

Valdobbiadene, 26 novembre 2012

CIRCOLARE n. 4/13/2012

A TUTTI I CLIENTI

Oggetto: 1. Il trattamento fiscale degli omaggi e delle cessioni gratuite.
2. Le spese di rappresentanza.

1. IL TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI E DELLE CESSIONI GRATUITE

Premessa

Anche se la crisi porta a risparmiare, con l'avvicinarsi delle festività, presentiamo il consueto commento sul trattamento fiscale degli omaggi e delle cessioni gratuite. Analizzeremo dal punto di vista contabile, dell'IVA e delle imposte dirette, gli obblighi e adempimenti connessi alla consegna di omaggi e alle cessioni gratuite.

Classificazione delle situazioni e norme di riferimento

Per individuare il trattamento fiscale da riservare alle cessioni gratuite dobbiamo classificarle in due gruppi. Il primo gruppo di cessioni gratuite riguarda i beni che rientrano nell'oggetto dell'attività dell'impresa.

Per beni che rientrano nell'oggetto della propria attività si intende quei beni che vengono normalmente prodotti o commercializzati dall'azienda, quali ad esempio:

- le scarpe per il calzaturificio;
- i dolci per l'industria dolciaria;
- i mobili per il mobilificio.

Nel secondo gruppo di cessioni gratuite ritroviamo invece i beni che non rientrano nell'oggetto dell'attività dell'impresa, vale a dire quei beni che non sono prodotti o commercializzati, dall'azienda che li regala (es. i dolci per il calzaturificio).

Le norme di riferimento sono:

- l'art. 19-bis1 del testo IVA che alla lettera h) prevede l'indetraibilità IVA per le spese di rappresentanza, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario fino a Euro **25, 82**;
- l'art. 108 del TUIR. che al secondo comma detta le regole di deduzione delle spese di rappresentanza.

Circa le regole dettate dall'art. 108 del TUIR., nella versione da ultimo modificato dalla finanziaria 2008, si prevede che:

“Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con apposito 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**".

Il valore di 50,00 € deve intendersi comprensivo dell'eventuale IVA indetraibile, riferita ai beni di valore unitario superiore a 25,82 euro, così ad esempio:

- con IVA 10%: imponibile € 45,45 + IVA indetr. € 4,55 totale costo € 50,00
- con IVA 21%: imponibile 41,32 + IVA indetr. € 8,68 totale costo € 50,00

Evidenziamo quindi lo scoordinamento fra i limiti della detraibilità IVA (25,82 euro) e della deducibilità dal reddito (50 euro).

Obblighi IVA e tabella riepilogativa

Le cessioni gratuite di beni del primo gruppo (beni oggetto della propria attività) sono considerate in campo IVA, quindi imponibili con applicazione della relativa aliquota.

Le cessioni gratuite di beni del secondo gruppo (beni non rientranti nell'oggetto dell'attività), indipendentemente dal loro valore, sono operazioni escluse da IVA per le quali non è obbligatoria la fatturazione. Con lo schema che segue cercheremo di chiarire meglio quanto detto:

TRATTAMENTO FISCALE DEI BENI CEDUTI GRATUITAMENTE

GRUPPO	DESCRIZIONE	IN FASE DI ACQUISTO		NELLA SUCCESSIVA CESSIONE GRATUITA		
		DETRAZIONE IVA	DEDUZIONE COSTO	EMISSIONE FATTURA	TIPO OPERAZIONE	RICAVO
1	Beni rientranti nell'oggetto dell'attività	SÌ (a)	SÌ 100%	SÌ	in campo IVA (1)	SÌ
2	Beni non rientranti nell'oggetto dell'attività di valore > a 25,82 Euro	NO (2)	SÌ (3) Limite di 50 euro	NO	fuori campo IVA (4)	NO
2/A	Beni non rientranti nell'oggetto dell'attività di valore fino a 25,82 Euro ai fini IVA e 50 euro ai fini II.DD.	SÌ limite di 25,82 euro (2)	SÌ 100% Limite di 50 euro (3)	NO	fuori campo IVA (5)	NO

(a) Chi acquista beni oggetto della propria attività sapendo già che sono destinati ad essere ceduti gratuitamente, può scegliere di considerare indetraibile l'IVA in acquisto, la successiva cessione gratuita sarà da considerare fuori campo IVA.

