

CIRCOLARE N. 16 DEL 9 APRILE 2009

IMPOSTE DIRETTE E INDIRETTE

Imposte sul reddito e IVA: disciplina delle spese di rappresentanza

ABSTRACT

La circolare commenta l'attuale disciplina delle spese di rappresentanza sia ai fini della deducibilità di tali spese nella determinazione del reddito d'impresa, sia ai fini della detraibilità dall'imposta sul valore aggiunto.

PROVVEDIMENTI COMMENTATI

Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (art. 1, comma 33, lettera p)

Decreto 19 novembre 2008 del Ministro dell'economia e delle finanze

* * *

INDICE

Considerazioni generali	p. 4
1 L'evoluzione normativa della deducibilità delle spese di rappresentanza nella determinazione del reddito d'impresa	p. 6
1.1 <i>La definizione di "spese di rappresentanza"</i>	p. 7
1.2 <i>Tipologie di spese che si considerano di rappresentanza</i>	p.12
1.3 <i>Tipologie di spese che non si considerano di rappresentanza</i>	p.16
1.4 <i>Criteri e limiti alla deducibilità delle spese di rappresentanza dal reddito d'impresa</i>	p.19
2 L'indetraibilità dell'imposta sul valore aggiunto relativa alle spese di rappresentanza	p.26

Considerazioni generali

La legge finanziaria per il 2008¹ ha modificato la disciplina fiscale delle spese di rappresentanza disponendo nuovi criteri di deducibilità nella determinazione del reddito d'impresa: in particolare è stato sostituito l'art. 108, comma 2, del TUIR, per disporre che "le spese di rappresentanza sono deducibili 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".

Il decreto attuativo, intervenuto il 19 novembre 2008, ha dato concreta realizzazione a un regime che deve intendersi applicabile con riguardo alle spese sostenute a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007². Le imprese con esercizio coincidente con l'anno solare applicano dunque il nuovo regime a partire dalle spese sostenute nell'esercizio 2008; per le imprese con esercizio non coincidente con l'anno solare, la decorrenza della disciplina è invece differita: ad esempio, se l'esercizio inizia il 1° aprile di ogni anno, la disciplina si applica alle spese sostenute a partire dal 1° aprile 2008.

Le nuove disposizioni tendono a eliminare le incertezze che avevano precedentemente caratterizzato la disciplina della deducibilità delle spese di rappresentanza, e cercano di delimitare i margini di discrezionalità nell'individuazione di tali spese e nella valutazione della loro inerenza all'attività d'impresa.

Il decreto attuativo contiene, oltre alla definizione delle spese di rappresentanza, anche l'esemplificazione delle principali fattispecie di spese aventi tale natura, nonché di quelle che non devono considerarsi tali. In quest'ottica, esso esplica indirettamente effetti anche nel campo dell'imposta sul valore aggiunto; la disciplina di tale tributo, infatti, prevede limiti alla detrazione dell'imposta relativa all'acquisto di beni e servizi da distribuire o da erogare a titolo di spese di rappresentanza, richiamando, per la definizione di tali spese, la nozione acquisita ai fini delle imposte sul reddito e quindi, ora, la nozione desumibile da questo decreto.

Peraltro, la relazione al decreto avverte che le modifiche introdotte dalla legge finanziaria per il 2008 hanno interessato esclusivamente il regime generale delle spese

¹ Art. 1, comma 33, lettera p), della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

² In questo senso dispone l'art. 1, comma 7, del decreto medesimo.

di rappresentanza contenuto nell'art. 108 del TUIR, lasciando immutate le discipline di carattere speciale previste da altre norme dell'ordinamento³.

1. L'evoluzione normativa della deducibilità delle spese di rappresentanza nella determinazione del reddito d'impresa

Prima dell'intervento normativo operato con la legge finanziaria per il 2008, la disciplina delle spese di rappresentanza⁴ ne consentiva la deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare e ripartiva tali costi, in quote costanti, nell'esercizio di sostenimento e nei quattro esercizi successivi. Nessuna limitazione alla deducibilità era invece prevista per le spese di rappresentanza "riferite a beni di valore unitario non eccedente euro 25,82".

La norma non dettava una nozione generale di spesa di rappresentanza, né elencava tipologie di spese da considerare come tali; precisava solo che si consideravano tali "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".

La precedente disciplina lasciava, quindi, ampi margini di incertezza sull'individuazione delle spese di rappresentanza. Inoltre, non consentiva di qualificare una data spesa come spesa di rappresentanza con carattere di generalità, e cioè secondo una regola valevole per tutte le imprese. La possibilità di ricondurre determinate spese alla fattispecie considerata nell'art. 108, comma 2, del TUIR, infatti, non poteva prescindere da una valutazione caso per caso della loro inerenza all'attività svolta dalla singola impresa; ne derivava che una stessa tipologia di spesa poteva considerarsi di rappresentanza per un'impresa e non per un'altra, in funzione di circostanze di fatto, variabili per ogni impresa e relative alla dimensione, alla struttura organizzativa, all'ambito nazionale o internazionale di operatività, allo specifico settore commerciale o merceologico interessato.

Sulla base di tali circostanze, la medesima spesa poteva essere di volta in volta considerata come di rappresentanza, e quindi deducibile con le limitazioni stabilite

³ Cfr. art. 2, comma 9, e art. 90, comma 8, della legge 27 dicembre 2002, n. 289.

⁴ Contenuta nella precedente versione dell'art. 108, comma 2, del TUIR.

dall'art. 108 del TUIR, o pienamente inerente all'attività esercitata, nel qual caso avrebbe generato costi integralmente deducibili. All'opposto, la spesa poteva essere considerata del tutto estranea all'attività, e quindi totalmente indeducibile.

In particolare, le spese ammesse in deduzione senza limiti di sorta erano le spese di pubblicità e le spese di gestione caratterizzate da un nesso causale diretto fra costo ed esercizio dell'attività d'impresa⁵. All'opposto, doveva escludersi la deducibilità delle spese riconducibili a mere liberalità; qualificazione, questa, spesso influenzata dalla valutazione della congruità della spesa rispetto all'attività esercitata.

In tale situazione di incertezza il legislatore aveva disposto che la qualificazione di determinate spese, sostenute dal contribuente, tra quelle di pubblicità o di propaganda o tra quelle di rappresentanza, piuttosto che fra le mere liberalità, potesse formare oggetto di una richiesta di parere al Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive⁶.

La nuova formulazione del comma 2 dell'art. 108 tende a superare o, per lo meno, a contenere tali incertezze demandando, come abbiamo accennato, a un decreto ministeriale di fissare criteri omogenei per valutare l'"inerenza e congruità" delle spese in questione, in particolare disponendo che tali criteri siano stabiliti considerando determinati parametri costituiti dalla "natura e destinazione delle stesse", dal "volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa" e dall'"attività internazionale svolta".

Il decreto ministeriale del 19 novembre 2008, nel dare attuazione all'art. 108, comma 2, ha introdotto un complesso di regole - del tutto inedito per il nostro ordinamento - che interviene nella materia delle spese di rappresentanza sotto tre distinti profili:

- a) definisce le spese di rappresentanza recependo, in larga parte, i principi desumibili dalla prassi amministrativa sull'argomento;

⁵ Art. 109, comma 5, del TUIR.

⁶ Il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive fu istituito con l'art. 21, comma 2, della legge n. 413 del 1991, con il compito di rispondere a richieste di pareri presentate dai contribuenti. Con l'art. 7 del decreto legislativo n. 358 del 1997 l'art. 21, comma 2, fu integrato per estendere la competenza del Comitato alle richieste di pareri in materia di qualificazione di spese di rappresentanza, di propaganda e di pubblicità. Il Comitato è stato soppresso nell'ambito della normativa contenuta nell'art. 29 del decreto-legge n. 223 del 2006, convertito con la legge n. 248, diretta a riordinare, anche attraverso la loro soppressione, gli organismi operanti nell'ambito delle pubbliche amministrazioni, ai fini del contenimento delle spese (sulla soppressione del Comitato si veda la circolare n. 40 del 27 giugno 2007 dell'Agenzia delle Entrate).

- b) individua, con elencazione esemplificativa, alcune tipologie di spesa da considerare come spese di rappresentanza e altre tipologie da escludere dal novero di tali spese in quanto integralmente inerenti all'esercizio d'impresa;
- c) individua i limiti quantitativi entro i quali le spese di rappresentanza sono ammesse in deduzione dal reddito d'impresa, legando la deducibilità all'ammontare dei ricavi dell'esercizio.

1.1 La definizione di "spese di rappresentanza"

La definizione delle spese di rappresentanza cui si applicano i nuovi criteri di deducibilità si desume dal combinato disposto di due previsioni fra loro strettamente connesse: quella contenuta nella prima parte del comma 1 dell'art. 1 del decreto⁷ e quella contenuta nella lettera e) del medesimo comma 1.

La prima disposizione fissa una regola generale per l'individuazione delle spese di rappresentanza legandone la nozione a una loro sia pur lata inerenza all'attività dell'impresa. In particolare, stabilisce che "si considerano inerenti, sempreché 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 le pratiche commerciali di settore".

La seconda disposizione (lett. e) del comma 1) completa tale definizione con una previsione residuale e di chiusura, collocata dopo l'elencazione delle tipologie di spesa espressamente considerate come spese di rappresentanza (di cui si dirà nel paragrafo successivo), secondo cui si considera di rappresentanza "ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza indicati nel presente comma". L'ampiezza della previsione la rende speculare rispetto a quella contenuta nella prima parte del comma 1, salvo che per la specificazione secondo cui i beni e i servizi in questione sono erogati in occasione di determinati eventi (convegni, seminari e simili). Tale precisazione - riteniamo - ha valenza puramente esemplificativa poiché non preclude la possibilità di ravvisare spese di rappresentanza anche in tipologie di spesa diverse da quelle sostenute nell'ambito di tali eventi: la stessa formulazione della norma e la sua collocazione dopo la precisa elencazione delle lettere da a) a d) porta,

⁷ Il decreto è formato dal solo articolo 1, rubricato "Nuovi criteri e limiti di deducibilità delle spese di rappresentanza".

infatti, a ritenere che la previsione della lettera e) sia solo esplicativa della definizione generale già enunciata nella prima parte del comma 1.

