

Salerno, 18 novembre 2008

Ai gentili Clienti
Loro sedi

Oggetto: NUOVI CHIARIMENTI IN TEMA DI SPESE DI RAPPRESENTANZA

Il 13 luglio 2009, con la C.M. n.34/E, l'Agenzia delle Entrate è nuovamente intervenuta per fornire chiarimenti in merito alla nuova e complessa disciplina delle spese di rappresentanza.

Le precisazioni hanno interessato i seguenti aspetti:

- ▶ *requisiti qualificanti le spese di rappresentanza;*
- ▶ *spese che non si considerano di rappresentanza;*
- ▶ *oneri documentali;*
- ▶ *limiti alla deducibilità;*
- ▶ *spese di vitto e alloggio e di rappresentanza;*
- ▶ *indetraibilità dell'Iva;*
- ▶ *contribuenti minimi.*

Requisiti qualificanti le spese di rappresentanza

Nel proposito di fornire una definizione generale di "spese di rappresentanza", l'Agenzia delle Entrate individua alcune caratteristiche essenziali che debbono essere necessariamente presenti ai fini della qualificazione delle predette spese e che si riportano nella seguente rappresentazione schematica.

Gratuità	Deve trattarsi di spese che si sostanziano in erogazioni di beni o servizi a terzi effettuate a titolo gratuito.
Destinazione	Devono essere dirette al perseguimento di finalità promozionali o di pubbliche relazioni: finalità promozionali → la circolare dell'Agenzia precisa che esse: " <i>consistono nella divulgazione sul mercato dell'attività svolta, dei beni e servizi prodotti, a beneficio sia degli attuali clienti, che di quelli potenziali</i> "; finalità di pubbliche relazioni → la circolare ricomprende " <i>le iniziative volte a diffondere e/ o consolidare l'immagine dell'impresa, ad accrescerne l'apprezzamento presso il pubblico, senza una diretta correlazione con i ricavi</i> ".
Inerenza	Il sostenimento delle spese deve rispondere: " <i>a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche solo potenzialmente, benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore</i> ".

Con riferimento alle finalità di pubbliche relazioni, quindi, rientrano in tale ambito anche le spese sostenute a favore di rappresentanti delle pubbliche amministrazioni, degli enti locali, o a favore di altri soggetti con i quali vi sia interesse a mantenere una collocazione di tipo istituzionale, come i rappresentanti delle organizzazioni di categoria, sindacali, ecc..

Al contrario, non rientrano tra le spese di rappresentanza quelle che si sostanziano in eventi aziendali a cui partecipano esclusivamente i dipendenti dell'impresa.

Come è noto, il co.1 dell'art.1 del decreto 19.11.08 reca un'elencazione di ipotesi che costituiscono di regola "spese di rappresentanza", per le quali, quindi, il requisito di inerenza dovrebbe ritenersi senz'altro verificato. Sul punto l'Agenzia delle Entrate, pur non riconoscendo l'assolutezza dell'elencazione contenuta nell'art.1, co.1 afferma che tali spese devono considerarsi "di regola" inerenti all'attività d'impresa, ma che, comunque, è "fatto salvo il potere degli uffici di verificare, in sede di controllo, che nel caso specifico siano rispettati i criteri generali di inerenza di cui alla prima parte del comma 1 e quelli specifici in relazione alle singole ipotesi di cui alle lettere a), b), c) e d)".

Quindi, per le spese che rientrano in tali casistiche, non dovrebbero sussistere particolari problemi circa la loro qualificazione quali spese di rappresentanza.

Spese diverse da quelle di rappresentanza

Si tratta delle ipotesi previste dal co.5 art.1 del citato decreto 19.11.08 e, in particolare, delle "spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasioni 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".

Tali spese "non costituiscono spese di rappresentanza e non sono, pertanto, soggette ai limiti previsti dal presente decreto".

