

Relazione illustrativa

- 1) 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 c.d. "spese di rappresentanza". Le novità, la cui applicazione riguarderà le spese sostenute a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, perseguono obiettivi di semplificazione e razionalizzazione della materia e trovano ragione anche nell'avvenuta soppressione del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, di cui all'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, che nel previgente contesto normativo era l'organo cui il contribuente poteva rivolgersi per ottenere pareri in merito alla distinzione, in determinate fattispecie, tra spese di rappresentanza (deducibili solo parzialmente) e spese di pubblicità e propaganda (deducibili integralmente). Le novità riguardano sia l'introduzione di specifici criteri di definizione delle spese di rappresentanza, ai fini della verifica della loro inerenza, sia la fissazione di un nuovo limite di deducibilità di tali spese, non più fissato in via forfetaria in funzione dello stesso ammontare di spese sostenute, ma in percentuale dei ricavi dell'impresa. Va inoltre considerato che la stessa legge finanziaria ha direttamente elevato, portandolo da 25,82 a 50 euro, il limite del valore unitario dei beni la cui distribuzione gratuita si considera interamente deducibile.
- 2) Per meglio inquadrare la portata delle innovazioni introdotte dalla legge finanziaria 2008, è opportuno ricordare come la disciplina applicabile fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 (rectius: alle spese sostenute entro tale periodo) non prevedesse una espressa definizione delle spese di rappresentanza; di qui il rilievo che nel corso degli anni hanno assunto i pareri emessi dal suddetto organo consultivo e la prassi dell'Amministrazione finanziaria chiamata in molteplici occasioni a pronunciarsi sui requisiti di inerenza delle spese di rappresentanza e sulla distinzione con le spese di pubblicità e propaganda.
- 3) La precedente disciplina, inoltre, non prevedeva neanche specifici indici o parametri atti a misurare la congruità delle spese di rappresentanza, limitandosi a fissare in via forfetaria il "quantum" delle spese della specie ammissibili in deduzione (un terzo dell'importo sostenuto). Ciò, tuttavia, non poteva e non potrebbe essere interpretato nel senso di precludere agli uffici qualunque controllo e giudizio di congruità delle spese sostenute; in presenza di comportamenti anomali e irragionevoli, infatti, gli uffici dell'Amministrazione finanziaria avrebbero pur sempre il potere di disconoscere, in tutto o in parte, la deducibilità di un costo, nel rispetto del generale criterio di economicità che

dovrebbe ispirare e caratterizzare tutti gli atti dell'impresa (in tal senso, si veda, da ultimo, la nota dell'Agenzia delle entrate, Direzione Centrale Accertamento, dell'8 aprile 2008 n. 2008/55440, con ampi richiami agli orientamenti della Corte di Cassazione, per i quali, da ultimo, si veda la sentenza n. 9497 dell'11 aprile 2008).

