

DOTT. LORENZO GAMBI

DOTT. ROBERTO MANETTI  
DOTT. SUSANNA RICCI  
DOTT. NICCOLÒ GORDINI  
RAG. MATTEO ROVAI

AVV. FRANCESCO GAMBI

AVV. GIANLUCA BARSOTTI

Firenze, 22 gennaio 2008

**Circolare informativa**

**NOVITÀ INTRODOTTE DAI RECENTI PROVVEDIMENTI IN MATERIA TRIBUTARIA IN  
RELAZIONE AL TRATTAMENTO FISCALE DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA ED  
ALLE AGEVOLAZIONI SUGLI INTERVENTI DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA  
DEGLI EDIFICI**

Si espongono, qui di seguito, alcune considerazioni in merito alle novità relative al trattamento fiscale delle spese di rappresentanza, introdotte dal decreto ministeriale 19 novembre 2008, ed alle agevolazioni IRPEF/IRES di cui alle spese per interventi di riqualificazione energetica degli edifici.

**1. Trattamento fiscale delle spese di rappresentanza ai fini delle imposte dirette e dell'IVA.**

Lo scorso 15 gennaio è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il decreto ministeriale 19 novembre 2008, recante alcune importanti novità in relazione al trattamento fiscale delle spese di rappresentanza con riferimento ai redditi d'impresa.

Detto decreto, in primo luogo, fornisce una definizione di “spese di rappresentanza”, individuando come tali, all'art. 1, “*le spese per 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*”.

Caratteristiche comuni a tutte le possibili tipologie di spese di rappresentanza risultano, pertanto:

1. la gratuità: tali spese si caratterizzano per l'assenza di controprestazioni a carico del beneficiario, ciò che esclude dalla categoria in esame, fra le altre, le spese pubblicitarie;
2. la finalità promozionale: esse rispondono allo scopo di promuovere presso il pubblico un'immagine positiva dell'impresa.

Il provvedimento normativo in esame indica, inoltre, alcune tipologie di oneri rientranti nella suddetta definizione generale, fra cui si segnalano:

- i costi sostenuti per eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose;

- i costi sostenuti per l'organizzazione di viaggi turistici offerti a clienti, ove si accompagnino a concrete attività promozionali dei beni o dei servizi oggetto dell'attività aziendale;
- le spese per feste, ricevimenti ed altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di sedi, uffici o stabilimenti produttivi dell'impresa;
- le spese di ristorazione sostenute a favore di clienti, anche potenziali, al solo fine di sviluppare le pubbliche relazioni dell'impresa.

Ciò premesso, il decreto ministeriale 19 novembre 2008 ha introdotto, a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, un nuovo regime di deducibilità delle spese di rappresentanza ai fini delle imposte dirette, in luogo del criterio, operante sino al 2007, il quale prevedeva la deducibilità di un importo pari ad 1/3 di tali spese, da “spalmare” lungo un arco temporale di 5 anni.

In altri termini, fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007, un'impresa che avesse sostenuto costi di rappresentanza per euro 120.000 avrebbe potuto dedurre solo un importo pari ad euro 40.000, da suddividere in quote costanti per 5 esercizi, assoggettando quindi ad imposizione la residua quota di euro 80.000.

Il nuovo criterio prevede, invece, la deducibilità integrale delle spese di rappresentanza, ove le stesse soddisfino i requisiti di “inerenza e congruità” fissati dal decreto sopracitato e risultino coerenti con le pratiche commerciali del settore, entro un limite massimo individuato in funzione dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa, secondo un meccanismo “per scaglioni”, riepilogato qui di seguito:

<b>Ammontare dei ricavi dell'attività “caratteristica”</b>	<b>Limite delle spese di rappresentanza deducibili</b>
Fino ad euro 10.000.000:	1,3% sull'importo dei ricavi
Da euro 10.000.000 ad euro 50.000.000:	euro 130.000 + 0,5% sull'importo eccedente euro 10.000.000
Oltre euro 50.000.000:	euro 330.000 + 0,1% sull'importo eccedente euro 50.000.000

Ad esempio, per un'impresa che consegua ricavi pari ad euro 12.000.000 il limite di deducibilità delle spese di rappresentanza risulterà pari a  $(10.000.000 \times 1,3\%) + (2.000.000 \times 0,50\%) =$  euro 140.000. Ove detta impresa sostenga spese di rappresentanza pari ad euro 200.000, dovrà quindi recuperare a tassazione un importo pari ad euro 60.000.

