

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: SPESE DI RAPPRESENTANZA - VARATO IL DECRETO ATTUATIVO E REGOLE OPERATIVE GIÀ DAL 2008

Con il D.M. 11 novembre 2008, peraltro diffuso solo a gennaio 2009, sono state finalmente disegnate le regole per stabilire quando una spesa è da classificare come di rappresentanza o no.

È opportuno precisare subito che le nuove regole di deducibilità abbandonano i criteri noti nel passato e, così, non sarà più necessario procedere alla deduzione per quinti della quota deducibile di tali spese, fissata in un terzo dell'ammontare complessivo.

L'approccio che emerge dal decreto è relativamente semplice: quando una spesa è classificabile come di rappresentanza la sua deducibilità è tendenzialmente integrale, salvo non superare dati *plafond* massimi, che vedremo tra breve. Occorre comunque ricordare che dette spese, per essere considerate "di rappresentanza", richiedono che siano soddisfatti determinati requisiti: in assenza di questi, la spesa deve considerarsi non inerente e quindi completamente indeducibile.

Altro sforzo che fa il decreto è quello di individuare in modo sufficientemente analitico le diverse tipizzazioni delle spese che rientrano o meno tra quelle di rappresentanza, con quanto ne consegue in termini di deducibilità, piena o limitata.

Per rendere la trattazione il più possibile schematica ed operativa, procederemo come segue:

- ⇒ individuazione della differenza tra spese di rappresentanza, che potrebbero essere parzialmente deducibili, e spese promozionali, integralmente deducibili;
- ⇒ individuazione delle spese che non sono qualificate come di rappresentanza, e volendo nemmeno promozionali (ma questo, alla fine, non è rilevante), e che il D.M. rende comunque integralmente deducibili;
- ⇒ individuazione delle spese definite di rappresentanza, come detto deducibili in modo potenzialmente parziale.

Si completerà poi il quadro con un insieme di esempi.

Ricordiamo che la distribuzione gratuita di beni di modico valore, cioè gli omaggi di costo non superiore a € 50, ammette la deduzione integrale del costo, ed è caso trattato in una precedente circolare.

Differenza tra spese di rappresentanza e spese promozionali

Una spesa è di rappresentanza quando il suo beneficiario è un soggetto dal quale non ci si attende una specifica controprestazione, ma solo una reazione potenziale ed eventuale. Il caso è evidentemente ben diverso dalle spese promozionali, alla base delle quali c'è un contratto che implica che il destinatario della spesa si obbliga a un ben determinato comportamento. In breve, ci si riferisce alle spese di pubblicità e sponsorizzazione che, in particolare, possono avere queste caratteristiche:

- ⇒ **pubblicità:** l'imprenditore si rivolge a un soggetto che, professionalmente, esercita l'attività di pubblicitario, perché diffonda il nome dell'azienda, il suo marchio o un prodotto e così via,

evidentemente dietro corrispettivo; l'azione pubblicitaria è visibile in modo diffuso, cioè, e ad esempio, mediante passaggi in televisione, sui giornali, cartellonistica eccetera;

⇒ **sponsorizzazione**: il destinatario della spesa, che non è un professionista della pubblicità, si impegna a diffondere i segni distintivi dell'azienda in un contesto ben determinato; si pensi alla sponsorizzazione della squadra di calcio: la visibilità dello *sponsor* tendenzialmente si limita al momento della celebrazione dell'evento sportivo.

Sia pubblicità che sponsorizzazione sono, quindi, contratti caratterizzati da un sinallagma, cioè una prestazione e una controprestazione, dal che, rispettati i generali requisiti di inerenza, la deduzione del costo da parte di chi lo sostiene non va posta in discussione, così come è detraibile l'Iva addebitata in fattura.

Ben diverso è il caso, sempre ad esempio, dell'organizzazione di un evento ludico, a cui l'impresa organizzatrice invita anche estranei, nella speranza che possano diventare suoi clienti. Questi beneficiano dell'erogazione (mangiano, bevono e forse si divertono), e potrebbero diventare clienti dell'organizzatore, ma ciò non è detto. In tal senso la controprestazione è solo eventuale e potenziale.

