

# Imposte dirette e Iva

# OMAGGIO di BENI RELATIVI all'IMPRESA

## CONTEGGIO della SOGLIA di € 50

di Emanuele Rossi

### QUADRO NORMATIVO

Il **co. 2, dell'art. 108, D.P.R. 22.12.1986, n. 917** [CFF 5208] disciplina il trattamento da riservare alle **spese di pubblicità** e a quelle di **rappresentanza**.

Le prime, **deducibili** per intero nel periodo d'imposta di sostenimento del costo o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi; le seconde, deducibili secondo i criteri di inerenza e congruità di cui al **D.M. 19.11.2008**, fatta eccezione per quelle di valore unitario

pari o inferiore a € 50, deducibili comunque nel periodo d'imposta di sostenimento.

Proprio con riferimento alle spese di rappresentanza di valore **non superiore a € 50** è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la **R.M. 12.3.2014, n. 27/E** chiarendo come vada conteggiata detta soglia con riferimento ai beni distribuiti gratuitamente, la cui produzione e scambio rientrano nell'attività propria dell'impresa.

**SPESE di PUBBLICITÀ:** ciò che contraddistingue una spesa di pubblicità, da una di rappresentanza, è la presenza nella prima di un **rapporto sinallagmatico** tale per cui il prestatore del servizio ha l'**obbligo di pubblicizzare** e/o **propagandare** il prodotto, il marchio, i servizi o, comunque, l'attività produttiva del committente il quale, a propria volta, si impegna ad una **prestazione in denaro** o in **natura** quale corrispettivo della prestazione ricevuta.

Questo *do ut des* risulta **assente** invece nella seconda, dove l'erogazione a titolo gratuito del bene o del servizio è **funzionale** principalmente al **mantenimento** ovvero all'**accrescimento** dell'**immagine** e del **prestigio** dell'azienda sul mercato.

Alla diversa natura di tali spese corrisponde anche

un **diverso trattamento tributario**, sia con riferimento alle imposte dirette che all'Iva.

Partendo dalle spese di pubblicità, per quanto riguarda le **imposte dirette** il co. 2, dell'art. 108, D.P.R. 22.12.1986, n. 917, prevede che le spese di pubblicità e di propaganda siano deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi.

Posto quindi l'addebito a conto economico <sup>(1)</sup> dell'intero costo di pubblicità sostenuto nell'anno, il contribuente in sede dichiarativa può **scegliere di dedurre l'intero onere nell'esercizio**, ovvero di spalmarlo su **5 anni** in quote costanti.

Ad esempio, nel caso di sostenimento nell'anno *n* di una spesa di pubblicità di importo pari a 100 che si

<sup>(1)</sup> Riguardo la possibilità di capitalizzazione dei costi di pubblicità, l'Oic 24 – immobilizzazioni immateriali prevede che questa possa avvenire solo in casi eccezionali, come nel caso del lancio di un nuovo prodotto, e mai in relazione alle spese ordinariamente sostenute per tali tipi di attività.

intende dedurre in 5 anni, il contribuente provvederà ad eseguire in dichiarazione una variazione in aumento di 80 nell'anno  $n$ , ed una variazione in diminuzione di 20 in ciascuna delle annualità da  $n + 1$  a  $n + 4$ .

Si evidenzia come del differimento della deduzione si debba dare conto in bilancio tramite l'iscrizione della corrispondente fiscalità differita attiva: precisamente, andranno conteggiate nell'anno  $n$  le imposte anticipate su 80, con corrispondente *reversal* da effettuarsi in ciascuno degli anni da  $n + 1$  a  $n + 4$  in virtù delle variazioni in diminuzioni ivi effettuate.

Dal punto di vista dell'**Iva** non sono previste limitazioni di sorta, fatta eccezione per il generale rispetto del principio di inerenzia del costo sostenuto rispetto all'attività d'impresa esercitata.

**SPESE di RAPPRESENTANZA:** rispetto alle spese di pubblicità, quelle di rappresentanza sono caratterizzate da una disciplina più articolata.

