25,82	100%	100%

Dott. Vito SARACINO

Dottore Commercialista in Bitonto (BA)

info@studiosaracino.it

www.studiosaracino.it