- 4) La nuova disciplina introdotta dalla citata legge finanziaria 2008, di cui il presente decreto costituisce attuazione e completamento, ha inteso fornire maggiori certezze alle imprese e, allo stesso tempo, operare una evoluzione del dato normativo, il cui impianto originario, occorre ricordare, risale al 1989 (cfr. art. 26, comma 2, del d. l. 2 marzo 1989, n. 69) e venne ispirato esclusivamente da criteri antielusivi. I principi introdotti dalla legge finanziaria 2008, infatti, pur con le necessarie cautele imposte dalla circostanza che le spese della specie si caratterizzano per essere comunque delle erogazioni gratuite di reddito, intendono meglio coniugare le esigenze del fisco con l'opportunità di riconoscere che, in determinati casi, tali spese assolvono a una funzione di promozione e consolidamento degli affari dell'impresa analoga a quella riconducibile per definizione alle tradizionali forme di pubblicità e di propaganda in senso stretto. E' in tale ottica che, come si dirà, il decreto introduce una importante e più favorevole diversificazione di trattamento per le spese sostenute per "ospitalità clienti" in specifiche occasioni (mostre, fiere, etc...).
- 5) I nuovi criteri introdotti dalla legge finanziaria 2008 trovano attuazione nel presente decreto, composto da un unico articolo e il cui contenuto può così riassumersi: 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 speciali 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 (comma 6); decorrenza delle nuove regole (comma 7).
- 6) Per quanto concerne la definizione generale, il comma 1 individua nella "gratuità" delle spese di rappresentanza il loro carattere essenziale e specifica i criteri in base ai quali le stesse possono considerarsi inerenti. In particolare, la disposizione attuativa declina il requisito dell'inerenza richiedendo 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. Com'è evidente, proprio il riscontro di tali elementi funzionali garantisce il collegamento delle spese in questione con l'attività d'impresa e la loro distinguibilità rispetto ad altre fattispecie in cui l'erogazione gratuita di reddito, soprattutto in funzione del beneficiario, risponde evidentemente ad altre finalità (erogazioni ai soci o a loro familiari, autoconsumo, liberalità a dipendenti o collaboratori...) e alle quali la disciplina fiscale del reddito d'impresa riserva opportunamente altri trattamenti.

- 7) La definizione generale trova poi specificazione nelle fattispecie successivamente elencate nello stesso comma 1. In particolare, le lett. a), b), c) e d), del citato comma 1 individuano alcune ipotesi, sottoposte, in passato, anche all'attenzione dell'Amministrazione finanziaria, per le quali è sembrato opportuno, anche in ragione di esigenze di controllo, dare distinto rilievo. Si tratta di fattispecie nelle quali le spese sostenute, pur presentando una evidente caratterizzazione di "spese di intrattenimento" in senso ampio, possono considerarsi inerenti all'attività dell'impresa nei limiti di congruità fissati dallo stesso decreto. Nel dettaglio, le ipotesi elencate 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).
- 8) La lettera e) dello stesso comma 1 costituisce fattispecie residuale 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 (si pensi, ad esempio, all'esigenza di instaurare o mantenere rapporti con i rappresentanti delle amministrazioni statali, degli enti locali, ecc. o con organizzazioni private quali le associazioni di categoria, sindacali, ecc.). Nella stessa lettera e) è inclusa anche una fattispecie già espressamente prevista dalla previgente disciplina, vale a dire quella della erogazione di contributi per l'organizzazione di convegni e iniziative simili.

- 9) Il comma 2 individua il parametro (ricavi e altri proventi della gestione caratteristica) atto a misurare la congruità delle spese di rappresentanza. Con riferimento alla individuazione del parametro su cui applicare le percentuali di deduzione, la disposizione attuativa usa la stessa formulazione individuata in altre norme del Tuir; come, ad esempio, nell'articolo 172, comma 7, concernente i requisiti di operatività delle società incorporate ai fini del riporto delle perdite fiscali. Per l'individuazione dei ricavi e proventi rilevanti agli effetti in questione, dunque, possono ritenersi senz'altro validi gli stessi criteri applicativi vevoli agli effetti della richiamata disposizione.
- 10) Il comma 3 stabilisce uno specifico criterio per la deducibilità delle spese di rappresentanza da parte delle imprese di nuova costituzione, le quali, in via ordinaria, nella fase di start up generano un ammontare di ricavi modesto. Al riguardo, è previsto 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 del comma 2. Ad esempio, in caso di costituzione di una nuova 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.
- 11) Il comma 4 opera il coordinamento delle nuove disposizioni in materia di spese di rappresentanza, contenute nel secondo periodo del comma 2 del citato articolo 108 del Tuir con la previsione recata dal terzo periodo della stessa norma, la quale si ricorda prevede che "Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro". La disposizione attuativa chiarisce, dunque, al fine di eliminare possibili incertezze, 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 in base al comma 2.
- 12) Come si è anticipato, il decreto prevede specifiche disposizioni in tema di spese per "ospitalità clienti". In particolare, il comma 5, primo periodo, stabilisce che le spese di vitto, viaggio e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni o eventi simili e di visite alla sede, agli stabilimenti o unità produttive dell'impresa, non sono considerate spese di rappresentanza – e, pertanto, non sono soggette al rispetto del limite di congruità indicato nel precedente comma 2 – pur essendo erogazioni gratuite al pari di quelle esplicitamente ricomprese tra le spese di

rappresentanza indicate al comma 1. Si tratta di una disposizione che, ancor più delle altre, intende dare certezza di trattamento a spese la cui disciplina fiscale, sino ad oggi, è stata oggetto di numerose pronunce di prassi dell'amministrazione finanziaria e di pareri del Comitato consultivo, in considerazione dei forti dubbi interpretativi che le fattispecie indicate nel predetto comma 5, primo periodo, ponevano in sede di applicazione delle norme concernenti le spese di rappresentanza e di pubblicità. La scelta adottata intende, inoltre, anche incentivare le imprese del nostro Paese in termini di maggiore competitività. Naturalmente, proprio in ragione di tale evoluzione della disciplina, le disposizioni del decreto attuativo hanno cura di tutelare le esigenze di controllo del fisco, richiedendo all'impresa il rispetto di più stringenti oneri documentali. Nella stessa prospettiva si colloca la disposizione del secondo periodo dello stesso comma 5, rivolta alle imprese la cui attività caratteristica consiste proprio nell'organizzazione di fiere ed eventi simili. La norma stabilisce che non sono considerate spese di rappresentanza – e, pertanto, non sono ugualmente soggette al rispetto del limite di congruità indicato nel precedente comma 2 - 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.

- 13) Con la disposizione recata dal terzo periodo del comma 5 si riconosce piena deducibilità 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 o promossi i beni o servizi oggetto dell'attività dell'impresa stessa o attinenti all'attività medesima. In tal modo, si risponde a un'esigenza fortemente rappresentata soprattutto dal mondo delle piccole imprese. La previsione, è appena il caso di precisare, assume portata effettiva solo per le spese della indicata natura, essendo evidente che le spese sostenute, ad esempio, per l'affitto e l'allestimento degli stand o il trasporto dei prodotti da esporre, restano deducibili come normali spese di gestione in base alle regole generali.
- 14) Al fine di garantire una efficace attività di controllo e accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria in merito alle erogazioni e alle spese indicate al comma 5, la deducibilità delle medesime è subordinata al rispetto di stringenti oneri documentali. L'ultimo periodo del predetto comma 5 stabilisce, infatti, che dalla documentazione relativa al sostenimento delle predette erogazioni e spese deve risultare anche la generalità dei soggetti ospitati, la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione e la natura dei costi sostenuti.

- 15) Il comma 7 disciplina, infine, la decorrenza delle nuove regole e, in coerenza con quanto già previsto dalla norma primaria, stabilisce che anche tutte le disposizioni attuative si applichino con riferimento alle spese sostenute a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007. Per le spese sostenute nei periodi d'imposta precedenti, dunque, restano ferme le norme applicabili "ratione temporis";
- 16) Infine, è appena il caso di ribadire che le modifiche introdotte dalla legge finanziaria hanno interessato esclusivamente il regime generale delle spese di rappresentanza contenuto nel richiamato articolo 108 del Tuir; nessuna modifica, dunque, hanno subito le discipline di carattere speciale recate da altre norme dell'ordinamento. Resta pertanto ferma l'applicazione autonoma della disciplina contenuta nell'art. 2, comma 9, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, secondo cui sono indeducibili, 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, fino ad un importo annuo complessivo di 200.000 euro, le spese sostenute verso gli enti, ivi indicati, svolgenti attività sportiva dilettantistica.