



ASSOLOMBARDA

Spese di rappresentanza

Massimo Cortese

Settore Fisco e Diritto d'Impresa



Riferimenti normativi e di prassi

Spese di rappresentanza

- Art. 108, co. 2, TUIR (art. 1, comma 33, lettera p), L. 24/12/2007, n. 244)
- Decreto Ministeriale 19 novembre 2008 (G.U. n. 11 del 15/01/2009)
- Art. 19-bis 1, lett. h), DPR 633/1972
- Circolare Agenzia Entrate n. 34/E del 13/7/2009
- Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 27/E del 12/3/2014

Spese alberghiere e di ristorazione

- Art. 109, co. 5, TUIR (art. 83, co. 28-quater, lett. a), D.L. 25/6/2008, n. 112)
- Circolare Agenzia Entrate n. 53/E del 5/09/2008
- Circolare Agenzia Entrate n. 6/E del 3/3/2009

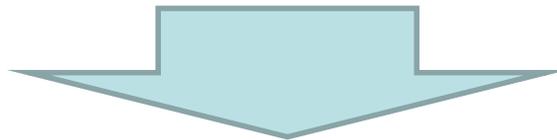
Spese di rappresentanza

A decorrere dal 2008

Secondo e terzo periodo del co. 2 dell'art. 108 del TUIR

“le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa.

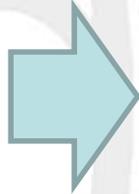
Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro cinquanta”.



DM 19.11.2008, pubblicato sulla G.U. 15.1.2009 n. 11

Novità rispetto alla disciplina precedente

Criteri definitori
della fattispecie



Vengono introdotti criteri specifici per
definire "spesa di rappresentanza"

Limiti di
deducibilità



Parametrati ai ricavi caratteristici

Valore unitario
omaggi deducibili



Il valore unitario massimo ai fini della
integrale deducibilità passa da 25,82 euro a
50,00 euro

Struttura del D.M. 19.11.2008

co. 1

Definizione di spese di rappresentanza inerenti, purché effettivamente sostenute e documentate;

co. 2

Definisce la congruità delle spese di rappresentanza, ponendo un limite percentuale rapportato al volume dei ricavi;

co. 3

Disciplina speciale per le imprese di nuova costituzione;

co. 4

Omaggi di valore unitario non superiore a euro 50, deducibili senza limiti;

co. 5

Disciplina alcune fattispecie di spese che non costituiscono spese di rappresentanza;

co. 6

Disciplina la possibilità per l'A.F. di invitare i contribuenti a fornire indicazioni delle spese sostenute.

Nozione di spesa di rappresentanza

“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 pratiche commerciali di settore”.

Caratteristiche delle spese di rappresentanza

Spese di rappresentanza inerenti



Spese per erogazioni di beni e servizi



A titolo gratuito



Con finalità
promozionali o di
pubbliche
relazioni



Ragionevoli in
funzione
dell'obiettivo di
generare
benefici
economici



Coerenti con
pratiche
commerciali di
settore

Caratteristiche delle spese di rappresentanza

Gratuità

Le spese di rappresentanza sono sempre sostenute a titolo gratuito, in quanto non prevedono per il destinatario la realizzazione di una prestazione, pur fornendo una diretta utilità



Non costituiscono spese di rappresentanza:

- *i beni distribuiti gratuitamente in occasione di operazioni e concorsi a premio;*
- *gli oggetti promozionali consegnati ai clienti contestualmente ai prodotti venduti dall'impresa;*
- *gli omaggi a dipendenti, in quanto compresi tra le spese per prestazioni di lavoro dipendente, sostenute, in denaro o in natura, a titolo di liberalità;*
- *le spese relative a beni erogati in base ad accordi commerciali (es. sconti);*
- *le spese relative alla vendita di un prodotto, con attribuzione gratuita di un'unità aggiuntiva (es. "tre per due").*

Caratteristiche delle spese di rappresentanza

Finalità promozionale o di pubbliche relazioni

consistono nella divulgazione sul mercato dell'attività svolta, dei beni e servizi prodotti, a beneficio sia degli attuali clienti, sia di quelli potenziali

Sono da escludere, ad esempio, le spese che hanno come destinatari i:

- dipendenti;
- gli amministratori o i soci;
- l'imprenditore

devono essere ricomprese tutte le iniziative che, senza una diretta correlazione con i ricavi,

sono volte a:

- diffondere e/o consolidare l'immagine dell'impresa;
- accrescerne l'apprezzamento presso il pubblico.

