

Informativa per la clientela

Informativa n. 8
del 17 febbraio 2009

Spese di rappresentanza - Nozione e nuovi criteri di deducibilità (DM 19.11.2008)

INDICE

1	Premessa	2
2	Definizione di spese di rappresentanza	2
2.1	<i>Elenco esemplificativo di spese di rappresentanza</i>	2
2.2	<i>Oneri che non costituiscono spese di rappresentanza</i>	2
2.2.1	Imprese che organizzano fiere ed eventi simili come attività tipica.....	3
2.2.2	Partecipazione a mostre, fiere, ed eventi simili da parte dell'imprenditore individuale	3
2.3	<i>Omaggi</i>	3
3	Criteri di deducibilità	3
3.1	<i>Imprese neo-costituite</i>	3
3.1.1	Esempio.....	3
3.1.2	Indicazione nel modello UNICO	4
3.2	<i>"Quinti" di spese di rappresentanza rinviate dai precedenti esercizi</i>	4
4	Limiti di deducibilità	4
5	Obblighi documentali	5
5.1	<i>Costi non qualificabili come spese di rappresentanza</i>	5
5.2	<i>Costi qualificabili come spese di rappresentanza</i>	5
6	Spese di vitto e alloggio sostenute dal 2009	5
7	Tabella riepilogativa	6

1 PREMESSA

A partire dall'esercizio 2008 (UNICO 2009), le spese di rappresentanza divengono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti a determinati requisiti di congruità ed inerenza. Fino al periodo d'imposta 2007, invece, le stesse risultavano deducibili nel limite di un terzo del loro ammontare e la deducibilità doveva avvenire per quote costanti in 5 esercizi, a partire da quello di sostenimento.

Il DM 19.11.2008 (pubblicato sulla *G.U.* 15.1.2009 n. 11) ha individuato:

- i costi che sono qualificabili come spese di rappresentanza e che, dunque, sono soggetti alla nuova disciplina;
- i requisiti di congruità ed inerenza che ne legittimano la deducibilità.

Decorrenza

Come anticipato, il nuovo regime è applicabile alle spese sostenute a partire dall'esercizio 2008 (ovvero dall'esercizio "a cavallo" 2008/2009, per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare).

2 DEFINIZIONE DI SPESE DI RAPPRESENTANZA

Sono spese di rappresentanza inerenti, sempreché effettivamente sostenute e documentate, le spese per erogazioni di beni e servizi:

- a titolo gratuito;
- effettuate con 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.

Al ricorrere delle condizioni in esame, le spese sono deducibili secondo le modalità e nei limiti di seguito evidenziati.

2.1 ELENCO ESEMPLIFICATIVO DI SPESE DI RAPPRESENTANZA

Per quanto sopra, costituiscono spese di rappresentanza, a titolo esemplificativo:

- 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;
- 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 il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza precedentemente indicati.

2.2 ONERI CHE NON COSTITUISCONO SPESE DI RAPPRESENTANZA

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;
- ovvero visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa.

Atteso che non costituiscono spese di rappresentanza, tali oneri sono deducibili in base alle disposizioni generali e non sono dunque soggetti ai limiti di cui al successivo § 4.

2.2.1 Imprese che organizzano fiere ed eventi simili come attività tipica

Per le imprese la cui attività caratteristica consiste nell'organizzazione di manifestazioni fieristiche e altri eventi simili, non costituiscono spese di rappresentanza 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.

Atteso che non costituiscono spese di rappresentanza, tali oneri sono deducibili in base alle disposizioni generali e non sono dunque soggetti ai limiti di cui al successivo § 4.

2.2.2 Partecipazione a mostre, fiere, ed eventi simili da parte dell'imprenditore individuale

Non sono soggette ai limiti di deducibilità di cui al successivo § 4 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.

Tali oneri sono quindi deducibili secondo le regole generali.

2.3 OMAGGI

Sono integralmente deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50,00 euro.

Pertanto, a partire dal 2008 (UNICO 2009), gli omaggi rientranti tra le spese di rappresentanza sono deducibili:

- interamente, se il valore unitario dei beni in omaggio non supera 50,00 euro;
- nei limiti di cui al successivo § 4, se il valore unitario dei beni in omaggio supera 50,00 euro.