La definizione di spesa di rappresentanza è formata da svariati elementi: alcuni suscettibili di riscontro oggettivo, o comunque non del tutto discrezionale, e altri che presuppongono una valutazione della specifica situazione tale da implicare, come nella precedente disciplina, rilevanti margini di discrezionalità.

Un elemento di certezza è senz'altro costituito dalla natura gratuita delle erogazioni effettuate nel quadro delle spese di rappresentanza⁸. Tali spese possono, quindi, riguardare la distribuzione o l'erogazione di beni o servizi, oppure l'organizzazione di feste o di eventi di vario genere a cui i terzi partecipano a titolo gratuito.

Un secondo elemento essenziale è costituito dalle finalità delle erogazioni gratuite: tali erogazioni intanto possono essere considerate come spese di rappresentanza, e quindi consentire la deduzione del relativo costo nei limiti stabiliti dal decreto, in quanto siano effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni. Diversamente, tali erogazioni dovrebbero considerarsi semplici liberalità e per esse la deduzione dal reddito d'impresa sarebbe completamente esclusa.

Con riferimento alle finalità promozionali o di pubbliche relazioni, la relazione di accompagnamento al decreto fa espresso riferimento alla necessità di instaurare rapporti con i rappresentanti della pubblica amministrazione e degli enti locali, nonché con i rappresentanti delle organizzazioni private che con l'impresa abbiano una colleganza di tipo istituzionale, quali le organizzazioni sindacali o di categoria. Appare, dunque, pacifico che le spese di rappresentanza non sono solo quelle relative a erogazioni a favore di clienti, effettivi o potenziali, ma anche quelle a favore di altri soggetti con i quali l'impresa possa avere un interesse a coltivare pubbliche relazioni.

La gratuità delle distribuzioni o erogazioni di beni e servizi e le finalità promozionali – elementi caratterizzanti delle spese di rappresentanza – inducono a distinguere da tali spese altre fattispecie di cessioni di beni o di prestazioni di servizi a titolo gratuito normalmente effettuate nello svolgimento di attività commerciali; in particolare, le erogazioni effettuate nell'ambito di operazioni e concorsi a premi. Anche queste manifestazioni, come gli eventi che generano spese di rappresentanza, hanno finalità promozionali, ma si caratterizzano per una diversa base giuridica. I concorsi e le operazioni a premio, infatti, si basano sull'assunzione di obbligazioni, da parte

⁸ L'essenzialità del requisito della gratuità nelle spese di rappresentanza era stato precisato dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 137 dell'8 settembre 2000.

dell'impresa, a seguito di una promessa al pubblico resa a norma dell'art. 1989 del codice civile; promessa rivolta, nella maggior parte dei casi, ai consumatori. Proprio per tale peculiarità, e per le esigenze di tutela del pubblico affidamento che ne derivano, le manifestazioni a premio sono soggette a una specifica disciplina sia sotto il profilo pubblico-amministrativo sia sotto il profilo dell'imposizione indiretta (come si dirà nel paragrafo 2 a proposito della disciplina i.v.a. per tali manifestazioni).

Anche nell'ambito delle imposte sul reddito nessuna deroga è stabilita sulla deducibilità dei costi per l'acquisto dei beni da destinare a premi; tali costi, pertanto, devono considerarsi ammessi in deduzione dal reddito senza alcuna limitazione. Ciò si evince, in particolare, anche dalle disposizioni dell'art. 107, comma 3, del TUIR, che consente anche di dedurre gli accantonamenti stanziati per tali oneri, sia pure entro determinati limiti⁹.

Altra fattispecie di cessioni da non confondere con le spese di rappresentanza è quella degli omaggi contrattuali. La deducibilità dei costi relativi all'acquisto di beni da cedere a questo titolo non potrebbe certamente essere posta in discussione; e tale principio vale sia quando si tratta di beni dello stesso genere di quelli oggetto della fornitura principale (come accade ad esempio nelle vendite promozionali del tipo "tre al prezzo di uno"), sia quando si tratta di beni di natura diversa. In entrambi i casi - a ben vedere - non può ravvisarsi, da un punto di vista sostanziale, il requisito della gratuità della cessione, caratteristico delle spese di rappresentanza, dovendo piuttosto ritenersi che il corrispettivo dovuto per la fornitura principale comprenda anche gli omaggi a essa collegati.

L'ultimo requisito, quello della ragionevolezza o coerenza con le pratiche commerciali di settore, è quello che può determinare maggiori incertezze, trattandosi di un requisito da riferire alla singola impresa e alle peculiarità dell'attività che essa svolge. I dubbi maggiori a cui dà luogo la norma attengono al concetto stesso di ragionevolezza e, quindi, all'individuazione del significato concreto di tale requisito; significato che sia, a un tempo, coerente con i criteri di deducibilità delle spese di rappresentanza stabiliti dal decreto, e coerente con i criteri generali che presidono alla deducibilità dei costi sostenuti dall'imprenditore. Più precisamente, il criterio della ragionevolezza potrebbe essere l'espressione di supposti livelli massimi di spesa che le imprese sarebbero tenute a rispettare per poter qualificare le spese sostenute come spese di

⁹ Il fatto che sia consentita la deducibilità degli accantonamenti per tali oneri conferma la deducibilità dei costi per i quali gli accantonamenti sono stati stanziati. Evidentemente, non sarebbe stato logico prevedere tale disposizione se i costi delle manifestazioni a premio non fossero deducibili.

rappresentanza o, invece, di preclusioni legate alla tipologia di spesa; in entrambi i casi, limitazioni da individuare caso per caso in relazione alle specificità della singola impresa.

La prima soluzione non sembra compatibile con la struttura e con le finalità della disciplina introdotta con questo decreto attuativo. Il profilo quantitativo, infatti, è stato già espressamente considerato dalle norme contenute nel comma 2 dell'art. 1 (che illustreremo al paragrafo 1.3), le quali stabiliscono che le spese di rappresentanza individuate a norma del comma 1, hanno specifici limiti di deducibilità da definire in rapporto all'ammontare dei ricavi dell'impresa.

Sembra logico ritenere, quindi, che essendo stati previsti tali limiti, non abbiano rilievo altri parametri quantitativi non espressamente previsti dal decreto. Così, a titolo esemplificativo, non potrebbe essere contestata la configurabilità – e quindi la deducibilità nei limiti consentiti – delle spese di rappresentanza sol perché di rilevante entità. Non dovrebbe, in altri termini, avere alcuna importanza che il *plafond* di deducibilità venga assorbito dal sostenimento di poche spese di importo elevato o da una pluralità di spese di minore entità. Una diversa conclusione sarebbe molto lontana dallo spirito della nuova disciplina che tende, come ripetiamo per maggiore chiarezza, a dare certezza almeno sotto il profilo quantitativo, alla deducibilità dei costi in questione. Se, infatti, fosse richiesta la ragionevolezza di una data spesa rispetto all'ammontare dei ricavi o rispetto ad altri parametri che esprimono le dimensioni dell'impresa, le difficoltà nell'individuazione delle spese di rappresentanza diverrebbero pressoché insormontabili, poiché qualsiasi comportamento tenuto dal contribuente in questo ambito potrebbe essere contestato dall'amministrazione finanziaria (nonché, in sede contenziosa, dai giudici tributari investiti della questione) sulla base di una valutazione ancora una volta discrezionale.

Dunque, i criteri di ragionevolezza di cui parla la norma sembrano piuttosto riferibili a limiti "qualitativi" della tipologia delle spese sostenute. La relazione di accompagnamento al decreto sembrerebbe confermare tale tesi laddove precisa che "il riscontro di tali elementi funzionali garantisce il collegamento delle spese in questione con l'attività d'impresa e la loro distinguibilità rispetto ad altre fattispecie in cui l'erogazione gratuita di reddito, soprattutto in funzione del beneficiario, risponde evidentemente ad altre finalità (erogazioni ai soci o ai loro familiari, autoconsumo, liberalità a dipendenti o collaboratori ...)".

Tuttavia, anche questa tesi lascia adito a vari dubbi interpretativi, perché non è facile cogliere, in concreto, in che consista quella “qualità” della spesa che ne denoterebbe la pertinenza all’esercizio dell’impresa. Merita considerare che il concetto di ragionevolezza della spesa cui la norma fa riferimento muove da una più generale impostazione recentemente emersa nella prassi amministrativa che tende a considerare non inerenti tutte le spese gestionali che non rispondano, ad avviso dell’ufficio verificatore, a criteri di congruità economica, ancorché esse derivino da contratti perfettamente documentati e correttamente rilevati nelle scritture contabili dell’impresa. Il risultato di tale approccio è che gli uffici finanziari tendono spesso a sindacare scelte di convenienza su operazioni economiche pertinenti alla gestione aziendale, sostituendosi a una valutazione che invece dovrebbe competere esclusivamente all’imprenditore¹⁰.

¹⁰ Il tema dell’economicità delle operazioni effettuate dall’impresa presenta profili di particolare delicatezza e problematicità. Sull’argomento una certa giurisprudenza tende recentemente ad attribuire all’amministrazione finanziaria il potere di disconoscere la deducibilità di costi, oppure di recuperare a tassazione componenti positivi del reddito, sulla base di una semplice valutazione economica delle scelte imprenditoriali; in particolare, a seguito della semplice rilevazione dei comportamenti del contribuente che l’ufficio ritiene antieconomici. In alcune recenti sentenze (cfr. fra le ultime, Cass. 11 aprile 2008, n. 9497 e 15 settembre 2008, n. 23635) si ammette, in sostanza, che in presenza di tali comportamenti, non sia più l’amministrazione finanziaria a dover provare fatti rilevanti ai fini dell’accertamento (ad esempio la simulazione di atti o l’occultamento di ricavi), ma sia il contribuente a dover giustificare i propri comportamenti ritenuti antieconomici, ritenendosi, in mancanza, già provati – per mezzo della sola valutazione di antieconomicità – i fatti che potrebbero determinare una ripresa a tassazione.

Vale la pena di ricordare, al riguardo, che secondo una elaborazione dottrinale risalente nel tempo e poi fatta propria anche dall’ordinamento fiscale con la riforma del 1971, sono inerenti le spese che si collegano alla realizzazione di scelte gestionali o sono ad esse strumentali: di scelte, cioè, relative all’esercizio dell’impresa. Sono, al contrario, non inerenti le spese motivate da finalità estranee a tale esercizio. La presunta non economicità della spesa può, dunque, risultare un sintomo indiziario di estraneità all’esercizio dell’impresa, ma non certo un elemento sufficiente a provare tale estraneità: rimane pur sempre compito dell’amministrazione finanziaria dimostrare che, nel caso di specie, il rapporto apparentemente oneroso mascheri un’effettiva liberalità o l’esistenza di ricavi occultati o ancora lo spostamento di redditi per finalità illecite.

