

Reddito d'impresa. I Dlgs 147 e 156 cambiano le regole dal prossimo anno - Per le start up resta la chance del riporto in avanti

Spese promozionali con più certezze

Sempre congrua la deduzione entro le nuove percentuali dall'1,5% allo 0,4% dei ricavi

PAGINA A CURA DI
Gianfranco Ferranti

Innalzamento del limite per la deducibilità delle spese di rappresentanza a partire dal 2016 e possibilità di presentare un interpello ordinario "qualificatorio" al fine di individuare la corretta classificazione di una determinata spesa. Sono queste le principali novità introdotte dai Dlgs 147 e 156 del 2015 con riguardo alla controversa materia delle spese di rappresentanza.

Ma andiamo con ordine. La disciplina di tali spese è contenuta nell'articolo 108, comma 2, del Tuir nel Dm Economia e finanze del 19 novembre 2008, in cui erano stati precisati i requisiti di inerenza e congruità delle stesse. Il Dlg 147 ha adesso regolamentato direttamente nella norma quest'ultimo requisito, in base a percentuali da applicare all'ammontare dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa. È stato, però, previsto che in futuro la loro misura potrà essere ulteriormente variata con Dm, così come quella delle spese deducibili per la distribuzione gratuita di beni.

La fissazione del limite in via normativa è importante perché conferma che se lo stesso viene rispettato non può essere sindacata la congruità delle spese dedotte. Le nuove percentuali sono state aumentate:

- all'1,5% (anziché all'1,3%) dei ricavi e proventi fino a 10 milioni di euro;
- allo 0,6% (anziché allo 0,5%) per la parte dei ricavi e proventi eccedente 10 milioni di euro e fino a 50 milioni;
- allo 0,4% (anziché allo 0,1%) per la parte dei ricavi e proventi eccedente 50 milioni di euro.

La modifica normativa ha innalzato in misura proporzionalmente più elevata l'aliquota applicabile ai ricavi che superano l'ultima soglia, rendendo le modalità di deduzione più favorevoli soprattutto per le aziende medio-grandi.

Ai fini dell'applicazione del limite vanno considerati i ricavi e i proventi di cui alle voci A1 e A5 del bilancio (limitatamente, per quest'ultima, ai proventi correlati all'attività "tipica") nella misura rilevante ai fini fiscali, senza tenere

conto dell'importo delle spese per la distribuzione o l'erogazione gratuita di beni di valore unitario non superiore a 50 euro (che restano comunque deducibili).

Le novità entreranno in vigore, per le società con esercizio coincidente con l'anno solare, a partire dal 2016.

Le nuove imprese

Si pone la questione relativa al "riporto in avanti" delle spese deducibili in quanto eccedenti il plafond, prevista solo per le imprese di nuova costituzione. Le start-up, infatti, possono dedurre le spese sostenute nei periodi di imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi dal reddito di quest'ultimo periodo e di quello successivo, se e nella misura in cui le spese di competenza di tali periodi siano inferiori a quelle deducibili entro il limite visto in precedenza. In questo senso, si ritiene che qualora siano "riportate" nel 2016 le spese sostenute nel 2015 (o in anni precedenti) sia applicabile, ai fini della deduzione, il nuovo limite, essendo lo stesso calcolato in base al plafond dei ricavi dichiarati, per la prima volta, in Unico 2017.

Sono stati, inoltre, eliminati i riferimenti al volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa (essendo già inserito nella norma il riferimento a tali ricavi) e all'attività internazionale della stessa, di cui non era stato tenuto conto nel Dm del 2008. Le imprese a maggiore vocazione internazionale - quali, ad esempio, quelle del settore della moda - risultano comunque avvantaggiate dalla rimodulazione delle aliquote.

I casi particolari

Restano ferme le discipline speciali relative alle spese per la promozione delle specialità medicinali e a quelle rivolte alle associazioni sportive dilettantistiche.

Per gli esercenti arti e professioni rilevano le disposizioni sulla qualificazione delle spese di rappresentanza e non quelle sul limite di deducibilità delle stesse, che resta fissato nella misura dell'1% del compenso.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Caso per caso

Le spese di rappresentanza e non secondo l'Agenzia

- C** Spesa di tipo "commerciale" **R** Spesa di rappresentanza **S** Spesa per lavoro o oneri di utilità sociale

OSPITALITÀ DI CLIENTI PER MOSTRE E FIERE

Spese per prestazioni gratuite verso i clienti attuali e potenziali dell'impresa sostenute in occasione mostre e fiere. I «clienti potenziali» sono i destinatari dell'attività caratteristica» dell'impresa. (Circolare 34/E/2009, paragrafo 6.1.)