Partendo dalle **imposte dirette**, la relativa disciplina è contenuta sempre all'interno del co. 2, dell'art. 108, D.P.R. 22.12.1986, n. 917, il quale prevede un trattamento differenziato a seconda che la spesa di rappresentanza sia o meno di valore unitario superiore a € 50. Per gli **importi superiori** a detta soglia, la deduzione avverrà nel rispetto dei criteri di inerenzia e congruità di cui al D.M. 19.11.2008.

Per gli **importi inferiori**, invece, non sono previsti vincoli di carattere particolare. Proprio tali spese sono state oggetto di intervento da parte dell'Agenzia delle Entrate con la R.M. 27/E/2014, per mezzo della quale è stato chiarito come vada determinato il valore unitario con riferimento all'omaggio di beni la cui produzione e scambio rientrano nell'attività propria dell'impresa.

Relativamente all'**Iva**, la lett. h), del co. 1, dell'art. 19-bis1, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ● 219A] prevede l'indetraibilità dell'Iva relativa alle spese di rappresentanza, fatta eccezione per le spese di costo unitario non superiore a € 25,82, per le quali l'Iva risulta invece detraibile.

Riprendendo quindi quanto già visto in relazione alle **imposte dirette**, si ha che:

- con riferimento alle **spese di rappresentanza** di costo unitario **non superiore a € 25,82**, queste risultano liberamente deducibili e danno diritto alla piena detraibilità dell'Iva;
- con riferimento alle **spese di rappresentanza** di valore unitario **non superiore a € 50,00**, queste risultano liberamente deducibili ma non danno diritto alla detraibilità dell'Iva;
- con riferimento alle **spese di rappresentanza** di

valore unitario **superiore a € 50,00**, queste risultano deducibili nel rispetto dei requisiti di inerenzia e congruità di cui al D.M. 19.11.2008, ma non danno diritto alla detraibilità dell'Iva.

**DEDUCIBILITÀ delle SPESE di RAPPRESENTANZA di VALORE SUPERIORE a € 50:** proprio con riferimento a quest'ultima tipologia di spesa si ritiene doveroso ripercorrere brevemente i contenuti del D.M. 19.11.2008.

Come anticipato con tale decreto sono stati delineati i requisiti di inerenzia e congruità richiesti dalla norma ai fini della deduzione.

Con riferimento al primo aspetto, l'art. 1 del decreto [CFF ● 6217] dispone che si considerano **inerenti**, sempreché effettivamente sostenute e documentate, le 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.

Nel decreto viene quindi fatta una **esemplificazione** di quali spese rientrino fra quelle di rappresentanza e quali, invece, non rientrino in tale tipologia. In particolare, costituiscono spese di rappresentanza:

- a) 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;
- b) le **spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento** organizzati in occasione di **ricorrenze aziendali** o di festività nazionali o religiose;
- c) le **spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento** organizzati in occasione dell'inaugurazione di **nuove sedi**, uffici o stabilimenti dell'impresa;
- d) 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 e i servizi prodotti dall'impresa;
- e) **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 inerenzia indicati nel decreto.

Tali spese, quando d'importo **superiore ad € 50**, oltre al rispetto del requisito di inerenzia **retro** evidenziato devono rientrare anche nel **plafond di congruità** stabilito dal co. 2, dell'art. 1, D.M. 19.11.2008, il quale

**ESEMPIO n. 1**

Si ipotizzi il caso della società Alfa S.r.l., avente sede a Roma e fatturato pari a € 5.000.000, che per l'inaugurazione della nuova sede di Milano abbia sostenuto nell'anno *n* un costo relativo ai servizi resi da una società di catering di € 10.000,00 + Iva al 10%, per un totale di € 11.000,00. Poiché la spesa è di importo superiore a € 25, l'Iva esposta in fattura sarà indetraibile, concorrendo alla determinazione del costo da raffrontare con i limiti di deducibilità stabiliti dal decreto. Nel merito, poiché la soglia di deducibilità della spesa ammessa per la società Alfa sarà pari ad € 5.000.000 \* 1,3% = € 65.000, ipotizzato che nell'anno *n* gli € 11.000 (comprensivi dell'Iva indetraibile) siano le uniche spese di rappresentanza sostenute, le stesse risulteranno integralmente deducibili perché «sotto soglia». (\*)

(\*) Particolari regole sono previste per le imprese di nuova costituzione, le quali possono portare in deduzione le spese di rappresentanza nell'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi ed in quello successivo, se e nella misura in cui le spese sostenute in tali periodi risultino inferiori all'importo deducibile.