In questa ottica, merita rilevare che le presunzioni ammesse a fondamento dell’accertamento delle imposte sul reddito devono avere determinate caratteristiche che le rendono effettivamente probanti, e cioè devono essere “gravi, precise e concordanti” (v. art. 39, primo comma, lett. d, del d.p.r. n. 600 del 1973). Non è sufficiente quindi un “sintomo” di un comportamento illegittimo a provare l’esistenza di tale comportamento; è necessaria l’esistenza di un complesso di circostanze che, tutte, univocamente portino a una determinata conclusione.

Il risultato, in concreto, di tale visione dell’amministrazione finanziaria è che gli uffici si limitano a valutare l’antieconomicità di una singola operazione senza considerare il contesto nel quale l’operazione stessa è effettuata. L’operato dell’imprenditore, a ben vedere, potrebbe essere ricondotto a complesse strategie imprenditoriali rispetto alle quali la singola operazione oggetto di analisi da parte dell’ufficio costituisce solo un tassello; circostanza, questa, che non consente una valutazione autonoma della fattispecie, ma ne impone l’analisi in un contesto più ampio. A titolo di esempio, si potrebbero citare i casi in cui l’impresa

Sotto un altro profilo, va infine segnalata un'ultima questione. Frequentemente, nell'ambito dei gruppi societari, le spese di rappresentanza sono sostenute da una società del gruppo (spesso la *holding*) in nome proprio ma per conto delle altre società partecipanti al gruppo. I costi sostenuti dalla prima sono poi ribaltati, *pro quota*, sulle altre. In questi casi sono configurabili dei ricavi per prestazioni di servizi della società che ha sostenuto le spese di rappresentanza a favore delle società del gruppo; ricavi costituiti dalle somme a esse riaddebitate. Solo per queste ultime società, quindi, le spese di rappresentanza costituiscono costi deducibili nei limiti stabiliti dal decreto attuativo; la prima società, infatti, può dedurre senza limitazioni i costi sostenuti per poter effettuare tali prestazioni, trattandosi di costi riferibili direttamente alla produzione di ricavi (costituiti, come detto, dai rimborsi di tali spese provenienti dalle società fruitrici del servizio). Naturalmente si possono verificare situazioni in cui le spese sono sostenute anche nell'interesse della società che esplica il servizio, sicché essa riceve rimborsi solo parziali. In questi casi, costituirà evidentemente spesa di rappresentanza per la società in questione il costo rimasto a suo carico.

1.2 Tipologie di spese che si considerano di rappresentanza

Le incertezze nell'individuazione delle spese di rappresentanza sono attenuate dalla previsione, contenuta nell'art. 1, comma 1, del decreto, di particolari tipologie di spesa da comprendere senz'altro nell'ambito di applicazione della nuova disciplina. Le fattispecie considerate in tale elenco sono quelle più ricorrenti nella pratica; esse sono state individuate, infatti, anche sulla scorta dei casi sottoposti all'esame del Comitato consultivo.

L'elencazione ha carattere – ripetiamo – esemplificativo e non tassativo: pertanto, non è esclusa la possibilità di ravvisare spese di rappresentanza di tipi diversi da quelli espressamente considerati. Ciò trova conferma nella norma residuale collegata alla definizione generale – contenuta nella lettera e) appena illustrata nel paragrafo 1.1 – che qualifica come di rappresentanza spese diverse da quelle indicate nelle lettere precedenti “*il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza indicati nel presente comma*”.

rende servizi sottocosto come quando, nel caso di franchising, l'impresa produttrice dia in uso dei locali ai venditori a condizioni più favorevoli di quelle di mercato per incentivare la diffusione di prodotti caratterizzati da un determinato marchio, oppure ai casi in cui l'impresa concede in comodato gratuito i macchinari con i quali il comodatario deve svolgere lavori a favore della medesima impresa comodante, o ancora, ai casi di vendite sottocosto per motivi di penetrazione del mercato.

Si considerano spese di rappresentanza, in particolare, le seguenti quattro tipologie di spese:

a) la prima è costituita dalle “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”. I viaggi sono considerati spese di rappresentanza perché costituiscono un mezzo per fornire o consolidare un’immagine positiva dell’impresa al suo esterno. La fattispecie considerata è, in sostanza, quella dei viaggi offerti a ospiti estranei alla compagine aziendale (ad esempio, clienti o altri soggetti con i quali l’impresa voglia entrare in relazione). Dovrebbero, quindi, escludersi dal novero delle spese di rappresentanza quelle sostenute per viaggi organizzati in favore di dipendenti o di altri collaboratori dell’impresa: per tali spese, i limiti alla deducibilità sono, piuttosto, quelli stabiliti dall’art. 100 del TUIR¹¹. Tale conclusione è avvalorata anche dai chiarimenti contenuti nella relazione illustrativa del decreto dove si precisa che le spese di rappresentanza si distinguono da altre tipologie di spesa, pur caratterizzate dalla gratuità dell’erogazione, come ad esempio le “liberalità a dipendenti o collaboratori”.

La possibilità di ravvisare in tali viaggi delle spese di rappresentanza, e non delle semplici liberalità, è stata subordinata allo svolgimento, nel corso del viaggio, di significative attività promozionali. Tale requisito determina non poche ambiguità: se è vero, infatti, che la previsione deriva dall’esigenza di ricondurre fra le spese di rappresentanza iniziative aventi *latu sensu* un collegamento con l’attività svolta dall’impresa, escludendo le spese di natura meramente liberale, non può negarsi che lo svolgimento di iniziative, quali viaggi turistici per clienti, potenziali clienti, autorità, ecc., sembra comunque idoneo di per sé a realizzare tale presupposto; sarebbe stato logico, dunque, ammettere la configurabilità di queste iniziative fra le spese di rappresentanza indipendentemente dalla maggiore o minore “intensità” di attività promozionali durante il viaggio.

Del resto, se la promozione dei prodotti dell’impresa realizzata nel corso del viaggio dovesse essere preponderante rispetto ad attività prettamente turistiche, non sarebbe corretto comprendere le spese in questione fra quelle di rappresentanza, ma esse dovrebbero considerarsi, più propriamente, spese di pubblicità o di propaganda. In

¹¹ Secondo tale norma, “le spese relative ad opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell’ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi”.

proposito - ribadiamo - i viaggi di cui tratta la disposizione in esame sono quelli "turistici", e cioè i viaggi che hanno essenzialmente una finalità di svago o di vacanza per il viaggiatore e non, quindi, quelli dedicati ad attività aziendali. Conferma tale assunto il comma 5 dell'art. 1 che include, viceversa, nell'elenco delle spese che "non costituiscono spese di rappresentanza" quelle per viaggi organizzati allo scopo di far partecipare i propri clienti a mostre, fiere ed eventi simili in cui sono esposti i prodotti dell'impresa, o per consentire ai clienti visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa: spese queste che – come si dirà nel paragrafo 1.3 – sono ammesse in deduzione senza le limitazioni stabilite dal decreto.

Anche le interpretazioni fornite dal Comitato Consultivo sembrerebbero andare in tale direzione: in più occasioni è stato precisato, infatti, che "le spese di rappresentanza sono sostenute al fine di creare, mantenere o accrescere il prestigio della società e di migliorarne l'immagine senza dar luogo ad aspettative di incremento delle vendite comportando una particolare utilità o un particolare beneficio a favore di determinati soggetti; sono, invece, spese di pubblicità quelle che possono determinare un incremento delle vendite, acquisendo nuova clientela o incrementando le vendite alla clientela già esistente"¹²;

b) la seconda tipologia di spese di rappresentanza è costituita dalle "spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose". In questi casi, le ricorrenze aziendali o le festività sono spesso l'occasione per organizzare eventi diretti a migliorare l'immagine della società. Coerentemente con la definizione generale di spese di rappresentanza, della quale si è trattato nel paragrafo 1.1, la previsione è diretta a disciplinare, essenzialmente, le spese per eventi aperti alla partecipazione di soggetti terzi rispetto all'impresa (ad esempio i clienti attuali o potenziali, o le pubbliche autorità)¹³. Gli eventi considerati in tale norma dovrebbero essere, quindi, quelli organizzati, come nel caso precedente, in favore di soggetti esterni alla struttura dell'impresa, in quanto solo per questo tipo di eventi potrebbero ravvisarsi le finalità promozionali e di pubbliche

¹² Si vedano, in proposito, i pareri 9 maggio 2007, n. 18 e 24 febbraio 2004, n. 1.

¹³ Dalla formulazione delle norme contenute nel comma 1 sembra, peraltro, evincersi che le spese oggetto della nuova disciplina sono non solo quelle afferenti gli acquisti di beni e servizi destinati a essere distribuiti o erogati ad altri soggetti a titolo di rappresentanza, ma anche quelle relative agli acquisti di beni e servizi strumentali a tali erogazioni; così, ad esempio, in presenza di una festa, i costi configurabili come spesa di rappresentanza non sono solo quelli addebitati dal soggetto incaricato dell'organizzazione dell'evento, ma anche quelli sostenuti per acquisti di beni e servizi effettuati per l'organizzazione diretta dell'evento, nonché di servizi concernenti la sua pubblicizzazione. E ciò vale in generale per tutte le altre tipologie di spese di rappresentanza.

relazioni che caratterizzano la rappresentanza. Analogamente a quanto abbiamo osservato a proposito della fattispecie sub a), pertanto, tale fattispecie non comprende le spese per feste, ricevimenti e simili eventi rivolti ai dipendenti o ai collaboratori dell'impresa le cui spese sono deducibili secondo le regole stabilite dall'art. 100 del TUIR;

c) La terza tipologia è costituita dalle “spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa”. La disposizione non distingue i casi in cui le sedi, gli uffici o gli stabilimenti sono semplici unità produttive o amministrative dell'impresa, dai casi in cui costituiscono invece delle nuove strutture di vendita per le quali è essenziale assicurare la più ampia conoscenza da parte del pubblico dei potenziali clienti. In queste ultime ipotesi, peraltro, appare forse eccessivamente rigorosa l'inclusione delle spese di inaugurazione fra quelle di rappresentanza, sembrando più in linea con la natura e le finalità dell'evento, la qualificazione delle relative spese come vere e proprie spese di pubblicità;

d) La quarta tipologia è costituita dalle “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”. Tali spese riguardano genericamente gli eventi organizzati nell'ambito della mostra o della fiera alle quali è ammessa a partecipare una generalità di soggetti (clienti, autorità, ecc.). Esse vanno tenute distinte da quelle di viaggio, vitto e alloggio a favore di determinati clienti per la loro partecipazione alle mostre o alle fiere per le quali, come vedremo nel paragrafo successivo, il comma 5 dell'art. 1 dispone la deducibilità dei costi senza le limitazioni previste per le spese di rappresentanza.