La qualificazione: **C**

OSPITALITÀ DI ALTRI SOGGETTI

Spese sostenute per l'ospitalità di soggetti diversi dai clienti (esempio fornitori o giornalisti) che partecipano a mostre e fiere. (34/E/2009, p. 6.1.1.)

La qualificazione: **R**

OSPITALITÀ DEGLI AGENTI

Spese di vitto e alloggio sostenute in occasione di fiere, esposizioni e mostre a beneficio degli agenti se manca un collegamento diretto con il conseguimento dei ricavi dell'impresa. (34/E/2009, p. 6.1.1.)

La qualificazione: **R**

EVENTI AZIENDALI RISERVATI AI DIPENDENTI

Spese sostenute per eventi aziendali in cui sono presenti esclusivamente dipendenti dell'impresa. (34/E/2009, p. 4.)

La qualificazione: **S**

ALLESTIMENTO DI MOSTRE E FIERE

Spese di trasporto, affitto e allestimento degli stand presso mostre, fiere, ed eventi simili, in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa (34/E/2009, p. 6.4.)

La qualificazione: **C**

VIAGGI TURISTICI PER I CLIENTI

Spese relative a viaggio, vitto e alloggio dei clienti attuali e potenziali nell'ambito di viaggi turistici organizzati con l'esposizione di beni o servizi da essa prodotti. Non possono essere estrapolate dall'insieme delle spese di rappresentanza sostenute. (34/E/2009, p. 6.1.2.)

La qualificazione: **R**

La procedura. La qualificazione dei costi

Dal 2016 l'interpello per i casi dubbi

La qualificazione delle spese sostenute dal contribuente tra quelle di pubblicità e propaganda o di rappresentanza può formare oggetto - a partire dal 2016 - di un'istanza di interpello ordinario (articolo 11, comma 1, lettera a), della legge 212/2000). Lo stabilisce il nuovo comma 4-bis dell'articolo 108 del Tuir, introdotto dal Dlg 156/2015.

L'interpello ordinario è stato adesso articolato in due modalità complementari: quello originario, cosiddetto "interpretativo", presentato in presenza di obiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione delle disposizioni tributarie, e il nuovo interpello "qualificatorio", finalizzato a ottenere il parere dell'Agenzia in merito non all'applicazione delle norme bensì alla "qualificazione di fattispecie" quando le condizioni di incertezza riguardano le regole tributarie applicabili alle stesse.

Gli interpelli di cui qui si tratta rientrano in quest'ultima ipotesi e non sono più classificati tra quelli "antielusivi", anche a seguito dell'abrogazione dell'articolo 21 della legge 413/1991. Le risposte alle relative istanze non sono, di conseguenza, impugnabili, neanche unitamente all'atto impositivo. Le regole procedurali riguardanti le modalità di presentazione delle istanze, gli uffici a cui trasmetterle e dai quali perverranno le risposte e le modalità di comunicazione saranno stabilite con provvedimenti dei direttori delle Agenzie fiscali da emanare entro 30 giorni dall'entrata in vigore del decreto. Le risposte dovranno in ogni caso pervenire entro 90 giorni e, in caso di richiesta di integrazione di documenti, en-

tro 60 giorni dal loro ricevimento. In caso di mancata risposta entro tali termini si formerà il silenzio-assenso, che equivale alla condivisione della soluzione prospettata dal contribuente.

La distinzione tra spese di rappresentanza e di pubblicità deve essere operata, a partire dal 2008, sulla base della disciplina contenuta nel Dm Economia e finanze 19 novembre 2008 e della specifica attività svolta dall'impresa. L'Agenzia ha chiarito, nella circolare 34/E del 2009, che il carattere essenziale delle spese di rappresentanza è la mancanza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari dei beni e servizi erogati.

È, inoltre, richiesto, ai fini della sussistenza del requisito dell'inerenza, che le spese in questione, oltre che documentate, siano state effettivamente sostenute «con finalità promozionali o di pubbliche relazioni» e che rispondano a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa ovvero, in alternativa, siano coerenti con le pratiche commerciali del settore.

La Corte di cassazione si è, però, spesso espressa in difformità da tali principi, anche perché è stata chiamata ad esaminare questioni riguardanti periodi d'imposta anteriori al 2008. Appare quindi opportuno stabilire normativamente che le spese per le sponsorizzazioni rientrano tra quelle di pubblicità e che anche queste sono deducibili per un importo non superiore ad un determinato ammontare dei ricavi.