



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
di Catania

COMMISSIONE DI STUDIO IMPOSTE DIRETTE

QUADERNO

a cura di Francesco Scuderi e Massimo Finocchiaro

LA DEDUCIBILITA' DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA

Maggio 2013

1. Premessa

Le spese di rappresentanza sono liberalità sostenute dall'impresa per migliorare la propria immagine ovvero quella della sua attività e/o dei prodotti oggetto della sua attività caratteristica.

Nell'ambito del reddito d'impresa, sono disciplinate dall'art. 108, comma 2, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, mentre nell'ambito del lavoro autonomo sono normate dall'art. 54, comma 5, D.P.R. n. 917/1986; tuttavia, la loro individuazione deve, in ogni caso, essere operata sulla base del D.M. 19 novembre 2008.

Con il presente contributo si intende riassumere le norme vigenti ed effettuare un "ripasso" sulle modalità di indicazione in UNICO 2013 di tali tipologie di spese, precisando sin d'ora che, rispetto alla precedente dichiarazione (UNICO 2012), non è più necessario tener conto del diverso trattamento fiscale delle spese di rappresentanza sostenute in base al previgente regime (in vigore fino al periodo d'imposta 2007) secondo il quale dette spese erano deducibili nel limite di un terzo del loro ammontare, in quote costanti per cinque esercizi a partire da quello di sostenimento.

2. Definizioni

I costi definibili come spese di rappresentanza sono individuati dall'art. 1, comma 1, secondo periodo, del citato D.M. 19 novembre 2008.

Secondo la suddetta disposizione, rientrano nel novero delle spese di rappresentanza:

- a) le spese per viaggi turistici durante i 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;
- b) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di :
 - ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose;
 - inaugurazioni di nuovi uffici, sedi o stabilimenti dell'impresa;
 - mostre, fiere ed eventi simili in cui sono esposti i beni e servizi prodotti dall'azienda;
- c) ogni altro onere sostenuto per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda a criteri di inerenza.

Le spese di rappresentanza si considerano **inerenti**, così come indicato al primo periodo del citato comma 1 del D.M. 19.11.2008, se presentano le seguenti caratteristiche essenziali:

- 1) sono state effettivamente sostenute e documentate;
- 2) riguardano costi per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi;
- 3) sono effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni, e rispondono a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa, ovvero sono coerenti con le pratiche commerciali di settore.

Il comma 5 del D.M. 19.11.2008 definisce, invece, quali sono gli oneri sostenuti dall'impresa che non rientrano nella definizione delle spese di rappresentanza e per i quali, quindi, non operano le limitazioni alla deducibilità stabilite dal decreto e che, pertanto, risultano deducibili integralmente se inerenti ai sensi dell'art. 109 D.P.R. n. 917/1986.

Si tratta, in particolare, delle cd. **spese per ospitalità clienti**, anche potenziali, sostenute in occasione di:

- mostre, fiere, esposizioni o eventi simili in cui l'impresa partecipa attraverso l'esposizione dei propri beni e servizi;
- visite alla sede, uffici, stabilimenti o unità produttive dell'impresa.

Le condizioni che devono esistere contemporaneamente, affinché si abbia una spesa interamente deducibile, sono:

- carattere oggettivo : natura del costo quale spesa di ospitalità;
- carattere soggettivo : individuazione del beneficiario che deve essere un cliente, ancorchè, potenziale;
- natura dell'evento : la spesa deve essere sostenuta in occasione di due circostanze, cioè la fiera, mostra o esposizione ovvero la visita all'azienda.

Pertanto, se tali spese di ospitalità sono rese nei confronti di fornitori dell'azienda o, comunque, di altri soggetti legati da vincoli commerciali con la stessa, il decreto considera tali spese come di rappresentanza, in quanto l'esclusione specifica è prevista soltanto nel caso in cui il beneficiario risulti essere un cliente (anche solo potenziale).

3. Reddito d'impresa

I costi, rispondenti al requisito di inerenza e diversi da quelli esclusi di cui all'art.1, comma 5, D.M. 19 novembre 2008, sono deducibili nel periodo d'imposta del sostenimento, entro i seguenti limiti commisurati all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica:

<u>RICAVI/PROVENTI</u>	<u>IMPORTO MAX DEDUCIBILE</u>
Fino a 10 K	1,3%
Da 10 K a 50 K (per la parte eccedente 10K)	0,5%
Oltre 50 K (per la parte eccedente 50 K)	0,1%

L'individuazione della nozione di ricavi e proventi della gestione caratteristica deve essere operata sulla base delle voci A)1) "Ricavi delle vendite e delle prestazioni" e A)5) "Altri ricavi e proventi" del conto economico, redatto a norma dell'art. 2425 c.c.: i relativi importi devono, tuttavia, essere assunti nella loro dimensione fiscalmente rilevante e, quindi, desunti dal Modello Unico (RR.MM. 13 luglio 2009, n. 183/E e 10 aprile 2008, n. 143/E).

