

STUDIO ANTONELLI

Dott. Alessandro Antonelli
TRIBUTARISTA - PUBBLICISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Federico Mambelli
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Alessandro Mengozzi
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott.ssa Rita Santolini
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Sgarzani
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Zanfini
ASSISTENTE

Forlì, 25 febbraio 2009

A TUTTI I
SIGG. CLIENTI

LORO SEDI

[AREA: FISCALITA' D'IMPRESA](#)

CIRCOLARE N. 14/2009

Oggetto: Disciplina delle spese di rappresentanza nell'ambito del reddito di impresa – Art. 108, comma 2, del TUIR – Nuovi criteri e limiti di deducibilità (Decreto 19 novembre 2008 del Ministero dell'economia e delle Finanze). Decorrenza: periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007.

Indice:

Premessa	2
1. Sintesi del regime previgente	2
2. Nuovi criteri e limiti di deducibilità ai fini del reddito di impresa.	3
2.1 Definizione generale delle spese di rappresentanza.	3
2.2 Periodo d'imputazione e regole di deducibilità delle spese di rappresentanza.	4
2.3 Disposizioni speciali per le imprese in fase di start up.	6
2.4 Coordinamento del limite massimo di deducibilità con le erogazioni di beni di valore unitario non superiore a 50 euro.	6
2.5 Trattamento delle spese per "ospitalità" clienti e delle spese sostenute direttamente dall'imprenditore per la partecipazioni a fiere ed eventi simili.	7

STUDIO ANTONELLI

2.6	Decorrenza.	7
3.	Coordinamento con i nuovi limiti di deducibilità per le prestazioni alberghiere e di ristorazione.	8
4.	Coordinamento con altre discipline “speciali”	9
5.	Disciplina ai fini dell’IRAP.	9
6.	Disciplina ai fini dell’imposta sul valore aggiunto	10

Premessa

La legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Legge Finanziaria 2008) ha introdotto rilevanti novità in tema di trattamento, ai fini della disciplina del reddito d’impresa, delle “*spese di rappresentanza*”.

In particolare, l’art. 108 del TUIR, comma 2, secondo periodo, come modificato dall’art. 1, comma 33, lettera p), della predetta Legge Finanziaria 2008, demanda al Ministro dell’Economia e delle Finanze il compito di definire, con apposito decreto, i requisiti di inerenza e congruità di dette spese di rappresentanza, 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.

A tale riguardo si osserva che in data 15 gennaio 2009 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il Decreto del 19 novembre 2008, con il quale si è data attuazione alla nuova previsione legislativa di cui al citato articolo 108, comma 2, del TUIR.

Sempre in via preliminare si osserva inoltre che i maggiori cambiamenti riguardano l’introduzione di specifici criteri di definizione delle spese di rappresentanza, ai fini della verifica della loro inerenza alla produzione del reddito, e la previsione di un nuovo limite di deducibilità di tali spese determinato in percentuale dei ricavi dell’impresa.

1. Sintesi del regime previgente

In via introduttiva ed al fine di comparare le innovazioni introdotte dalla Legge Finanziaria 2008, si ritiene utile ricordare brevemente la previgente disciplina applicabile alle spese di rappresentanza.

A tale riguardo si osserva infatti che la previgente normativa non prevedeva una espressa definizione delle spese di rappresentanza; ciò, come è noto, ha determinato un notevole contenzioso anche in relazione alle molteplici e variegate interpretazioni ministeriali in merito alla distinzione tra spese promozionali interamente deducibili e spese di rappresentanza.

La precedente disciplina, inoltre, fissava in via forfetaria il “quantum” delle spese di rappresentanza, inerenti alla produzione del reddito, da ammettere in deduzione; le stesse spese erano infatti deducibili nella misura di un terzo del loro ammontare, per quote costanti nell’esercizio in cui erano sostenute e nei quattro successivi.