dispone che le spese di rappresentanza di cui sopra devono essere commisurate all'ammontare dei ricavi e dei proventi della gestione caratteristica dell'impresa, risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo di sostenimento della spesa, in misura pari:

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

Si è detto che nel decreto vengono menzionate anche delle **spese, non** ritenute di **rappresentanza**, e che pertanto sono presunte non soggiacere ai limiti di cui sopra. Queste sono:

- le **spese di 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 o in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa;
- 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, da parte delle imprese operanti nel campo dell'organizzazione di manifestazioni fieristiche;
- le **spese di viaggio, vitto e alloggio** sostenute

dall'imprenditore individuale in occasione di **trafferte** 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.

Alle stesse verrà applicato il trattamento tributario proprio della singola casistica. Tornando a quelle di rappresentanza cd. «sopra soglia», ai fini del superamento del test di «congruità» **retro** evidenziato, dispone il comma 4, non si tiene conto delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a € 50.

**DEDUCIBILITÀ delle SPESE di RAPPRESENTANZA di VALORE PARI o INFERIORE a € 50:** tali spese, ai sensi del terzo periodo, del co. 2, dell'art. 108, D.P.R. 22.12.1986, n. 917, sono **deducibili** per il **loro intero** ammontare nell'**esercizio di sostenimento** del costo.

Apparentemente la norma sembrerebbe molto lineare, tale da non lasciare adito a dubbi.

A ben vedere, la dizione di «valore unitario» però non è molto semplice da decifrare, nel momento in cui il sostenimento della spesa non avvenga tramite lo scambio con economie terze.

Il riferimento è ai beni distribuiti gratuitamente, la cui produzione e scambio rientrano nell'attività propria dell'impresa. Sul punto è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la R.M. 27/E/2014.

Sul punto l'Agenzia, sottolineando come con il termine «valore» anziché «costo» <sup>(2)</sup> il Legislatore

(2) Il riferimento al costo viene fatto invece in ambito Iva dove, come si è visto, viene consentita la detraibilità dell'Iva relativa alle spese di rappresentanza sostenute con riferimento ai beni di costo unitario non superiore a € 25.

## ESEMPIO n. 2

Si ipotizzi il caso di una società produttrice di profumi, la quale intende omaggiare alcuni suoi clienti con un profumo il cui costo unitario di produzione è di € 20,00, ma che ha un valore di mercato (coincidente col prezzo applicabile alla clientela) di € 60,00, al netto dell'Iva.

Seguendo il dettato della risoluzione, in sede dichiarativa tale società, poiché il valore unitario è superiore alla soglia degli € 50, potrà dedurre gli € 20 nei limiti del *plafond* di deducibilità di cui al D.M. del 2008.

Se, invece, sempre il medesimo profumo, a parità di costo unitario di produzione, avesse avuto un valore unitario (prezzo) di € 45, gli € 20 potevano dedursi in via integrale, non concorrendo peraltro alla formazione del *plafond* testé citato.

abbia voluto fare riferimento al concetto di valore di mercato di cui all'art. 9, D.P.R. 22.12.1986, n. 917 [CFF 5109], ha evidenziato come, mentre con lo scambio fra economie terze il valore unitario viene praticamente a **coincidere** col prezzo praticato dal fornitore, in caso di omaggio cd. **autoprodotta** ci sarà sempre una discrasia tra quello che è il costo unitario di produzione del bene, ed il relativo valore unitario, ovvero, in via speculare, il prezzo praticato nei confronti di un potenziale cliente.

Occorrerà allora fare riferimento al **valore unitario**

per quanto riguarda l'individuazione del regime di deducibilità, che sarà libero nel caso in cui tale valore sia non superiore a € 50, ovvero condizionato al test di congruità di cui al D.M. del 2008 in caso di importi superiori.

Una volta stabilito il regime ciò che rileverà sarà però il solo costo effettivamente sostenuto, il quale sarà dedotto in misura integrale in caso di valore normale non superiore a € 50, ovvero nei limiti del *plafond* di deducibilità di cui all'art. 1, co. 2, D.M. 19.11.2008, in caso di valori superiori.