

CIRCOLARE N. 6
16 FEBBRAIO 2009

**La nuova disciplina delle spese di
rappresentanza
Coordinamento con le nuove norme in
materia di spese di vitto e alloggio**

© Copyright 2009 Acerbi & Associati®

L'art. 108 comma 2 del D.P.R. n. 917/1986 nel testo attualmente vigente (come modificato dall'art. 1 comma 33 lett. p della L. n. 244/2007) prevede che *"le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministero 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 50 euro"*.

In attuazione della delega contenuta nell'art. 108 soprariportato, è stato emanato il **D.M. 19 novembre 2008** (che viene allegato di seguito alla presente).

Il decreto è composto da un unico articolo suddiviso in sette commi ed interviene a disciplinare la materia della deducibilità fiscale delle spese di rappresentanza nel regime di determinazione del **reddito di impresa** (quindi ai fini IRES per le società di capitali ed enti commerciali ed IRPEF per l'imprenditore individuale e le società di persone) nel modo seguente:

- indica i criteri per la **definizione** delle spese di rappresentanza ed elenca taluni **costi** che rientrano in tale categoria per espressa previsione normativa ed altri che al contrario non sono considerati spese di rappresentanza (art. 1 commi 1 e 5);
- individua i **limiti quantitativi di deducibilità** in termini percentuali (per scaglioni) da applicare all'ammontare dei ricavi e degli altri proventi della gestione caratteristica (art. 1 comma 2);
- conferma l'**integrale deducibilità** degli **omaggi di valore unitario non superiore a 50 euro**, i quali non concorrono al calcolo dell'importo massimo deducibile in base agli scaglioni di fatturato (art. 1 comma 4);
- rinvia la deduzione delle spese di rappresentanza delle **imprese di nuova costituzione** al periodo di imposta di conseguimento dei primi ricavi e a quello successivo, se e nella misura in cui le spese sostenute in tali esercizi sono inferiori all'importo massimo deducibile (art. 1 comma 3);
- prevede **oneri** sia d'**informazione** sia di **documentazione** a carico dei contribuenti a cui corrispondono poteri di verifica da parte dell'Agenzia entrate e degli organi di controllo, i quali si estendono anche agli omaggi (art. 1 comma 6).

Le disposizioni del citato decreto si applicano alle spese sostenute **a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, quindi**, per le società con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, **dal 2008**.

1. Aspetti definitori: gratuità, inerenza e ragionevolezza (art. 1 comma 1 del D.M. 19 novembre 2008)

L'art. 1 comma 1 del decreto citato, indica i criteri per la definizione delle spese di rappresentanza, stabilendo che *"si considerano **inerenti**, sempre che effettivamente **sostenute e documentate**, le spese per erogazioni a titolo **gratuito** di beni e servizi, effettuate con **finalità promozionali** o di **pubbliche relazioni** e il cui sostenimento risponda a criteri di **ragionevolezza** in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore"*.

Da quanto previsto dal decreto, quindi, le spese di rappresentanza sono tali se effettivamente sostenute e documentate e se soddisfano le seguenti caratteristiche:

- **gratuità:** sono spese di rappresentanza le erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi. Tale previsione conferma che il requisito essenziale per integrare la definizione di spesa di rappresentanza è costituito dalla mancanza di corrispettivo o di specifica controprestazione da parte dei destinatari dei beni o dei servizi erogati. Ciò conferma l'orientamento giurisprudenziale e le indicazioni di prassi ministeriale che si sono consolidati negli anni (ad es. R.M. 8 settembre 2000 n. 137/E e R.M. 2 ottobre 2002 n. 316/E).
Si ricorda che proprio la gratuità è uno degli elementi di distinzione tra le spese di rappresentanza (assenza di corrispettivo o di controprestazione) e le spese di pubblicità e propaganda (che, viceversa, prevedono l'assunzione da parte del percipiente di obblighi di fare, non fare, permettere, derivanti da un contratto sinallagmatico tra le due parti).
- **inerenza:** sia l'art. 108 comma 2 del D.P.R. n. 917/1986 come riformulato (si veda sopra) che l'art. 1 comma 1 del D.M. 19 novembre 2008, richiedono che il requisito dell'inerenza sia valutato in funzione della destinazione delle spese di rappresentanza, e quindi in funzione del perseguimento di finalità promozionali e di pubbliche relazioni.
La funzione promozionale, e quindi di consolidamento degli affari dell'impresa, è utile per distinguere le spese di rappresentanza da altre erogazioni a titolo gratuito che hanno finalità diverse e diversamente disciplinate dalla norma fiscale (si pensi alle erogazioni liberali a favore di particolari soggetti).
Il richiamo alle finalità promozionali risulta di maggiore incertezza, laddove non permette di superare il dubbio interpretativo connesso alla distinzione tra spesa di rappresentanza ovvero di pubblicità e propaganda. In tal senso risulta quindi fondamentale la verifica del sopracitato requisito della gratuità.
- **ragionevolezza:** anche in tal caso il riferimento è alla destinazione dei costi. Il sostenimento delle spese di rappresentanza deve essere giudicato in funzione dell'obiettivo di generare benefici economici per l'impresa ovvero che sia valutata la coerenza di tali spese rispetto alle pratiche commerciali vigenti nel settore di appartenenza.