Si evidenzia peraltro che il previgente regime continua a trovare applicazione, ai fini IRES ed IRAP, per le spese di rappresentanza sostenute fino al periodo di imposta in corso al 31

STUDIO ANTONELLI

dicembre 2007, limitatamente alle quote residue delle spese medesime, la cui deduzione era stata rinviata ai quattro anni successivi a quello di sostenimento.

Si ricorda infine che in base al previgente regime erano considerati interamente deducibili i beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore ad euro 25,82. Al riguardo si evidenzia che la citata Legge finanziaria 2008 ha elevato da 25,82 a 50 euro il limite del valore unitario dei beni la cui distribuzione gratuita si considera comunque interamente deducibile.

2. Nuovi criteri e limiti di deducibilità ai fini del reddito di impresa.

Il citato Decreto del 19 novembre 2008 (di seguito il “Decreto”) si compone di un unico articolo il cui contenuto può essere così sintetizzato:

- definizione generale delle spese di rappresentanza ed elenco delle fattispecie in essa rientranti (comma 1);
- periodo d'imputazione e limiti di deducibilità (comma 2);
- disposizioni per le imprese in fase di “start up” (comma 3);
- coordinamento del limite massimo di deducibilità con le erogazioni di beni di valore unitario non superiore a 50 euro (comma 4);
- trattamento delle spese per “ospitalità” clienti e delle spese sostenute direttamente dall'imprenditore per la partecipazioni a fiere ed eventi simili (comma 5);
- adempimenti richiesti ai fini del controllo delle spese sostenute (comma 6);
- decorrenza delle nuove regole (comma 7).

2.1 Definizione generale delle spese di rappresentanza.

Per quanto concerne la definizione generale, l'articolo 1, comma 1, del Decreto individua nella “...*gratuità*...” delle spese di rappresentanza il loro carattere essenziale e specifica i criteri in base ai quali le stesse possono considerarsi inerenti alla produzione del reddito d'impresa.

In particolare, la disposizione attuativa richiede, ai fini del soddisfacimento del requisito dell'inerenza, che le spese in questione siano sostenute “...*con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e che il loro sostenimento risponda comunque a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa ovvero comunque coerente con gli usi e le pratiche commerciali del settore*...” in cui l'impresa si trova ad operare e competere.

La predetta definizione generale trova poi maggiore specificazione ed analiticità nelle fattispecie successivamente elencate alle lettere a), b), c) e d), del citato comma 1, e che individuano alcune specifiche tipologie di spese, per le quali è sembrato opportuno, anche in ragione di esigenze di controllo, dare precisa definizione.

A tale ultimo riguardo si evidenzia infatti che trattasi di fattispecie relative a categorie di spese che sono da considerarsi spese di rappresentanza inerenti all'attività dell'impresa pur presentando una evidente caratterizzazione di “spese di intrattenimento”.

STUDIO ANTONELLI

Le fattispecie individuate riguardano:

- le spese relative all'organizzazione, diretta o indiretta, di viaggi di tipo turistico in occasione dei quali è svolta attività a carattere promozionale dei beni o servizi che costituiscono oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa (lett. a);
- le spese sostenute per eventi a carattere conviviale, in occasione di ricorrenze aziendali, come anniversari o centenari, o festività, nazionali o religiose (lett. b);
- le spese sostenute per intrattenimenti in occasione della inaugurazione di nuove sedi dell'impresa ovvero di nuovi uffici o stabilimenti (lett. c);
- le spese sostenute per eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere ed eventi simili in cui è svolta attività promozionale dei beni e servizi prodotti dall'impresa (lett. d).

Inoltre, è stata prevista una successiva lettera e) che costituisce fattispecie residuale e nella quale trova collocazione ogni altra erogazione gratuita di beni e servizi effettuata in occasioni diverse da quelle espressamente contemplate nelle precedenti lettere ma che, comunque, si qualifichi funzionalmente per essere idonea, anche potenzialmente, ad assicurare all'impresa benefici in termini promozionali o relazionali.