In ogni caso, secondo il decreto, una spesa di rappresentanza deve avere alla base una finalità promozionale, nel senso sopradetto, o comunque di pubbliche relazioni, oltre che essere ragionevole quanto a importo e rientrare nelle pratiche commerciali proprie del settore di appartenenza dell'impresa, e questi ultimi sono i generali requisiti di inerenza che il D.M. pone a base della spesa di rappresentanza.

Spese integralmente deducibili

Il D.M., opportunamente, individua un gruppo di spese che non qualifica di rappresentanza, il che implica la piena deducibilità ai fini delle imposte sui redditi (se di vitto e alloggio dal 2009 tali spese scontano la deducibilità limitata al 75% come si dirà oltre) e la totale detraibilità dell'Iva addebitata in fattura. Queste spese, che si configurano in quelle di **viaggio, vitto e alloggio**, si caratterizzano per il fatto che loro **destinatari** devono essere **i soli clienti, effettivi o potenziali**, e devono essere sostenute in contesti ben precisi, vale a dire:

- per l'ospitalità a clienti in occasione di mostre, fiere, esposizioni e simili, e a condizione che in tali manifestazioni siano esposti i beni o i servizi prodotti dall'impresa;
- in occasione di visite dei clienti a sedi, stabilimenti, o unità produttive dell'impresa.

Quindi il D.M., molto opportunamente, ha avuto un occhio di riguardo per tutte le iniziative che vedono coinvolti i clienti dell'azienda, si ripete attuali o potenziali e, quindi, si ritiene, andando a risolvere favorevolmente una delle situazioni che, con maggior frequenza, si possono incontrare nella realtà operativa.

A fronte della deducibilità totale di queste spese, il D.M. prevede un certo rigore negli obblighi documentali. Si richiede, infatti, un'apposita documentazione, dalla quale risultino:

- ✓ le generalità dei soggetti ospitati;
- ✓ la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione, obbligo che si correla sembra al solo caso delle mostre, fiere etc;
- ✓ la natura dei costi sostenuti.

Al di là della norma puntuale, crediamo sia opportuno che l'azienda si doti di un'apposita procedura di supporto contabile, anche nel caso in cui i clienti siano stati ospitati per una visita all'azienda.

Spese a deducibilità potenzialmente limitata

Il D.M. tipizza alcuni casi di spese di rappresentanza, e cioè:

- ❖ i **viaggi turistici**, nel corso dei quali si deve però porre in essere una concreta e significativa attività promozionale dei prodotti dell'impresa;
- ❖ il gruppo delle spese per **feste, ricevimenti ed altri eventi di intrattenimento**, che si suddividono ulteriormente in eventi organizzati in occasione di:
 - ricorrenze aziendali, festività nazionali o religiose;
 - inaugurazione di sedi, uffici, stabilimenti dell'impresa;
 - mostre fiere e simili se in tali manifestazioni sono esposti i beni e servizi prodotti dall'impresa;
- ❖ una **categoria residuale**, nella quale genericamente sono ricomprese tutte le spese per beni e servizi erogati gratuitamente, a condizione che la spesa abbia quelle finalità promozionali, di pubbliche relazioni etc... di cui si è detto prima (*c.d. requisiti generali di inerenza*).

In relazione a queste ipotesi, non sono specificati i destinatari delle spese. Riteniamo che, nel caso dei viaggi turistici, stante le caratteristiche richieste, la logica sia senz'altro nel senso di individuare i clienti dell'impresa. Nelle altre ipotesi e, in particolare, nella categoria residuale, potrebbero rientrare i fornitori dell'azienda.

Le spese che rientrano in questo gruppo sono deducibili nei limiti di una data percentuale dei ricavi tipici dell'azienda e, per la precisione:

- ⇒ 1,3% dei ricavi fino a € 10.000.000
- ⇒ un ulteriore 0,5% dei ricavi per la parte eccedente e fino a € 50 milioni;
- ⇒ un ulteriore 0,1% dei ricavi per la parte eccedente, senza ulteriore limitazione.

