

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

VIA SANTA RADEGONDA, 11

20121 - MILANO

TEL:+ 39 02 7211751 – FAX: +39 02 72117575

E-MAIL: studio.milano@stsnet.it

C. F. E. P. IVA: 03022160109

ANTONIO ARGENIO <sup>(1)(2)</sup>  
PIETRO BESSI <sup>(1)(2)</sup>  
FEDERICO CALISSANO <sup>(1)(2)</sup>  
VINCENZO CAMPO ANTICO <sup>(1)(2)</sup>  
GIOVANNI CIURLO <sup>(1)(2)</sup>  
EMILIO MARTINOTTI <sup>(1)(2)</sup>  
ANDREA VILLA <sup>(1)(2)</sup>

Milano, 9 dicembre 2008

Ai Signori Clienti  
Loro Sedi

GABRIELLA ALLODI <sup>(1)(2)</sup>  
SIMONE BACCHIERI <sup>(1)(2)</sup>  
SIMONA BACCO <sup>(1)(2)</sup>  
MICHELE BARDI <sup>(1)(2)</sup>  
MARCO BRAGHERO  
CINZIA CALAPAI  
PIETRO CAPPÀ <sup>(1)(2)</sup>  
STEFANIA CARETTO <sup>(1)(2)</sup>  
ANDREA CHIODI <sup>(1)(2)</sup>  
LUCA CIURLO <sup>(1)(2)</sup>  
PAOLO CRICCHIO  
ELISA DEZZANI  
VALENTINA FERRANTE  
ALICE FINAMORE  
GIOVANNA GALARDI <sup>(1)(2)</sup>  
VALENTINA GANZAROLLI  
MICHELE GIRARDI <sup>(1)(2)</sup>  
FRANCESCO ISOTTA  
PAOLO MANDARINO <sup>(1)(2)</sup>  
DANIELA MARTINO  
VALERIA MASSOLLO  
BIAGIO MEGA <sup>(1)</sup>  
TONY PRATA <sup>(1)(2)</sup>  
EMANUELE PUCCI <sup>(1)(2)</sup>  
ELEONORA RIZZO <sup>(1)(2)</sup>  
ALESSANDRA SAGARESE <sup>(5)</sup>  
ALESSANDRO SAPIA <sup>(1)(2)</sup>  
FEDERICO STRICAGNOLO  
SILVIA TRAVERSO <sup>(1)(2)</sup>  
MARIA GRAZIA VANTAGGIATO <sup>(1)(2)</sup>  
IRENE VUONO

CIRCOLARE N. 12/2008

**Oggetto: Decreto attuativo delle disposizioni contenute nell'art. 108, co. 2 del Tuir, in tema di deducibilità delle spese di rappresentanza.**

## Premessa

In data 12 novembre 2008, il Governo ha approvato il Decreto attuativo delle disposizioni contenute nell'art. 108, comma 2 del Tuir, in tema di deducibilità delle spese di rappresentanza (nel seguito anche il "Decreto"), ad oggi ancora in attesa di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale.

A seguito dell'emanazione del citato Decreto, troveranno pertanto applicazione le modifiche che la Legge Finanziaria 2008 (L. n. 244/07) ha apportato all'art. 108, comma 2 del Tuir.

In particolare, il comma 2 dell'art. 108 del Tuir, così come modificato dalla citata Legge, dispone testualmente che *"le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di 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 € 50"*.

Nel seguito, si procede ad una breve disamina delle principali novità introdotte dal Decreto in oggetto, che si applica alle spese di rappresentanza sostenute a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

\*\*\*\*

## La nuova nozione di spese di rappresentanza

Il primo comma dell'unico articolo del Decreto contiene i criteri atti ad individuare la nozione di spesa di rappresentanza, così come risultante a seguito delle modifiche apportate dalla Legge n. 244/07 all'art. 108, comma 2 del Tuir.

