

LE SPESE DI RAPPRESENTANZA: I NUOVI CRITERI E LIMITI DI DEDUCIBILITA'

Dott. Giuseppe Borra

Torino, 4 febbraio 2009



Legge Finanziaria 2008 (Legge 244/2007)

L'art. 1, c. 33 lettera p) della Finanziaria 2008 ha modificato la disciplina della deducibilità delle spese di rappresentanza (art. 108, c. 2 TUIR) affidando ad un Decreto Ministeriale (D.M. del 19 novembre 2008) la fissazione delle disposizioni attuative.

Decorrenza delle modifiche in materia di deducibilità

Dall'esercizio 2008 (*rectius* dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2007)



Art. 108 TUIR - Disciplina ante Finanziaria 2008

- ✓ Le spese di rappresentanza sono ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare e sono deducibili per quote costanti in cinque esercizi
- ✓ Beni distribuiti gratuitamente, anche se con emblemi dell'impresa e i contributi erogati per organizzazione di convegni e simili
- ✓ No limitazioni per beni di valore unitario non superiore a € 25,82

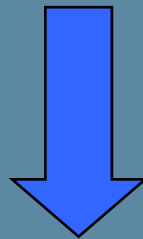
Art. 108 TUIR - Disciplina post Legge Finanziaria 2008

- ✓ Le spese di rappresentanza sono deducibili nell'esercizio di sostenimento se rispondenti a requisiti di inerenza e congruità stabiliti con Decreto del M.E.F., anche in funzione nella natura e della destinazione delle spese stesse, del volume di ricavi e dell'attività internazionale dell'impresa.
- ✓ No limitazione per beni di valore unitario non superiore ad € 50.

Requisito dell'inerenza (DM 19/11/08, art. 1 c. 1)

Ai fini della deduzione fiscale (art. 108 TUIR), si considerano **inerenti**:

- sempreché effettivamente sostenute e documentate,
- le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi,
- aventi finalità promozionale, ovvero di pubbliche relazioni,
- il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare benefici economici per l'impresa, anche potenziali, ovvero sia coerente con le pratiche commerciali di settore.



definizione di carattere generale delle spese di rappresentanza

Requisito dell'inerenza (DM 19/11/08, art. 1 c. 1)

Costituiscono spese di rappresentanza, in particolare:

- ✓ le spese relative all'organizzazione di viaggi turistici in occasione dei quali sono svolte, in concreto, significative attività promozionali dei beni o dei servizi dell'impresa;
- ✓ le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di (i) ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose; (ii) inaugurazione di sedi, uffici, stabilimenti dell'impresa; (iii) mostre, fiere ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa;
- ✓ Ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili, **dotata dei requisiti di inerenza**

Requisito della congruità (DM 19/11/08, art. 1 c. 2)

Nuovi criteri di deducibilità delle spese di rappresentanza

(A) Quantificazione dell'importo deducibile

Le spese di rappresentanza sono deducibili

- nei seguenti **limiti** con riferimento ai **ricavi caratteristici** (da dichiarazione dei redditi):
 - **1,3% fino a 10 milioni di Euro;**
 - **0,5% da 10 milioni a 50 milioni di Euro;**
 - **0,1% oltre 50 milioni di Euro.**
- **integralmente per** le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a **50 Euro**.

(B) Momento di esercizio della deduzione

Dichiarazione dei redditi dell'anno in cui le spese deducibili sono sostenute

Simulazione dell'effetto della nuova disciplina

Società di capitali con (i) ricavi annui da gestione caratteristica pari a Euro 60 milioni (ii) spese di rappresentanza annue pari a Euro 340 mila

Disciplina previgente (ante Legge Finanziaria 2008)

- Costi non deducibili: Euro 227 mila
- Costi deducibili: Euro 113 mila → deduzione in cinque esercizi

Disciplina attuale (post Legge Finanziaria 2008)

- Costi non deducibili: Euro 0;
- Costi deducibili: Euro 340 mila → deduzione immediata

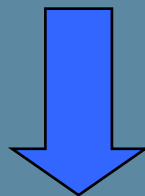
Benefici

- minore IRES per Euro 62 mila
- no anticipazione di imposte dovuta alla deduzione per quote

Spese di ospitalità (DM 19/11/08, art. 1, c. 5)

Non costituiscono spese di rappresentanza le spese di ospitalità (viaggio, vitto e alloggio):

- sostenute per i **clienti (anche potenziali)**:
- in occasione di (i) **mostre, fiere, esposizioni** ed **eventi** simili in cui sono **esposti i beni** e i **servizi** prodotti dall'impresa o di (ii) **visite a sedi, stabilimenti o unità produttive** dell'impresa, oppure quelle sostenute
- nell'ambito di iniziative finalizzate alla **promozione** di specifiche **manifestazioni espositive** o altri eventi simili per le imprese la cui **attività caratteristica** consiste nell'**organizzazione di manifestazioni fieristiche e altri eventi** simili.



Le spese di ospitalità sono deducibili secondo le ordinarie regole del TUIR.