Nella predetta lettera e) è ivi inclusa anche la fattispecie già espressamente prevista dalla previgente disciplina, vale a dire quella della erogazione di contributi per l'organizzazione di convegni e iniziative simili.

2.2 Periodo d'imputazione e regole di deducibilità delle spese di rappresentanza.

Il successivo comma 2, del predetto articolo 1, individua i limiti quantitativi di deducibilità delle spese di rappresentanza sostenute nel periodo d'imposta.

Più in particolare, l'ammontare deducibile delle spese di rappresentanza va determinato assumendo come parametro l'ammontare dei *“ricavi e altri proventi della gestione caratteristica”*. Si veda la seguente tabella:

STUDIO ANTONELLI

RICAVI E PROVENTI PER SCAGLIONI		ALIQUOTA	SPESE DI RAPPRESENTANZA DEDUCIBILI	
OLTRE EURO	E FINO AD EURO		IMPORTO BASE (FINO A SCAGLIONE PRECEDENTE)	SPESE DI RAPPRESENTANZA COMPRESSE NEGLI SCAGLIONI
0	€ 10.000.000	1,3%		1,3% SULL'INTERO IMPORTO
€10.000.000	€ 50.000.000	0,5%	€ 130.000	+ 0,5% SULLA PARTE ECCELENTE 10.000.000
€ 50.000.000		0,1%	€ 330.000	+ 0,1% SULLA PARTE ECCELENTE 50.000.000

Pertanto l'ammontare delle spese di rappresentanza sostenute dall'impresa ed eccedenti l'applicazione dei predetti limiti è da considerarsi in deducibile.

Ad esempio, assumendo che un'impresa abbia sostenuto nel periodo di imposta 2008 spese di rappresentanza, così come individuate al predetto comma 1, per un ammontare totale pari ad € 500.000 e che la stessa impresa abbia rilevato nel medesimo periodo di imposta proventi derivanti dalla gestione caratteristica per un ammontare pari ad € 55 milioni, le spese di rappresentanza deducibili ammonterebbero ad € 335.000 e quelle in deducibili ad € 165.000.

RICAVI E PROVENTI DELLA GESTIONE CARATTERISTICA	PERCENTUALI DI DEDUCIBILITÀ	SPESE DEDUCIBILI
10.000.000	1,3%	130.000
40.000.000	0,5%	200.000
5.000.000	0,1%	5.000
55.000.000		335.000

SPESE SOSTENUTE (A)	500.000
SPESE DEDUCIBILI (B)	335.000
SPESE IN DEDUCIBILI (A - B)	165.000

Con riferimento alla individuazione del parametro su cui applicare la percentuale di deduzione, appare opportuno precisare che la relazione illustrativa al Decreto specifica che il Legislatore usa la medesima formulazione individuata nell'articolo 172, comma 7, del TUIR concernente i requisiti di operatività delle società incorporate ai fini del riporto delle perdite fiscali.

STUDIO ANTONELLI

Conseguentemente si ritiene che sia da considerare valida, anche con riferimento alla presente normativa, il chiarimento fornito dall'Agenzia delle entrate nella R.M. n.143/E del 10 aprile 2008 nella quale ebbe a precisare che ai fini del calcolo dell'ammontare dei ricavi e proventi dell'attività caratteristica vadano considerati le voci di conto economico A1 (ricavi delle vendite e delle prestazioni) e A5 (altri ricavi e proventi, compresi i contributi in c/esercizio), con l'ulteriore specificazione che le società holding di partecipazione potranno includere anche i proventi finanziari iscritti nelle voci C15 (proventi delle partecipazioni, ad es. i dividendi) e C16 (altri proventi finanziari, da crediti immobilizzati, titoli etc.).