In definitiva, per le spese elencate in tutte le anzidette lettere, il decreto riconosce la presenza dei requisiti previsti in generale dal comma 1 per la configurabilità di spese di rappresentanza (le finalità promozionali o di pubbliche relazioni e la ragionevolezza della spesa in funzione dell'obiettivo di generare benefici economici per l'impresa, ovvero la coerenza con pratiche commerciali di settore). Il contribuente, quindi, sostenendo questo tipo di spese, non dovrebbe essere tenuto a riscontrare, volta per volta, la presenza di tali requisiti.

L'elenco è poi completato – ripetiamo – con la disposizione di carattere residuale contenuta nella lettera e) che considera di rappresentanza le spese diverse da quelle indicate nelle lettere precedenti; spese relative a beni e servizi distribuiti o erogati

gratuitamente per convegni, seminari e simili, il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza indicati nella prima parte del comma 1. La norma, come osservato nel paragrafo 1.1, va semplicemente a integrare la definizione di spese di rappresentanza stabilita da quest'ultima disposizione.

1.3 Tipologie di spese che non si considerano di rappresentanza

Sempre nel quadro delle disposizioni dirette a individuare l'ambito delle spese di rappresentanza, particolare importanza assumono quelle – ne abbiamo fatto cenno in precedenza – del comma 5 dell'art. 1 che contiene un'elencazione di spese che “non costituiscono spese di rappresentanza e non sono, pertanto, soggette ai limiti previsti dal presente decreto”. Per tali spese non operano, quindi, le limitazioni alla deducibilità stabilite dal decreto per le spese di rappresentanza: esse sono deducibili integralmente vuoi perché esprimono *in re ipsa* evidenti legami con l'esercizio dell'attività d'impresa, vuoi per la loro manifesta natura di spese di pubblicità. Come accennato al paragrafo 1, le disposizioni del comma 5 contribuiscono a ridurre i margini di incertezza sulla deducibilità dei costi relativi alle fattispecie più ricorrenti di erogazioni effettuate dall'impresa, e in questo modo sono di ausilio anche per l'interpretazione delle disposizioni del comma 1 precedentemente commentate.

L'elencazione del comma 5 comprende, in primo luogo, “le 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 dell'impresa”. La norma, in sostanza, enuclea una tipologia di spese nelle quali è presente, in modo particolarmente evidente, un elemento tipico delle spese pubblicitarie, e cioè l'aspettativa dell'impresa di incrementare il proprio giro d'affari: a questo fine, si fa riferimento agli eventi (mostre, fiere, ecc.) attraverso i quali, tipicamente, le imprese fanno conoscere al pubblico o a soggetti individuati (clienti) i beni e i servizi commercializzati¹⁴.

La fattispecie si distingue da quella indicata nella lettera d) del comma 1: mentre nel comma 5 la partecipazione a mostre o fiere viene in considerazione per escludere dalla rappresentanza le spese sostenute per il viaggio e l'ospitalità dei clienti invitati, nel precedente comma 1 si qualifica invece come rappresentanza l'organizzazione, nello

¹⁴ Naturalmente rientrano in tale ipotesi anche i costi sostenuti per l'ospitalità dei clienti già acquisiti che effettuano visite presso le sedi o nelle unità produttive dell'impresa per motivi attinenti alla gestione delle commesse in corso di svolgimento.

stesso ambito, di feste, ricevimenti e simili eventi, e ciò ancorché a tali feste partecipino anche soggetti per i quali sono sostenute spese che rientrano nella tipologia indicata nel comma 5. Ne deriva che le spese sostenute a favore dei clienti possono essere integralmente deducibili o no a seconda che si tratti di spese direttamente sostenute a loro favore o, piuttosto, di spese sostenute a favore di una pluralità indistinta di soggetti che può comprendere i clienti medesimi, autorità e personalità di vario genere¹⁵.

Una seconda fattispecie di spese non di rappresentanza è stabilita con riferimento a una particolare categoria di imprese per le quali l'erogazione di certi servizi è strettamente legata alla specifica attività svolta. Si tratta, in particolare, delle *“imprese la cui attività caratteristica consiste nell'organizzazione di manifestazioni fieristiche e altri eventi simili”*. Per tali imprese non costituiscono spese di rappresentanza *“le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, sostenute nell'ambito di iniziative finalizzate alla promozione di specifiche manifestazioni espositive e altri eventi simili”*.

Con questa disposizione, in sostanza, si riconoscono le peculiarità dell'attività fieristica, enucleandosi tipologie di spese per le quali non sarebbe logico limitare la deducibilità, poiché concretizzano tipici ed essenziali costi per l'organizzazione dei suddetti eventi.

La norma, peraltro, non considera altre tipologie di spese che potrebbero risultare pertinenti all'organizzazione di fiere: in particolare, le spese relative all'ospitalità di soggetti che costituiscono un richiamo per la manifestazione. È il caso, ad esempio, delle personalità del mondo scientifico invitate per tenere conferenze nel settore oggetto di una determinata manifestazione (quali gli inviti ad autorità in materia di alimentazione in una fiera dedicata ai produttori del settore alimentare). In questi casi non è da escludere che le spese assumano un rilievo diretto nella produzione dei ricavi delle imprese che organizzano le fiere in quanto necessarie per lo svolgimento di una manifestazione di successo. In altri termini, potrebbe trattarsi, a quanto è dato

¹⁵ Meno chiaro appare il regime da applicarsi nelle ipotesi in cui vengano organizzate feste o ricevimenti esclusivamente in favore di clienti invitati a far visita agli stabilimenti. Forse sarebbe logico che anche tali costi fossero attratti in questa fattispecie di esclusione piuttosto che in quella delle spese di rappresentanza di cui alla lettera d).

presumere, di costi che il soggetto organizzatore della fiera sostiene per offrire alle imprese espositrici un servizio di maggiore qualità¹⁶. Il punto andrebbe approfondito¹⁷.

Infine, il comma 5 esclude dal novero delle spese di rappresentanza *“le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute direttamente dall'imprenditore individuale 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”*. La norma individua una tipologia di trasferte per le quali l'imprenditore individuale può dedurre integralmente il relativo costo: per altri tipi di trasferta evidentemente dovrà valutarsi caso per caso se la relativa spesa possa qualificarsi come di rappresentanza – e quindi essere dedotta con i limiti stabiliti dal decreto – o se non debba escludersi del tutto la deducibilità, o infine se non possa inquadrarsi la trasferta fra i costi a inerenza diretta per i quali è pure consentita una deducibilità integrale.

Per tutte le tipologie di spese elencate nel comma 5, per le quali - ripetiamo - è consentita la deducibilità integrale senza le limitazioni previste per le spese di rappresentanza, il medesimo comma 5 precisa che la deducibilità è subordinata alla tenuta della relativa documentazione dalla quale risultino anche le generalità dei soggetti ospitati, la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione e la natura dei costi sostenuti.

La disposizione presenta taluni aspetti problematici. Innanzitutto si osserva che essa è inserita in un provvedimento di attuazione dell'art. 108, comma 2, del TUIR, in materia di spese di rappresentanza e dunque non potrebbe, a rigore, prevedere, con carattere di absolutezza, condizioni e requisiti per la deducibilità di costi che non rientrano fra tali

¹⁶ Il Comitato consultivo, interpellato sulla natura delle spese sostenute dalle imprese del settore fieristico per ospitare durante una fiera esponenti del mondo politico, economico, universitario e della stampa, ha affermato che tali spese non sono inquadrabili fra quelle ordinarie di esercizio interamente deducibili dal reddito, ma fra quelle di rappresentanza, come tali deducibili entro i limiti consentiti. Di contrario avviso è la giurisprudenza, in particolare la sentenza 28 novembre 2007, n. 199, della Commissione tributaria provinciale di Firenze, che ha riconosciuto la possibilità di dedurre tali spese senza le limitazioni previste per le spese di rappresentanza.

¹⁷ I competenti organi dell'amministrazione finanziaria, da noi sentiti nelle vie brevi, hanno manifestato talune perplessità legate alla possibilità che siffatte spese sarebbero di rappresentanza se sostenute direttamente dalla singola impresa espositrice e potrebbero divenire totalmente deducibili sol perché sostenute dall'ente organizzatore e riaddebitate all'impresa espositrice. In effetti, potrebbe anche sussistere questo pericolo, ma il problema andrebbe comunque risolto distinguendo la posizione dell'impresa organizzatrice della fiera, che pur sempre sostiene un costo per espletare un servizio dal quale trae corrispondenti ricavi, e le imprese beneficiarie sulle quali tali ulteriori costi vengano eventualmente ribaltati.

spese, già non previsti nella disciplina ordinaria delle imposte sul reddito. Sembrerebbe logico, in altri termini, che l'apposita documentazione richiesta dalla norma consenta bensì di provare anche l'inerenza dei costi relativi agli eventi, ma non precluda la possibilità di provare in altri modi l'inerenza medesima qualora tale documentazione fosse carente. Data la delicatezza della questione, sarebbe opportuno che l'Agenzia delle Entrate facesse conoscere in proposito il proprio avviso.