Nel merito le Entrate hanno fornito i seguenti chiarimenti:

- ➔ vanno esclusi dal novero dei clienti quei soggetti, quali i fornitori o i giornalisti, che non potrebbero avere un interesse commerciale ai prodotti dell'impresa. Fra i soggetti diversi dai clienti la circolare include anche gli agenti dell'impresa, con la conseguenza che le spese di ospitalità a loro favore dovrebbero essere considerate, tipicamente, come spese di rappresentanza e, quindi, soggette ai limiti di deducibilità previsti per le spese di rappresentanza;
- ➔ in caso di spese sostenute indistintamente a favore sia dei clienti che di altri soggetti (autorità, personalità, fornitori, ecc), in occasione di mostre o fiere, di feste, ricevimenti e simili eventi, tutta la spesa si ritiene di "rappresentanza" e, quindi, che sconta i limiti di deducibilità previsti dal citato decreto;
- ➔ per i soggetti organizzatori di mostre, fiere, eventi, ecc. si ritiene possibile dedurre integralmente le relative spese ai sensi dell'art.109 del Tuir, in quanto spese correlate ai ricavi della manifestazione, sempre che si tratti delle spese sostenute in via definitiva dalle società organizzatrici. Diverso è il caso in cui le spese siano invece sostenute dalle società espositrici, in quanto ad esse "ribaltate" dalle società organizzatrici dell'evento; in tal caso, infatti, in capo alla società espositrice la stretta correlazione tra

costo sostenuto e ricavi conseguiti verrebbe sicuramente meno, con la conseguenza che le stesse verrebbero qualificate alla stregua delle spese di rappresentanza.

Oneri documentali

Un altro aspetto è quello relativo agli obblighi documentali che il soggetto che sostiene la spesa deve osservare ai fini del riconoscimento della deduzione, sia essa totale o parziale.

Per le ipotesi di integrale deducibilità, il co.5 del decreto 19.11.08 dispone la tenuta di apposita documentazione dalla quale risultino anche le generalità dei soggetti ospitati, la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione e la natura dei costi sostenuti. La circolare, da un canto, interpreta rigidamente la disposizione ritenendo che:

l'inosservanza dell'onere documentale comporti la decadenza del diritto alla deduzione integrale, dall'altro ammette la possibilità di integrare, in sede di controllo, gli elementi documentali richiesti.

Per la rendicontazione delle spese di rappresentanza, invece, il co.6 del decreto prevede oneri meno stringenti; in proposito, la circolare chiarisce che:

i contribuenti invitati a fornire l'indicazione dell'ammontare complessivo, distinto per natura, delle erogazioni effettuate nel periodo d'imposta e dell'ammontare dei ricavi e proventi derivanti dalla gestione caratteristica dell'impresa, possono utilizzare il sistema di rilevazione che ritengono più consono alle loro esigenze gestionali.

Limiti alla deducibilità

La nuova disciplina delle spese di rappresentanza dispone che la deduzione delle spese dal reddito d'impresa è consentita entro limiti quantitativi riferiti ai ricavi e ai proventi della gestione caratteristica dell'impresa; entro tali limiti, infatti, le spese di rappresentanza si possono considerare "congrue" (*c.d. plafond di deducibilità*).

La circolare in proposito chiarisce che il *plafond* può essere utilizzato solo nel periodo d'imposta nel quale le spese sono sostenute: quindi, se l'importo delle spese sostenute in un dato periodo d'imposta è inferiore al limite di congruità, l'importo non utilizzato del *plafond* disponibile non può essere utilizzato ai fini della deducibilità delle spese sostenute nei periodi d'imposta successivi.

Questo principio è derogato per le imprese di nuova costituzione (*c.d. start up*). Per queste,

il decreto 19.11.08 differisce l'imputazione fiscale di tali costi sostenuti nell'esercizio privo di ricavi a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi e a quello successivo

"se e nella misura in cui le spese sostenute in tali periodi siano inferiori all'importo deducibile". Sull'argomento, la circolare dell'Agenzia conferma che la nozione di imprese di nuova costituzione cui fa riferimento il decreto è quella stabilita dall'art.84, co.2 del Tuir ai fini della disciplina del riporto delle perdite. Pertanto, le imprese che possono beneficiare degli specifici criteri di imputazione dei costi devono possedere entrambi i requisiti, oggettivo e soggettivo, previsti da tale disposizione: essere società appena

costituite e intraprendere nuove iniziative produttive.