Si osserva inoltre che, ai sensi del comma 6 del citato articolo 1 del Decreto, l'Agenzia delle entrate e gli organi di controllo competenti possono invitare i contribuenti a fornire, per ciascuna delle citate spese di rappresentanza:

- l'ammontare complessivo, distinto per natura, delle erogazioni effettuate nel periodo d'imposta;
- l'ammontare dei ricavi e proventi derivanti dalla gestione caratteristica dell'impresa assunti a base per il calcolo della percentuale di deducibilità;
- l'ammontare complessivo delle spese relative a beni e servizi distribuiti gratuitamente di valore fino ad euro 50 e delle spese di viaggio, vitto e alloggio per mostre e fiere.

2.3 Disposizioni speciali per le imprese in fase di start up.

Il comma 3 del più volte citato articolo 1 del Decreto disciplina la modalità di deducibilità delle spese di rappresentanza per le imprese di nuova costituzione.

Al riguardo è previsto infatti che le spese sostenute nei periodi di imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi possono essere portate in deduzione dal reddito dello stesso periodo e di quello successivo se e nella misura in cui le spese sostenute in tali periodi siano inferiori a quelle deducibili secondo i limiti illustrati nel precedente paragrafo 2.2.

Ad esempio, in caso di costituzione di una società nel corso del 2008 e di conseguimento dei primi ricavi nel 2010, le spese di rappresentanza sostenute nel 2008 e nel 2009 possono essere dedotte nel 2010 e nel 2011, fermo restando, per ciascuno dei due periodi, il rispetto del parametro di congruità derivante dall'applicazione del comma 2 del citato articolo 1 del Decreto.

2.4 Coordinamento del limite massimo di deducibilità con le erogazioni di beni di valore unitario non superiore a 50 euro.

Il successivo comma 4, articolo 1, del Decreto, precisa che ai fini della determinazione dell'importo deducibile (parametrato all'ammontare dei ricavi e proventi in precedenza citati) non si debba tener conto delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro.

La disposizione attuativa chiarisce infatti che l'importo delle spese relative alla distribuzione o erogazione gratuita di beni di valore unitario non superiore a 50 euro non interferisce con l'importo deducibile determinato in base alle disposizioni del comma 2, articolo 1, del Decreto.

2.5 Trattamento delle spese per “ospitalità” clienti e delle spese sostenute direttamente dall’imprenditore per la partecipazioni a fiere ed eventi simili.

Come anticipato in premessa, il citato Decreto prevede specifiche disposizioni in materia di deducibilità delle spese sostenute per servizi di “ospitalità clienti” che non costituiscono, ai sensi del citato articolo 1, comma 5, primo periodo, del Decreto, spese di rappresentanza.

Il predetto comma 5 individua tale tipologia di spese “nelle spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni o eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall’impresa e di visite alla sede, agli stabilimenti o unità produttive dell’impresa”.

Conseguentemente tale tipologia di spese non soggiacciono al rispetto del limite di congruità e quindi sono da considerarsi interamente deducibili.

Inoltre, il secondo periodo del citato comma 5, specificatamente indirizzato alle imprese la cui attività caratteristica consiste proprio nell’organizzazione di fiere ed eventi simili, stabilisce che non sono considerate spese di rappresentanza e, pertanto, non sono ugualmente soggette al rispetto del limite di congruità, le spese sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, nell’ambito di iniziative finalizzate alla promozione dell’attività imprenditoriale consistente proprio nella organizzazione di mostre e fiere.

In aggiunta si osserva, come riportato anche nella relazione illustrativa al Decreto, che non hanno natura di spesa di rappresentanza le spese sostenute, ad esempio, per l’affitto e l’allestimento degli stand o il trasporto dei prodotti da esporre; tali oneri restano pertanto deducibili come normali spese di gestione in base alle regole generali.

La disposizione recata dal terzo periodo del citato comma 5 riconosce inoltre la piena deducibilità anche alle spese di viaggio, vitto e alloggio direttamente sostenute dall’imprenditore individuale per partecipare a mostre, fiere ed altri eventi simili in cui sono esposti i beni o servizi oggetto dell’attività dell’impresa stessa o attinenti all’attività medesima.

