

NOVITA' FISCALI 2009 – LE MISURE “ANTI-CRISI”

Firenze 28 gennaio 2009
Pisa 29 gennaio 2009
Arezzo 2 febbraio 2009



◆ *La nuova disciplina delle spese di rappresentanza alla luce del decreto ministeriale di attuazione*

Spese di rappresentanza

Riferimenti normativi:

- ★ L'art. 1 co. 33 lett. p) della L. 244/2007 (Finanziaria 2008) ha sostituito i periodi, dal secondo al quarto, del co. 2 dell'art. 108 del TUIR, disponendo la deducibilità delle spese di rappresentanza **nel periodo d'imposta di sostenimento** se rispondenti ai **requisiti di inerenza e congruità** stabiliti da apposito Decreto Ministeriale.
- ★ Il Decreto attuativo è stato emesso in data 19 novembre 2008 e pubblicato nella G.U. n. 11 del 15 gennaio 2009.
- ★ Decorrenza nuova disciplina: periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (esercizio 2008 per i "solari").

Spese di rappresentanza

Confronto vecchia e nuova disciplina

Articolo 108 TUIR in vigore sino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007	Articolo 108 TUIR in vigore dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007
<p>2. Le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi. Le spese di rappresentanza sono ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare e sono deducibili per quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi. Si considerano spese di rappresentanza anche quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente, anche se recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa, e i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili. Le predette limitazioni non si applicano ove le spese di rappresentanza siano riferite a beni di cui al periodo precedente di valore unitario non eccedente euro 25,82.</p>	<p>2. Le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi. Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con 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</p>

Spese di rappresentanza

Problematiche VECCHIA DISCIPLINA:

- ★ Non forniva una DEFINIZIONE di spese di rappresentanza:
 - ✧ Si faceva riferimento ai pronunciamenti della Giurisprudenza e ai pareri emessi dal Comitato consultivo (oggi soppresso) in risposta ai quesiti dei contribuenti circa i requisiti di inerenza delle spese di rappresentanza e di distinzione rispetto alle spese di pubblicità e propaganda.
- ★ Non si prevedevano indici o parametri atti a misurare la CONGRUITA' delle spese di rappresentanza.
 - ✧ Gli uffici ritenevano però di poter effettuare controlli e giudicare la congruità delle spese sostenute, se le stesse venivano considerate “antieconomiche” (e quindi non inerenti perché eccedenti il “fine imprenditoriale”).
- ★ La DEDUCIBILITA' era prevista in via forfettaria in misura pari ad un terzo dell'importo sostenuto (in 5 anni).

Spese di rappresentanza

NUOVA DISCIPLINA: DEFINIZIONE

Si considerano INERENTI le spese

- ✦ Erogate a **TITOLO GRATUITO** (ovvero senza l'effettuazione di una controprestazione da parte del destinatario delle stesse, altrimenti si qualificano come spese di pubblicità)
- ✦ Sostenute con finalità **PROMOZIONALI** o di **PUBBLICHE RELAZIONI**
- ✦ Il loro sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, **BENEFICI ECONOMICI** per l'impresa (come precisato dalla relazione illustrativa al decreto vi rientrano anche le erogazioni di beni e servizi dettate "dall'esigenza di instaurare o mantenere rapporti con i rappresentanti delle amministrazioni statali, degli enti locali ecc. o di organizzazioni private quali le associazioni di categoria, sindacali ecc.").
- ✦ Ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore

Spese di rappresentanza

NUOVA DISCIPLINA: DEFINIZIONE

Sono considerate spese di rappresentanza (ELENCO ESEMPLIFICATIVO)

- a) le spese per viaggi turistici in occasione dei 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;
- c) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;
- d) le 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;
- e) ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza indicati nel presente comma. (es. eventi per instaurare o mantenere rapporti con autorità locali, sindacati, ecc.)

Spese di rappresentanza

NUOVA DISCIPLINA: CONGRUITA'

Deducibili le spese di rappresentanza entro determinati limiti percentuali commisurati all'ammontare dei **ricavi e dei proventi della gestione caratteristica** (A1 e A5 del C.E.) risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo.

- Fino a euro 10 milioni: 1,3%
- Ammontare eccedente euro 10 milioni: 0,5%;
- Ammontare eccedente 50 milioni: 0,1%.

Ricavi e proventi		100.000
Spese di rappresentanza		2.000
Limite deducibilità (100.000 x 1,3%)		1.300
Variazione in aumento		700

Spese di rappresentanza

Le spese di rappresentanza sostenute nell'esercizio che eccedono i limiti di deducibilità sono definitivamente indeducibili (variazione in aumento dichiarazione dei redditi).