Tale norma stabilisce, quindi, un limite quantitativo entro il quale le spese di rappresentanza sono da considerarsi "congrue" rispetto al volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e, come tali, deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute (c.d. **plafond di deducibilità**).

Come vedremo meglio nel prosieguo, le spese eventualmente eccedenti il predetto limite, al contrario, sono indeducibili e sono oggetto di variazione in aumento nel quadro RF.

La limitazione della deducibilità in parola non opera nei confronti delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente, aventi un valore unitario non superiore ad Euro 50,00 (art. 108, comma 2, terzo periodo, D.P.R. n. 917/1986).

I beni di valore unitario non superiori a 50 euro distribuiti gratuitamente dall'azienda risultano, quindi, interamente deducibili indipendentemente dall'ammontare dei ricavi conseguiti. Nel caso di un omaggio costituito da una pluralità di beni, al fine di verificare il superamento o meno di 50 euro, è necessario avere riguardo al valore complessivo dell'omaggio e non al valore dei singoli beni che lo compongono.

4. Spese alberghiere e di ristorazione

Apposita evidenziazione meritano le spese alberghiere e di ristorazione già soggette all'autonoma disciplina di cui all'art. 109, comma 5, ultimo periodo, D.P.R. n. 917/1986, che ne prevede una rilevanza fiscale nel limite del 75% del loro ammontare, purchè si tratti di spese inerenti (C.M. 5 settembre 2008,

n. 53/E) e diverse da quelle indicate nell'art. 95, comma 3, TUIR (spese di vitto e alloggio sostenute dai dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa)¹.

Infatti, le spese alberghiere e di ristorazione qualificabili come spese di rappresentanza devono essere assoggettate ad un **doppio limite di deducibilità**: dopo aver applicato il limite del 75% sull'ammontare complessivo delle spese sostenute nell'anno, l'importo così ottenuto deve essere ulteriormente assoggettato alle percentuali di deducibilità (1,3%, 0,5%, 0,1%) commisurate ai ricavi e proventi della gestione caratteristica.

Per completezza d'informazione va precisato che l'Agenzia delle Entrate (C.M. 19 maggio 2010, n. 25/E), posto che con il D.L. 112/2008 è venuta meno l'indetraibilità oggettiva dell'IVA relativa alle prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande, ha chiarito che il costo deve essere assunto considerando l'eventuale IVA non detratta sulla base di valutazioni di convenienza economico gestionale che hanno indotto ad optare per lo scontrino o ricevuta fiscale al posto della fattura, decidendo, in tal modo, di non detrarre l'IVA pagata per "vitto e alloggio".

E' il caso in cui i costi da sostenere per eseguire gli adempimenti Iva connessi alle fatture sono considerati superiori al vantaggio economico costituito dall'importo dell'Iva detraibile. In questo caso, spiega la circolare n. 25/E/2010, posto che la scelta dell'operatore si prospetta come la soluzione economicamente più vantaggiosa (l'obiettivo è, infatti, quello di pervenire al maggior risultato economico possibile), si può riconoscere all'Iva non detratta per mancanza della fattura la natura di "costo inerente" all'attività esercitata e, di conseguenza, la deducibilità ai fini delle imposte sui redditi².

5. Documentazione ed attività di controllo

Il legislatore ha stabilito oneri documentali rigorosi per le spese qualificabili come di ospitalità dei clienti (interamente deducibili) o di rappresentanza (limitatamente deducibili).

La deducibilità di tali spese è, infatti, subordinata alla tenuta e conservazione di un'apposita documentazione dalla quale risultino anche:

- le generalità dei soggetti ospitati;

¹ L'art. 95, comma 3, TUIR prevede la deducibilità integrale delle spese di vitto ed alloggio sostenute da dipendenti, co.co.co. e co.co.pro. nel limite giornaliero di euro 180,76 per le trasferte in Italia ed euro 258,23 per i trasferimenti all'estero; le spese sostenute nel territorio comunale, invece, scontano la limitazione di cui al combinato disposto degli artt. 108 e 109 TUIR ed art. 1 D.M. 19.11.2008.