Caratteristiche delle spese di rappresentanza

Ragionevolezza

Tale criterio collega la spesa, in modo alternativo o al fatto che generi benefici economici (anche potenziali) o al fatto che risulti coerente con le pratiche commerciali del settore



deve risultare ragionevole, in quanto, nel contempo:

- idonea a generare ricavi;
- adeguata rispetto all'obiettivo atteso in termini di ritorno economico

Spese di rappresentanza

Sono sempre di rappresentanza ...

Casistica predefinita



1. le spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa;



Spese per viaggi turistici organizzati in favore di soggetti estranei alla compagine aziendale. Se partecipino anche dipendenti o altri collaboratori dell'impresa, occorrerà valutare se gli stessi siano o meno tenuti allo svolgimento di specifiche mansioni: nel primo caso, le spese sostenute per la loro partecipazione al viaggio assumono a tutti gli effetti natura di costo inerente all'attività dell'impresa deducibile in misura integrale; nel secondo caso, le medesime spese restano invece deducibili nei limiti di cui all'art. 100 del TUIR, vale a dire in misura non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

Spese di rappresentanza

2. le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di:

- ricorrenze aziendali, festività nazionali o religiose;
- inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;
- mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa;

rilevano esclusivamente gli eventi organizzati in favore di soggetti esterni alla struttura dell'impresa, quali autorità politiche e/o amministrative, clienti (anche potenziali), fornitori, ecc

possono essere semplici unità produttive o amministrative dell'impresa, oppure costituire nuove strutture di vendita per le quali è essenziale assicurare la più ampia conoscenza

l'impresa deve dimostrare, tenendo opportune evidenze documentali che ha effettivamente esposto i propri beni nell'ambito dell'evento.

Anche se sostenute sia per clienti che per altri destinatari (buffet offerto in occasione di una fiera o mostra a clienti, giornalisti, dipendenti, autorità)

Spese di rappresentanza

3. ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza.



fattispecie residuale nella quale:

- oltre all'ipotesi dei contributi erogati gratuitamente per l'organizzazione di convegni e iniziative simili;
- ogni altra erogazione gratuita di beni e servizi effettuata in occasioni diverse da quelle contemplate nelle precedenti fattispecie, ma che risponda, comunque, alle finalità promozionali o di pubbliche relazioni e ai requisiti di ragionevolezza o di coerenza;
- rientrano gli eventi che instaurano o mantengono rapporti con le autorità politiche e/o amministrative o le associazioni sindacali e di categoria.

Criteri di deducibilità

Art. 1, co. 2 del D.M. 19 novembre 2008

Le spese di rappresentanza, sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento (principio di competenza) entro un determinato plafond commisurato all'importo dei ricavi e proventi della gestione caratteristica.

Non è quindi più prevista la ripartizione dell'importo deducibile ($\frac{1}{3}$ del costo fino al 2007) in cinque quote costanti.

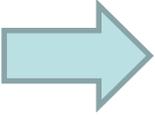
Le spese

- eventualmente eccedenti tale limite, al contrario, sono indeducibili e saranno oggetto di apposita variazione in aumento in dichiarazione dei redditi;
- sostenute nell'esercizio sono di importo inferiore a quello del limite di congruità, tale differenza non potrà essere portata ad incremento del plafond di deducibilità del periodo d'imposta successivo e, pertanto, non potrà essere utilizzata per la copertura di spese sostenute negli anni successivi.

Limiti di deducibilità

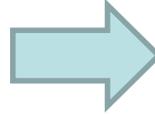
Art. 1, co. 2 del D.M. 19 novembre 2008

Ricavi e proventi
caratteristici
fino a 10 milioni



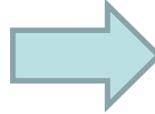
Spese di rappresentanza deducibili
fino a 1,3% dei ricavi e proventi
caratteristici

Ricavi e proventi
caratteristici
oltre i 10 milioni
e fino a 50 milioni



Spese di rappresentanza deducibili
fino a 130.000 euro +
0,5% dei ricavi e proventi caratteristici
oltre 10 milioni

Ricavi e proventi
caratteristici
oltre i 50 milioni



Spese di rappresentanza deducibili
fino a 330.000 euro +
0,1% dei ricavi e proventi caratteristici
oltre 50 milioni

Esempio

L'impresa Alfa s.r.l. nell'anno d'imposta X ha conseguito ricavi ed altri proventi della gestione caratteristica per 70.000.000 di euro ed ha sostenuto spese di rappresentanza per 400.000 euro. Il limite di congruità sarà pari a 350.000 euro, così determinato:

