



Dott. MAURO ROVIDA  
Dott. FRANCESCA RAPETTI  
Dott. LUCA GIACOMETTI  
Dott. CLAUDIA CAPPELLO  
Dott. BARBARA MARINI  
Dott. MICAELA MARINI

16122 GENOVA - Piazza Corvetto 1/7  
Telef.: +39 010 876.641 – Fax: +39 010 874.399  
e mail: segreteria@studiorovida.it

Genova, 5 febbraio 2009

**Ai Signori Clienti**

**Loro Sedi**

**OGGETTO: Approvazione del DM attuativo della disciplina delle spese di rappresentanza per le imprese (in vigore dal 1° gennaio 2008)**

---

Ad integrazione delle precedenti circolari<sup>1</sup>, si fornisce un quadro sintetico dell'attuale disciplina fiscale delle spese di rappresentanza per gli esercenti attività di impresa, secondo le regole fissate dal DM 19 novembre 2008, attuativo dell'art. 108 del Tuir. Si ricorda che la nuova disciplina è già in vigore dal periodo d'imposta 2008.

### **Definizione generale**

Sono definite spese di rappresentanza quei costi, effettivamente sostenuti e adeguatamente documentati, destinati ad erogazioni gratuite di beni e servizi che devono rispettare il requisito dell'**inerenza**. Il requisito dell'inerenza è dimostrato ove si dimostri *a) la finalità promozionale* e *b) la congruità* della spesa sostenuta. *La finalità promozionale* consente di differenziare le spese di rappresentanza dalle erogazioni liberali (che sottostanno a diversi limiti di deducibilità) o dalle erogazioni a particolari soggetti quali soci o dipendenti per i quali vige una specifica disciplina fiscale. *La congruità* implica che la spesa sostenuta risponda a criteri di ragionevolezza rispetto all'obiettivo di generare benefici economici (anche potenziali) per l'impresa o che comunque sia coerente con gli usi e le pratiche del settore in cui essa opera. La ragionevolezza della spesa dovrà essere supportata anche sul piano documentale. In pratica, l'impresa potrà, ad esempio, sviluppare una reportistica interna per dimostrare come possa con quella iniziativa raggiungere dei benefici in modo ragionevole, ovvero si potranno prendere a base, per dimostrare la ragionevolezza della spesa rispetto ai competitor, le statistiche di settore.

---

<sup>1</sup> Circolari dell' 1/10/2008, del 21/11/2008 e del 24/11/2008



### Le spese “specifiche”

Il decreto individua **cinque categorie** di spese di rappresentanza.

- 1) **spese per viaggi turistici** offerti a clienti, anche potenziali, in occasione dei quali siano programmate e svolte significative attività promozionali dei beni e servizi oggetto dell'attività dell'impresa. Per questa fattispecie dovranno essere predefinite e debitamente documentate “le significative attività promozionali” che caratterizzano l'evento (per es. una vacanza in un villaggio turistico in cui via sia uno spazio espositivo permanente, dovrebbe considerarsi sufficiente a qualificare come rappresentanza la spesa in questione);
- 2) **spese per feste ed eventi a carattere conviviale** sostenute in occasione di **ricorrenze** aziendali (anniversari) o di **festività** nazionali o religiose. In questo caso sarà importante documentare la tipologia di destinatari coinvolti;
- 3) **spese per feste, ricevimenti** ed altre spese di intrattenimento organizzati in occasione dell'**inaugurazione** di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;
- 4) **spese per feste e altri eventi** di intrattenimento, in occasione di **mostre, fiere e altri eventi simili** in cui sono esposti i beni o i servizi prodotti dall'impresa. Per questa fattispecie sarà necessario, sul piano documentale, dimostrare la partecipazione dell'impresa all'evento in questione;
- 5) ogni **altra erogazione gratuita** di beni e servizi effettuata in occasioni diverse da quelle espressamente contemplate. Rientrano in questa voce, per esempio, tutte le spese sostenute per contributi versati gratuitamente per convegni o seminari.