Si segnala che il riformulato art. 108 comma 2 del D.P.R. n. 917/1986 prevedeva che si tenesse conto anche della attività internazionale dell'impresa, nel presupposto che la differente presenza internazionale richiedesse investimenti in spese di rappresentanza per una maggiore visibilità, nonché più elevati costi per attività promozionali e di pubbliche relazioni.

Tale parametro non è stato considerato dal decreto attuativo nel quale manca qualsiasi riferimento all'attività internazionale.

2. Le spese di rappresentanza specificamente individuate (art. 1 comma 1 del D.M. 19 novembre 2008)

Accanto ai criteri generali di cui sopra, il comma 1 dell'art. 1 del decreto indica un elenco di oneri che soddisfano a priori il requisito di inerenza e quindi sono assoggettati alle nuove regole fiscali indicate dallo stesso decreto.

Per espressa previsione normativa si qualificano come spese di rappresentanza i seguenti costi:

tipologia di spesa	descrizione
1. spese per viaggi turistici	spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività

	promozionali dei beni e dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa
2. spese per feste, ricevimenti, altri eventi	spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose
3. spese per feste, ricevimenti, altri eventi	spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa
4. spese per feste, ricevimenti, altri eventi	spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa
5. altre spese per beni e servizi distribuiti gratuitamente	ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti gratuitamente o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili <u>il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza</u>

Come anticipato, la Relazione al decreto conferma che i costi elencati, pur avendo maggiormente natura di "intrattenimento", soddisfano il requisito di inerenza nei limiti di congruità fissati dal comma 2 del decreto stesso (si veda punto 4. che segue).

Tuttavia, mentre per le prime 4. categorie di costi sopraelencati l'inerenza si intende per l'appunto soddisfatta e vanno verificati i soli limiti di deducibilità fiscale, per l'ultima categoria residuale occorre valutarne anche l'effettiva finalità promozionale o di pubbliche relazioni, nonché la ragionevolezza in termini di benefici economici prodotti per l'impresa ovvero la coerenza con le pratiche commerciali vigenti nel settore di appartenenza.

3. Le spese che non costituiscono spese di rappresentanza (art. 1 comma 5 del D.M. 19 novembre 2008)

Il comma 5 individua alcune tipologie di spese che non integrano la definizione di spese di rappresentanza e che sono pertanto interamente deducibili; si tratta di:

tipologia di spesa	descrizione
1. spese di viaggio, vitto e alloggio	sostenute 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 aziendali
2. spese di viaggio, vitto e alloggio	sostenute per ospitare clienti , anche potenziali, nell'ambito di iniziative finalizzate alla promozione di specifiche manifestazioni espositive o altri eventi simili, ciò <u>solo</u> per le imprese la cui attività caratteristica consiste nell'organizzazione di manifestazioni fieristiche ed altri eventi simili
3. spese di viaggio, vitto e alloggio	sostenuti direttamente dall' <u>imprenditore individuale</u> 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

Come già osservato, i costi sopraelencati non sono considerati spese di rappresentanza e, quindi, non sono soggetti ai vincoli ed ai limiti di deducibilità fissati dal D.M. 19 novembre 2008.