	Ricavi ed altri proventi della gestione caratteristica	Percentuale di deducibilità	Spese di rappresentanza deducibili (plafond)
fino a 10.000.000	10.000.000	1,3	130.000
da 10.000.001 a 50.000.000	40.000.000	0,5	200.000
da 50.000.001	20.000.000	0,1	20.000
totale	70.000.000		350.000

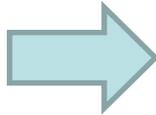
Esempio

L'impresa Alfa s.r.l. nell'anno d'imposta potrà dedurre spese di rappresentanza per un ammontare massimo pari a 350.000 euro, mentre l'eccedenza pari ad euro 50.000 (400.000 – 350.000) sarà ripresa a tassazione attraverso una variazione in aumento in dichiarazione dei redditi.

Nella diversa ipotesi in cui la medesima impresa, invece, abbia sostenuto nel periodo d'imposta X spese di rappresentanza per un ammontare inferiore al predetto limite di congruità (ad esempio per euro 320.000), potrà dedurre integralmente le spese sostenute; ovviamente, la quota del plafond di deducibilità non utilizzata nel periodo d'imposta, pari nella fattispecie ad euro 30.000 (350.000 – 320.000), non potrà essere utilizzata per incrementare i limiti di congruità dei periodi d'imposta successivi.

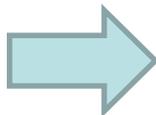
Ricavi e proventi caratteristici

Imprese "ordinarie"
esercanti attività non
finanziarie



- A.1 - RICAVI DI VENDITA
- A.5 – ALTRI RICAVI E PROVENTI

Imprese "finanziarie"



- A.1 - RICAVI DI VENDITA
- A.5 - ALTRI RICAVI E PROVENTI
- C.15 - PROVENTI DA PARTECIPAZIONI
- C.16 - ALTRI PROVENTI

Imprese di nuova costituzione

Art. 1, co. 3 del D.M. 19 novembre 2008

"le spese di rappresentanza sostenute nei periodi d'imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi possono essere portate in deduzione dal reddito dello stesso periodo e di quello successivo se e nella misura in cui le spese sostenute in tali periodi siano inferiori all'importo deducibile"

limite temporale le spese potranno essere dedotte nell'esercizio di conseguimento dei primi "ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa" e, al massimo, in quello successivo;

limite quantitativo le spese di rappresentanza sostenute nella fase di start up saranno deducibili nella misura in cui le medesime spese sostenute nel periodo di conseguimento dei primi ricavi e del successivo siano inferiori al relativo plafond di deducibilità

Imprese di nuova costituzione

Esempio

La società Alfa srl, costituita nel corso del 2010, presenta la seguente situazione:

	2010	2011	2012	2013
Ricavi e proventi della gestione caratteristica	0	0	1.000.000	1.500.000
Spese di rappresentanza sostenute nell'esercizio	10.000	9.000	8.000	7.000
Plafond di deducibilità	0	0	13.000	19.500

Nel 2012, la società potrà dedurre spese di rappresentanza per un importo massimo di euro 13.000 ($1.000.000 \times 1,3\%$), di cui euro 8.000 sostenute nell'esercizio e euro 5.000 sostenute nei precedenti periodi d'imposta 2010 e 2011; le spese di rappresentanza sostenute nel 2010 e 2011, ancora deducibili nel 2013, saranno pari ad euro 14.000 ($19.000 - 5.000$).

Imprese di nuova costituzione

Nel 2013, la società potrà dedurre spese di rappresentanza per un importo massimo di euro 19.500 ($1.500.000 \times 1,3\%$), di cui euro 7.000 sostenute nel medesimo periodo di imposta ed euro 12.500 sostenute nei periodi d'imposta 2010 e 2011; le residue spese di rappresentanza relative al 2010 e 2011 non ancora dedotte, pari ad euro 1.500 ($14.000 - 12.500$), non saranno ulteriormente riportabili al 2013 e risulteranno, quindi, definitivamente indeducibili.

La riportabilità delle spese di rappresentanza all'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi è esclusa per:

- le spese di ospitalità clienti;
- le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro.