² Sul punto, in un primo momento, l'Agenzia delle Entrate aveva ritenuto che l'IVA "volontariamente" non detratta fosse indeducibile ai fini IRES ed IRAP, provocando l'unanime parere contrario del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed E.C. (circ. 27.4.2009, n. 9/IR) e di Assonime (circ. 9.4.2009, n. 16, nota 40).

- la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione;
- la natura dei costi sostenuti.

Inoltre, 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.

Con riferimento alle spese di rappresentanza, è necessario disporre, per ciascuna tipologia di spesa, dell'ammontare totale, distinto per natura, delle erogazioni effettuate nel periodo di imposta, nonché dei ricavi considerati ai fini della determinazione dell'ammontare deducibile.

In caso di verifica, l'Agenzia delle Entrate potrà richiedere:

- a) per ciascuna tipologia di spesa di rappresentanza di cui all'art. 1, comma 1, secondo periodo, D.M. 19 novembre 2008, dell'ammontare complessivo, distinto per natura, delle erogazioni effettuate nel periodo d'imposta, nonché del volume dei ricavi e proventi caratteristici impiegato ai fini della determinazione dell'importo fiscalmente deducibile;
- b) l'ammontare complessivo delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente, aventi un valore unitario non superiore ad Euro 50,00;
- c) l'importo totale delle spese non soggette al regime di limitazione della deducibilità.

6. Reddito di lavoro autonomo

Ai sensi dell'art. 54, comma 5, terzo e quarto periodo, D.P.R. n. 917/1986, le spese di rappresentanza sono deducibili dal reddito di lavoro autonomo, nel limite dell'1,00% dei compensi percepiti nel corso del periodo d'imposta. Ai fini dell'applicazione della disposizione in parola, sono altresì considerate spese di rappresentanza quelle sostenute per l'acquisto o importazione di:

- oggetti d'arte, antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte o professione;
- beni destinati ad essere ceduti gratuitamente (c.d. omaggi).

A ciò si aggiunga che l'Amministrazione Finanziaria, a dispetto della formulazione letterale della disposizione in parola, ha precisato che i criteri delineati dal D.M. 19 novembre 2008, ancorchè dettati per le imprese, assumono rilevanza anche ai fini della qualificazione delle spese di rappresentanza nell'ambito della determinazione del reddito di lavoro autonomo (C.M. 13 luglio 2009, n. 34/E, paragrafo 1). Con l'effetto che si dovrebbe desumere un'ampia esclusione dell'applicazione dell'art. 54, comma 5, Tuir, come nel caso delle spese sostenute dal professionista per ospitare un proprio cliente.

7. Contribuenti minimi

CONTRIBUENTI MINIMI CHE SVOLGONO ATTIVITA' D'IMPRESA

La circolare n. 7/2008 ha affermato che le spese parzialmente inerenti e quelle relative ai beni a deducibilità limitata rilevano nella determinazione del reddito nella misura del 50%. Di conseguenza le spese di rappresentanza ritenute totalmente inerenti secondo quanto stabilito dal D.M. 19.11.2008, sono deducibili nei limiti del plafond stabilito dal suddetto Decreto anche per tali soggetti.

Le spese di vitto e alloggio potranno essere portate in deduzione per l'intero importo pagato semprechè la stretta inerenza delle stesse all'esercizio dell'attività sia dimostrabile sulla base di criteri oggettivi.

CONTRIBUENTI MINIMI ESERCENTI ARTI O PROFESSIONI

La risposta al quesito 3683 riportato sul quotidiano "Il Sole 24ore" ha chiarito che la circolare 34/E/2009 si applica a tutti i professionisti e quindi anche ai contribuenti minimi che esercitano una professione. Per quanto sopra, le spese di rappresentanza totalmente inerenti sono deducibili per i contribuenti minimi secondo i limiti del D.M. 19.11.2008; essendo professionisti, verrà, altresì, applicato il limite dell'1% dei compensi.

8. Modello UNICO 2013 SC

In sede di compilazione della dichiarazione dei redditi relativa al 2012 (UNICO 2013), non è più necessario tener conto del diverso trattamento fiscale delle spese di rappresentanza sostenute in base al previgente regime (in vigore fino al periodo d'imposta 2007) secondo il quale le spese di rappresentanza erano deducibili nel limite di un terzo del loro ammontare, in quote costanti per cinque esercizi a partire da quello di sostenimento.

In sede di predisposizione della dichiarazione dei redditi, deve essere compilato il **quadro RF Società di capitali**:

- **rigo RF24** (variazione in aumento);
- **rigo RF43** (variazione in diminuzione).