Si osserva peraltro che, al fine di garantire una efficace attività di controllo e accertamento da parte dell’amministrazione finanziaria, la deducibilità delle spese indicate nel presente paragrafo è subordinata alla predisposizione di un’apposita documentazione dalla quale devono risultare anche:

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

2.6 Decorrenza.

La nuova disciplina delle spese di rappresentanza, prevista dal Decreto qui in commento, si applica alle spese sostenute a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31

STUDIO ANTONELLI

dicembre 2007 e quindi, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, dal periodo d'imposta relativo all'esercizio sociale chiuso al 31 dicembre 2008.

3. Coordinamento con i nuovi limiti di deducibilità per le prestazioni alberghiere e di ristorazione.

Occorre evidenziare che, per la generalità delle imprese, l'articolo 83, comma 28-*quater*, del D.L. n. 112/2008, con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2008, ha modificato il regime di deducibilità dei costi relativi alle prestazioni alberghiere e di ristorazione ai fini della determinazione del reddito d'impresa e del reddito di lavoro autonomo, rendendole deducibili nella misura del 75%.

Al riguardo la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 53/2008 si limita ad affermare il principio per cui la limitazione della deduzione al 75% delle spese alberghiere e di ristorazione opera anche in relazione alle spese che si configurano quali costi di rappresentanza ai sensi dell'articolo 108, comma 2, del TUIR. Tuttavia la richiamata Circolare non contiene indicazioni su come si realizzi la concomitante applicazione dei due diversi limiti di deduzione.

Tenuto conto che il Decreto del 19 novembre 2008 qui in commento consente la piena deducibilità delle spese di rappresentanza, alla stregua degli altri costi d'impresa, se contenute entro determinate soglie di congruità, si ritiene, conformemente a quanto precisato dall'Assonime (vedasi Circolare n. 55/2008), che dovrebbe assumere rilievo il limite di deducibilità che di volta in volta risulti più basso tra quelli previsti dalle due discipline concorrenti.

Ad esempio, se a fronte di un costo di 100 per spese alberghiere e di ristorazione sostenute all'interno di attività di rappresentanza, il predetto Decreto determina il limite di capienza a 60, la deduzione dal reddito d'impresa entro questo limite soddisferebbe anche il limite del 75% posto dall'articolo 83, comma 28-*quater*, del D.L. n. 112/2008; quest'ultima, quindi, non produrrebbe, in situazioni del genere, effetti aggiuntivi.

Sulla base di tale interpretazione si rende dunque necessario tener distinte, nell'ambito delle spese di rappresentanza, l'importo riferibile alle spese alberghiere e di ristorazione; ciò al fine di individuare un eventuale ulteriore ammontare di spese di rappresentanza indeducibili. Ad esempio:

	IPOTESI 1	IPOTESI 2
SPESE DI RAPPRESENTANZA SOSTENUTE (A)	500.000	400.000
DI CUI SPESE ALBERGHIERE E DI RISTORAZIONE	200.000	200.000
SPESE DI RAPPRESENTANZA DEDUCIBILI (B)	335.000	335.000
SPESE DI RAPPRESENTANZA INDEDUCIBILI (A - B)	165.000	65.000

STUDIO ANTONELLI

% TRA SPESE RAPPRESENTAZA DEDUCIBILI (B) E TOTALE SPESE RAPPRESENTANZA SOSTENUTE (A) (B)/(A)	67%	83,75%
---	-----	--------

Nell'Ipotesi 1, nessuna ulteriore ripresa tassazione dovrebbe essere effettuata oltre quella prevista dal Decreto, in quanto le spese deducibili rappresentano meno del 75% delle spese sostenute ($335.000 / 500.000 = 67\%$).

Nell'Ipotesi 2, invece, le spese di rappresentanza deducibili rappresentano più del 75% delle spese sostenute ($335.000 / 400.000 = 83,75\%$). In tale ipotesi sarà quindi necessario valutare se debba essere applicato anche il limite di deducibilità del 75%, ossia se debba essere effettuata *tout court* una ripresa a tassazione pari al 25% delle spese alberghiere e di ristorazione sostenute ($200.000 \times 25\% = 50.000$), comprese nell'ambito delle spese di rappresentanza.