Per le spese di rappresentanza rientranti nelle prime quattro categorie, il requisito dell'inerenza è automaticamente rispettato. Viceversa, le spese rientranti nella quinta categoria, residuale, dovranno essere giustificate sia in termini di finalità promozionali o di pubbliche relazioni, sia in termini di ragionevolezza nell'ottica di generare anche potenzialmente benefici economici.

### Il costo deducibile

Una volta che la spesa sia stata ricondotta fra quelle di rappresentanza, dovrà essere determinato l'importo deducibile. A questo fine, le spese devono essere suddivise in due categorie:

- ∅ quelle deducibili senza alcun limite, che coincidono con le spese per beni distribuibili gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro. Per espressa previsione normativa (articolo 108, 2 comma, terzo periodo del Tuir), infatti, l'inerenza e la congruità della spesa sono sempre riconosciute per l'acquisto di beni da offrire in omaggio di valore non superiore a 50 euro. Gli omaggi di valore superiore a 50 euro rientreranno invece nel monte delle spese di rappresentanza che dovrà essere confrontato con il tetto massimo di cui al punto successivo.
- ∅ quelle deducibili entro il limite massimo pari a una percentuale dei ricavi e degli altri proventi della gestione caratteristica (voci di conto economico A1 e A5), come illustrato nella tabella sottostante.



Ricavi	Spese deducibili
Fino a 10.000.000 euro	1,3% sull'importo dei ricavi
Da 10.000.001 a 50.000.000 euro	130.000 euro + 0,5% sull'eccedenza rispetto a 10.000.000 euro
Oltre 50.000.000 euro	330.000 euro + 0,1% sull'eccedenza rispetto a 50.000.000 euro

### Il regime agevolato per l'ospitalità dei clienti

Per spese di ospitalità si intendono le **spese di viaggio vitto e alloggio** sostenute dall'impresa per **ospitare soggetti terzi**.

Al riguardo, il decreto introduce un'importante precisazione che riguarda quelle spese di viaggio vitto e alloggio sostenute a favore di clienti, anche potenziali, ospitati in occasione di fiere, esposizioni ed eventi simili, o in occasione di visite a stabilimenti, filiali, uffici dell'impresa. Questa tipologia di spese di ospitalità non sono considerate spese di rappresentanza e sono pertanto deducibili in base alle regole ordinarie previste dal Tuir.

A questo proposito si ricorda che a partire dal 2009 **le spese** relative a prestazioni di **vitto e alloggio saranno deducibili nel limite del 75%** (e, se qualificate spese di rappresentanza, dovranno superare anche il test di congruità rispetto ai ricavi), con l'esclusione di quelle sostenute dal datore di lavoro per le trasferte effettuate dai dipendenti e dai titolari dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, che continuano ad essere interamente deducibili nel limite giornaliero di 180,76 euro (258,23 euro per le trasferte all'estero).

Ai fini dell'attività di accertamento e controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, il decreto stabilisce che dalla documentazione dell'impresa deve risultare anche la generalità degli ospiti, la durata e il luogo di svolgimento dell'evento e la natura dei costi sostenuti. La tenuta di questa documentazione è condizione necessaria per la deducibilità dei costi di ospitalità.

Si ricorda infine che l'inclusione o l'esclusione delle spese di ospitalità dal novero delle spese di rappresentanza, alla luce delle norme in vigore dal 1° settembre 2008 per le prestazioni alberghiere e di ristorazione, assume rilevanza anche ai fini Iva. Infatti la detrazione Iva non è ammessa per quei servizi che, ai fini delle imposte sui redditi, sono qualificati come spese di rappresentanza. In questo senso, l'esclusione delle spese di ospitalità di cui all'art. 1 comma 5 del decreto dal concetto di spese di rappresentanza, consentirà la detrazione integrale dell'iva ad esse applicata

Rimanendo a Vs. disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti, porgo cordiali saluti

Dr. Luca Giacometti