Spese di vitto e alloggio e di rappresentanza

Secondo l'art.109, co.5, del Tuir "le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell'art. 95, sono deducibili nella misura del 75 per cento".

Tali spese, comunemente definite di "vitto e alloggio" possono, in alcuni casi, rientrare nella nozione di spese di rappresentanza e, quindi, essere soggette alle limitazioni imposte dal decreto 19.11.08. In proposito, l'Agenzia delle Entrate con la C.M. n.53/E/08 ha chiarito che il coordinamento fra le due disposizioni limitative della deducibilità deve aver luogo assoggettando le spese di vitto e alloggio:

in primo luogo



alla disciplina contenuta nell'art.109, co.2;

in secondo luogo



riducendo l'ammontare di tale spesa al 75%.

L'importo così ridotto può essere dedotto nei limiti stabiliti dalla normativa sulle spese di rappresentanza a norma dell'art.1, co.2, del citato decreto.

Di conseguenza:

se l'ammontare complessivo delle spese di rappresentanza sostenute non supera il *plafond* di deducibilità

se invece il *plafond* è superato

il contribuente può dedurre l'intero ammontare delle spese di vitto e alloggio ridotte al 75%

l'ammontare deducibile delle spese di vitto e alloggio è ulteriormente ridotto dell'importo non coperto dal *plafond*.

Viene, infine, precisato che per le spese di cui al co.5 del decreto (quelle per "ospitalità clienti"), laddove relative a spese alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande (vitto e alloggio), per esse vale unicamente la limitazione del 75% in quanto, non essendo di rappresentanza non valgono per esse le limitazioni alla deducibilità previste dal decreto 19.11.08.

Per chiarire il concetto si riporta un esempio tratto dalla C.M. n.34/E/09.

ESEMPIO

Impresa che nell'anno d'imposta 2009 ha conseguito ricavi ed altri proventi della gestione caratteristica per €70.000.000 e sostenuto spese di rappresentanza per €400.000, così suddivise:

- a) spese per prestazioni alberghiere e per somministrazioni di alimenti e bevande - qualificabili come spese di rappresentanza - pari ad €100.000;
- b) spese di rappresentanza - diverse dalle precedenti - pari ad €300.000.

Soluzione:

- ▶ le spese di cui al punto a) dovranno essere assoggettate al limite di deducibilità del 75% previsto dall'art.109, co.5, per cui l'importo teoricamente deducibile sarà

pari ad €75.000 (100.000 x 75%). Tale importo (75.000) dovrà essere sommato all'importo delle altre spese di rappresentanza (300.000);

- ▶ l'importo complessivo di tali spese, pari a 375.000, dovrà essere confrontato con il *plafond* di deducibilità previsto dal co.2 del decreto, pari a €350.000.

Ne consegue che l'impresa, nell'anno d'imposta 2009, potrà dedurre spese di rappresentanza per un importo pari al suddetto *plafond*, mentre l'eccedenza rispetto al totale delle spese sostenute, pari ad €50.000 (400.000 – 350.000), dovrà essere ripresa a tassazione mediante una variazione in aumento in dichiarazione dei redditi.

Contabilizzazione

Con queste regole base è possibile fornire un quadro delle varie possibilità che si possono verificare nell'azienda e quindi fornire un riepilogo delle modalità di contabilizzazione, il relativo trattamento fiscale e la possibilità di detrarre l'Iva (ovviamente se esposta nel documento di spesa registrato). Si consiglia pertanto alla clientela, come peraltro suggerito dalla stessa Agenzia delle Entrate nella C.M. n.34/E/09, di osservare nella registrazione dei documenti la seguente suddivisione conforme alle categorie del decreto, in modo tale da rendere possibile una corretta ed immediata verifica della quota deducibile (sia in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi, sia da parte dei verificatori).