(1) La cessione gratuita fatta in Italia o nella Comunità Europea è imponibile, mentre la cessione gratuita Extra-Ue costituisce un'esportazione e quindi operazione non imponibile ai sensi dell'art. 8.

(2) Art. 19-bis1 lett. h) DPR 633/72

(3) Art. 108 ex 74 c. 2 DPR 917/86. Oltre i 50 euro è deducibile nei limiti percentuali previsti dal decreto ministeriale 19.11.2008 – vedere articolo che segue.

(4) Circolare Ministeriale n. 188/E del 16.7.98 (risposta n. 2 in materia IVA)

(5) Non costituisce cessione ai sensi dell'art. 2 c. 2 n. 4 del DPR 633/72

Come evidenziato nello schema, l'imprenditore che cede gratuitamente i beni oggetto della propria attività, deve adempiere agli obblighi IVA, (salvo il caso di cui alla nota "a)" della tabella) optando a sua scelta per uno dei seguenti adempimenti:

1) Emissione di regolare fattura nei confronti del cliente.

In sede di fatturazione, sono possibili due soluzioni:

- a) se gli accordi **non** prevedono per il cliente il pagamento né dell'imponibile né dell'imposta, è necessario indicare in fattura che trattasi di:

“cessione gratuita senza rivalsa IVA”.

Chi riceve la fattura non potrà detrarre l'IVA, in quanto non pagata;

- 1/b) nel caso invece l'accordo col cliente preveda il pagamento della sola imposta, la fattura riporterà la seguente dicitura:

“cessione gratuita con rivalsa IVA”.

In tal caso, il cliente, pagando l'imposta, potrà portarla in detrazione nei modi normali, salvo il caso in cui l'importo sia oggettivamente indetraibile (es.: ai sensi art. 19-bis1 del DPR 633/72, beni di lusso ecc.).

- 2) È anche possibile annotare la cessione gratuita su un apposito “registro degli omaggi”, ora solo numerato e non più bollato inizialmente, con l'indicazione del cliente cessionario, del valore normale dei beni ceduti in ciascun giorno, dell'aliquota applicabile e della relativa imposta.

I valori indicati in questo registro concorreranno alla liquidazione periodica IVA.

In quest'ultimo caso al Cliente non sarà rilasciata nessuna fattura.

- 3) È infine possibile l'emissione di autofattura indicando che trattasi di “autofattura per omaggi”.

In quest'ultimo caso circa gli obblighi di compilazione degli elenchi clienti e fornitori riportiamo la risposta n. 12 fornita dall'Agenzia delle Entrate in data 11 ottobre 2011.

12-D - Fatture > Cessioni gratuite oggetto di autofattura

Si chiede di precisare come debbano essere segnalate le cessioni gratuite di beni rientranti nell'attività propria dell'impresa oggetto di autofatturazione da parte dell'impresa cedente, specie qualora si proceda all'emissione dell'autofattura a fine mese, per riepilogare tutti gli omaggi effettuati nel mese stesso ai diversi soggetti. Si chiede di chiarire, in particolare, cosa occorra indicare nel campo codice fiscale della controparte. È da ritenere che, per ragioni di semplificazione, sia da indicare la partita IVA del cedente; soluzioni alternative comporterebbero il rischio per il cedente stesso di non poter emettere un'autofattura riepilogativa, ma di dover autofatturare ogni singolo omaggio. Si chiede conferma della correttezza di tale possibile interpretazione.

12) R - Si conferma che in caso di comunicazione di cessioni gratuite di beni rientranti nell'attività propria dell'impresa, oggetto di autofatturazione, è da indicare la partita IVA del cedente.

Valore normale delle cessioni gratuite

Una novità di rilievo è stata introdotta dalla legge comunitaria 2008 (legge 88/2009) la stessa modificando l'art. 13 del testo IVA ha previsto che le cessioni gratuite vanno fatturate al valore di costo e non al prezzo normale di vendita.

La nuova lett. c) del 2° comma dell'art. 13 recita infatti che i corrispettivi sono costituiti...

c) per le cessioni indicate nel secondo comma dell'articolo 2, ai numeri 4) cessioni gratuite; 5) autoconsumo; 6) assegnazione ai soci; dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni; per le prestazioni di servizi di cui al primo e al secondo periodo del terzo comma dell'articolo 3 (gratuite o assegnate), dalle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi medesimi;...