Al rigo **RF24**:

- **colonna 1**: devono essere indicate le spese relative a prestazioni alberghiere e di ristorazione diverse da quelle di cui all'art. 95, comma 3, Tuir (costi di vitto ed alloggio sostenuti dai lavoratori

dipendenti e collaboratori coordinati e continuativi, per le trasferte al di fuori del territorio comunale), comprese quelle rientranti nelle spese di rappresentanza;

- **colonna 2:** devono essere riportate le spese di rappresentanza diverse da quelle di vitto ed alloggio indicate a colonna 1. In tale importo dovrebbe essere incluso il costo degli omaggi di beni di costo inferiore a 50,00 euro (interamente deducibili).
- **colonna 3:** deve essere esposta la sommatoria degli importi di colonna 1 e 2 (nonché delle eventuali spese non di competenza di cui all'art. 109, comma 4, TUIR e dei costi non capitalizzabili da dedurre per quote costanti di cui all'art. 108, comma 3, TUIR).

Al rigo **RF43:**

- **colonna 1:** deve essere indicato l'importo delle spese di rappresentanza deducibili relative a prestazioni alberghiere e di ristorazione, in misura pari al 75% del costo, e rientranti, altresì, nei limiti di deducibilità a "scaglioni" imposti dal Dm 19 novembre 2008;
- **colonna 2 :** deve essere riportato l'ammontare delle spese di rappresentanza deducibili ai sensi dell'art. 108, comma 2, Tuir e, quindi, del D.M. 19 novembre 2008, comprensivo di quello indicato in colonna 1³;
- **colonna 3:** deve essere esposto, oltre l'importo indicato in colonna 2, anche l'importo delle spese alberghiere e di ristorazione diverse da quelle di rappresentanza.

Per completezza di trattazione si ricorda, infine, che il combinato disposto dell'art.108, comma 4, TUIR e dell'art.1, comma 3, del D.M. 19.11.2008, prevede disposizioni particolari per le imprese di nuova costituzione. Le spese di rappresentanza, infatti, sostenute negli esercizi anteriori a quello di conseguimento dei "primi ricavi", sono deducibili esclusivamente in tale periodo d'imposta e nel successivo, se e nella misura in cui trovino capienza nell'importo deducibile dei suddetti orizzonti temporali. Le istruzioni al modello UNICO 2013 (redditi 2012) precisano che nel rigo **RS 101** vanno indicate le spese di rappresentanza sostenute dalle imprese in fase di start-up non deducibili dal reddito d'impresa per assenza di ricavi e la cui deduzione viene rinviata al periodo d'imposta in cui saranno conseguiti i "primi ricavi" e del successivo (se capienti). Nel suddetto rigo, pertanto, qualora nel periodo d'imposta corrente non siano stati ancora conseguiti i primi ricavi, va indicata la sommatoria delle spese sostenute nel periodo d'imposta ed, eventualmente, in quelli precedenti.

³ Occorre sottolineare che nelle istruzioni del modello UNICO 2013 SC sembrerebbe esserci un refuso, posto che si fa riferimento ad una colonna 4 che, di fatto, non è presente nel dichiarativo.

9. Dichiarazione IRAP 2013

Ai fini dell'applicazione dell'imposta regionale sulle attività produttive, le spese di rappresentanza sono disciplinate da disposizioni differenti, a seconda della tipologia di contribuente. Nel caso di soggetti IRES (società di capitali ed enti non commerciali), nonché delle società di persone e degli imprenditori individuali in contabilità ordinaria che abbiano esercitato apposita opzione (art. 5 – bis, comma 2, D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446), la base imponibile IRAP è determinata, ai sensi dell'art. 5 del medesimo Decreto, sulla base del **principio di derivazione dai dati di bilancio**.

Ne consegue che, come ribadito dall'Agenzia delle Entrate, la corretta imputazione a conto economico, secondo lo schema di cui all'art. 2425 c.c., connota l'inerenza dei costi al valore della produzione Irap (C.M. 22 luglio 2009, n. 39/E).

In sede di compilazione del Modello IRAP 2013, pertanto, non deve essere operata alcuna variazione in aumento.

Per le società di persone e le imprese individuali che determinano la base imponibile Irap ai sensi dell'art. 5-bis del Decreto precitato (contabilità semplificata ovvero contabilità ordinaria senza opzione), invece, le spese di rappresentanza sono deducibili nei limiti di cui all'art. 108 TUIR e, quindi, nella misura fissata dal D.M. 19.11.2008.