Inoltre, si deve tener presente che il decreto attuativo si applica – come osservato nelle considerazioni generali – alle spese sostenute a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007. È dubbio quindi se l'onere di documentazione, nei termini puntuali indicati dalla norma, sussista anche per le spese sostenute prima dell'entrata in vigore del decreto; ciò in particolare se si ritenesse che l'assenza della documentazione precluda definitivamente la deducibilità dei relativi costi. Invero, se si parte dal presupposto che la norma attiene alla prova dell'effettivo sostenimento del costo, dovrebbe ritenersi che essa non abbia effetti sostanziali, ma sia di natura essenzialmente procedimentale. La sua decorrenza, quindi, non dovrebbe essere quella prevista in generale per la disciplina recata dal decreto, ma piuttosto dovrebbe essere stabilita con riferimento alla data di entrata in vigore del decreto, e cioè al 30 gennaio 2009. In altri termini, la norma dovrebbe rendersi applicabile alle spese sostenute a partire da tale data. Naturalmente, anche per quelle sostenute antecedentemente, dovrebbe pur sempre essere fornita dai contribuenti una documentazione, in linea generale, idonea a identificare la loro natura secondo le regole ordinarie. Anche per questo punto è necessario attendere i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate.

1.4 Criteri e limiti alla deducibilità delle spese di rappresentanza dal reddito d'impresa

Le regole per la deduzione delle spese di rappresentanza dal reddito d'impresa sono stabilite dal comma 2 del decreto secondo limiti quantitativi riferiti, in base alle prescrizioni dell'art. 108, comma 2, del TUIR ai ricavi e ai proventi della gestione caratteristica dell'impresa. Pertanto, non è più operante la percentuale fissa di deducibilità, pari a un terzo, stabilita dall'art. 108, comma 2, secondo la precedente formulazione, ma una percentuale variabile in base ai ricavi complessivi d'esercizio.

È bene subito precisare che i limiti alla deducibilità delle spese di rappresentanza operano ai fini delle imposte sul reddito ma non anche ai fini della determinazione dell'imponibile IRAP. Ai fini di tale tributo, infatti, il valore della produzione è

determinato applicando il principio stabilito dall'art. 5 del decreto legislativo n. 446 del 1997 (come modificato dalla legge n. 244 del 1997), della "derivazione piena" dalle risultanze del bilancio (c.d. presa diretta dal bilancio). Ciò comporta che i costi risultanti dal bilancio, che comprendono anche quelli afferenti le spese di rappresentanza, siano computati per stabilire il valore della produzione indipendentemente dalla loro deducibilità dal reddito dell'impresa. In altri termini, le spese di rappresentanza sono computate nel loro ammontare complessivo al pari delle spese di pubblicità e di quelle afferenti la gestione dell'impresa¹⁸.

Passando a esaminare gli aspetti tecnici della nuova disciplina, osserviamo in primo luogo, per quanto riguarda il riferimento ai ricavi e ai proventi della gestione caratteristica, che si dovrebbero considerare tali per le imprese industriali e commerciali quelli computati ai fini della determinazione del risultato operativo lordo (il cosiddetto ROL), e cioè quelli che derivano dalle vendite e dalle prestazioni dell'impresa e da altri proventi a carattere ordinario¹⁹, con l'esclusione degli interessi attivi e dei proventi straordinari. Ove si tratti, peraltro, di società *holding*, l'individuazione della gestione caratteristica porta a dare rilievo anche ai proventi che derivano da attività finanziarie²⁰, in particolare, quelli che derivano dal conseguimento di dividendi e da finanziamenti a favore delle società controllate. Per le imprese bancarie e assicurative, i ricavi e proventi in questione sono tutti quelli che derivano dall'attività ordinaria, con l'esclusione, quindi, dei proventi straordinari, delle rivalutazioni, ecc.

Le spese di rappresentanza ammesse in deduzione sono stabilite in percentuali regressive dell'ammontare dei ricavi e proventi; percentuali tanto più basse, quanto più alto è l'ammontare.

¹⁸ Sulla computabilità delle spese di rappresentanza ai fini della determinazione del valore della produzione si veda, tuttavia, anche quanto osservato nella nota 40 (in relazione alla quantificazione del relativo costo nei casi in cui l'i.v.a. assolta a monte sugli acquisiti di beni e servizi da distribuire o erogare a tale titolo non venga detratta).

¹⁹ Si veda l'art. 2425 del Codice Civile, richiamato, ai fini della determinazione del ROL, dall'art. 96, comma 2, del TUIR. Sul concetto di "attività caratteristica" si veda anche la risoluzione 10 aprile 2008, n. 143 dell'Agenzia delle Entrate, che si riferisce all'analogia formulazione contenuta nell'art. 172, comma 7, del TUIR.

²⁰ Si veda, sul punto, la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 10 aprile 2008, n. 143, in relazione alla norma contenuta nell'art. 172, comma 7, del TUIR che pure fa riferimento ai "ricavi e proventi dell'attività caratteristica". Nella relazione di accompagnamento al decreto si precisa che per l'individuazione dei ricavi e dei proventi possono ritenersi senz'altro validi i criteri applicativi vevoli agli effetti di tale disposizione.

In particolare, può essere dedotto un ammontare di spese di rappresentanza pari all'1,3 per cento dei ricavi e proventi conseguiti dall'impresa, fino a un massimo di ricavi e dei proventi di 10 milioni di euro (corrispondente, quindi, a 130.000 euro di spese deducibili).

Se i ricavi e i proventi superano i 10 milioni di euro ma non superano i 50 milioni, l'ammontare delle spese deducibili è pari a 130.000 euro, più lo 0,5 per cento della parte di ricavi e proventi che eccede i 10 milioni. Così, ad esempio, se un'impresa ha conseguito ricavi per 30 milioni di euro, l'ammontare deducibile di spese di rappresentanza, non potrà eccedere 230.000 euro e cioè l'1,3 per cento di 10 milioni (130.000) più lo 0,5 per cento di 20 milioni, cioè 100.000 euro.

Per le imprese di maggiori dimensioni, i cui ricavi e proventi superano 50 milioni di euro, l'ammontare delle spese deducibili è pari a 130.000 euro, più 200.000 euro (lo 0,5 per cento della differenza fra 50 milioni e 10 milioni), più lo 0,1 per cento della parte di ricavi e proventi che eccede i 50 milioni. Ad esempio, se un'impresa ha conseguito ricavi per 100 milioni di euro, l'ammontare deducibile di spese di rappresentanza non potrà eccedere 380.000 euro, e cioè 130.000 euro più lo 0,5 per cento di 40 milioni (200.000), più lo 0,1 per cento di 50 milioni, cioè 50.000 euro.

Il criterio adottato è unico per tutte le imprese e non tiene conto, pertanto, delle diverse tipologie d'impresa; così, le percentuali sono le stesse, prescindendo dai settori produttivi, dalle diverse modalità organizzative dell'impresa, dal numero di sedi secondarie o di unità produttive, dai settori merceologici. Nessun rilievo è dato, inoltre, all'attività internazionale dell'impresa, che pure l'art. 108 del TUIR include fra i parametri utili per stabilire la deducibilità delle spese di rappresentanza. Si auspica che tale carenza sia colmata, poiché la vocazione internazionale dell'impresa costituisce indubbiamente un fattore importante nella decisione imprenditoriale di sostenere determinati livelli di spese di rappresentanza.

Deve osservarsi, inoltre, che il sistema adottato si rivela alquanto penalizzante per le imprese di maggiori dimensioni. Infatti, superata una determinata soglia di ricavi (50 milioni di euro), la percentuale di spese di rappresentanza deducibili diviene estremamente bassa, con il risultato di rendere pressoché indeducibili spese che, secondo la disciplina anteriore, erano invece deducibili per un terzo. Anche su questo aspetto, sarebbe auspicabile una revisione della disciplina attuata dal decreto, per rendere più equilibrati i limiti alla deducibilità con riferimento alle dimensioni delle imprese.

I limiti alla deducibilità non si applicano, per espressa disposizione dell'art. 108, comma 2, alle spese di rappresentanza costituite dai beni distribuiti gratuitamente e che abbiano un valore unitario non superiore a 50 euro (importo elevato rispetto ai 25,82 euro previsti dal previgente art. 108, comma 2); tali spese sono, quindi, deducibili per il loro intero ammontare. In proposito, il comma 4 dell'art. 1 del decreto precisa opportunamente che tali spese non concorrono nemmeno alla determinazione dell'importo deducibile a norma del comma 2. In sostanza, l'importo deducibile determinato in base alle ricordate percentuali si assume al netto delle distribuzioni di beni di valore unitario non superiore a 50 euro.

Qualche perplessità potrebbe sorgere sul concetto di "valore" cui la norma fa riferimento per individuare i beni suscettibili di fruire del regime di favore. In effetti il riferimento al valore dei beni era contenuto anche nella previgente formulazione dell'art. 108. Non c'è dubbio che la deduzione vada applicata ai costi effettivi sostenuti dall'impresa, tanto che si tratti di beni acquistati da terzi per essere poi distribuiti gratuitamente²¹, tanto che si tratti di beni prodotti direttamente dall'impresa o dalla stessa commercializzati e distolti dalla loro destinazione al mercato. Occorre chiedersi, tuttavia, se il "valore unitario non superiore a 50 euro" vada parametrato ai costi o piuttosto al valore normale del bene secondo i criteri stabiliti dall'art. 9 del TUIR. Ciò comporterebbe, in quest'ultimo caso, che ove un'impresa regali, ad esempio, beni di sua produzione per i quali sostiene costi unitari rientranti nel *plafond* di 50 euro, ma tali beni abbiano un listino prezzi al pubblico superiore a tale limite²², i costi in parola non beneficerebbero della disciplina in esame ancorché di entità di per se non superiore ai limiti in parola. In effetti, motivi di semplificazione gestionale indurrebbero a dare rilevanza ai costi effettivamente sostenuti²³: la finalità della norma, fin dalla sua originaria introduzione, era semplicemente quella di consentire la deduzione di spese anche di una certa entità, ma relative a una pluralità di beni di modesto importo. E il costo costituisce, oltretutto, punto di riferimento anche per la corrispondente disciplina relativa all'i.v.a. detraibile. Tuttavia, il concetto di valore unitario assunto letteralmente nella norma in esame lascia anche ipotizzare un aggancio, in qualche modo, alla

²¹ In tal caso, il costo è costituito dal corrispettivo pagato comprensivo dell'i.v.a. addebitata in via di rivalsa, se tale imposta non è detraibile; se l'i.v.a. assolta a monte è detraibile, essa, evidentemente, non è computabile nel costo. Come si dirà nel paragrafo 2, l'i.v.a. relativa a spese di rappresentanza è detraibile se si tratta di spese sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro 25,82; negli altri casi, invece, l'imposta non è detraibile.

²² Il problema della discordanza fra costi e valori unitari si presenta essenzialmente non per i beni acquistati dall'impresa da imprese terze, ma per quelli di propria produzione.