Imposte dirette

Nell'ipotesi di operazione imponibile di cui ai precedenti punti sub 1/a e sub 2) il cedente (colui che regala i beni) non recupera l'IVA, infatti tale obbligo non sussiste, come previsto dall'art. 18 3° comma DPR 633/72.

In questo caso è però evidente che per il cedente l'IVA assolta e non incassata, diventa un costo. Costo tuttavia non deducibile nella determinazione del reddito in quanto l'art. 99, primo comma del T.U.I.R., prevede che le imposte ...” per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione...”. Fra le imposte per le quali è prevista la rivalsa rientra l'IVA e ciò, anche quando in deroga al principio generale, la rivalsa non viene esercitata essendo facoltativa come nel caso in esame.

Spese di rappresentanza

L'art. 108 del T.U.I.R. (Testo Unico delle Imposte sui Redditi) prevede dei limiti alla deduzione delle spese di rappresentanza fra le quali rientrano anche quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente anche se recano emblemi o denominazioni. Sul punto vedere l'articolo che segue.

Rimangono tuttavia interamente deducibili le spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario fino a 50,00 Euro.

Nella **determinazione del valore, superiore o inferiore a 50,00 Euro**, si deve far riferimento al prezzo di acquisto senza considerare l'eventuale IVA detraibile.

Ricordiamo che nel caso di una **confezione regalo formata da più beni**, si dovrà far riferimento al valore complessivo del regalo e non a quello dei singoli prodotti che lo compongono.

Si ricorda poi che in ogni caso le spese sostenute, devono avere i requisiti della competenza, della certezza e della determinabilità e devono essere inerenti all'attività svolta.

Omaggi ai dipendenti

L'art. 2, comma 6, del Decreto Legge n. 93 del 27 maggio 2008 così recita:

“Nell'art. 51, comma 2, del TUIR, di cui al DPR n. 917 del 22/12/1986, la lettera b) è soppressa”, pareva pertanto che, i regali di Natale e le altre liberalità concesse in occasione di festività e ricorrenze a tutti o a categorie di dipendenti, anche se di valore inferiore a 258,23 euro, concorressero alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

Con circolare n. 59/E del 22/10/2008, però, l'Agenzia delle Entrate e il Ministero del Lavoro hanno individuato una correzione interpretativa, riconoscendo che le liberalità in questione possono essere detassate, in tutte le ipotesi in cui ricorrono le condizioni di applicabilità della “franchigia dei fringe benefit”, regolamentate dall'art. 51, comma 3, del TUIR.

La citata circolare n. 59/E, al paragrafo n. 16, così recita:

“Pertanto, con l'abrogazione della disposizione agevolativa relativa alle liberalità, le stesse, ove siano erogate IN NATURA (sotto forma di beni o servizi o di buoni rappresentativi degli stessi) possono rientrare nella previsione di esclusione dal reddito (di lavoro dipendente) se d'importo non superiore, nel periodo d'imposta, a 258,23 euro. Ai sensi del citato comma 3 dell'art. 51, peraltro, l'esclusione dal reddito opera anche se la liberalità è erogata a un solo dipendente non essendo più richiesto che l'erogazione liberale sia concessa in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti, fermo restando che se il valore in questione è superiore a detto limite di 258,23 euro, lo stesso concorre interamente a formare il reddito di lavoro dipendente”.

Scritture contabili

Le scritture che seguono riguardano naturalmente il caso di cessione dei beni oggetto della propria attività dalla quale deriva l'obbligo di fatturazione. Supponendo pari a 100 il valore del bene ceduto gratuitamente le rilevazioni contabili da effettuare saranno le seguenti:

a) cessione gratuita di beni oggetto della propria attività senza rivalsa IVA:

			DARE	AVERE
1 – Cliente	a	Diversi	120	
		Ricavi		100
		IVA su vendite		20
2 – Diversi	a	Cliente		120
Omaggi (costo)			100	
Costi fiscalmente ineducibili (IVA non incassata)			20	

b) Cessione gratuita di beni oggetto della propria attività con rivalsa IVA:

		DARE	AVERE
1 – Cliente	a Diversi	120	
	Ricavi		100
	IVA su vendite		20
2 - Omaggi (costo)	a Clienti	100	100
3 - Cassa (o Banca c/c)	a Clienti	20	20

Documento di trasporto

Se la cessione gratuita é documentata dalla fattura immediata, non sarà necessario nessun altro documento di trasporto. In tutti gli altri casi al fine di poter dare prova della destinazione degli omaggi, si consiglia (anche se poco elegante) l'emissione del documento di trasporto (D.D.T.).

Professionisti

Quanto detto ai fini IVA vale anche per i professionisti, mentre ai fini delle imposte sui redditi ricordiamo che le spese di rappresentanza dei professionisti sono deducibili entro il limite dell'1% dei compensi percepiti (art. 54 c. 5).

Ricordiamo che dal 2009 la deducibilità delle spese alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande qualificate come spese di rappresentanza è pari al minor importo fra il 75% del loro importo e l'1% dei compensi percepiti nell'anno.

Nel caso in cui fra le spese di rappresentanza dei professionisti ci siano spese per alberghi e ristoranti e altre spese di rappresentanza non soggette al limite del 75%, si ritiene che si debba sommare il 75% delle spese di rappresentanza per vitto e alloggio alle altre spese di rappresentanza e il tutto raffrontato con il limite massimo deducibile pari all'1% dei compensi percepiti nell'anno.

Campioni gratuiti di modico valore

Le norme in commento non si rendono applicabili ai campioni gratuiti di modico valore, distribuiti dalle aziende con l'indicazione impressa in modo indelebile che "trattasi di campione gratuito". Tali cessioni sono infatti da considerare fuori campo IVA.

Con risoluzione n. 83 del 3 aprile 2003 l'agenzia delle entrate ha precisato che:

- deve trattarsi di cessioni gratuite volte a migliorare la conoscenza e la diffusione del bene, presso gli utilizzatori anche potenziali;
- i campioni gratuiti devo essere contrassegnati in modo indelebile ad esempio tramite lacerazione, marcatura, perforazione o altro procedimento idoneo (non è sufficiente la semplice etichetta autoadesiva);
- non vi è alcuna definizione del concetto di modico valore per cui si deve far riferimento agli usi commerciali e in ogni caso sono esclusi dalla disposizione i beni di valore rilevante;
- il modico valore è riferito al singolo bene, per cui è ammissibile la consegna di molti pezzi al proprio rivenditore che deve poi consegnarli alla potenziale clientela.

Cessione gratuita di beni alle ONLUS

L'articolo 1 comma 130 della finanziaria 2008 ha previsto che le cessioni gratuite di beni con lievi imperfezioni, diversi da alimenti e farmaci, fatte alle ONLUS, nel limite del 5% del reddito d'impresa dichiarato, non producono ricavi e non sono soggette ad IVA.

I predetti beni si considerano distrutti agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto.

2. LE SPESE DI RAPPRESENTANZA

Premessa

Le spese di rappresentanza sono costi per beni e servizio che l'azienda sostiene e che regala o fa usufruire gratuitamente a soggetti terzi per migliorare la sua immagine e per influenzare anche indirettamente future scelte dei suoi clienti.

A volte può risultare difficile stabilire se una spesa sia qualificabile come "di rappresentanza" oppure "di pubblicità", i criteri generali dovrebbero essere quelli dello schema che segue:

Tab. 1

Spese di pubblicità	Spese di rappresentanza
• Portano a conoscenza della generalità dei consumatori l'offerta dei prodotti.	• Creano un'immagine positiva dell'azienda verso il pubblico.
• Stimolano la formazione della domanda.	• Aumentano l'immagine dell'azienda, della sua attività, in termini di organizzazione ed efficienza.
• Reclamizzano e aumentano la domanda	• Sono effettuate a titolo gratuito.
• Derivano da un contratto a fronte del quale, in cambio del pagamento, c'è un obbligo di pubblicizzare o propagandare il prodotto, il marchio, i servizi o comunque l'attività della controparte.	• Non c'è un corrispettivo o una controprestazione da parte dei clienti o destinatari.

Si ricorda che in ogni caso le spese sostenute, devono avere i requisiti della competenza, della certezza e della determinabilità e devono essere inerenti e congrue all'attività svolta.