Deducibilità degli omaggi fino a 50 euro

Art. 1, co. 4 del D.M. 19 novembre 2008

le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore ad euro 50, essendo integralmente deducibili

- non concorrono ad "esaurire" il plafond di deducibilità parametrato percentualmente ai ricavi caratteristici dell'impresa.
- è applicabile solo ai "beni" di modico valore distribuiti gratuitamente e non è, al contrario, riferibile alle spese relative a "servizi".
- nel caso di un omaggio composto di più beni, il valore di 50 euro deve essere riferito al valore complessivo dell'omaggio e non al valore dei singoli beni che lo compongono (cesto natalizio). L'importo di 50 euro deve assumersi al lordo dell'iva eventualmente indetraibile, quindi per i beni > 25.82 euro la relativa iva indetraibile sommata al costo del bene potrebbe far superare il limite di 50 euro.

Nozione di valore unitario

.....si è posto il problema di quale parametro di riferimento occorra utilizzare per i beni autoprodotti dall'impresa, ossia se il limite di € 50 sia da intendersi riferito al valore di mercato del bene o al suo costo di produzione

CM n. 34/E/2009 l'Agenzia delle Entrate si è limitata a precisare che la soglia di € 50 deve intendersi riferita "*alle spese relative all'acquisto*" del bene, senza chiarire alcunché in relazione ai beni di produzione propria.

Risoluzione n. 27/E del 12 marzo 2014

per i beni autoprodotti dall'impresa il valore normale rileva al fine di qualificare il regime fiscale applicabile all'operazione (ossia, se i costi sostenuti per il bene da destinare a omaggio siano interamente deducibili o partecipino al plafond di deducibilità in rapporto ai ricavi dell'impresa).

Nozione di valore unitario

se il valore di mercato del bene autoprodotta è superiore a € 50, l'omaggio costituisce una spesa di rappresentanza ed è deducibile in rapporto ai ricavi dell'impresa.

Al plafond di deducibilità concorre il costo di produzione effettivamente sostenuto dall'impresa (non il valore di mercato del bene), indipendentemente dal suo ammontare (inferiore o meno a € 50).

Diversamente, qualora il valore normale dell'omaggio autoprodotta sia inferiore o uguale a € 50, il costo effettivamente sostenuto per la produzione può beneficiare della deduzione integrale.

Esempio 1

Omaggio di un bene autoprodotta dall'impresa, il cui costo unitario di produzione ammonta a € 30 e il valore di mercato a € 60. Siccome il valore di mercato è superiore alla soglia di € 50, il costo di produzione confluisce nel plafond di deducibilità correlato ai ricavi dell'impresa.

Esempio 2

Omaggio di un bene autoprodotta dall'impresa, il cui costo unitario di produzione ammonta a € 30 e il valore di mercato a € 50. Siccome il valore di mercato non è superiore alla soglia, il costo di produzione del bene, pari a 30 €, è interamente deducibile

Oneri documentali

La deducibilità delle spese di ospitalità è subordinata alla tenuta di un'apposita documentazione dalla quale risultino:

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

La documentazione deve comprovare il nesso esistente tra la spesa sostenuta a favore dei clienti, anche potenziali e la loro partecipazione all'evento promozionale.

Oneri documentali

Per le spese di rappresentanza i verificatori possono invitare i contribuenti a fornire indicazione:

- per ciascuna delle fattispecie indicate nel co. 1, dell'ammontare complessivo, distinto per natura, delle erogazioni effettuate nel periodo d'imposta
- e dell'ammontare dei ricavi e proventi derivanti dalla gestione caratteristica dell'impresa assunti a base di calcolo della percentuale di deducibilità
- l'ammontare complessivo delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro
- l'ammontare complessivo delle spese escluse dalle limitazioni alla deducibilità

Spese non aventi natura di rappresentanza

Art. 1, co. 5 del D.M. 19 novembre 2008



Definizione "generale"



Norma specifica per imprese organizzatrici di fiere e simili



Norma specifica per imprese individuali

Definizione "generale"

Art. 1, co. 5 del D.M. 19 novembre 2008

Non costituiscono spese di rappresentanza le c.d. "spese di ospitalità" (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;
- ovvero visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa.

clienti



soggetti attraverso i quali l'impresa consegue attualmente i propri ricavi

potenziali clienti



soggetti che hanno, in qualche modo, già manifestato o possono manifestare un interesse di natura commerciale (acquisto) dei beni e dei servizi prodotti dall'impresa; ovvero sono i destinatari dell'attività caratteristica esercitata dalla stessa.