Tuttavia per le **IMPRESSE DI NUOVA COSTITUZIONE** è previsto un meccanismo di riporto in avanti.

Le spese sostenute nei periodi d'imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi possono essere portate in deduzione dal reddito dello stesso periodo e di quello successivo, se e nella misura in cui le spese sostenute in tali periodi siano inferiori a quelle deducibili secondo le regole ordinarie.

- Alfa Srl è stata costituita nel 2008
- Alfa consegue i primi ricavi nel 2010
- Le spese di rappresentanza sostenute nel 2008 e 2009 andranno a sommarsi a quelle sostenute nel 2010 ed il rispetto del parametro numerico dovrà essere effettuato cumulativamente.

Spese di rappresentanza

NUOVA DISCIPLINA: beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50

- **Il valore di tali beni è interamente deducibile**
- **Inoltre, non concorrono a determinare l'ammontare delle spese di rappresentanza sostenute nell'esercizio da confrontare con il limite di congruità**
- **Rispetto alla vecchia formulazione dell'art. 108 TUIR il limite è elevato da € 25,82 a € 50)**

Spese di rappresentanza

NUOVA DISCIPLINA: Erogazioni che non costituiscono spese di rappresentanza

- **le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali:**
 - ❑ **in occasione di mostre, fiere, esposizioni o eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa**
 - ❑ **di visite alla sede, agli stabilimenti o unità produttive dell'impresa**
- **Per le imprese organizzatrici di mostre e fiere, le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali finalizzate alla promozione dell'attività caratteristica.**
- **Le spese di viaggio, vitto e alloggio direttamente sostenute dall'imprenditore individuale per partecipare a mostre, fiere, ed altri eventi simili in cui sono esposti o promossi i beni o servizi oggetto dell'attività dell'impresa stessa o attinenti all'attività medesima.**

E' necessario che dalla documentazione relativa al sostenimento delle predette spese risultino le generalità dei soggetti ospitati, la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione e la natura dei costi sostenuti



Spese di rappresentanza

Spese alberghiere e di ristorazione che si configurano come spese di rappresentanza

- Per le spese alberghiere e di ristorazione sostenute per finalità di rappresentanza si rende in ogni caso applicabile il limite di deducibilità del 75% introdotto dal D.L. n. 112/2008 con decorrenza dall'esercizio 2009 (Circolare n. 53/E del 2008).
- Pertanto, nel caso di spese non considerate di rappresentanza, per le quali non si applica il limite di congruità previsto dal DM 19 novembre 2008 (ad esempio le spese di vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali in occasione di mostre, fiere, esposizioni o eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa), dal 2009 la deducibilità sarà comunque limitata al 75%.
- Più complesso è invece il caso delle spese di rappresentanza, per le quali assume rilevanza sia il limite del 75%, che quello previsto dal DM 19 novembre 2008 in base ai ricavi della gestione caratteristica.

Spese di rappresentanza

Intreccio con le spese di vitto e alloggio deducibili al 75%

Si applicano entrambi i limiti, ma in quale ordine?

Ricavi e proventi	100.000
Spese di rappresentanza (solo vitto e alloggio)	2.000
Limite spese di rappresentanza 1,3%	1.300
Soluzione A	
Limite deducibilità 75% (2000 x 75%)	1.500
Confronto con limite spese di rappres.	1.300
Variazione in aumento	700
Soluzione B	
Confronto con limite spese di rappres.	1.300
Limite deducibilità 75% (1300 x 75%)	975
Variazione in aumento	1.025
Soluzione C	
Limite deducibilità 75% (2000 x 75%)	1.500
Confronto con limite spese di rappres.	1.300
Variazione in aumento	700

Spese di rappresentanza

CONCLUSIONI

Le spese di rappresentanza sono deducibili in base alla nuova disciplina se soddisfano i seguenti requisiti.

1. Si tratti di erogazioni a titolo gratuito per finalità promozionali o di pubbliche relazioni
2. Siano effettivamente sostenute e documentate
3. Il loro 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
4. Comunque entro il limite massimo di congruità stabilito dal Decreto (aliquote regressive applicate sui ricavi caratteristici)

Spese di rappresentanza

Aspetti IVA (cenni)

- La nozione di spesa di rappresentanza ai fini delle imposte sui redditi, come deriva dal DM 19 novembre 2008, assume rilevanza anche ai fini della disciplina dell'IVA.
- In particolare, ai sensi Articolo 19-bis1 del DPR 633/72 non è ammessa in detrazione l'IVA 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 Euro 25,82.