Deducibilità delle spese di rappresentanza

L'art. 108 del T.U.I.R. (Testo Unico delle Imposte sui Redditi) dal 2008 prevede nuovi criteri di deducibilità delle spese di rappresentanza e nuovo limite per quelle relative a beni distribuiti gratuitamente (di questo si parlerà più avanti). Si ricorda che fino al 31 dicembre 2007 le spese di rappresentanza erano ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare e erano deducibili per quote costanti nell'esercizio in cui erano state sostenute e nei quattro successivi. Per tali spese, sostenute fino al 2007 si continuano a dedurre le quote residue fino al 2011.

La finanziaria 2008 (Art. 1 c. 33 lett. P) legge 244/2007) ha modificato il secondo comma dell'art. 108 del TUIR.; le modifiche in vigore dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007, prevedono:

1. la deducibilità piena delle spese di rappresentanza riferite a beni distribuiti gratuitamente fino a un valore unitario di 50 euro contro i 25,82 precedenti;
2. la previsione di emanazione di un decreto per definire i requisiti delle spese di rappresentanza e la loro deducibilità.

Sul primo punto possiamo quindi dire che sono interamente deducibili le spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario fino a 50,00 Euro IVA detraibile compresa.

Sul secondo punto, il previsto provvedimento è stato emanato con un considerevole ritardo, si tratta del DM. 19.11.2008 pubblicato sulla GU. n. 11 del 15 gennaio 2009.

Il decreto ha:

- individuato quelle spese da considerare di rappresentanza, per le quali la deducibilità è rapportata a una percentuale dei ricavi;
- individuato quelle spese da considerare non di rappresentanza e quindi integralmente deducibili;
- previsto il rinvio della deducibilità percentuale delle spese di rappresentanza per le imprese di nuova costituzione prive di ricavi;
- introdotto degli obblighi di annotazione a giustificazione delle spese sostenute.

Ricordiamo che la classificazione ai fini delle imposte dirette incide anche sulla detraibilità IVA in quanto la lettera h) dell'art. 19-bis1 prevede che:

"h) non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a 25.82 euro;"

Associazioni sportive dilettantistiche e promozioni sui medicinali

Giova ricordare che resta comunque valida la disciplina contenuta nell'articolo 2, comma 9, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, secondo cui sono indeducibili, ai fini della determinazione del reddito di impresa, i costi sostenuti per l'acquisto di beni e servizi destinati, anche indirettamente, a **medici, veterinari o farmacisti**, allo scopo di agevolare, in qualsiasi modo, la diffusione di specialità medicinali o di ogni altro prodotto ad uso farmaceutico.

Parimenti, resta in vigore la disciplina contenuta nell'articolo 90, comma 8, della stessa legge n. 289 del 2002, secondo cui, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, costituiscono spese di pubblicità volte alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante, fino ad un importo complessivo di 200.000 euro, le spese sostenute a favore di determinati **enti, associazioni e fondazioni che operano nel settore dell'attività sportiva dilettantistica**.

Classificazione delle spese di rappresentanza

Basandoci sul dettato del DM. 19.11.2008 possiamo fornire il seguente schema:

Tab. 2

Art. 1 Spese di rappresentanza deducibili in % sui ricavi ⁽³⁾ IVA non detraibile		Art. 5 Spese deducibili integralmente (non di rappresentanza) ⁽²⁾ IVA detraibile	
Oggetto	Requisiti	Oggetto	Requisiti
a) Spese per viaggio turistico	Con programmazione e svolgimento di attività promozionali di beni e servizi oggetto dell'attività	Beni distribuiti gratuitamente	di valore unitario fino a 50 euro ⁽¹⁾ .
Spese per feste e ricevimenti e altri intrattenimenti	b) Per ricorrenze aziendali, feste nazionali o religiose	Fiere, mostre o esposizioni in cui sono esposti beni e servizi oggetto dell'attività	Spese di viaggio, vitto e alloggio per ospitare clienti anche potenziali ^(a)
	c) Inaugurazione nuova sede, uffici o stabilimenti dell'impresa	Visite a sedi e stabilimenti o unità produttive	Spese di viaggio, vitto e alloggio per ospitare clienti anche potenziali.
	d) In occasione di mostre fiere e altri eventi in cui sono esposti beni e servizi prodotti dall'impresa	Fiere e mostre in cui sono esposti beni e servizi oggetto dell'attività o attinenti	Partecipazione dell'imprenditore individuale, spese di viaggio vitto e alloggio (vedi anche circ. 34/09 punto 6.3)
e1) Altre spese	Per beni distribuiti gratuitamente di valore unitario <u>oltre</u> 50 euro e per servizi erogati gratuitamente	Imprese la cui attività caratteristica consiste nella organizzazione di mostre, fiere, manifestazioni	Spese di viaggio, vitto e alloggio per ospitare clienti anche potenziali nell'ambito di iniziative di promozione delle manifestazioni espositive (vedi anche circ. 34/09 punto 6.2)
e2) Contributi	Per convegni, seminari e simili		
		Eventi aziendali	Con la presenza dei soli dipendenti (circ. 34/2009 punto 4))