Tipologia spesa	Limite 75% vitto e alloggio	Imposte dirette	Iva detraibile
Spese di rappresentanza – NON vitto e alloggio	NO	<i>Plafond</i>	NO
Spese di rappresentanza – vitto e alloggio	SI	<i>Plafond</i>	NO
Spese di rappresentanza non inerenti	--	Indeducibili	NO
Omaggi	NO	Limite unitario €50,00	Limite unitario €25,82
Ospitalità clienti – NON vitto e alloggio	NO	Interamente deducibili	SI
Ospitalità clienti – vitto e alloggio	SI	Interamente deducibili	SI

Si coglie l'occasione per ricordare il diverso trattamento delle spese di trasferta dei dipendenti e degli amministratori. Dal punto di vista contabile e amministrativo è pertanto necessario:

- ➡ contabilizzare separatamente tali spese come segue, al fine di permettere la verifica della deducibilità di ogni singolo costo;

- comunicare mensilmente a chi si occupa dell'elaborazione delle paghe gli eventuali importi spettanti a ciascun singolo dipendente, prestando particolare attenzione agli importi imponibili in capo al dipendente stesso, affinché se ne tenga conto in sede di elaborazione del cedolino.

Rimborsi per trasferte dipendenti ed amministratori	Limite 75% vitto e alloggio	Imposte dirette azienda	Imposte dirette dipendente/collaboratore (qualora la spesa sia sostenuta dal dipendente/collaboratore e rimborsata a piè di lista)	Iva detraibile (qualora il documento sia intestato all'azienda)
trasferte nell'ambito del Comune	SI	Deducibili	Imponibili	SI
Spese di trasferta con rimborso forfetario	--	Deducibili	Esenti in capo al dipendente entro: ▶ €46,48 trasferte nazionali ▶ €77,47 trasferte all'estero	--
Spese di trasferta con rimborso analitico	NO	Deducibile limite: ▶ €180,76 trasferte nazionali ▶ €258,23 trasferte all'estero	Esente senza limiti	SI
Rimborsi chilometrici	--	Deducibili limite tariffe 17CF vetture benzina e 20CF vetture <i>diesel</i>	Esenti (entro il limite previsto per la vettura utilizzata)	--
Pedaggi autostradali e parcheggi (possono essere aggiunti al rimborso km)	--	Deducibili	Esenti	--
Spese di viaggio (treno, aereo, ecc.)	--	Interamente deducibili	Interamente esenti	NO

Infine, il trattamento per l'imprenditore individuale e dei soci di Snc.

Rimborsi per trasferte	Limite 75% vitto e alloggio	Imposte dirette azienda	Iva detraibile
Trasferta vitto e alloggio	SI	Deducibili (se inerente)	SI

Riepilogate le modalità di contabilizzazione è possibile procedere all'analisi dei principali chiarimenti offerti dalla C.M. n.34/E/09.

Spese di rappresentanza (comma 1)

L'elencazione fornita dal decreto è solo esemplificativa, mentre occorre valutare attentamente i **requisiti** che permettono alle spese di essere inquadrate quali spese di rappresentanza:

<u>gratuità</u>	→	non deve essere prevista una controprestazione/corrispettivo da parte del soggetto che riceve il bene/servizio. Distingue le spese di rappresentanza da pubblicità e sponsorizzazione;
<u>finalità di pubbliche relazioni</u>	→	la spesa deve essere rivolta verso l'esterno dell'azienda, divulgando l'attività dell'azienda e portando un ritorno in termini di immagine. Tale requisito esclude le spese gratuite sostenute nei confronti dei dipendenti (es: cena di natale) dalle spese di rappresentanza. Secondo la C.M. n.34/E/09, tali spese vanno valutate secondo gli ordinari principi di inerenza: in particolare, si tratta
		di spese sottoposte ai limiti dell'art.100 del Tuir (deducibilità nel limite dello 0,5% dell'ammontare complessivo delle spese di lavoro dipendente). Sono comprese le spese sostenute dall'impresa per instaurare e mantenere rapporti con gli esponenti dell'amministrazione statale, rappresentanti di associazioni sindacali e di categoria.
<u>Ragionevolezza</u>	→	la spesa deve essere ragionevole in relazione al ritorno in termini di immagine che l'impresa può ottenere a seguito del suo sostenimento (una spesa sproporzionata e inopportuna deve considerarsi interamente indeducibile, indipendentemente dalla capienza del <i>plafond</i>).
<u>Coerenza con le pratiche del settore</u>	→	secondo la C.M. n.34/E/09, tale requisito deve essere verificato in alternativa a quello della ragionevolezza. Se una spesa non è ragionevole in termini di costo/beneficio, ma risulta coerente con le pratiche del settore, essa può comunque essere considerata spesa di rappresentanza (deducibile entro il <i>plafond</i>). Viceversa, se la spesa è ragionevole, essa può anche non essere coerente con le pratiche del settore.