Fino al periodo d'imposta 2007, invece, gli omaggi rientranti tra le spese di rappresentanza erano deducibili:

- interamente, se il valore unitario dei beni in omaggio non superava 25,82 euro;
- solo per un terzo, ripartito in quote costanti per cinque esercizi, se il valore unitario dei beni in omaggio superava 25,82 euro.

Si ricorda che per "valore unitario" deve intendersi non il costo dei singoli beni, bensì l'omaggio nel suo complesso. Così, nel caso di un cesto natalizio, il limite non va riferito ai singoli prodotti componenti il cesto, ma al valore del cesto nel suo complesso.

3 CRITERI DI DEDUCIBILITÀ

Le spese di rappresentanza, come sopra individuate, sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento (principio di competenza), nel rispetto dei limiti di cui al successivo § 4. Non è quindi più prevista la ripartizione dell'importo deducibile (1/3 del costo fino al 2007) in cinque quote costanti.

3.1 IMPRESE NEO-COSTITUITE

Per le imprese di nuova costituzione, le spese di rappresentanza 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 tali periodi siano inferiori all'importo deducibile.

3.1.1 Esempio

Si supponga che l'Alfa srl sia costituita nel 2008 e consegua i primi ricavi nel 2010. Le spese di rappresentanza eventualmente sostenute nel 2008 e nel 2009 potranno essere dedotte nel 2010 e/o nel 2011, fermo restando il rispetto dei previsti limiti di deducibilità.

In pratica, nel 2010 deve essere preliminarmente verificato l'importo deducibile sulla base dei ricavi e dei proventi della gestione caratteristica relativi a tale esercizio, secondo quanto sarà precisato nel successivo § 4.

Ottenuto il *plafond* deducibile in detto esercizio, occorre verificare se le spese di rappresentanza sostenute nello stesso periodo d'imposta 2010:

- sono inferiori alla soglia di deducibilità → per l'eccedenza e fino al raggiungimento della medesima, sono deducibili le spese di rappresentanza sostenute nel 2008 e nel 2009;
- risultano pari alla soglia di deducibilità → le spese di rappresentanza sostenute nel 2008 e nel 2009 non sono in ogni caso deducibili nel 2010 (ma potrebbero esserlo nel 2011 secondo quanto oltre precisato);
- sono superiori alla soglia di deducibilità → le spese di rappresentanza sostenute nel 2008 e nel 2009 non sono in ogni caso deducibili nel 2010 (ma potrebbero esserlo nel 2011 secondo quanto oltre precisato); inoltre, risulta altresì definitivamente indeducibile l'eccedenza delle spese di rappresentanza sostenute nel 2010.

Nel 2011 deve essere verificata la deducibilità dell'eventuale eccedenza (non dedotta nel 2010) delle spese di rappresentanza sostenute nel 2008 e nel 2009, seguendo un procedimento analogo a quello ora illustrato.

In pratica, ottenuto l'importo massimo deducibile nell'esercizio 2011 sulla base dei ricavi e dei proventi della gestione caratteristica relativi a tale esercizio, occorre verificare se le spese di rappresentanza sostenute nello stesso 2011:

- sono inferiori alla soglia di deducibilità → per l'eccedenza e fino al raggiungimento del limite massimo, è deducibile l'eccedenza delle spese di rappresentanza sostenute nel 2008 e nel 2009, non dedotta per incapienza nel 2010 (l'eventuale eccedenza residua alla fine del 2011 è invece definitivamente indeducibile);
- risultano pari alla soglia di deducibilità → l'eccedenza delle spese di rappresentanza sostenute nel 2008 e nel 2009, non dedotta per incapienza nel 2010, non è deducibile neppure nel 2011 ed è quindi definitivamente indeducibile;
- sono superiori alla soglia di deducibilità → l'eccedenza delle spese di rappresentanza sostenute nel 2008 e nel 2009, non dedotta per incapienza nel 2010, non è deducibile neppure nel 2011 ed è quindi definitivamente indeducibile, ferma restando altresì la definitiva indeducibilità dell'eccedenza delle spese di rappresentanza sostenute nel 2011.

3.1.2 Indicazione nel modello UNICO

Le spese di rappresentanza sostenute in un periodo d'imposta anteriore a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi (e, come tali, indeducibili fino a quest'ultimo) devono essere indicate nell'apposito prospetto (costituito da un unico rigo) contenuto all'interno del quadro RS del modello UNICO.