Tuttavia, l'integrale deducibilità di tali oneri, è subordinata al rispetto di **precisi adempimenti documentali** (si veda di seguito fac-simile nota interna, in attesa di chiarimenti ufficiali) posti a carico dei contribuenti; è infatti necessario che sia tenuta apposita documentazione da cui risultino:

- le generalità dei soggetti ospitati;
- la durata ed il luogo di svolgimento della manifestazione;
- la natura dei costi sostenuti.

Si fa notare che la sopraindicata disciplina di esclusione dalla categoria delle spese di rappresentanza riguarda le spese di ospitalità (viaggio, vitto ed alloggio) sostenute dall'impresa **a favore di clienti**, anche potenziali, per cui dovrebbero rientrare nelle spese di rappresentanza i costi di ospitalità qualora riguardino soggetti diversi dai clienti (ad. es. fornitori, autorità, agenti, ecc.). **Tuttavia**, si suggerisce di fare molta attenzione riguardo alle spese di ospitalità sostenute a favore di agenti e lavoratori autonomi, per i quali potrebbero essere considerate, rispettivamente, provvigioni e compensi in natura nel momento in cui la spesa è sostenuta nell'ambito del rapporto contrattuale in essere con detti soggetti per i quali la spesa di vitto e/o alloggio in questione costituisce un onere connesso alla prestazione eseguita.

Particolare cautela deve essere altresì usata con riferimento a spese di ospitalità verso dipendenti al di fuori dei casi di viaggi e trasferte e di liberalità escluse dalla determinazione del reddito di lavoro dipendente (art. 100 D.P.R. 917/1986) perché anche in tal caso è sempre possibile la qualificazione di retribuzione in natura (idem con riferimento ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa).

Parimenti anche l'ospitalità di clienti in occasione di eventi diversi da quelli previsti dal comma 5 in commento, configura il sostenimento di spese di rappresentanza.

Documentazione spese vitto, viaggio, alloggio (art. 1 comma 5 D.M. 19 novembre 2008)

Oneri sostenuti in occasione di: ... (es.: fiera di ..., sfilata di ..., visita clienti alla sede di ...)

Durata: dal giorno ... al giorno ...

Luogo: ...

Ospiti: ... (indicare nome, cognome e azienda di appartenenza)

Attività svolte: ... (es.: visita stand fieristico, presentazione prodotti, partecipazione a sfilata collezione autunno-inverno 20xx, visita stabilimento per illustrare qualità dei sistemi di produzione, ecc.)

Costi sostenuti:

- somministrazione pasti presso: ...

- pernottamento presso: ...

- viaggio: ...

Personale dell'impresa impegnato nell'attività di accoglienza: ...

Allegati: fatture ...

data ...

firma del Responsabile: ... (nome, cognome e qualifica)

4. I limiti quantitativi di deducibilità (art. 1 comma 2 del D.M. 19 novembre 2008)

La deducibilità fiscale delle spese di rappresentanza (come individuate al punto 2 che precede) è associata al rispetto di precisi limiti quantitativi definiti in ragione di percentuali commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica:

percentuale	ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica
1,3%	ricavi e altri proventi della gestione caratteristica fino a 10milioni di euro
0,5%	ricavi e altri proventi della gestione caratteristica per la parte eccedente 10milioni di euro e fino a 50milioni di euro
0,1%	ricavi e altri proventi della gestione caratteristica per la parte eccedente 50milioni di euro

La Relazione al decreto ha chiarito che per individuare correttamente l'entità dei ricavi e dei proventi della gestione caratteristica a cui applicare le suddette percentuali è possibile fare riferimento all'art. 172 comma 7 del D.P.R. n. 917/1986 in materia di operatività delle società incorporate ai fini del riporto delle perdite fiscali.

Su tale aspetto l'Agenzia delle entrate (cfr. R.M. 10 aprile 2008 n. 143/E) si è espressa precisando che i ricavi ed i proventi della gestione caratteristica sono individuabili in «*tutti quei proventi che in relazione all'attività svolta dalla società in esame possano considerarsi "caratteristici"*».

E' quindi possibile fare utile riferimento alle voci A1 ed A5 dello schema di conto economico di cui all'art. 2425 del codice civile; inoltre, per le società holding, potranno essere considerati, oltre ai ricavi e proventi di cui alle voci A1 ed A5, anche i proventi finanziari iscritti nelle voci C15 e C16.

5. Gli omaggi di valore unitario inferiore a 50 euro (art. 1 comma 4 del D.M. 19 novembre 2008)

L'art. 108 comma 2 del D.P.R. n. 917/1986 stabilisce che sono interamente deducibili le spese sostenute per gli omaggi di beni di valore unitario non superiore a 50 euro.