Per poter essere considerate deducibili senza le limitazioni di cui al comma 2, devono, inoltre, essere sostenute all'interno di particolari "contenitori commerciali" e, nell'ambito di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui devono essere esposti i beni e servizi prodotti dall'impresa, ovvero in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa

Imprese organizzatrici di fiere e simili

Art. 1, co. 5 del D.M. 19 novembre 2008

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 o altri eventi simili.

- eventi propedeutici nei quali viene svolta attività di promozione di fiere o di altri eventi simili già programmati, o in fase di realizzazione;
- spese sostenute per ospitare personalità del mondo scientifico invitate a tenere conferenze nel settore oggetto di una determinata manifestazione. Sono deducibili integralmente, se sostenute in via definitiva, in quanto spese correlate ai ricavi della manifestazione.
- spese sostenute dalle società espositrici, in quanto ad esse “ribaltate” dalle società organizzatrici dell'evento; in tal caso, infatti, in capo alla società espositrice la stretta correlazione tra costo sostenuto e ricavi conseguiti verrebbe sicuramente meno.

Imprese individuali

Art. 1, co. 5 del D.M. 19 novembre 2008

Non costituiscono 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
 - in cui sono esposti i prodotti o servizi di altre aziende (fornitori, concorrenti ecc..) che comunque possono rappresentare, in un'ottica di filiera, eventi di interesse;
- da coordinare con l'art. 109 co.5 del tur che prevede la deducibilità limitata al 75% delle spese alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande

Circ. 6/E del 3 marzo 2009

Imprese individuali

Art. 1, co. 5 del D.M. 19 novembre 2008

- le spese – non solo quelle sostenute dall'imprenditore individuale – relative alla organizzazione ed all'allestimento di mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa (fra le quali, ad esempio, spese di trasporto, di affitto e di allestimento degli stand) conservano la natura di **spese commerciali**, deducibili ai sensi dell'articolo 109 del Tuir.

Disciplina ai fini IVA

Art.19-bis 1, comma 1, lett. h) del D.P.R. n. 633/72



“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”



Regola generale: indetraibilità
Eccezione: cessioni gratuite di beni di costo unitario non superiore a 25,82 euro.



la norma IVA rinvia alla definizione contenuta ai fini delle imposte dirette. (art.108, comma 2 del TUIR e D.M. 19 novembre 2008)

Disciplina ai fini IRAP

Il trattamento delle spese di rappresentanza,
è legato alla natura del soggetto passivo d'imposta.



Società di capitali gli enti commerciali e i soggetti assimilati (diversi da quelli operanti nel settore bancario, finanziario e assicurativo)

la base imponibile è determinata come differenza tra:

- il valore della produzione (voce A del Conto economico);
- i costi della produzione (voce B del Conto economico), con esclusione delle voci:
 - B.9 (costi del personale);
 - B.10.c (svalutazioni delle immobilizzazioni);
 - B.10.d (svalutazioni dei crediti);
 - B.12 (accantonamenti per rischi);
 - B.13 (altri accantonamenti).

B.14 (oneri diversi di gestione)



integralmente deducibili senza alcuna
limitazione

Disciplina ai fini IRAP



Società di persone commerciali (snc, sas e società ad esse equiparate) e gli imprenditori individuali

la base imponibile è costituita dalla differenza tra determinati proventi e oneri.

L'ammontare degli oneri rilevanti è dato dalla somma:

- dei costi delle materie prime, sussidiarie e di consumo;
- dei costi delle merci;
- dei costi dei servizi;
- dell'ammortamento dei beni strumentali materiali e immateriali;
- dei canoni di locazione, anche finanziaria, dei beni strumentali materiali e immateriali

Dovrebbero risultare indeducibili le spese di rappresentanza rientranti tra gli oneri diversi di gestione (B.14), mentre sarebbero deducibili (nella stessa misura prevista ai fini IRES) le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per finalità di rappresentanza, atteso che le stesse potrebbero rientrare tra i costi per servizi così come definiti dal DM 17.1.92.