3.2 "QUINTI" DI SPESE DI RAPPRESENTANZA RINVIATE DAI PRECEDENTI ESERCIZI

Resta ferma la deducibilità nell'esercizio 2008 e nei successivi delle quote delle spese di rappresentanza sostenute nel 2007 o in esercizi precedenti, la cui deducibilità è stata rinviata in applicazione del previgente disposto normativo.

4 LIMITI DI DEDUCIBILITÀ

Le spese di rappresentanza sono commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa, risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui le stesse sono sostenute, in misura pari:

- all'1,3% dei ricavi e altri proventi fino a 10.000.000,00 di euro;
- allo 0,5% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10.000.000,00 di euro e fino a 50.000.000,00 di euro;
- allo 0,1% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 50.000.000,00 di euro.

Così, ad esempio, se nel 2008 sono conseguiti ricavi per un ammontare pari a 55.000.000,00 di euro, il *plafond* di deducibilità relativo al medesimo esercizio è pari a 335.000,00 euro, ottenuto dalla somma tra:

- $0,013 \times 10.000.000,00 = 130.000,00$;
- $0,005 \times 40.000.000,00$ ($50.000.000,00 - 10.000.000,00$) = $200.000,00$;
- $0,001 \times 5.000.000,00$ ($55.000.000,00 - 50.000.000,00$) = $5.000,00$.

La deduzione delle spese di rappresentanza sostenute nel 2008 è dunque ammessa fino a un massimo di 335.000,00 euro; l'eventuale eccedenza è comunque definitivamente indeducibile e deve costituire oggetto di apposita variazione in aumento nel modello UNICO 2009 (nel modello UNICO 2009 SC, la variazione va esposta nel rigo RF24).

Individuazione dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa

L'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa è dato dalla somma:

- delle voci A.1 e A.5 del Conto economico, per le imprese esercenti attività diversa da quella finanziaria;
- delle voci A.1, A.5, C.15 e C.16 del Conto economico, per le holding di partecipazioni.

5 OBBLIGHI DOCUMENTALI

La deducibilità delle erogazioni e dei costi non qualificabili come spese di rappresentanza (di cui al precedente § 2.2) è subordinata all'adempimento, da parte del contribuente, di particolari obblighi documentali. Inoltre, con specifico riferimento alle spese di rappresentanza, viene attribuita all'Amministrazione finanziaria la facoltà di richiedere particolari informazioni.

5.1 COSTI NON QUALIFICABILI COME SPESE DI RAPPRESENTANZA

La deducibilità delle erogazioni e dei costi non costituenti spese di rappresentanza, indicati nel precedente § 2.2, 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.

Tale documentazione andrà semplicemente tenuta a disposizione in caso di richiesta da parte degli Uffici dell'Amministrazione finanziaria, senza che essa debba essere allegata al modello UNICO o in questo vadano fornite specifiche indicazioni.

5.2 COSTI QUALIFICABILI COME SPESE DI RAPPRESENTANZA

Per ciascuna delle fattispecie costituenti spese di rappresentanza, l'Agenzia delle Entrate e gli organi di controllo competenti possono invitare i contribuenti a indicare:

- l'ammontare complessivo, distinto per natura, delle erogazioni effettuate nel periodo d'imposta;
- l'ammontare dei ricavi e proventi derivanti dalla gestione caratteristica dell'impresa assunti a base di calcolo della percentuale di deducibilità.

L'invito può riguardare anche:

- l'ammontare complessivo delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50,00 euro;
- l'ammontare complessivo delle spese di cui al precedente § 2.2, non costituenti spese di rappresentanza.

6 SPESE DI VITTO E ALLOGGIO SOSTENUTE DAL 2009

Si ricorda che, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2008 (anno 2009, per i soggetti "solari"), è comunque limitata al 75% la deducibilità, ai fini delle imposte sui redditi (IRPEF o IRES), delle spese alberghiere e di ristorazione. Sono espressamente escluse dal

nuovo regime di deducibilità limitata le spese di vitto e alloggio sostenute dalle imprese per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti o dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

Pertanto, a partire dal 2009, le spese alberghiere e di ristorazione sostenute per finalità di rappresentanza saranno deducibili nella misura del 75%, nel limite di quanto riportato nel precedente § 4.