Tali costi inoltre, non concorrono alla formazione dell'ammontare complessivamente deducibile determinato applicando le percentuali di deducibilità commentate al paragrafo 4. che precede.

Per quanto riguarda la quantificazione del predetto limite di 50 euro, si rammenta che tale importo deve essere assunto al lordo dell'IVA eventualmente indetraibile ai sensi dell'art. 19-bis1 comma 1 lett. h) del D.P.R. n. 633/1972:

Valore unitario massimo dei beni distribuiti gratuitamente deducibili a prescindere dai "requisiti di inerenza e congruità"	dal 01.01.2008
• con Iva 4% l'imponibile non può superare euro:	48,08 euro
• con Iva 10% l'imponibile non può superare euro:	45,45 euro
• con Iva 20% l'imponibile non può superare euro:	41,67 euro

6. Le imprese di nuova costituzione (art. 1 comma 3 del D.M. 19 novembre 2008)

Per le imprese di nuova costituzione, le spese sostenute nei periodi di imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi, possono essere portate in deduzione dal reddito dello stesso periodo di imposta (di conseguimento dei primi ricavi) e di quello successivo se e nella misura in cui le spese sostenute in tali periodi siano inferiori all'importo massimo deducibile calcolato in percentuale rispetto ai ricavi ed agli altri proventi della gestione caratteristica.

7. I poteri di controllo da parte dell'Agenzia entrate (art. 1 comma 6 del D.M. 19 novembre 2008)

Con riferimento alle spese che possono essere considerate "di rappresentanza" come in precedenza definite (cfr. punto 2. che precede), l'Agenzia delle entrate e gli organi di controllo competenza possono invitare i contribuenti a **fornire indicazioni**, con riferimento all'**ammontare complessivo**, distinti **per natura**, delle erogazioni effettuate nel periodo di imposta e dell'ammontare dei ricavi e proventi derivanti dall'attività caratteristica dell'impresa, assunti a base di calcolo della percentuale di deducibilità.

L'invito può riguardare anche l'ammontare complessivo delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario inferiore a 50 euro (cfr. punto 5. che precede) e l'ammontare complessivo delle spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti ed interamente deducibili (cfr. punto 3. che precede).

8. La disciplina ai fini IRAP delle spese di rappresentanza

Per quanto riguarda la determinazione del valore della produzione ai fini Irap, bisogna distinguere tra soggetti Ires (società di capitali) e soggetti Irpef (imprenditori individuali e società di persone in contabilità ordinaria).

A seguito della L. n. 244/2007 (legge finanziaria per il 2008) è stata profondamente modificata la disciplina dell'Irap, allo scopo di eliminare la rilevanza delle variazioni fiscali effettuate ai fini Ires/Irpef e derivare la determinazione del valore della produzione rilevante ai fini Irap direttamente dai dati di bilancio.

Ne consegue che per i soggetti Ires, le spese per spese di rappresentanza sono completamente deducibili ai fini Irap, a prescindere dai requisiti fiscali di inerenza e congruità ovvero dal valore unitario di cui all'art. 108 del D.P.R. n. 917/1986. Tuttavia, bisogna ovviamente che dette spese siano connesse con l'attività sociale e che quindi possano essere iscritte nel conto economico secondo i criteri di redazione del bilancio previsti dal codice civile. Infatti, le spese di rappresentanza correttamente iscrivibili e riclassificate per natura alle voci B6, B7 ovvero B14 del conto economico CEE, costituiscono costo rilevante ai fini della determinazione del valore della produzione Irap, ciò anche se una parte delle complessive spese di rappresentanza supera il plafond sui ricavi previsto dal D.M. 19 novembre 2008 e va quindi ripreso a tassazione in UNICO in sede di determinazione dell'Ires (o dell'Irpef per i soggetti che hanno esercitato l'opzione). Analogamente, le spese di rappresentanza sono completamente deducibili ai fini Irap anche per i soggetti Irpef in contabilità ordinaria che hanno optato per la determinazione della base imponibile Irap con le regole delle società di capitali, basandosi quindi sui dati di bilancio non rettificati delle variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini Irpef.