²³ Cfr. doc. interpretativo n. I.1 del principio contabile n. 12.

definizione di valore normale contenuta nell'art. 9 del predetto testo unico; definizione che, in generale, viene utilizzata, per rilevare l'entità delle liberalità ai fini del loro vario trattamento nell'ambito del reddito d'impresa.

Le spese di rappresentanza, così come sono definite nel comma 1, sono deducibili nel periodo d'imposta in cui sono state sostenute; è stata quindi abolita la ripartizione obbligatoria in cinque anni stabilita nella previgente formulazione dell'art. 108, comma 2, del TUIR che consentiva, in particolare, la deducibilità delle spese nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi. Queste spese, quindi, non possono più considerarsi come "spese relative a più esercizi", anche se la relativa disciplina rimane inserita nell'ambito dell'art. 108, che riguarda, per l'appunto, spese pluriennali²⁴.

Sempre sul criterio di imputazione temporale dei costi relativi alle spese di rappresentanza, regole particolari per le imprese di nuova costituzione (cosiddetto *start up* delle imprese)²⁵ sono stabilite dal comma 3. Per tali imprese il decreto tiene conto del fatto che nella fase iniziale dell'attività le spese di rappresentanza di regola sono effettuate in misura superiore all'ordinario, benché in tale fase non siano stati ancora conseguiti ricavi. Per tenere conto di tali peculiarità, il decreto dispone un differimento dell'imputazione fiscale dei costi relativi a spese di rappresentanza sostenute nell'esercizio privo di ricavi all'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi e a quello successivo "se e nella misura in cui le spese sostenute in tali periodi siano inferiori all'importo deducibile".

La norma, in sostanza, da un canto deroga al criterio generale di imputazione temporale previsto dall'art. 108, comma 2, del TUIR che stabilisce la deducibilità delle spese di rappresentanza nel solo periodo di sostenimento, dall'altro attua la regola contenuta nel comma 4 del medesimo articolo secondo cui, per le imprese di nuova

²⁴ Sembra opportuno precisare, in proposito, che per le spese sostenute anteriormente al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 – quelle cioè assoggettate alla disciplina previgente secondo la norma transitoria contenuta nel comma 7 del decreto – continua a operare, oltre ai previgenti limiti di deducibilità (un terzo), anche la ripartizione in cinque anni. Così, ad esempio, se una spesa è stata sostenuta nel 2006, il relativo costo è deducibile, limitatamente a un terzo, a partire dal 2006, fino al 2010. La deducibilità delle quote residue delle spese di rappresentanza sostenute entro il periodo d'imposta 2007 opera sia ai fini dell'IRES che ai fini dell'IRAP, per la quale, peraltro, un'espressa previsione in tal senso è contenuta nell'art. 1, comma 51, della legge n. 244 del 2007.

²⁵ Sempre in tema di *start up* delle imprese, ricordiamo, per completezza di informazione, che l'art. 3 del decreto-legge n. 112 del 2008, convertito con la legge n. 133 del 2008 prevede, per i soci, un'esenzione dalle imposte sul reddito delle plusvalenze realizzate su partecipazioni, qualificate e non, qualora e nella misura in cui esse siano reinvestite entro due anni dal conseguimento in società che svolgano la medesima attività e che siano costituite da non più di tre anni (si veda la nostra circolare n. 50 del 2008).

costituzione, le spese considerate dall'art. 108 "sono deducibili .. a partire dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi".

La norma ha anche effetti sostanziali, introducendo un'eccezione ai criteri per la determinazione della quota deducibile delle spese di rappresentanza sostenute; essa, infatti, assume come parametro per quantificare le spese deducibili i ricavi dell'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi, nonché quelli dell'esercizio successivo. La deroga è da valutare positivamente, in particolare per il differimento all'esercizio successivo a quello di conseguimento dei primi ricavi; a ben vedere, infatti, i ricavi conseguiti nel primo esercizio sono generalmente ancora molto al di sotto della media dei ricavi che l'impresa, una volta avviata, è destinata a conseguire. Sarebbe stato anzi ragionevole consentire l'imputazione delle spese di rappresentanza sostenute nell'anno di inizio dell'attività anche oltre il secondo anno di conseguimento dei ricavi.

Anche se il decreto sul punto non risulta del tutto chiaro, la deroga in esame – quella cioè consistente nel rinviare la deduzione delle spese di rappresentanza all'esercizio di conseguimento dei primi ricavi ed a quello successivo – dovrebbe operare solo per le spese di rappresentanza la cui deduzione è parametrata ai ricavi; con esclusione, dunque, di quelle relative ai beni distribuiti di valore unitario non superiore a 50 euro. Ciò si evince sia dal fatto che questa previsione è contenuta nel comma 3 dell'art. 1 del decreto, che fa seguito alle disposizioni dei commi 1 e 2 le quali dettano la disciplina delle spese parametrata ai ricavi (e non dei beni di valore unitario fino a 50 euro), e sia dalla *ratio* di tale previsione, posto che la deduzione relativa a detti beni è integrale e non influenzata dall'entità dei ricavi d'esercizio. Va peraltro considerato che anche per tali costi, per i costi cioè relativi ai beni di valore unitario non superiore a 50 euro, vale la previsione generale dell'art. 108, comma 4, del TUIR, secondo cui le spese indicate nel medesimo art. 108 (fra le quali rientrano anche quelle in esame) sono deducibili secondo le disposizioni dei commi 1, 2 e 3 di detto articolo, a partire dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi²⁶.

Il decreto non precisa cosa debba intendersi per "imprese di nuova costituzione". Se si considera che la *ratio* della norma è di non penalizzare i soggetti che si trovano a effettuare spese di rappresentanza in occasione dell'avvio di nuove attività d'impresa, si sarebbe dovuto prevedere la sua applicabilità anche per le nuove iniziative

²⁶ D'altra parte, ove in tale esercizio, anche per effetto dell'imputazione di tali costi, si generino perdite, queste saranno riportabili ad abbattimento dei redditi dei successivi esercizi secondo il regime ordinario dell'art. 84 del TUIR.

imprenditoriali da parte di soggetti che già svolgevano (e magari continuano a svolgere) attività di altro genere. A tale conclusione sembra di ostacolo, però, la formulazione della norma, che sembra riferirsi, piuttosto, alle fattispecie considerate, ai fini della disciplina del riporto delle perdite, dall'art. 84, secondo comma, del TUIR²⁷. In base a tale disciplina le imprese che possono fruire del riporto illimitato delle perdite devono avere due requisiti: essere società appena costituite e intraprendere nuove iniziative produttive. Gli stessi requisiti dovrebbero, quindi, sussistere per l'applicabilità della particolare disciplina delle spese di rappresentanza prevista per le imprese di nuova costituzione.

Di conseguenza, tale disciplina non è applicabile alle società di nuova costituzione che si trovino a svolgere attività già svolte in precedenza da altre società, a seguito di conferimento o cessione di azienda (in questo caso non potrebbe certamente parlarsi di nuove imprese da avviare), ma nemmeno a società già esistenti e operative che intraprendano una nuova attività produttiva.

La previsione di limiti alla deducibilità delle spese di rappresentanza pone il problema del coordinamento di tale misura con altre disposizioni limitative della deducibilità. Ci si riferisce, in particolare, alla norma contenuta nell'art. 109, comma 5, del TUIR secondo cui "le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell'art. 95, sono deducibili nella misura del 75 per cento"²⁸ e, quindi, ai casi in cui le spese di rappresentanza sono costituite dai servizi di alloggio o di ristorazione erogati gratuitamente ai clienti o ad altri soggetti.

In proposito, l'Agenzia delle Entrate aveva precisato che la limitazione della deduzione al 75 per cento delle spese alberghiere e di ristorazione opera anche in relazione ai costi che si configurano come spese di rappresentanza ai sensi dell'art. 108, comma 2, del TUIR. Nell'illustrare tali istruzioni²⁹, avevamo osservato come esse non recassero indicazioni del tutto chiare sulle modalità con cui operare la concomitante applicazione dei due diversi meccanismi di limitazione. Dovendo assicurare il rispetto di entrambi i limiti di deducibilità, precisavamo che un'interpretazione logica del combinato disposto degli articoli 108 e 109 del TUIR, non può ammettere la semplice sommatoria delle due misure limitative. Più precisamente, non può ritenersi che l'ammontare delle spese

²⁷ Sull'argomento si veda la nostra circolare n. 31 del 2007.

²⁸ La norma è stata introdotta dall'art. 83 del decreto-legge n. 112 del 2008, convertito con la legge n. 133 del 2008. Con questa misura si era inteso far fronte alle minori entrate derivanti dalla soppressione dei limiti alla detrazione dell'IVA relativa a tali servizi in un'ottica di complessiva stabilità del gettito (in proposito si veda la nostra circolare n. 55 del 2008).

²⁹ Circolare dell'Agenzia delle Entrate 5 settembre 2008, n. 53 (in nostra circolare n. 55 del 2008).

deducibili stabilito secondo i criteri dell'art. 1, comma 3, del decreto vada ulteriormente diminuito del 75 per cento. La coesistenza dei due limiti di deducibilità deve comportare, piuttosto, l'applicazione del limite che, nel singolo caso, porta a una riduzione maggiore. Così ad esempio, se a fronte di un ammontare complessivo di spese di rappresentanza sostenute nell'esercizio, la quota deducibile fosse del 50 per cento, la deduzione dal reddito d'impresa entro questo limite, anche delle spese per servizi alberghieri e di ristorazione, dovrebbe ritenersi consentita, senza necessità di decurtare ulteriormente la parte deducibile delle spese in questione; in sostanza, la congruità di un costo fissata in percentuale inferiore al 75 per cento dovrebbe ritenersi assorbente rispetto al limite del 75 per cento previsto dall'art. 109. Viceversa, se il calcolo delle spese deducibili, in base al criterio previsto dal decreto, portasse a determinare una percentuale deducibile superiore al 75 per cento (ad esempio il 90 per cento), l'importo deducibile dovrebbe essere ulteriormente decurtato, per la parte costituita da spese alberghiere e di ristorazione, di un ulteriore *quantum* (nell'esempio, il 15 per cento), sino a raggiungere la percentuale del 75 per cento³⁰. La questione attende un definitivo chiarimento da parte dei competenti organi.