Imprese in start up (DM 19/11/08, art. 1, c.3)

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**, sempre che rispettino i limiti con riferimento ai ricavi caratteristici

Obblighi documentali (DM 19/11/08, art. 1, c. 5 e 6)

Spese di ospitalità:

- ✓ ai fini della deducibilità → obbligo di predisporre apposita documentazione da cui risulti: (i) la generalità dei soggetti ospitati; (ii) la durata; (iii) il luogo di svolgimento; (iv) la natura dei costi sostenuti.

Spese di rappresentanza:

- ✓ Su richiesta degli organi di controllo → fornire indicazioni circa: (i) l'importo complessivo dei costi, distinto per ciascuna tipologia di spesa di rappresentanza; (ii) il totale dei ricavi caratteristici; (iii) gli omaggi < € 50

Effetti ai fini IVA

Le modifiche esplicano effetto anche ai fini IVA

Infatti, ai sensi dell'art. 19-bis 1 DPR 633/1972:

- ✓ Non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza;
- ✓ La definizione rilevante per individuare le spese di rappresentanza è quella fornita dal legislatore ai fini delle imposte sui redditi (i.e. art. 108 TUIR e DM 19/11/08)
- ✓ E' in ogni caso ammessa in detrazione l'imposta relativa a spese di rappresentanza sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore ad Euro 25,82

Spese di rappresentanza (anche deducibili) → IVA non detraibile

Effetto retroattivo → obiettiva incertezza / tutela affidamento



Prestazioni alberghiere e di ristorazione (D.L. 112/08)

Per effetto del D.L. 112/2008 (c.d. Manovra d'estate)

- ✓ Le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75 per cento (con la sola esclusione delle spese sostenute dal datore per le trasferte dei dipendenti e collaboratori coordinati)
- ✓ La nuova disciplina decorre dall'esercizio 2009 (rectius dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2008) ma rileva già ai fini dell'acconto 2009 anche con il metodo storico



Dal 2009, le spese alberghiere e di ristorazione qualificabili come spese di rappresentanza saranno soggette a doppio vincolo di deducibilità:

- ✓ 75% del costo (art. 109 TUIR)
- ✓ limite percentuale dei ricavi (art. 108 TUIR)

IVA PER CASSA

Dott. Giuseppe Borra
Torino, 4 febbraio 2009

Premesse

- ✓ Regola generale: IVA a debito di un'operazione imponibile è esigibile (i.e. deve essere versata all'Erario dal cedente/prestatore) al pagamento del corrispettivo da parte del cliente ovvero, se anteriore, al momento dell'emissione del fattura o della consegna dei beni (art. 6 DPR 633/1972).
- ✓ Per operazioni regolarmente fatturate, il mancato o tardivo pagamento da parte del cliente non esime il cedente/prestatore dal versamento dell'IVA all'Erario → anticipazione
- ✓ Eccezioni: operazioni nei confronti della "Pubblica Amministrazione" (i.e. Stato, organi dello Stato, Enti pubblici, CCIAA, Università, ASL,...) → **esigibilità dell'imposta differita al momento del pagamento.**

Novità introdotte dal DL 185/2008 (art. 7)

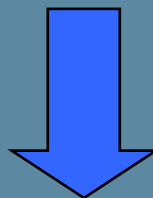
- ✓ Estensione dell'esigibilità differita anche alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti che agiscono nell'esercizio di imprese arti o professioni (i.e. titolari di partita IVA). Escluse le operazioni verso i privati
- ✓ L'imposta in ogni caso è esigibile dopo il decorso di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione (eccezione: cliente assoggettato a procedure concorsuali o esecutive)
- ✓ Non applicabile (i) da operatori che si avvalgono di regimi speciali per l'applicazione dell'imposta né (ii) per operazioni con imposta assolta dal cliente (reverse charge)
- ✓ Successivo Decreto Ministeriale dovrà stabilire il volume d'affari massimo per accedere al regime

Novità introdotte dal DL 185/2008 (art. 7)

- ✓ Regime opzionale
- ✓ Condizione necessaria: indicazione in fattura che si tratta di un'operazione ad esigibilità differita ai sensi dell'art. 6, comma 5, secondo periodo, DPR 633/1972
- ✓ L'efficacia della norma è subordinata alla preventiva autorizzazione da parte del Consiglio europeo → superflua (art. 66 Dir 2006/112)
- ✓ Applicazione sperimentale per il triennio 2009 – 2011
- ✓ Sistema già in vigore in altri Paesi UE (Regno Unito, Svezia, ...)

Novità introdotte dal DL 185/2008 (art. 7)

- ✓ Vantaggi per i piccoli operatori: evita anticipazioni IVA
- ✓ Criticità per i cessionari/committenti che acquistano beni e servizi da soggetti che dichiarano in fattura l'esigibilità differita dell'imposta: ai sensi dell'art.19 DPR 633/1972, potranno detrarre l'IVA solo al momento del pagamento (i.e. momento in cui l'imposta è esigibile)



- ✓ Impatti amministrativi: necessità di gestire contabilmente lo “sfasamento” tra il momento di registrazione della fattura passiva e la rilevazione del credito IVA