Le spese interamente deducibili (comma 5)

Il **co.5** del decreto individua una particolare tipologia di spese: si tratta di spese che meritano la piena deducibilità, salvo la verifica del limite del 75% se si tratta di spese di vitto e alloggio. Si tratta delle seguenti spese:

- ➡ 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;

- ➔ per ospitare clienti, anche potenziali, sostenute nell'ambito di iniziative finalizzate alla promozione di specifiche manifestazioni espositive o altri eventi simili da parte di imprese la cui attività caratteristica consiste nell'organizzazione di manifestazioni fieristiche e altri eventi simili;
- ➔ 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.

La necessità di prevedere una specifica disposizione è legata al fatto che quelle appena elencate sono spese che possono essere confuse con alcune di quelle qualificate di rappresentanza nel co.1 del decreto, mentre si è ritenuto che essere avessero diritto a beneficiare della piena deducibilità; al contrario di quella prevista al co.1, l'elencazione delle fattispecie del presente comma deve intendersi tassativa, come confermato dalla C.M. n.34/E/09.

Con riferimento alle spese per l'ospitalità dei clienti effettivi o potenziali:

l'Agenzia afferma che si possono considerare clienti potenziali quelli che hanno già manifestato, ovvero possono manifestare, interesse all'acquisto verso i beni o servizi dell'impresa, ovvero siano i destinatari dell'attività caratteristica dell'impresa in quanto svolgono attività affine o collegata nell'ambito della filiera produttiva.

L'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di affermare che i requisiti richiesti devono essere considerati tassativamente:

- ➔ il requisito oggettivo, in termini di luoghi espressamente previsti. Se il cliente, per la firma di un contratto, viene invitato in una località balneare, ovvero in una fiera dove l'impresa non espone, tale spesa non è interamente deducibile (sarà quindi spesa di rappresentanza);
- ➔ il requisito soggettivo, in termini di ospitalità per i soli clienti. Se vengono invitati **agenti, fornitori, giornalisti ed esperti, ecc.**, tale spesa non è a priori interamente deducibile, ma va considerata secondo le ordinarie regole di inerenza (si ritiene sia spesa di rappresentanza).

Tali spese (quelle del co.5) devono però rispettare stringenti obblighi documentali, in particolare dovrà risultare un elemento:

l'indicazione della generalità dei soggetti ospitati: visto il trattamento di favore per i clienti (effettivi o potenziali) l'Agenzia si preoccupa di avere a disposizione gli elementi per collegare dette spese a tali soggetti. La documentabilità è talmente rilevante che, un'eventuale irregolarità da tale punto di vista fa perdere il diritto alla deduzione integrale. Se la spesa è effettivamente stata sostenuta per l'ospitalità di un cliente, la questione documentale in alcuni casi non preoccupa: il biglietto aereo e l'albergo sono solitamente nominativi. Pare, invece, più difficile costituire la documentazione per altre spese, quali le spese di vitto (ad esempio, il pranzo al ristorante, in quanto sulla fattura non vengono stampati i nominativi dei soggetti che vi hanno partecipato).

La C.M. n.34/E/09 pare permettere l'integrazione della documentazione di supporto anche a posteriori, in occasione di un'eventuale verifica; onde mantenere memoria del

motivo di sostenimento della spesa. Si consiglia, comunque, di completare la documentazione al momento della registrazione.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Cordiali saluti.

Giovanni Di Filippo