2. L'indetraibilità dell'imposta sul valore aggiunto relativa alle spese di rappresentanza.

Come si è detto nelle considerazioni generali, il decreto del 19 novembre 2008 sulle spese di rappresentanza produce importanti effetti indiretti anche in ambito diverso da quello dei criteri di deducibilità per la determinazione del reddito d'impresa. La disciplina dell'i.v.a., infatti, prevede limiti alla detrazione dell'imposta afferente l'acquisto di beni e di servizi da distribuire o da erogare a titolo di spese di rappresentanza, richiamando, per la definizione di tali spese, la nozione acquisita ai fini delle imposte sul reddito³¹.

³⁰ In effetti, nella citata circolare n. 53 l'Agenzia delle Entrate sembra esprimersi in senso difforme con riferimento a una fattispecie simile, quella cioè del coordinamento dei limiti previsti per la deducibilità delle spese alberghiere e di ristorazione con i limiti previsti nell'ambito del reddito di lavoro autonomo per la deduzione delle spese di aggiornamento professionale (deducibilità al 50 per cento). Tuttavia, nella nostra circolare n. 55 del 2008 avevamo osservato come le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate non fossero, sul punto, di univoca interpretazione.

³¹ L'art. 19-bis1, lettera h) del d.p.r. n. 633 dispone – nell'ambito delle disposizioni che prevedono l'esclusione o la riduzione della detrazione per specifiche tipologie di beni e servizi – che “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 euro 25,82”.

Attualmente, la maggior parte delle limitazioni o delle esclusioni del diritto alla detrazione basate sulla tipologia di beni o servizi acquistati (le cosiddette norme di indetraibilità oggettiva) è stata abolita essendosene riscontrata l'incompatibilità con il sistema comune dell'i.v.a. stabilito dalla direttiva comunitaria sull'armonizzazione dell'imposizione sui consumi³²; la direttiva, infatti, prevede la detrazione dell'imposta assolta, in via di rivalsa, dal soggetto passivo dell'i.v.a., per gli acquisti di beni e servizi "impiegati ai fini di operazioni soggette ad imposta", oppure dell'imposta sull'importazione o sull'acquisto intracomunitario di tali beni (art. 168). La direttiva, a ben vedere (l'art. 176), prevede la possibilità di derogare a tale principio per le spese prive di carattere strettamente professionale (menzionando al riguardo le spese suntuarie, di divertimento, di rappresentanza), ma l'individuazione di questi tipi di spesa deve essere deliberata dal Consiglio su proposta della Commissione. Fino all'emanazione e all'entrata in vigore di tale delibera, gli Stati membri possono mantenere le esclusioni già previste nella loro legislazione alla data del 1° gennaio 1979 ma non introdurre di nuove (è la cosiddetta clausola *standstill*)³³.

In particolare, per quanto riguarda l'indetraibilità dell'imposta relativa agli acquisti di autoveicoli e alle relative spese di manutenzione, impiego, custodia, ecc., la Corte di Giustizia³⁴, ne ha dichiarato l'incompatibilità con la direttiva comunitaria. A seguito di tale sentenza il Governo italiano aveva, in un primo tempo, modificato l'art. 19-bis1 del d.p.r. n. 633, nella parte concernente la normativa censurata dalla Corte di Giustizia, disponendo limiti alla detrazione da stabilire con rinvio a una futura autorizzazione dell'U.E.; autorizzazione che sarebbe stata chiesta per determinare forfettariamente la misura della detrazione per i veicoli non interamente utilizzati a fini professionali³⁵. Successivamente, a seguito della concessione dell'autorizzazione³⁶ – che consente all'Italia di limitare al 40 per cento la detrazione dell'imposta relativa ai veicoli – la disposizione è stata nuovamente modificata³⁷, e ora recepisce espressamente il contenuto dell'autorizzazione comunitaria.

Per quanto riguarda la parziale indetraibilità (50 per cento) dell'imposta afferente gli acquisti e le importazioni di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile

³² Si veda, in particolare, la direttiva di rifusione n. 11 del 2006 (art. 168) e la previgente direttiva n. 388 del 1977 (art. 17, n. 2).

³³ Si veda in proposito, da ultimo, la sentenza della Corte di Giustizia 11 dicembre 2008, C. 371/07.

³⁴ Con la sentenza n. 228 del 14 settembre 2006, in nostra circolare n. 40 del 2006.

³⁵ Decreto-legge 15 settembre 2006, n. 258, convertito con la legge 10 novembre 2006, n. 278 (in nostra circolare n. 51 del 2007).

³⁶ Decisione 18 giugno 2007, in nostra circolare n. 51 del 2007.

³⁷ Art. 1, comma 261, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (in nostra circolare n. 11 del 2008).

terrestre di comunicazione (i telefoni cellulari), e le relative spese di gestione³⁸, la Commissione Europea aveva avviato una procedura di infrazione inviando al Governo italiano una lettera di costituzione in mora seguita da un parere motivato. Per eliminare tale motivo di contrasto fra normativa nazionale e direttiva comunitaria, la lettera g) è stata soppressa e con essa i limiti alla detrazione per l'imposta afferente i telefoni cellulari³⁹.

Da ultimo, sono stati eliminati anche i limiti alla detrazione dell'imposta sui servizi alberghieri e di somministrazione di alimenti e bevande⁴⁰: anche per tale disposizione era stata avviata dalla Commissione Europea una procedura di infrazione.

³⁸ Articolo 19-bis1, lettera g).

³⁹ Art. 1, comma 262, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

⁴⁰ Cfr. art. 83 del decreto-legge 25 luglio 2008, n. 112, convertito con la legge 5 agosto 2008, n. 133, che modifica l'art. 19-bis1, lettera g) (commentato nelle nostre circolari nn. 50 e 55 del 2008). Osserviamo, in via generale, che la riesplorazione del diritto alla detrazione ha effetti anche nel campo delle imposte dirette, poiché l'i.v.a. indetraibile assoluta a monte per l'acquisto di tali servizi costituiva un costo deducibile ai fini delle imposte dirette secondo la precedente disciplina, mentre ora l'i.v.a. detraibile non costituisce più un costo e non può pertanto essere dedotta.

Tuttavia, possono presentarsi situazioni nelle quali, pur essendo l'i.v.a. detraibile, alle imprese non conviene operare la detrazione perché gli oneri amministrativi da sostenere per esercitare tale diritto potrebbero superare di gran lunga i benefici del recupero del tributo.

Per tali ipotesi avevamo sostenuto, nella nostra circolare n. 50 del 2008, che la rinuncia alla detrazione – che, beninteso, costituisce un diritto del contribuente e non un obbligo – determina un costo motivato da una scelta aziendale indubbiamente valida dal punto di vista economico e quindi rilevante ai fini della determinazione del reddito imponibile in quanto rispondente al concetto di spesa inerente. Il problema si pone, in particolare, per le imprese di maggiori dimensioni che si troverebbero a gestire un considerevole numero di fatture, di regola di importi molto piccoli. Nella ricordata circolare, avevamo individuato la fattispecie con riferimento alle imprese che *ab origine* scelgono di non chiedere la fattura (che costituisce titolo per la detrazione) in quanto hanno già operato la suddetta valutazione circa l'eccessiva onerosità dell'esercizio della detrazione. A un più attento esame, ci sembra che questa stessa considerazione si possa fare per le imprese che abbiano scelto di chiedere le fatture ma che successivamente si siano rese conto che l'esercizio della detrazione viene a determinare costi eccessivi rispetto all'entità dell'i.v.a. detraibile. Ci risulta, infatti, che in questa prima fase di applicazione della nuova disciplina, le imprese hanno iniziato, in via sperimentale, a chiedere ai prestatori l'emissione delle fatture, salvo poi riscontrare che i costi degli adempimenti necessari per far valere la detrazione avrebbero superato le iniziali previsioni, e abbiano deciso, di conseguenza, di rinunciarvi.

Sul punto, però, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate la quale, con la circolare n. 6 del 3 marzo 2009, ha sostenuto che l'i.v.a. ammessa in detrazione non costituisce costo, come tale deducibile, nei casi in cui il contribuente non abbia fatto valere il diritto alla detrazione (tanto nell'ipotesi in cui siano state chieste le fatture che in quelle in cui non siano state chieste). Nella successiva risoluzione n. 84 del 31 marzo 2009, l'Agenzia ha ribadito tale principio, estendendolo anche alla determinazione dell'imponibile dell'IRAP. Sarebbe auspicabile che l'Agenzia rivedesse tali posizioni: quanto all'IRES, in linea generale, la tesi sostenuta costituisce una deroga al concetto di costo inerente: deroga che potrebbe mettere in discussione la deducibilità di costi in molte altre fattispecie, non infrequenti nella gestione di un'impresa; si pensi alla rinuncia dell'imprenditore a crediti il cui recupero si rivela troppo oneroso rispetto agli importi da ricevere.

Fra le ipotesi di indetraibilità oggettiva, previste dall'art. 19-bis1 e rimaste in vigore, particolare rilievo assume, per la sua generalizzata applicazione in tutti i settori delle imprese, quella prevista dalla lettera h) sulle spese di rappresentanza.

La disposizione fu introdotta, a partire dal 1998, nell'ambito dell'attuazione della legge delega per la "revisione della disciplina delle detrazioni d'imposta e delle relative rettifiche". La delega prevedeva l'esclusione del diritto alla detrazione "per gli acquisti di beni e servizi destinati esclusivamente a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o dell'arte o professione utilizzati esclusivamente per operazioni non soggette a imposta"⁴¹. In attuazione della legge delega fu inserito nel d.p.r. n. 633 un nuovo articolo, l'art. 19-bis1, che conteneva tutte le ipotesi di esclusione o di riduzione della detrazione dell'imposta assolta per l'acquisto di determinati beni o servizi, sia quelle già esistenti prima dell'attuazione della delega (come per esempio l'indetraibilità per gli acquisti di autoveicoli), sia quelle introdotte proprio in tale sede (come per l'appunto l'indetraibilità delle spese di rappresentanza); beni e servizi per i quali appariva difficile – secondo l'avviso dell'Agenzia delle Entrate – stabilire la loro inerenza e la loro utilizzazione nell'attività esercitata dal contribuente⁴².