Per gli imprenditori individuali e le società di persone che non hanno operato l'opzione di cui sopra la norma di riferimento ha elencato una lista di costi deducibili ai fini Irap: materie prime, sussidiarie e di consumo, merci, servizi, ammortamenti, canoni di locazione anche finanziaria. La C.M. n. 60/E/2008 ha precisato che per individuare queste voci di costo è possibile utilizzare "la classificazione per natura tipica delle disposizioni civilistiche", in quanto queste voci non sono tutte "specificamente disciplinate dal Tuir".

Ne consegue che le spese di rappresentanza, qualora riclassificate secondo una riclassificazione per natura civilistica, nelle voci di costo rilevanti, sono deducibili nella determinazione della base imponibile Irap degli imprenditori individuali e delle società di persone che non hanno operato l'opzione.

9. La disciplina ai fini IVA delle spese di rappresentanza

Oltre al particolare trattamento fiscale ai fini delle imposte dirette ed IRAP già sopra commentato, le spese di rappresentanza sono soggette ad una normativa specifica anche ai fini IVA.

Ai sensi dell'art. 19-bis1 comma 1 lett. h) del D.P.R. n. 633/1972 "**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 lire cinquantamila (ndr euro 25,82)**".

La disciplina IVA rimanda quindi, ai fini della identificazione, alla definizione di spese di rappresentanza resa ai fini delle imposte sui redditi; ne consegue che l'indetraibilità si applica a tutte le spese che integrano la nozione di spesa di rappresentanza ai sensi dell'art. 108 comma 2 del D.P.R. n. 917/1986 come attuato dal D.M. 19 novembre 2008.

Resta detraibile l'IVA riferita all'acquisto di omaggi (beni) di valore unitario non superiore a 25,82 euro; oltre tale importo l'IVA è completamente indetraibile.

E' naturalmente auspicabile un intervento normativo che ripristini l'originaria simmetria tra importo massimo di spesa per omaggi completamente deducibile (euro 50) e ad IVA completamente detraibile (attualmente euro 25,82).

10. Le nuove regole delle spese di rappresentanza ed il regime di detrazione dell'IVA per le spese di vitto ed alloggio

Le nuove regole sulle spese di rappresentanza si intrecciano con il regime di detrazione dell'IVA per le spese di vitto ed alloggio introdotto, dal 1 settembre 2008, dall'art. 83 comma 28-bis del D.L. n. 112/2008 (per una esaustiva analisi si vedano le circolari di Studio n. 24, 25 e 26 del 2008 disponibili nella sezione "Iscritti" del sito www.fiscoimpresa.com).

A partire dalle operazioni effettuate dal 1 settembre 2008, l'IVA sugli acquisti per prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande risulta ordinariamente detraibile da parte di imprese e professionisti, naturalmente nel rispetto delle altre regole del D.P.R. n. 633/1972 tra cui, in primis, il requisito di correlazione con operazioni attive rilevanti ai fini dell'I.V.A. (quindi non è stabilito che in ogni e qualsiasi caso l'I.V.A. assoluta sulle prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande è detraibile, bensì è stata eliminata l'indetraibilità oggettiva).

Tale previsione, come evidenziato dall'Agenzia delle entrate con la C.M. 5 settembre 2008 n. 53/E, non supera il divieto di detrazione dell'IVA per le spese qualificate come spese di

rappresentanza dalle regole sulle imposte sul reddito. Qualificazione che ora è contenuta del D.M. 19 novembre 2008 commentato con la presente Circolare di Studio.

Si coglie l'occasione per rammentare che **permane comunque in ogni e qualsiasi caso l'indetraibilità dell'I.V.A.** assolta **sugli acquisti e importazioni di alimenti e bevande**, esclusi quelli che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o di somministrazione in mense aziendali, interaziendali, scolastiche o mediante distributori automatici collocati nei locali dell'impresa (art. 19 bis 1 comma 1 lettera f) del D.P.R. n. 633/1972).

Tutte le spese di somministrazione di pasti e prestazioni alberghiere eventualmente sostenute in correlazione agli eventi di intrattenimento e/o ai viaggi promozionali individuati dal decreto (cfr. paragrafo n. 2 che precede), si considerano di rappresentanza (in quanto accessorie a oneri così qualificati dalla norma) e non attribuiscono il diritto alla detrazione dell'IVA, in deroga alla citata disciplina ordinaria per le spese di vitto ed alloggio.