⁽¹⁾ L'IVA sulla cessione gratuita di beni è detraibile se il loro valore unitario non supera euro 25, 82 nel caso di supero di detto valore l'IVA diventa indetraibile, di conseguenza per rientrare nel limite dei 50 euro, il valore imponibile del bene dovrà essere pari al **48,08; 45,45** o 41,32 euro a seconda che l'aliquota IVA applicabile sia rispettivamente del **4%, 10% o 21%**.

⁽²⁾ La deducibilità delle erogazioni e delle spese qualificate come non di rappresentanza 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 e la natura dei costi sostenuti.

⁽³⁾ Le spese di rappresentanza devono in ogni caso essere: - inerenti l'attività; - effettivamente sostenute e documentate; - sostenute per finalità promozionali e di pubbliche relazioni; - effettuate con criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di creare, anche potenzialmente, benefici economici all'azienda.

La precisazione della circolare 34

La circolare 34 del 13 luglio 2009 ha precisato che:

- Clienti potenziali, sono quei soggetti che in qualche modo hanno manifestato interesse per l'acquisto dei beni o servizi dell'impresa o sono destinatari dell'attività caratteristica esercitata dall'impresa (punto 6.1);
- Le spese per l'ospitalità sostenute in occasione di fiere e mostre a favore di **fornitori** e di **giornalisti** non sono totalmente deducibili, quindi si qualificano come di rappresentanza;
- Le spese sostenute per il vitto e alloggio degli **agenti** in occasione di fiere e mostre non sono totalmente deducibili, quindi si qualificano come di rappresentanza;
- Nel caso in cui le spese per viaggio, vitto o alloggio siano sostenute in maniera indistinta sia per i clienti che per altri destinatari (si pensi alle spese per un **buffet offerto** in occasione di una fiera o di una mostra, al quale partecipano sia i clienti, attuali o potenziali, sia dipendenti, giornalisti o autorità invitate all'evento) tali spese vengono attribuite dal regime delle spese di rappresentanza per cui possono essere dedotte nei limiti percentuali sui ricavi e proventi;
- Le spese per alberghi e ristoranti relative alle trasferte dell'imprenditore individuale e dei soci delle società di persone sono deducibili nella misura del 75%.
- particolare rilevanza assume, la documentazione relativa alle generalità dei soggetti ospitati, posto che ai fini del riconoscimento della piena deducibilità delle spese di ospitalità è essenziale riscontrare che si tratti di "*clienti, anche potenziali*" dell'azienda. Inoltre, ai fini della deducibilità integrale delle predette spese, la documentazione prodotta deve comprovare il nesso esistente tra la spesa sostenuta a favore dei clienti, anche potenziali e la loro partecipazione all'evento promozionale. La tenuta della apposita documentazione richiesta dalla norma, cui è subordinata la deduzione delle spese in questione, è un onere documentale la cui inosservanza comporta decadenza dal diritto alla deduzione integrale. In sede di controllo il contribuente potrà tuttavia integrare gli elementi documentali richiesti ai fini della deducibilità integrale delle spese.

Ricavi di riferimento

Per individuare il contenuto delle voci "ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa", dovrebbero valere i criteri già previsti dall'Agenzia delle Entrate per altre norme che utilizzano la stessa terminologia.

Nella risoluzione n. 143/E del 10 aprile 2008, infatti, la stessa Agenzia, nell'interpretare un'analogia locuzione contenuta nell'art. 172, comma 7, del Tuir sul riporto delle perdite nelle fusioni, aveva affermato che "con riguardo, poi, alle voci di conto economico da considerare al fine del calcolo dell'ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica, si ritiene che gli stessi siano individuabili in linea generale in tutti quei proventi che in relazione all'attività svolta dalla società in esame possano considerarsi "CARATTERISTICI".

