

Fisco/1 - Spese di rappresentanza: aumentano i limiti di deducibilità a partire dal periodo d'imposta 2016

Cerato a pag. 9

Le novità del decreto Crescita e internazionalizzazione sulla deducibilità delle spese

Rappresentanza, tetto più alto

Limiti incrementati a partire dal periodo d'imposta 2016

Pagina a cura
di SANDRO CERATO

A partire dal periodo d'imposta 2016, si potranno dedurre dal reddito d'impresa maggiori spese di rappresentanza, poiché lo schema di decreto internazionalizzazione ha incrementato i limiti proporzionali rispetto ai ricavi risultanti dal conto economico dell'impresa. Restano invece immutate le regole previste per gli esercenti arti e professioni, per i quali resta invariato il limite percentuale dell'1% rispetto ai compensi percepiti nel periodo d'imposta. La disciplina fiscale delle spese di rappresentanza, di cui all'art. 108 del Tuir è stata modificata a partire da 2008 innanzitutto con le disposizioni di cui all'art. 1, comma 33, lett. p), legge 24/12/2007, n. 244 (Finanziaria 2008), e poi, con il decreto del ministro dell'economia del 19/11/2008. Gli aspetti principali consistono nell'individuazione ex lege di:

- specifici criteri di qualificazione delle spese di rappresentanza, rilevanti ai fini della verifica della loro inerenza all'attività d'impresa;
- un criterio di congruità, attraverso la fissazione di un limite quantitativo di deducibilità di tali spese (c.d. plafond di deducibilità), ancorato ad una percentuale dei ricavi dell'impresa e non più fissato forfettariamente in funzione delle spese sostenute;
- una categoria di spese (ad esempio, viaggi, vitto e alloggio dei clienti) che non si considerano spese di rappresentanza, anche se sostenute nell'ambito di eventi che «normalmente» possono dare origine a spese di rappresentanza.

In merito alla congruità interviene lo schema di decreto crescita con due importanti novità: la prima attiene all'eliminazione dell'inciso secondo cui la deduzione delle spese in questione deve avvenire anche in funzione dell'attività internazionale delle imprese,

mentre la seconda è più sostanziale in quanto riguarda i limiti di deducibilità, i quali come in precedenza sono ancorati al volume di ricavi e proventi derivanti dalla gestione caratteristica (voci A.1 e A.5 del conto economico).

In particolare, a partire dal periodo d'imposta 2016, è stabilito che fino a 10 milioni di euro di ricavi il limite è pari all'1,5% (fino al 2015 è pari all'1,3%), per la parte eccedente 10 milioni e fino a 50 milioni di ricavi il limite è pari allo 0,6% (fino al 2015 è pari allo 0,5%), mentre per la parte eccedente 50 milioni il limite è pari allo 0,4% (fino al 2015 è pari allo 0,1%).

Restano quindi immutati i valori degli scaglioni di ricavi, così come non è stata prevista alcuna variazione in relazione alla possibilità di dedurre integralmente le spese sostenute per gli omaggi, il cui limite di costo resta pari a euro 50.

È comunque previsto nello schema di decreto che le percentuali di deducibilità, nonché il limite di euro 50 per gli «omaggi», possono essere variati con decreto del Mef.

In relazione ai requisiti per qualificare una spesa di rappresentanza, restano validi i criteri definiti dal decreto ministeriale 19/11/2008 e commentati dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 34/E/2009.

Con particolare riferimento al richiamato requisito di inerenza, l'art. 1 del richiamato decreto stabilisce che lo stesso viene soddisfatto quando sussiste il carattere della gratuità, vengono perseguite finalità promozionali o di pubbliche relazioni e le spese sostenute rispondono ai criteri di ragionevolezza e di coerenza.

Per quanto riguarda la gratuità delle spese, la stessa costituisce un carattere essenziale per la loro qualificazione tra le spese di rappresentanza e la loro conseguente deducibi-

Le novità

Congruità

Innalzamento dei limiti percentuali di deducibilità rispetto al volume dei ricavi dell'attività caratteristica

Inerenza

Eliminazione del riferimento al volume dei ricavi prodotti e all'attività internazionale dell'impresa

Decorrenza

Periodo d'imposta 2016

lità dal reddito d'impresa.