In particolare, si considerano inerenti allo svolgimento dell'attività di impresa le spese di rappresentanza:

- effettivamente sostenute;
- documentabili e documentate;

Consulenti esterni:

MASSIMO CALISSANO <sup>(3)</sup>  
ENZO LOMBARDO <sup>(4)</sup>

ROMA  
00185 - Via Parigi, 11  
TEL.+39 06 45211010 FAX +39 06 45211020  
E-MAIL: studio.roma@stsnet.it

GENOVA  
16121 - Piazza della Vittoria, 8/20  
TEL.+39 010 553241 FAX +39 010 5532460  
E-MAIL: studio.genova@stsnet.it

TORINO  
10121 - Corso Matteotti, 12  
TEL.+39 011 5119101 FAX +39 011 5920226  
E-MAIL: studio.torino@stsnet.it

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

- sostenute per finalità di natura promozionale o comunque di pubbliche relazioni;
- 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.

Dopo aver individuato i criteri in base ai quali considerare inerenti allo svolgimento dell'attività di impresa le spese di rappresentanza, il Decreto fornisce una esemplificazione di quelle che, in presenza dei requisiti appena esaminati, possono sicuramente essere considerate spese di rappresentanza.

In tale casistica rientrano:

- 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;
- le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose;
- le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuovi sedi, stabilimenti od uffici dell'impresa;
- le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere ed eventi simili in cui sono esposti i beni ed i servizi prodotti dall'impresa;
- ogni altra spesa per beni e servizi erogati gratuitamente, ivi compresi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda comunque ai criteri di inerenza enunciati dal presente Decreto.

## **La determinazione della quota deducibile**

Il secondo comma dell'unico articolo del Decreto stabilisce che le spese di rappresentanza, così come individuate sulla base delle indicazioni fornite dal comma precedente, sono commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo e in misura pari:

- a) all'1,3% dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni;
- b) allo 0,5% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni;
- c) allo 0,1% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni.

Sul punto, si precisa che il Decreto, al quarto comma, dispone che, ai fini della determinazione dell'importo deducibile, non si tiene conto delle spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a € 50, deducibili per il loro intero ammontare ai sensi del terzo periodo del comma 2 dell'art. 108 del Tuir.

## **Le regole per le imprese di nuova costituzione**

Il terzo comma dell'unico articolo del Decreto disciplina la particolare ipotesi di deducibilità delle spese di rappresentanza per le imprese di nuova costituzione.

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

Nella sostanza, in considerazione del fatto che le predette imprese potrebbero sostenere spese qualificabili come di rappresentanza prima di cominciare a produrre ricavi o, più in generale, prima di svolgere effettivamente attività di impresa, viene previsto un meccanismo di recupero dei costi sostenuti, a condizione che vi sia capienza negli esercizi in cui, invece, i ricavi sono stati prodotti, rappresentando in sostanza una "timing difference".

# STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

## **Le ipotesi di spese integralmente deducibili**

Il quinto comma dell'unico articolo del Decreto contiene diverse previsioni che regolano la piena deducibilità di alcune categorie di spese sostenute dall'impresa e non qualificabili come spese di rappresentanza.

In particolare, tale disposizione stabilisce che sono interamente deducibili:

- le spese di viaggio, vitto ed alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili ovvero in relazione alle visite a sedi, stabilimenti od unità produttive dell'impresa;
- per le imprese la cui attività caratteristica consiste nell'organizzazione di manifestazioni fieristiche o eventi simili, le spese di viaggio, vitto ed alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, sostenute nell'ambito di iniziative finalizzate alla promozione di specifiche manifestazioni espositive o altri eventi simili;
- le spese di viaggio, vitto ed 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 tali casi, la piena deducibilità dei costi deve essere comunque supportata/subordinata alla tenuta di apposita documentazione dalla quale risultino, tra l'altro, le generalità dei soggetti ospitati, la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione, nonché la natura dei costi sostenuti.

## **La documentazione richiesta ai fini della deducibilità delle spese di rappresentanza**

Il sesto comma dell'unico articolo del Decreto prevede che l'Agenzia delle Entrate e gli organi di controllo competenti possano invitare i contribuenti a fornire indicazione, per ciascuna delle fattispecie qualificate come spese di rappresentanza:

- 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.

Si precisa che l'invito dei citati organi di controllo può riguardare anche le informazioni concernenti l'ammontare complessivo delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a € 50 e l'ammontare complessivo delle spese integralmente deducibili (disciplinate dal quinto comma dell'art. 1 dello stesso Decreto – vedi *supra*).

\*\*\*\*

**Restiamo a disposizione per ogni eventuale chiarimento.**

**Cordiali saluti.**

**Studio Tributario Societario**