Quindi, un'azienda che ha un fatturato di € 5.000.000 potrà dedurre integralmente spese di rappresentanza fino a un massimo di € 65.000. Questa deduzione non è intralciata dal sostenimento delle spese integralmente deducibili trattate nel secondo paragrafo, che quindi si sommano a queste, né dal valore dei beni distribuiti gratuitamente quando di importo inferiore a € 50 (*c.d. omaggi*).

Queste spese, qualificate di rappresentanza, soffrono peraltro dell'indetraibilità dell'Iva addebitata in fattura, poiché questa è la regola che si rinviene nel DPR n. 633/72.

Riepilogando, occorre ricordare il diverso trattamento dirette/Iva:

- ai fini delle imposte dirette tali spese sono deducibili (seppur con limiti di ammontare);
- l'Iva relativa a dette spese è indetraibile.

Proponiamo di seguito alcuni esempi.

ESEMPIO 1

La società Alfa produce programmi per la tenuta della contabilità, ed eroga un contributo di € 5.000 per un convegno organizzato dal locale Ordine dei dottori commercialisti ed esperti contabili. La società chiede e ottiene di esporre uno striscione al banco dei relatori e di presenziare all'evento con suoi addetti che pubblicizzano i programmi, con dimostrazioni e distribuzione di *brochure*. La spesa, di sponsorizzazione, è integralmente deducibile.

ESEMPIO 2

La società ~~Alfa~~^{BETA} va ad esporre i propri prodotti alla fiera di Amburgo, mandando l'invito a due propri clienti, e accordandosi che pagherà loro l'albergo. La spesa sostenuta per l'alloggio di questi clienti è integralmente deducibile.

In margine a tale evento viene organizzata una festa a cui sono invitati sia i clienti sia altri soggetti comunque in rapporti con Beta. Le spese relative a questo specifico evento sono di rappresentanza, e quindi deducibili nei limiti di cui diremo più avanti.

Attenzione - La spesa per l'ospitalità dei clienti, per non subire contestazioni in sede di verifica, dovrà essere supportata non solo dalle pezze giustificative specifiche, ma anche, si consiglia, da un prospetto creato *ad hoc*, dal quale risulti che:

- gli ospiti erano Bruno Held e Saul Panzer (il che, con ogni probabilità, risulta già dal documento rilasciato dall'albergo);
- l'ospitalità era concomitante con la fiera di Amburgo tenutasi dal 6 al 9 marzo 2009;
- la spesa riguardava il solo alloggio.

ESEMPIO 3

La società Alfa, in occasione del lancio di un nuovo prodotto, invita presso la sede aziendale i clienti che, in quanto suoi distributori, con ogni probabilità lo acquisteranno per collocarlo sui mercati di appartenenza. Se Alfa paga ai clienti il viaggio, i pernottamenti e i pasti, queste sono spese integralmente deducibili.

Soprattutto in relazione al secondo caso, ma non solo, si pone un dubbio: è evidente che, durante il soggiorno e, in particolare, durante i pasti, i clienti saranno accompagnati da rappresentanti della società, ad esempio uno o più amministratori. Non risulta chiaro se la spesa del pasto riferibile agli amministratori possa essere trattata alla stessa stregua di quella riferibile ai clienti ospitati, o debba essere trattata diversamente e, segnatamente, come spesa di trasferta, con le conseguenze del caso. Visto che le spese integralmente deducibili sono individuate dal decreto come spese "**sostenute per ospitare clienti**", sembrerebbe logico non dover procedere ad alcuna differenziazione tra la spesa riferibile agli amministratori che accompagnano gli ospiti, e la spesa riferibile agli ospiti, ma una conferma in tal senso è necessaria.