Inserimento in bilancio

Denominazione del conto	Voce di bilancio	Imposte dirette		IVA
		deducibilità	plafond	
Spese di rappresentanza escluso vitto e alloggio	B7	100%	SI	indetraibile
Spese di vitto e alloggio di rappresentanza	B7	75%	SI	indetraibile
Spese di vitto e alloggio per ospitalità clienti a mostre, fiere ed esposizioni ed eventi simili e visite a sedi, stabilimenti o unità produttive	B7	75%	NO	detraibile
Spese di viaggio per ospitalità clienti a mostre, fiere ed esposizioni e visite a sedi, stabilimenti o unità produttive	B7	100%	NO	indetraibile
Spese di vitto e alloggio per trasferte di dipendenti o collaboratori	B7	€ 180,76 per trasferte in Italia e € 258,23 per trasferte all'estero	NO	detraibile
Omaggi di beni di valore pari o inferiore a € 25,82	B14	100%	NO	detraibile
Omaggi di beni di valore superiore a € 25,82 e inferiore o pari a € 50, IVA inclusa	B14	100%	NO	indetraibile
Omaggi di beni di valore superiore a € 50, IVA inclusa	B14	100%	SI	indetraibile

Inserimento in bilancio

Denominazione del conto	Voce di bilancio	Imposte dirette		IVA
		deducibilità	plafond	
Spese di pubblicità	B7	100%	NO	detraibile
Contributi per convegni, seminari e manifestazioni simili	B7	100%	SI	Fuori campo iva, art. 2
Premi e sconti in natura	B6	100%	NO	detraibile
Cessioni gratuite di beni prodotti o commercializzati inferiori a € 50	B14	100%	NO	Autofattura cessione gratuita
Cessioni gratuite di beni prodotti o commercializzati superiori a € 50	B14	100%	SI	Autofattura cessione gratuita

Spese alberghiere e di ristorazione

Dal 1° gennaio 2009

Art. 83, co. 28-quater, lett. a) del D.L. 112/2008



Regola generale

Deduzione limitata al 75% delle spese per prestazioni alberghiere e di ristorazione (art. 109, co. 5, del tur)

Eccezione

Deduzione integrale delle spese alberghiere e di ristorazione:

- sostenute dai dipendenti in trasferta fuori dal Comune (art. 95, co.3, del tur)

Spese alberghiere e di ristorazione

Imprese

Spese alberghiere e di ristorazione sostenute per rappresentanza



Verifica inerenza
ex art. 108 TUIR

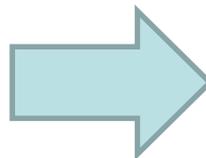


Deducibilità al 75%
della componente inerente

Esclusione dell'effetto "cumulo"

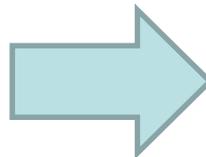
Si applica il limite che risulta più basso

Se $75\% <$ del limite
deducibile connesso ai ricavi



Si deduce il 75%
della spesa

Se $75\% >$ del limite
deducibile connesso ai ricavi



Si deduce entro il limite
connesso ai ricavi

Spese alberghiere e di ristorazione

Imprese

Spese alberghiere e di ristorazione

Rientrano nell'ambito delle spese per "*ospitalità clienti*"

Non costituiscono spese di rappresentanza e quindi non soggette al limite di congruità



Sono deducibili nel limite del 75% senza ulteriori limiti

Spese alberghiere e di ristorazione

Esempio 1

L'impresa Alfa s.r.l. che nell'anno d'imposta 2012 ha conseguito ricavi ed altri proventi della gestione caratteristica per euro 70.000.000 ed ha sostenuto spese di rappresentanza per euro 400.000, così suddivise:

a) spese per prestazioni alberghiere e per somministrazioni di alimenti e bevande - qualificabili come spese di rappresentanza - pari ad euro 100.000;

b) spese di rappresentanza - diverse dalle precedenti - pari ad euro 300.000.

Le spese di cui al punto a) dovranno essere assoggettate al limite di deducibilità del 75% per cui l'importo teoricamente deducibile sarà pari ad euro 75.000 ($100.000 \times 75\%$);

Tale importo (75.000) dovrà essere sommato all'importo delle altre spese di rappresentanza (300.000); l'importo complessivo 375.000 dovrà essere confrontato con il plafond di deducibilità, pari a euro 350.000.

Nell'anno d'imposta 2012, potrà dedurre spese di rappresentanza per 350.000, mentre l'eccedenza pari ad euro 50.000 ($400.000 - 350.000$), dovrà essere ripresa a tassazione mediante una variazione in aumento in dichiarazione dei redditi.

Spese alberghiere e di ristorazione

Esempio 2

L'impresa Alfa s.r.l. che nell'anno d'imposta 2012 ha conseguito ricavi ed altri proventi della gestione caratteristica per euro 70.000.000 ed ha sostenuto spese di rappresentanza per euro 400.000, così suddivise:

a) spese per prestazioni alberghiere e per somministrazioni di alimenti e bevande - qualificabili come spese di rappresentanza - pari ad euro 300.000;

b) spese di rappresentanza - diverse dalle precedenti - pari ad euro 100.000.