Peraltro, applicando tale criterio, le spese complessivamente dedotte risulterebbero pari ad euro 285.000 ($335.000 - 50.000$), importo ben al di sotto del limite del 75% delle spese sostenute ($285.000 / 400.000 = 64,50\%$).

Tale effetto non si avrebbe nel caso in cui l'ulteriore variazione in aumento sia determinata nell'importo di euro 35.000, anziché 50.000, in modo da avere un importo complessivo di spese deducibili pari ad euro 300.000 ($335.000 - 35.000$), importo pari al 75% delle spese sostenute ($300.000 / 400.000 = 75\%$).

4. Coordinamento con altre discipline "speciali"

La Relazione illustrativa al Decreto chiarisce inoltre che le modifiche introdotte dalla Legge finanziaria 2008 interessano esclusivamente il regime generale delle spese di rappresentanza contenuto nel richiamato articolo 108 del TUIR, di conseguenza, non subiscono alcuna modifica le discipline di carattere speciale recate da altre norme dell'ordinamento.

Resta pertanto ferma l'applicazione della disciplina contenuta nell'art. 2, comma 9, della Legge 27 dicembre 2002, n. 289, secondo cui sono ineducibili, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, i costi sostenuti per l'acquisto di beni e servizi destinati, anche indirettamente, a medici, veterinari o farmacisti, allo scopo di agevolare, in qualsiasi modo, la diffusione di specialità medicinali o di ogni altro prodotto ad uso farmaceutico.

Ugualmente, resta ferma la disciplina contenuta nell'art. 90, comma 8, della medesima legge n. 289 del 2002, secondo cui costituiscono, ai fini della determinazione del reddito d'impresa imponibile, spese di pubblicità volte alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante (c.d. "sponsorizzazioni"), fino ad un importo annuo complessivo di 200.000 euro, le spese sostenute verso gli enti, ivi indicati, svolgenti attività sportiva dilettantistica.

5. Disciplina ai fini dell'IRAP.

Come è noto, l'art. 11-bis del D.Lgs. n. 446/1997, in vigore fino al 31 dicembre 2007, stabiliva quale criterio generale di determinazione della base imponibile ai fini dell'IRAP che i componenti positivi e negativi concorrevano alla formazione del valore della produzione

STUDIO ANTONELLI

apportando ad essi le variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi.

A seguito dell'abrogazione del predetto art. 11-bis (prevista dall'art. 1, comma 50, lett. g), Legge n. 244/2007) è stato introdotto, invece, il diverso criterio di derivazione della base imponibile IRAP dai risultati di bilancio, con decorrenza dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

Con specifico riferimento ai soggetti (società di capitali ed enti assimilati) che determinano l'IRAP sui dati del conto economico, tenendo conto che la base imponibile deriva per intero dai dati di bilancio classificati secondo corretti principi contabili, si devono ritenere deducibili ai fini dell'IRAP le spese di rappresentanza, in quanto, stante l'indicazione contenuta nel Documento interpretativo n. 1 del Principio Contabile n. 12 del 13 luglio 2005, tali spese devono essere imputate in voci di bilancio rilevanti agli effetti dell'IRAP.

A tale riguardo si sottolinea che gli omaggi, in base ai principi contabili nazionali andrebbero indicati nella voce B7 del conto economico – costi per servizi (tra le spese di viaggio e soggiorno ovvero tra le spese promozionali) - oppure nella voce B14 – oneri diversi di gestione, tra le spese per omaggi ed articoli promozionali. Per tali soggetti in sostanza, le spese di rappresentanza dovrebbero risultare in linea di principio deducibili ai fini dell'IRAP senza i limiti e le condizioni previste dalle norme del TUIR.