In altri termini, la gratuità è costituita dalla mancanza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione dei destinatari dei beni e servizi erogati. La sussistenza del requisito in commento, come chiarito dalla circolare n. 34/E/2009, si rende necessaria al fine di distinguere le spese di rappresentanza dalle spese di pubblicità; il cui sostenimento, invece, è il frutto di un contratto a prestazioni corrispettive. Una spesa, perché possa qualificarsi quale spesa di rappresentanza in forza del requisito dell'inerenza, oltre a dover rispettare il requisito della gratuità di cui sopra, deve essere sostenuta per il perseguimento di finalità promozionali o di pubbliche relazioni. Le finalità promozionali, secondo l'Agenzia, consistono nella divulgazione sul mercato dell'attività svolta, dei beni e dei servizi prodotti, a beneficio sia degli attuali clienti, che di quelli potenziali.

Per pubbliche relazioni, invece, si intendono tutte quelle attività volte a diffondere e/o consolidare l'immagine dell'impresa, ad accrescere l'apprezzamento presso il pubblico, senza una diretta correlazione con i ricavi. Un aspetto di particolare interesse, chiarito dall'Agenzia, è rappresentato dal fatto che possono essere qualificate come spese di rappresentanza, non solo le erogazioni gratuite a favore dei clienti, ma anche quelle a favore di altri soggetti con i quali l'impresa ha un interesse ad intratte-



nere pubbliche relazioni (ad esempio rappresentanti delle amministrazioni statali, degli enti locali, organizzazioni private quali le associazioni di categoria, sindacali ecc.). Secondo l'Agenzia, una spesa rispetta il requisito di ragionevolezza quando la stessa è idonea a generare ricavi ed è adeguata rispetto all'obiettivo atteso in termini di ritorno economico. In altri termini, può essere qualificata come spesa di rappresentanza «ragionevole», quella spesa il cui sostenimento risulta essere «equo», se rapportato al ritorno economico atteso, in termini di ricavi. La coerenza, invece, risulta essere soddisfatta, quando il sostenimento delle spese in commento è coerente con le pratiche commerciali in uso in un determinato settore. In caso di assenza di pratiche commerciali di settore ovvero di incoerenza della spesa con le stesse, ai fini della deducibilità della spesa di rappresentanza è necessario dimostrare la ragionevolezza, valutando l'idoneità della stessa a generare ricavi.

Vitto e alloggio con regole ad hoc

Una particolare tipologia di spese sono le somministrazioni alberghiere e di ristorazione rientranti nel perimetro delle spese di rappresentanza.

Per tali spese, l'art. 83, comma 28-quater, lettera a) del dl 15/6/2008, n. 112, ha aggiunto al comma 5 dell'art. 109 del Tuir la disposizione secondo cui la disciplina relative alle spese di rappresentanza deve essere coordinata con la disciplina relativa alle prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande (deducibili nella misura del 75%).

In altri termini, le spese per vitto e alloggio qualificabili come «spese di rappresentanza» devono essere assoggettate:

1. in via preliminare, alla specifica disciplina di cui all'art. 109, comma 5, del Tuir relativa alle prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, secondo cui le stesse risultano essere deducibili nel limite del 75%;

2. successivamente alla disciplina di cui all'art. 108, comma 2, ai sensi del quale l'importo delle spese alberghiere e di ristorazione, ridotto al 75% per effetto dell'applicazione dell'art. 109 di cui al pt. 1, deve essere sommato all'importo delle «altre» spese di rappresentanza; ottenendo così l'importo complessivo delle spese di rappresentanza deducibile nei limiti di cui all'art. 108 del Tuir.

L'Agenzia, con la circolare 34/E/2009, stabilisce che diverso, invece, è il trattamento fiscale delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande che rientrano nel perimetro delle spese per «ospitalità clienti» di cui al comma 5 del decreto 19/11/2008 (clienti attuali e clienti potenziali).

Tali spese, infatti, secondo l'Agenzia sono assoggettate esclusivamente alle limitazioni previste per le spese alberghiere e di ristorazione; non sono invece oggetto delle limitazioni previste per le spese di rappresentanza.

In particolare, l'Agenzia ritiene che il legislatore, ritenendo tali spese connotate da una forte caratterizzazione commerciale, devono essere assimilate agli ordinari costi di produzione, quindi, deducibili nei limiti «generali» previsti dal regime fiscale proprio delle spese alberghiere e di ristorazione.

Tuttavia, come evidenziato nella circolare 34/E/2009, le spese in commento devono essere sostenute all'interno di particolari «contenitori commerciali» (o meglio occasioni o contesti commerciali); tipologia di «contenitori» che risultano essere tassativi, quali mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui devono essere esposti i beni e ser-

vizi prodotti dall'impresa, visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa.