

A TUTTI I CLIENTI

LORO SEDI

CIRCOLARE N. 02/2009

Treviso, 3 Febbraio 2008

OGGETTO: La nuova disciplina fiscale delle spese di rappresentanza

Il Decreto Ministeriale 19 novembre 2008 pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 15 gennaio 2009 rettifica l'art. 108 comma 2 DPR 22 dicembre 1986, n. 917 e conseguentemente il trattamento fiscale delle spese di rappresentanza.

Trattamento fiscale ai fini Ires

La nuova disciplina sulle spese di rappresentanza si applica alle spese sostenute a decorrere dal 1° gennaio 2008. Le novità normative introducono ulteriori specifici criteri di qualificazione delle spese di rappresentanza oltre al noto criterio di gratuità (che le differenzia dalle spese di pubblicità) e stabiliscono un nuovo limite di deducibilità di tali spese, non più fissato in via forfetaria in funzione dello stesso ammontare delle spese sostenute, ma in percentuale rispetto ai ricavi realizzati dall'impresa.

La nuova normativa prevede che tali spese siano deducibili *"...nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità"*.

Il requisito di inerenza, secondo la relazione introduttiva al decreto, si realizza nei casi in cui *"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."*

Il requisito di congruità è invece statuito attraverso la previsione di limiti ben definiti per le somme deducibili; è infatti previsto che la deducibilità integrale delle spese di rappresentanza debba essere parametrata al volume dei ricavi e dei proventi dell'attività caratteristica dell'impresa. In pratica, ogni impresa potrà disporre di un plafond di spese di rappresentanza da poter dedurre integralmente. La norma determina la misura del plafond secondo gli scaglioni di seguito riportati:

- 1,3% dei ricavi e dei proventi fino a € 10 milioni;
- 0,5% dei ricavi e dei proventi per la parte eccedente € 10 milioni e fino ad € 50 milioni;
- 0,1% dei ricavi e dei proventi per la parte eccedente € 50 milioni.

Il meccanismo a scaglioni sopra riportato, è favorevole alle piccole imprese in quanto avranno verosimilmente la possibilità di dedursi integralmente le spese. Le grandi imprese invece superano più facilmente il limite entro il quale poter dedurre le spese di rappresentanza. L'eventuale eccedenza rispetto alla soglia diviene totalmente indeducibile in quanto la norma non prevede alcun meccanismo di recupero delle spese indeducibili nei successivi periodi d'imposta.

Questa impossibilità di riporto in avanti delle eccedenze viene derogata nel caso di imprese di nuova costituzione. Il terzo comma del decreto prevede, nei casi di imprese in start up, la possibilità di riportare in avanti le eccedenze indeducibili relative agli anni precedenti a quello di conseguimento dei primi ricavi e dedurle in quest'ultimo esercizio e, nel caso, anche nel successivo.

La nuova normativa ha infine elevato anche il limite del valore unitario dei beni la cui distribuzione gratuita (omaggi) si considera interamente deducibile portandolo da € 25,82 a € 50,00.

Le spese relative a tali beni se di valore unitario non superiore a € 50,00

- sono pertanto integralmente deducibili nel periodo d'imposta di competenza;
- non sono soggette ai limiti quantitativi di deducibilità e non concorrono quindi alla quantificazione dell'importo massimo deducibile delle spese di rappresentanza (non rientrano nel plafond di cui disporre).

Trattamento fiscale ai fini IRAP

Le nuove regole sulla deduzione delle spese di rappresentanza nella determinazione del reddito di impresa non hanno effetti sull'imponibile IRAP delle società di capitali.

Infatti la nuova disciplina dell'IRAP relativa ai soggetti IRES per l'anno di imposta 2008 (nonché per le società di persone e le imprese che hanno esercitato l'opzione) prevede una sostanziale corrispondenza tra imponibile e risultanze del conto economico civilistico; in pratica, le società di capitali, una volta individuate le voci contabili rilevanti, dovranno assumere gli importi senza apportare rettifiche per effetto delle regole del TUIR.

Conseguentemente, per le spese di rappresentanza accolte in componenti di costo dell'area ordinaria (vedi voci B6, B7 e B14 del conto economico civilistico), l'importo deducibile sarà quello iscritto in bilancio, anche se una parte supera il plafond sui ricavi divenendo indeducibile ai fini IRES.

I criteri fiscali di deduzione delle spese di rappresentanza mantengono, invece, efficacia per il calcolo dell'IRAP dovuta da imprese individuali e società di persone che non hanno esercitato l'opzione per la tassazione in base ai bilanci; questi contribuenti potranno dedurre dall'imponibile le spese di rappresentanza solo fino al tetto individuato ai fini dell'IRPEF.

Come detto, le nuove disposizioni, pur pubblicate in Gazzetta Ufficiale a gennaio 2009, sono entrate in vigore retroattivamente dal 1° gennaio 2008; ciò impone di rivedere tutte le registrazioni dell'intero anno per classificare in modo corretto (secondo i nuovi criteri) le spese che possono avere cambiato natura (di

“rappresentanza” o di “non rappresentanza”) apportando eventualmente rettifiche anche ai fini della dichiarazione IVA.

Restando a Vostra disposizione per qualsiasi chiarimento, Vi porgiamo i nostri migliori saluti.

Lo Studio