ESEMPIO 4

La società Alfa riceve un proprio fornitore che, per evidenti motivi di pubbliche relazioni, è ospitato quanto a alloggio e vitto nel periodo in cui visita l'azienda. Questo tipo di spesa non è tra quelle integralmente deducibili viste al paragrafo 2 e si ritiene vada inquadrata nella categoria residuale del paragrafo 3 punto 3. Si cumulerà, quindi, alle altre spese della medesima natura, soffrendo di un eventuale limite alla deducibilità, dato dal *plafond* calcolato sui ricavi.

ESEMPIO 5

Gli amministratori della società Alfa si recano all'estero a far visita a un proprio cliente, sostenendo spese di viaggio, vitto e alloggio. In questo caso siamo al di fuori delle ipotesi disciplinate dal D.M., e i costi dovranno essere ricondotti alla casistica delle spese di trasferta.

È opportuno osservare che, nelle ipotesi esaminate in precedenza (tranne nel caso di cui all'esempio 5), ogni qual volta si fa riferimento alle spese di vitto e alloggio, è necessario considerare che, dal 1° gennaio 2009, queste si rendono deducibili ai fini delle imposte sui redditi nella misura del 75%, ferma restando l'integrale detraibilità della relativa Iva (quest'ultima a partire già dal 1° settembre 2008).

A oggi, non si hanno indicazioni ufficiali su come risolvere il concorso tra il limite di deducibilità di queste spese, e il *plafond* di deducibilità da calcolare quando queste spese si qualificano come di rappresentanza.

Valga il seguente esempio:

- spese di rappresentanza costituite solo da spese di vitto e alloggio sostenute per l'ospitalità ai fornitori dell'azienda in occasione dell'inaugurazione della nuova sede: € 30.000;
- ricavi: € 2.000.000;
- *plafond* di deducibilità: € 2.000.000 x 1.3% = € 26.000.

Ipotesi 1

La riduzione al 75% si applica dopo il confronto con il *plafond* di deducibilità:

Plafond € 26.000 → importo deducibile prima della riduzione;

Importo effettivamente deducibile: € 26.000 x 75% = € 19.500

Ipotesi 2

La riduzione al 75% si applica prima del confronto con il *plafond* di deducibilità:

€ 30.000 x 75% = € 22.500;

poiché l'importo così ottenuto è inferiore al *plafond* di deducibilità - € 26.000 - si renderanno deducibili spese di rappresentanza per € 22.500, con un certo vantaggio rispetto alla 1° ipotesi.

Tenendo conto di quanto detto dalla Circolare n. 53/E/08 per una situazione non dissimile, si ritiene sia corretta la seconda ipotesi prospettata.

Un'ultima osservazione riguarda le articolazioni contabili che possono rendersi necessarie per gestire efficacemente le diverse ipotesi di spese che abbiamo esaminato nell'informativa.

Infatti possiamo avere:

- ⇒ spese promozionali, quali pubblicità, sponsorizzazioni, e altre spese non definite di rappresentanza e che non soffrono di alcuna limitazione in termini di deducibilità (ad esempio spese di viaggio sostenute per clienti in visita all'azienda);
- ⇒ altre spese non definite di rappresentanza e che soffrono di limitazioni in termini di deducibilità (ad esempio spese di vitto e alloggio sostenute per clienti in visita all'azienda: deducibili al 75% senza *plafond*);
- ⇒ spese di rappresentanza che soffrono della limitazione di deducibilità nei limiti del *plafond*, senza ulteriori limitazioni specifiche (spesa specifica per l'organizzazione di un concerto in occasione di una fiera in cui sono esposti i prodotti dell'azienda);
- ⇒ spese di rappresentanza che soffrono di limitazioni sia a causa del *plafond*, sia per indeducibilità specifica (vitto e alloggio per ospitare fornitori);
- ⇒ spese diverse dalle precedenti, che non sono deducibili grazie ad altre norme specifiche del Tuir, e che quindi si rendono integralmente indeducibili.
- ⇒ spese per omaggi di importo inferiore ad € 50.

La gestione di queste diverse tipologie di spese implica il varo di una specifica procedura contabile. Un esempio è riportato nell'informativa che segue.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Cordiali saluti.

Firma