Le spese di cui al punto a) dovranno essere assoggettate al limite di deducibilità del 75% per cui l'importo teoricamente deducibile sarà pari ad euro 225.000 ($300.000 \times 75\%$);

Tale importo (225.000) dovrà essere sommato all'importo delle altre spese di rappresentanza (100.000); l'importo complessivo 325.000 dovrà essere confrontato con il plafond di deducibilità, pari a euro 350.000.

Nell'anno d'imposta 2012, potrà dedurre spese di rappresentanza per 325.000, mentre l'eccedenza pari ad euro 75.000 ($400.000 - 325.000$), dovrà essere ripresa a tassazione mediante una variazione in aumento in dichiarazione dei redditi.

Spese alberghiere e di ristorazione

Gli aspetti chiariti nella Circolare 6/E/2009

- Mense gestite direttamente
- Mense gestite da terzi
- Convenzioni con esercizi pubblici
- Servizi sostitutivi (ticket restaurant)

Spese di vitto e alloggio connesse all'attività tipica dell'impresa

Servizi complessi non assimilabili a generiche somministrazioni di alimenti e bevande

La limitazione è intesa a colpire solo le ipotesi in cui l'inerenza delle spese possa risultare dubbia

Deduzione integrale

Deducibilità integrale dal reddito

Tabella riepilogativa

Costo sostenuto		Qualificazione	Ires	IVA
1.le spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa	1.a. Rese a favore solo di soggetti estranei all'impresa	Spese di rappresentanza	Deducibili in funzione dell'ammontare dei ricavi. Le spese relative a vitto e alloggio rilevano per il 75% del loro ammontare	indetraibile
	2.b. Rese anche a favore di soggetti dipendenti o collaboratori dell'impresa tenuti allo svolgimento di specifiche mansioni	Costi inerenti	I costi relativi ai dipendenti sono integralmente deducibili.	detraibile
	2.c. Rese anche a favore di soggetti dipendenti o collaboratori dell'impresa non tenuti allo svolgimento di specifiche mansioni	Liberalità a favore dipendenti/ collaboratori	costi non deducibili in misura superiore al 5 per mille dei costi per lavoro dipende art. 100, TUIR, comma 1.	indetraibile
2.le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di	2.a Ricorrenze aziendali o festività nazionali o religiose	Spese di rappresentanza	Deducibili in funzione dell'ammontare dei ricavi. Le spese relative a vitto e alloggio rilevano per il 75% del loro ammontare.	indetraibile
	2.b Inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa	Spese di rappresentanza	Deducibili in funzione dell'ammontare dei ricavi. Le spese relative a vitto e alloggio rilevano per il 75% del loro ammontare	indetraibile
	2.c Mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti i servizi prodotti dall'impresa	Spese di rappresentanza	Deducibili in funzione dell'ammontare dei ricavi. Le spese relative a vitto e alloggio rilevano per il 75% del loro ammontare	indetraibile

Tabella riepilogativa

Costo sostenuto		Qualificazione	Ires	IVA
3.ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente il cui sostenimento risponde ai criteri di inerenza	3.a. Contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili	Spese di rappresentanza	Deducibili in funzione dell'ammontare dei ricavi	Cessione di denaro fuori campo IVA art. 2
	3.b. Spese sostenute per instaurare o mantenere rapporti con rappresentanti delle amministrazioni statali, degli enti locali, o con le associazioni di categoria, sindacali, ecc...	Spese di rappresentanza	Deducibili in funzione dell'ammontare dei ricavi	indetraibile
4. Spese di viaggio, vitto, alloggio per ospitalità in occasione di mostre, fiere, esposizioni ad eventi simili in cui sono esposti beni e servizi dell'impresa o in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa	4.a Rese a clienti o potenziali tali	Pubblicità	Deducibili integralmente. Le spese relative a vitto e alloggio rilevano per il 75% del loro ammontare.	Detraibile per spese vitto/alloggio. Indetraibile per viaggio
	4.b Rese a una pluralità di soggetti indistinta	Spese di rappresentanza	Deducibili in funzione dell'ammontare dei ricavi. Le spese relative a vitto e alloggio rilevano per il 75% del loro ammontare	indetraibile
	4.c Rese a soggetti diversi da clienti o potenziali tali (agenti, fornitori, giornalisti)	Commerciali se rispettati i requisiti dell'art. 109,TUIR, ovvero Rappresentanza (ovvero non inerenti)	Deducibili in funzione dell'ammontare dei ricavi. Le spese relative a vitto e alloggio rilevano per il 75% del loro ammontare	Indetraibile se di rappresentanza detraibile se commerciale