L'indetraibilità dell'IVA, è opportuno sottolinearlo, prescinde dalla eventuale deduzione della spesa in quanto contenuta entro il tetto massimo (calcolato come percentuale di ricavi e proventi caratteristici) previsto dal D.M. 19 novembre 2008.

Per individuare il regime delle altre spese per ospitalità a soggetti terzi (e dunque per pasti ed alloggio fruiti al di fuori dagli eventi di intrattenimento che costituiscono "rappresentanza") occorre riferirsi al comma 5 dell'art. 1 del decreto (si veda il paragrafo 3 che precede): le spese di ospitalità (ristoranti ed alberghi) per clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere ed eventi simili o in occasione di visite a sedi o stabilimenti dell'impresa, appositamente documentate, non generando oneri di rappresentanza, consentiranno la detrazione dell'IVA.

Le spese di ospitalità di clienti per finalità di pubbliche relazioni (si rientra quindi nelle fattispecie del comma 1 dell'art. 1 del decreto) o quelle per le quali non si siano predisposte le documentazioni richieste dal comma 5 dell'art. 1 del D.M., come pure le spese a favore di soggetti diversi (ad es.: agenti, consulenti, autorità, ecc.) rientreranno nell'ambito delle spese di rappresentanza non consentendo la detrazione dell'IVA.

In relazione a quanto precede, di seguito una sintesi riepilogativa del trattamento IVA applicabile alle spese di vitto ed alloggio:

natura della spesa	riferimento normativo	calcolo
spese di vitto ed alloggio sostenute dal datore di lavoro per le trasferte di dipendenti e collaboratori fuori dal territorio comunale	art. 19 del D.P.R. n. 633/1972	IVA detraibile
spese di vitto ed alloggio sostenute per l'esercizio dell'attività commerciale	art. 19 del D.P.R. n. 633/1972	IVA detraibile
spese di vitto ed alloggio aventi natura di spese di rappresentanza	art. 19-bis1 comma 1 lett. h) del D.P.R. n. 633/1972	IVA indetraibile
spese di vitto ed alloggio aventi natura promozionale	art. 19 del D.P.R. n. 633/1972	IVA detraibile

11. Le nuove regole delle spese di rappresentanza ed il regime di deduzione delle spese relative a prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande

Le nuove regole sulle spese di rappresentanza si intrecciano con il regime di deducibilità limitata per le spese relative a prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande introdotto, a decorrere dal 1 gennaio 2009, dall'art. 83 comma 28-quater del D.L. n. 112/2008 (per una esaustiva analisi si vedano le circolari di Studio n. 24, 25 e 26 del 2008 disponibili nella sezione "Iscritti" del sito www.fiscoimpresa.com).

Il nuovo comma 5 dell'art. 109 del D.P.R. n. 917/1986 prevede infatti **la deducibilità nella misura limitata al 75% delle prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell'art. 95, e cioè di quelle relative a trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai soggetti titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa** (oggi prevalentemente soggetti legati da rapporti di cd. "lavoro a progetto"). Queste ultime, pertanto, rimangono integralmente deducibili con i limiti quantitativi previsti dal medesimo comma 3 dell'art. 95 (ammontare giornaliero non superiore a Euro 180,76, Euro 258,23 per le trasferte all'estero).

Si evidenzia che il dettato normativo fa riferimento a prestazioni di servizi (prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande). **Quindi, il puro acquisto o importazione di alimenti e bevande resta escluso dalla parziale indeducibilità**, rimanendo comunque in linea generale regolato dalle norme sulla deducibilità dei componenti il reddito d'impresa e delle spese di rappresentanza in particolare. Questa conclusione appare in linea con il, vero, motivo dell'introduzione della parziale indeducibilità delle spese in questione, è cioè l'intervenuta abrogazione della indetraibilità oggettiva dell'I.V.A. assoluta sui relativi acquisti (ragioni di copertura di gettito, insomma). Essendo, come visto in precedenza, rimasta l'indetraibilità oggettiva dell'I.V.A. su acquisti di alimenti e bevande, non è stata introdotta la relativa parziale indeducibilità. Peccato che il medesimo ragionamento non possa farsi per le spese per mense aziendali e distributori automatici, come meglio oltre.