Invece, per le spese di rappresentanza sostenute fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007, la cui deduzione sia stata rinviata ai sensi della previgente disciplina (trattasi delle quote residue delle spese di rappresentanza sostenute nei passati esercizi, la cui deduzione veniva effettuata tramite variazioni in diminuzione nel modello di dichiarazione nei quattro anni successivi a quello di sostenimento della spesa), l'art. 1, comma 51, della Legge n. 244/2007 prevede espressamente la possibilità di continuare ad usufruire della deduzione delle quote residue fino al loro esaurimento.

6. Disciplina ai fini dell'imposta sul valore aggiunto

L'art. 19-bis 1, comma 1, lett. h), del D.P.R. n. 633/1972 dispone l'indetraibilità dell'imposta relativa alle spese di rappresentanza come definite ai fini delle imposte sui redditi; peraltro, l'indetraibilità dell'IVA non opera in relazione a quelle sostenute per effettuare acquisti di beni il cui costo unitario non sia superiore ad euro 25,82.

Nell'ambito della C.M. n. 328/E del 1997, l'Amministrazione Finanziaria ebbe a precisare che le spese di rappresentanza per le quali opera l'indetraibilità ai fini IVA sono quelle disciplinate dagli artt. 108 e 54 del TUIR. Se ne dovrebbe pertanto desumere, salvo cambiamenti interpretativi da parte della stessa Amministrazione finanziaria, che la disciplina prevista dal Decreto 19 novembre 2008 espliciti effetti anche ai fini IVA, conseguentemente:

- se le spese sostenute sono considerate di rappresentanza ai sensi del Decreto 19 novembre 2008, l'IVA ad esse relativa è indetraibile. Al riguardo si osserva infatti che, ad esempio, l'IVA afferente le spese per prestazioni alberghiere e di ristorazione non risulta più oggettivamente indetraibile. Tuttavia, qualora le stesse siano qualificabili come spese di rappresentanza, l'IVA ad esse relativa non potrà essere detratta;

STUDIO ANTONELLI

- se le spese sostenute non sono considerate di rappresentanza, sempre ai sensi del Decreto (quali le spese per ospitalità clienti di cui al comma 5 del Decreto), l'IVA afferente le stesse è da considerarsi detraibile, salvo l'applicazione di ulteriori limitazioni soggettive od oggettive del diritto alla detrazione (ad esempio quella di cui all'art. 19-bis 1, comma 1, lett. e., del D.P.R. n. 633/1972 secondo cui l'IVA afferente le spese di viaggio sostenute per ospitare clienti in visita a fiere, che pur non costituendo spese di rappresentanza è comunque indetraibile, salvo che le spese stesse non formino oggetto dell'attività propria dell'impresa).

Tenuto conto che il Decreto è stato pubblicato nel 2009, ma la relativa disciplina è in vigore, per la maggior parte dei contribuenti, a partire dal periodo d'imposta 2008, deve essere valutata la problematica relativa al trattamento IVA connesso all'acquisto di beni e servizi che all'atto dell'esercizio della detrazione sono stati ritenuti spese di rappresentanza, ma che in base alle risultanze del nuovo decreto non sono da considerarsi tali con conseguente detraibilità dell'IVA.

A tale fine si ritiene che il recupero dell'imposta possa avvenire secondo le seguenti procedure:

- se, come consentito dall'art. 6, comma 7, del D.P.R. n. 695/1996, la fattura non è stata annotata nei registri IVA (bensì nella sola contabilità generale), è possibile recuperare l'imposta "ora per allora" in sede di liquidazione periodica sempreché l'annotazione sia eseguita nel termine di due anni da quello in cui il diritto alla detrazione è sorto (ad esempio si potrà annotare la fattura nel corso del 2009);
- se la fattura è stata annotata nel registro IVA acquisti nel corso del 2008 con IVA indetraibile il recupero potrà essere effettuato in sede di dichiarazione annuale relativa al 2008 mediante annotazione nel registro IVA acquisti.

Rimanendo a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti, porgo i migliori saluti.

Alessandro Antonelli