Tabella riepilogativa

Costo sostenuto	Qualificazione	Ires	IVA	
5. Spese di viaggio, vitto, alloggio diverse da quelle di cui sopra con finalità promozionali o di pubbliche relazioni”	Rese anche nei confronti di Soci ed amministratori	Spese di rappresentanza	Deducibili integralmente. Le spese relative a vitto e alloggio rilevano per il 75% del loro ammontare	indetraibile
6. Spese di viaggio, vitto, alloggio diverse da quelle di cui sopra senza “finalità promozionali o di pubbliche relazioni”	Rese anche nei confronti di Soci ed amministratori	Soggette al criterio dell’inerenza	Deducibili o meno ai sensi dell’art. 109, TUIR. Vitto e alloggio 75%.	Detraibile se inerenti
7. Operazioni a premio		Commerciale	Deducibile ai sensi dell’art. 109, TUIR	Indetraibile
8. Cessioni a titolo di premio o sconto	Collegate ad una o più operazioni principali in conformità alle originarie condizioni contrattuali	Commerciale	Interamente deducibili	Detraibile l’IVA sull’acquisto. La successiva cessione è esclusa dalla base imponibile se il bene sconta un’aliquota IVA non superiore a quella dei beni assoggettati ad IVA. Diversamente il valore normale concorre alla base imponibile

Tabella riepilogativa

Costo sostenuto		Qualificazione	Ires	IVA
9. Omaggi di beni non rientranti nell'attività propria	9.a di valore unitario fino a € 25,82	Spese di rappresentanza	Interamente deducibili	Detraibile l'IVA sull'acquisto. La successiva cessione gratuita è operazione esclusa IVA
	9.b di valore unitario compreso tra € 25,82 e € 50,00	Spese di rappresentanza	Interamente deducibili	Indetraibile l'IVA sull'acquisto. La successiva cessione gratuita è operazione esclusa IVA
	9.c di valore unitario superiore a € 50,00	Spese di rappresentanza	Deducibile in funzione dell'ammontare dei ricavi	Indetraibile l'IVA sull'acquisto. La successiva cessione gratuita è operazione esclusa IVA
10. Omaggi di beni rientranti nell'attività propria dell'impresa (attività di produzione o commercializzazione)	10.a. di valore unitario inferiore a € 50,00	Spese di rappresentanza	Interamente deducibili	Detraibile l'IVA sull'acquisto. La successiva cessione gratuita è sempre operazione soggetta ad IVA
	10.b. di valore unitario superiore a € 50,00	Spese di rappresentanza	Interamente deducibili	Detraibile l'IVA sull'acquisto. La successiva cessione gratuita è sempre operazione soggetta ad IVA

In dichiarazione dei redditi

Nel rigo RF23, colonne 2 e 3 si indicano le spese di rappresentanza imputate a conto economico diverse dalle prestazioni alberghiere e da somministrazione di alimenti.

RF23 Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)	1	,00	2	,00	3	,00
--	---	-----	---	-----	---	-----

VARIAZIONI IN
AUMENTO

Nel rigo RF23, colonne 1 e 3 si indica l'importo delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui all'art. 95, c. 3 Tuir (spese sostenute per trasferte di dipendenti).

In dichiarazione dei redditi

Nel rigo RF43, colonna 1, deve essere indicato l'importo delle spese di rappresentanza deducibili relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande;
le predette spese, diverse da quelle sostenute per trasferte dei dipendenti (art. 95, c. 3 Tuir) sono deducibili nella misura del 75%.

Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, RF43 ed altri componenti negativi non dedotti in precedenti esercizi o non imputati a conto economico	1	,00	2	,00	3	,00
---	---	-----	---	-----	---	-----

VARIAZIONI IN
DIMINUZIONE

Nel rigo RF43 si indica:

- .. in colonna 2, l'importo delle spese di rappresentanza deducibili, comprensivo delle spese indicate in colonna 1;
- .. in colonna 3, oltre all'importo di colonna 2, le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande non di rappresentanza, diverse da quelle di cui all'art. 95, c. 3 Tuir (spese sostenute per trasferta dei dipendenti), esclusivamente deducibili ai sensi dell'art. 109, c. 5 Tuir.