La C.M. n. 53/E/2008 ha precisato che, considerato che la disposizione che limita al 75% la deducibilità dei costi per prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande assume carattere di regola generale, la stessa deve trovare applicazione anche quando detti costi, essendo sostenuti in contesti e circostanze particolari, si configurino alla stregua di spese di rappresentanza.

Pertanto, nel caso delle spese di rappresentanza si applicherà il 75% di massima deducibilità all'ammontare di spesa che sarà considerato deducibile secondo i criteri di cui al D.M. 19 novembre 2008.

Per tutte le altre spese di ristorazione ed alberghiere il limite di deducibilità applicabile è del 75%.

In relazione a quanto precede, di seguito una sintesi riepilogativa dei regimi fiscali applicabili alle spese di vitto ed alloggio sostenute in regime di reddito di impresa:

natura della spesa	riferimento normativo	calcolo
spese di vitto ed alloggio sostenute dal datore di lavoro	art. 95 comma 3 del D.P.R. n. 917/1986	deducibili per un ammontare giornaliero non superiore a

per le trasferte di dipendenti e collaboratori fuori dal territorio comunale		180,76 euro per le trasferte in Italia e a 258,23 euro per le trasferte all'estero
spese di vitto ed alloggio sostenute per l'esercizio dell'attività commerciale	art. 109 comma 5 del D.P.R. n. 917/1986	deducibilità della spesa nei limiti del 75%
spese di vitto ed alloggio aventi natura di spese di rappresentanza	art. 108 comma 2 del D.P.R. n. 917/1986	deducibilità del 75% della spesa sostenuta nel limite del 1,3%, 0,5% e 0,1% del ricavi conseguiti
spese di vitto ed alloggio aventi natura promozionale		deducibilità della spesa nei limiti del 75%

Merita un breve cenno la questione riguardo alla somministrazione di alimenti e bevande nell'ambito di un servizio di **mensa aziendale** gestito da terzi mediante contratti di appalto (comprese quelle derivanti da specifiche convenzioni con ristoranti o simili stipulate dal datore di lavoro a favore dei dipendenti) o in caso di utilizzo di servizi sostitutivi resi per il tramite di un soggetto intermediario che emette documenti di legittimazione (cd. "ticket restaurant"). Come noto, l'I.V.A. assolta su prestazioni di mensa aziendale sfuggiva alla indetraibilità oggettiva, abrogata dal 31 agosto 2008. Pertanto, se la logica dell'introduzione della parziale indeducibilità – quella vera – era correlata ad esigenze di copertura di gettito determinate dall'abolizione dell'indetraibilità oggettiva dell'I.V.A., allora le spese in questione dovrebbero essere integralmente deducibili. Nel caso di gestione tramite "ticket restaurant", invece, l'I.V.A. risultava indetraibile, mentre oggi è detraibile, nel limite delle regole generali in materia di detraibilità, come più volte rammentato.

La lettera della norma non pare lasciare spazio ad interpretazioni che consentano la piena deducibilità di detti costi, poiché l'art. 109 comma 5 del D.P.R. 917/1986 si riferisce genericamente a qualsiasi spesa per somministrazione di alimenti e bevande.

Tuttavia, fermo quanto sopra riguardo alle somministrazioni in mense aziendali, tenuto conto che queste prestazioni costituiscono da un punto di vista delle imposte dirette un compenso in natura per il dipendente, se pur totalmente o parzialmente escluso per scelta legislativa nella determinazione della relativa base imponibile, potrebbe argomentarsi che da un punto di vista strettamente fiscale queste spese hanno natura di costo del lavoro, e quindi pienamente deducibili. Una interpretazione ministeriale ovvero ancor meglio un intervento normativo è assai auspicabile.

Riguardo al servizio di mensa aziendale gestito direttamente dall'azienda, quindi con propria organizzazione, nessun problema di deducibilità limitata pare esserci, in quanto nel caso in questione si ha acquisto di alimenti e bevande, non acquisto di "prestazioni di servizi". Idem con riferimento ai distributori automatici aziendali, dato che normalmente si è in presenza di contratti di comodato riguardo al distributore e a contratti di acquisto di prodotti per il contenuto. Si è infatti visto in precedenza che gli acquisti di alimenti e bevande, nel rispetto del principio di inerenza e delle regole sulle spese di rappresentanza, sono completamente deducibili.