A questo punto restava da chiarire, però, se anche per le spese di rappresentanza, come per le fusioni, l'importo dei ricavi e proventi da considerare, fosse quello risultante dal conto economico (come afferma l'Agenzia nella citata risoluzione) o se si debbano assumere i valori fiscali dei ricavi e dei proventi in base all'art. 85 del Tuir come del resto prevede il DM del 19.11.2008, che detta le nuove regole e che parla espressamente di "ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti DALLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI".

Secondo la circolare 34/2009 punto 5.1 non c'è alcuna incongruità, la stessa ha precisato che:

"Il meccanismo di calcolo previsto dal comma 2 del *decreto* commisura l'ammontare delle spese di rappresentanza deducibili al parametro costituito dai "*ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi*".

Al riguardo, si ritiene che tale nozione faccia riferimento ai ricavi e proventi rilevanti ai fini fiscali.

Si precisa, inoltre, che rilevano tutti quei proventi che, in considerazione dell'attività svolta dall'impresa, possono considerarsi "caratteristici"; in tal senso le società holding potranno considerare a tali fini anche i proventi finanziari iscritti nelle voci C15 e C16 del conto economico (cfr. risoluzione n. 143/E del 10 aprile 2008). Coerentemente, la relazione illustrativa al *decreto*, al riguardo, afferma che "*la disposizione attuativa [il comma 2] usa la stessa formulazione individuata in altre norme del TUIR; come, ad esempio, nell'articolo 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 agli effetti della richiamata disposizione*".

Per quanto concerne le banche e gli altri enti creditizi e finanziari la Circolare precisa agli altri criteri da seguire.

Le spese di rappresentanza di cui alla colonna sinistra della tabella 2 che precede sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento in proporzione ai ricavi e proventi derivanti dalla gestione caratteristica dell'impresa come risultanti dalla dichiarazione dei redditi.

Misura della deducibilità

La deducibilità delle spese di rappresentanza deve essere calcolata in rapporto ai ricavi

La misura di deducibilità è così determinata:

Tab. 3

Aliquota	Ricavi e altri proventi		Limite massimo progressivo
	da	a	
1,3%	da zero	a 10.000.000	130.000
0,5%	oltre 10.000.000	fino a 50.000.000	330.000
0,1%	oltre 50.000.000		330.000 + 1.000 ogni milione di ricavi

Sulla base della tabella 3 possiamo dire che un'azienda con ricavi fino a 10 milioni di euro potrà dedurre spese di rappresentanza in misura pari a **euro 13.000** ogni milione di ricavi e proventi, ulteriormente ridotti a 5.000 e 1.000 euro per la quota di ricavi riferita agli scaglioni successivi.

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 riportate a nuovo e dedotte dal reddito del periodo in cui sono conseguiti i primi ricavi e in quello successivo se e nella misura in cui le spese di rappresentanza sostenute in tali periodi siano inferiori all'importo deducibile. Per un approfondimento si rinvia al punto 5.3 della circolare n. 34 del 13 luglio 2009.

Eventuali residue spese di rappresentanza non dedotte dal reddito del periodo in cui sono conseguiti i primi ricavi e di quello successivo, non saranno ulteriormente riportabili e risulteranno, quindi, definitivamente indeducibili (paragrafo 5.3 – esempio 5 – della circ. 34/E del 13.7.2009).

L'eventuale eccedenza del plafond dei ricavi non può essere portato a nuovo negli esercizi in cui si verificasse una mancanza di capienza.

Infine si vuole evidenziare che dal 2009 le spese relative a prestazioni alberghiere a somministrazione di alimenti e bevande, considerate o meno spese di rappresentanza, sono sempre deducibili nel limite del 75% del costo sostenuto.

Dal periodo d'imposta 2008 la disciplina Irap rende le spese di rappresentanza completamente deducibili per le società di capitali (e per i soggetti Irpef che hanno optato per la stessa base imponibile): infatti per tali soggetti non assumono più rilevanza i criteri fiscali del Tuir per la deduzione delle spese di rappresentanza, ma valgono i dati del conto economico civilistico.



Rimaniamo a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento e con l'occasione porgiamo i nostri migliori saluti.

studio commercialistico Camilotto