Così, ipotizzando che, nel 2009, i ricavi e gli altri proventi conseguiti da Alfa srl ammontino a 1.000.000,00 di euro e che le spese di rappresentanza, relative interamente a prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande, ammontino a 15.000,00 euro, si dovrebbe operare come segue:

- applicazione del limite del 75% ($15.000,00 \times 75\% = 11.250,00$);
- applicazione del limite dell'1,3% sui ricavi e altri proventi della gestione caratteristica ($1.000.000,00 \times 1,3\% = 13.000,00$).

L'importo deducibile sarà pertanto pari a 11.250,00 euro. Si è anche ipotizzata una tesi più restrittiva, applicando il limite del 75% alla soglia dell'1,3%. Nell'esempio proposto, le spese deducibili sarebbero il 75% di 13.000,00 euro, cioè 9.750,00 euro.

7 TABELLA RIEPILOGATIVA

Nel prosieguo, viene presentato un elenco meramente esemplificativo di spese "promozionali", con la relativa qualificazione e il relativo trattamento fiscale, alla luce di quanto stabilito dal citato DM 19.11.2008.

TIPOLOGIA DI SPESA	QUALIFICAZIONE	DEDUCIBILITÀ DAL REDDITO D'IMPRESA
Viaggi turistici in occasione dei quali sono programmate e svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa	Rappresentanza	Entro i limiti di cui al § 4. Dal 2009 vitto e alloggio deducibili al 75%, entro i limiti di cui al § 4.
Feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose	Rappresentanza	Entro i limiti di cui al § 4. Dal 2009 vitto e alloggio deducibili al 75%, entro i limiti di cui al § 4.
Feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa	Rappresentanza	Entro i limiti di cui al § 4. Dal 2009 vitto e alloggio deducibili al 75%, entro i limiti di cui al § 4.
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	Rappresentanza	Entro i limiti di cui al § 4. Dal 2009 vitto e alloggio deducibili al 75%, entro i limiti di cui al § 4.
Contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili	Rappresentanza	Entro i limiti di cui al § 4.
Omaggi di valore unitario superiore a 50,00 euro	Rappresentanza	Entro i limiti di cui al § 4.
Omaggi di valore unitario pari o inferiore a 50,00 euro	Rappresentanza	Integrale.
Viaggio, vitto e alloggio per ospitalità clienti (anche potenziali) a mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa	Non rappresentanza (pubblicità)	Integrale. Dal 2009 vitto e alloggio deducibili al 75%.
Viaggio, vitto e alloggio per ospitalità clienti (anche potenziali) per visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa	Non rappresentanza (pubblicità)	Integrale. Dal 2009 vitto e alloggio deducibili al 75%.
Viaggio, vitto e alloggio per ospitalità clienti (anche potenziali) per eventi promozionali o con finalità di pubbliche relazioni diversi da: mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa; visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa.	Rappresentanza	Entro i limiti di cui al § 4. Dal 2009 vitto e alloggio deducibili al 75%, entro i limiti di cui al § 4.
Viaggio, vitto e alloggio per ospitalità fornitori, autorità politiche e/o amministrative, rappresentanti di associazioni sindacali e di categoria per qualsiasi evento promozionale o con finalità di pubbliche relazioni	Rappresentanza	Entro i limiti di cui al § 4. Dal 2009 vitto e alloggio deducibili al 75%, entro i limiti di cui al § 4.

TIPOLOGIA DI SPESA	QUALIFICAZIONE	DEDUCIBILITÀ DAL REDDITO D'IMPRESA
Viaggio, vitto e alloggio per ospitalità clienti, anche potenziali, in occasione di iniziative finalizzate alla promozione di specifiche manifestazioni espositive o altri eventi simili (solo per spese sostenute da imprese la cui attività caratteristica consiste nell'organizzazione di manifestazioni fieristiche e altri eventi simili)	Non rappresentanza (spese inerenti)	Integrale. Dal 2009 vitto e alloggio deducibili al 75%.
Viaggio, vitto e alloggio per 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 (solo per spese sostenute direttamente da imprenditore individuale)	Non rappresentanza (spese inerenti)	Integrale. Dal 2009 vitto e alloggio deducibili al 75%.