12. Alcune indicazioni operative per la gestione e rilevazione contabile delle spese di rappresentanza

Alla luce delle complessive novità sopra illustrate, nonché delle varie casistiche riscontrabili nella effettiva operatività aziendale, è necessario che gli operatori provvedano ad approntare un sistema di rilevazioni contabili in grado di imputare le spese di rappresentanza ed ospitalità per "contenitori", facendo riferimento perlomeno alle categorie del decreto.

I contenitori di riferimento potrebbero essere i seguenti:

Conti accesi alle "spese di rappresentanza"

In tale gruppo dovrebbero essere accesi i seguenti conti:

- "Spese di rappresentanza": accoglie i costi per spese di rappresentanza come identificate dal comma 1 dell'art. 1 del decreto (si veda paragrafo 2. che precede), i costi per omaggi di valore unitario superiore a 50 euro, i costi per ospitalità di clienti con finalità di pubbliche relazioni che rientrano quindi nelle fattispecie del comma dell'art. 1 del decreto ovvero per i quali non è stata predisposta la documentazione richiesta dal comma 5 dell'art. 1 del decreto, i costi di cui al comma 5 sostenuti a favore di soggetti diversi dai clienti (ad es. agenti, consulenti, autorità, ecc.).

Tali spese sono deducibili dalle imposte sui redditi nei limiti di cui al comma 2 dell'art. 1 del decreto (si veda paragrafo 4. che precede) e l'IVA risulta interamente indetraibile.

- "Spese di vitto ed alloggio costituenti spese di rappresentanza": accoglie i costi per prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande che costituiscono spese di rappresentanza.

Tali spese sono deducibili dalle imposte sui redditi nel limite del 75% dell'importo rilevante ai sensi del comma 2 dell'art. 1 del decreto (si veda paragrafo 4. che precede) e l'IVA risulta interamente indetraibile.

- "Omaggi di valore unitario inferiore a 50 euro": accoglie i costi per l'acquisto di beni da destinare ad omaggio di valore unitario inferiore a 50 euro che sono integralmente deducibili

Tali spese sono integralmente deducibili dalle imposte sui redditi e l'IVA risulta detraibile nei limiti del valore unitario di euro 25,82.

Conti accesi alle "spese di natura promozionale"

- "Spese pubblicitarie, promozionali", "Spese per fiere e mostre": accolgono i costi per attività ed iniziative di natura promozionale. Si tratta dei costi per l'organizzazione e la gestione delle iniziative pubblicitarie e promozionali e delle fiere e mostre (studi, consulenze, realizzazione di campagne pubblicitarie, realizzazione di materiale pubblicitario, affitto stand fieristici, ecc.).
I costi per feste e ricevimenti in occasione di manifestazioni promozionali, fiere e mostre, dovranno essere considerati come spese di rappresentanza.

Tali spese sono deducibili dalle imposte sui redditi in applicazione dei principi generali di deduzione dei componenti negativi nella determinazione del reddito di impresa e l'IVA risulta interamente detraibile.

- “Spese di vitto ed alloggio costituenti spese promozionali”: accoglie i costi per prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande a favore di clienti, anche potenziali, che hanno natura promozionale ai sensi del comma 5 dell'art. 1 del decreto.

Tali spese sono deducibili dalle imposte sui redditi nel limite del 75% e l'IVA risulta interamente detraibile.

- “Spese di viaggio costituenti spese promozionali”: accoglie i costi per spese di viaggio a favore di clienti, anche potenziali, che hanno natura promozionale ai sensi del comma 5 dell'art. 1 del decreto.

Tali spese sono deducibili dalle imposte sui redditi in applicazione dei principi generali di deduzione dei componenti negativi nella determinazione del reddito di impresa e l'IVA risulta interamente indetraibile.

Conti accesi alle “spese di vitto ed alloggio”

- “Spese di vitto ed alloggio a favore di dipendenti e collaboratori per trasferte” ovvero “Rimborsi spese a dipendenti e collaboratori per trasferte”: accoglie i costi per prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande a favore di dipendenti e collaboratori in occasione di trasferte fuori del territorio del comune sede di lavoro.

Tali spese sono deducibili dalle imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 95 comma 3 del D.P.R. n. 917/1986 per un ammontare giornaliero non superiore a 180,76 euro per le trasferte in Italia e a 258,23 euro per le trasferte all'estero e l'IVA risulta interamente detraibile.