All'epoca della sua introduzione, tale norma fu considerata come recepimento delle suddette disposizioni della direttiva i.v.a. che consentono di escludere dal diritto alla detrazione l'imposta relativa a beni e servizi privi di carattere professionale⁴³. A ben vedere però, proprio la direttiva – come si è detto – demanda a un provvedimento del Consiglio la ricognizione delle spese per le quali la detrazione non è ammessa; è pur vero che la norma comunitaria comprende fra i beni e i servizi da considerare non

Quanto all'IRAP, non può non ricordarsi che questa imposta è direttamente collegata alle risultanze del conto economico redatto secondo i principi corretti dal punto di vista contabile. In questo ambito, si ritiene comunemente che l'i.v.a. non detratta vada registrata secondo i corretti principi contabili nel conto economico fra i costi dell'attività caratteristica. D'altra parte, questa posizione dell'Agenzia delle Entrate non sembra neanche proficua dal punto di vista degli interessi erariali. Le imprese, infatti, sono costrette, ove vogliano adeguarsi a questa impostazione e non avere contestazioni con il fisco, a individuare gli importi relativi all'i.v.a. non deducibile; è chiaro però che una volta individuati tali importi (e sostenuti i necessari costi amministrativi per espletare tale attività), non vi sarebbero motivi per non operare anche la detrazione. L'erario, così, si trova a subire la detrazione dell'intero ammontare dell'i.v.a. assolta a monte mentre, se non avesse imposto di effettuare questa analisi, avrebbe subito solo il minor gettito relativo al mancato incameramento della quota delle imposte IRES/IRAP applicabili a tali importi.

⁴¹ Articolo 3, comma 66, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

⁴² Si veda in proposito la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 328 del 24 dicembre 1997 (par. 3.4).

⁴³ Si veda la circolare dell'Agenzia delle Entrate citata nella precedente nota.

professionali proprio le spese di rappresentanza, ma la ricognizione di tali spese deve intendersi riservata al Consiglio e non demandata agli ordinamenti nazionali⁴⁴.

Tanto premesso, passando a esaminare il contenuto dell'art. 19-bis1, lettera h), sulle spese di rappresentanza, preme subito ribadire che la detraibilità dell'i.v.a. è preclusa per il solo fatto che una determinata cessione o prestazione è da qualificare come spesa di rappresentanza ai fini delle imposte sul reddito, non rilevando la circostanza che, per la determinazione del reddito d'impresa, la spesa possa essere deducibile, integralmente o meno, in funzione dei parametri stabiliti dal decreto.

Una disciplina perfettamente omogenea nei due settori impositivi sarebbe a ben vedere difficilmente ipotizzabile. Infatti, i parametri cui è legata la deducibilità (come si è visto nel precedente paragrafo) non potrebbero essere riscontrati al momento dell'effettuazione dell'operazione, quando cioè potrebbe essere esercitato il diritto alla detrazione, ma solo al termine dell'esercizio; esercizio che, oltretutto, potrebbe non coincidere con il periodo d'imposta agli effetti dell'i.v.a. in tutti i casi in cui la società abbia un esercizio sociale non coincidente con l'anno solare.

Tuttavia, non possiamo non rilevare come questo disallineamento fra i due settori impositivi, consistente appunto nel considerare le spese di rappresentanza come inerenti ai fini delle imposte dirette entro i limiti fissati dalla norma e come invece totalmente non inerenti ai fini dell'i.v.a., evidenzia la scarsa coerenza del sistema, posto che il concetto di inerenza non può avere carattere relativo, *rectius* un significato diverso a seconda del tributo interessato.

Per quanto riguarda la definizione delle spese di rappresentanza, agli effetti dell'i.v.a., valgono le considerazioni svolte nel paragrafo precedente a proposito della definizione di tali spese ai fini della determinazione del reddito d'impresa. In particolare, si applicano sia i criteri stabiliti dal comma 1 dell'art. 1 del decreto, in base ai quali sono definite le spese di rappresentanza, sia i criteri stabiliti dal comma 5 dell'art 1 nel quale sono indicate alcune tipologie di spese da non considerare come di rappresentanza e per le quali, pertanto, non sussistono limitazioni alla detraibilità dell'i.v.a.⁴⁵.

⁴⁴ Lo Stato francese aveva chiesto e ottenuto un'autorizzazione a escludere dal diritto alla detrazione l'imposta relativa a determinate spese di rappresentanza, ma tale autorizzazione è stata dichiarata invalida dalla Corte di Giustizia, con la sentenza 19 settembre 2000, causa C-177/99, in base al rilievo che non può essere negato il diritto alla detrazione dell'i.v.a. gravante sulle spese di cui l'operatore economico può provare la natura professionale. Né una tale misura può essere giustificata dall'obiettivo di reprimere le frodi e le evasioni fiscali.

⁴⁵ La lettera h) dell'art. 19-bis1 esclude il diritto alla detrazione con riferimento, genericamente, alle spese di rappresentanza, senza specificare quali beni e servizi acquistati siano da imputare a tali spese. Anche

Come osservato nel paragrafo 1.1, nell'ambito dei gruppi di società è frequente che le spese di rappresentanza siano sostenute da una delle società del gruppo in nome proprio ma per conto delle altre società partecipanti al gruppo. I costi sostenuti dalla prima sono poi ribaltati, *pro quota*, sulle altre. In questi casi sono configurabili, anche agli effetti dell'i.v.a., prestazioni di servizi della società che ha sostenuto le spese di rappresentanza a favore delle società del gruppo i cui corrispettivi sono costituiti dalle somme a esse riaddebitate. Solo per queste ultime società, tuttavia, l'imposta a monte deve ritenersi indetraibile; la prima società, infatti, può detrarre l'imposta relativa alle spese di rappresentanza per la parte ribaltata alle altre società, essendo indetraibile solo la parte di tali spese rimasta a suo carico; si verificherebbe, altrimenti, un'imposizione "a cascata" rendendosi due volte indetraibile l'imposta afferente le spese di rappresentanza⁴⁶.

Si è già osservato, inoltre, che le spese di rappresentanza devono essere tenute distinte da altre fattispecie di cessioni di beni o prestazioni di servizi a titolo gratuito normalmente effettuate nello svolgimento di attività commerciali, quali, in particolare, le erogazioni di premi effettuate nell'ambito di operazioni e concorsi a premi. Agli effetti dell'i.v.a., le erogazioni di premi non costituiscono cessioni di beni⁴⁷ e, d'altro canto, l'imposta relativa all'acquisto o importazione di beni utilizzati per l'effettuazione di tali manifestazioni non è detraibile⁴⁸. Per entrambe le categorie di acquisti (quelli di beni e servizi relativi a spese di rappresentanza, e quelli di beni e servizi da destinare a premi), quindi, l'imposta a monte non è detraibile; tuttavia, mentre per i primi la detraibilità non è esclusa se si tratta di beni di costo unitario non superiore a euro 25,82, per i secondi è sempre esclusa.

Inoltre, analogamente a quanto osservato ai fini delle imposte dirette, non vanno confusi con le spese di rappresentanza gli omaggi contrattuali alla clientela. La detrazione dell'imposta relativa all'acquisto o importazione di beni da cedere a questo

ai fini della detrazione vale quindi quanto osservato nella nota 5, a proposito dell'individuazione delle spese per le quali operano i limiti alla deduzione stabiliti dal decreto in oggetto, e cioè che le spese in questione non sono solo quelle afferenti gli acquisti di beni e di diritti destinati a essere distribuiti o erogati ad altri soggetti a titolo di rappresentanza, ma comprenda anche gli acquisti di beni e servizi strumentali a tali erogazioni.

⁴⁶ Si veda, in senso conforme, la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 28 gennaio 2005, n. 10, in relazione a servizi di telefonia mobile all'epoca detraibili nei limiti del 50 per cento.

⁴⁷ Art. 2, secondo comma, lett. m), del d.p.r. n. 633 del 1972.

⁴⁸ Art. 19, secondo comma, secondo periodo del d.p.r. n. 633. L'indetraibilità dell'i.v.a. ha sostituito la specifica forma di prelievo, applicabile fino al 1997, costituita dalla "tassa di lotteria". Se non è possibile rendere indetraibile l'i.v.a. a monte, in quanto per ipotesi l'acquisto dei beni e servizi da destinare a premi non è imponibile, si applica l'imposta sostitutiva istituita dall'art. 19 della legge n. 449 del 1997.

titolo, così come le deducibilità del relativo costo ai fini della determinazione del reddito d'impresa (v. paragrafo 1.1), non potrebbe certamente essere negata. L'erogazione di omaggi, infatti, non può ritenersi effettuata a titolo gratuito dovendo piuttosto ritenersi che il corrispettivo dovuto per la fornitura principale comprenda anche gli omaggi a essa collegati: di conseguenza, il valore dei beni ceduti a questo titolo non concorre alla formazione della base imponibile dell'operazione principale a norma dell'art. 15 del d.p.r. n. 633 del 1972.

Per quanto riguarda, sotto altro profilo, la disciplina delle cessioni gratuite di beni acquistati per essere distribuiti come spese di rappresentanza – e quindi senza diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte – deve escludersi che tali operazioni siano da considerare come cessioni di beni ai fini dell'i.v.a. secondo l'art. 2, secondo comma, n. 4, del d.p.r. n. 633. Tale disposizione, infatti, pone fuori dall'ambito delle cessioni gratuite soggette a i.v.a. quelle dei beni per i quali non è stata operata la detrazione all'atto dell'acquisto. Se poi la detrazione dell'imposta a monte non è preclusa in quanto si tratta di beni di costo unitario non superiore a euro 25,82, la cessione gratuita di tali beni non è ugualmente soggetta a i.v.a. perché la stessa norma, parallelamente all'art. 19-bis1, esclude dalle cessioni gratuite imponibili quelle di costo unitario non superiore al medesimo importo.

Infine, anche con riferimento alle spese di rappresentanza effettuate mediante erogazione gratuita di servizi, va osservato che le relative prestazioni non sono da considerare soggette a i.v.a., poiché esse non rientrano fra le prestazioni gratuite assoggettabili a tale tributo a norma dell'art. 3 del d.p.r. n. 633 del 1972⁴⁹. Del resto, la tassazione delle prestazioni costituenti spese di rappresentanza è già realizzata attraverso l'indetraibilità dell'imposta assolta a monte; pertanto il loro assoggettamento all'i.v.a. determinerebbe una tassazione "a cascata" incompatibile con il principio della neutralità del tributo.

Il Direttore Generale

Micossi

⁴⁹ Su tale argomento rinviamo, per una più ampia analisi, alla nostra circolare n. 89 del 1996.