Il nuovo regime favorisce, quindi, le imprese di piccole-medie dimensioni, che come tali avranno minori probabilità di superare i limiti sopra indicati.

Si fa presente, peraltro, che ove siano costituite da costi per somministrazione di alimenti e bevande (come, ad esempio, nell'ipotesi in cui l'impresa offra un pranzo a clienti anche potenziali, con finalità di pubbliche relazioni) ovvero per prestazioni alberghiere, dette spese sono altresì soggette all'ulteriore limite di deducibilità pari al 75% del relativo ammontare.

Non risultano interessate dal novellato regime di deducibilità:

- le spese relative ad omaggi di valore unitario non superiore ad euro 50,00 (comprensivi del tributo IVA), che risultano integralmente deducibili;

- le spese sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di fiere o manifestazioni simili, integralmente deducibili a condizione che l'impresa documenti analiticamente tali attività.

Il decreto prevede, infine, che le imprese neo-costituite possano “riportare” e dedurre nell'esercizio in cui verranno conseguiti i primi ricavi le eventuali eccedenze indeducibili sostenute in esercizi precedenti.

In relazione al tributo IVA, si rileva, oltre alla previsione della generale indetraibilità del tributo di cui alle spese in oggetto, la mancata armonizzazione delle disposizioni IVA con le norme previste ai fini delle imposte dirette in relazione alle spese per omaggi: è prevista, infatti, la totale detraibilità dell'imposta assolta sull'acquisto di beni distribuiti gratuitamente di costo unitario non superiore ad euro 25,82.

Si fa presente, infine, che le novità di cui sopra non interessano i redditi di lavoro autonomo, per i quali trova tuttora applicazione il regime che prevede la deducibilità integrale delle spese di rappresentanza, a condizione che siano inerenti l'attività svolta ed opportunamente documentate, entro un limite non superiore all'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

## **2. Novità relative alle agevolazioni tributarie per interventi di riqualificazione energetica.**

Contrariamente a quanto inizialmente comunicato, il governo è intervenuto in maniera sostanzialmente limitata sulle norme relative alle agevolazioni tributarie previste con riferimento alle spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica degli edifici.

Per completezza, prima di esaminare le novità apportate dal disegno di legge di conversione del decreto legge 185/2008 (cd. decreto “anticrisi”), ricordiamo in questa sede che le agevolazioni suddette, introdotte dalla Legge finanziaria per il 2007, consistono in una detrazione d'imposta (IRES/IRPEF) pari al 55% delle spese sostenute per interventi finalizzati a migliorare il livello di efficienza energetica di edifici esistenti, entro limiti massimi distinti in relazione alla tipologia di intervento, sinteticamente riepilogati qui di seguito.

Oggetto dell'intervento	Limite della detrazione
Riqualificazione energetica	euro 100.000,00
Riduzione della dispersione termica	euro 60.000,00
Installazione di pannelli solari	euro 60.000,00
Sostituzione di impianti di climatizzazione invernale	euro 30.000,00

Potenenziali beneficiari dell'agevolazione in esame sono i contribuenti possessori a qualunque titolo degli immobili oggetto dei suddetti interventi, anche se titolari di reddito d'impresa: persone fisiche, esercenti arti e professioni, associazioni fra professionisti, società di persone e di capitali.

Quanto agli adempimenti necessari per beneficiare dell'agevolazione, è necessario, a pena di decadenza, acquisire e conservare la seguente documentazione, che deve essere predisposta da personale tecnico abilitato:

- asseverazione di conformità dell'intervento ai requisiti tecnici richiesti;
- attestato di qualificazione energetica, da produrre successivamente al termine dei lavori;

- scheda informativa relativa gli interventi realizzati.

È inoltre necessario trasmettere all'ENEA (Ente per le Nuove tecnologie, l'Energia e l'Ambiente), entro i 90 giorni dal termine dei lavori, in via telematica, copia dell'attestato di qualificazione energetica e della scheda informativa di cui sopra.

La detrazione spetta, infine, solo a condizione che i pagamenti inerenti i lavori rispettino i requisiti di legge. In particolare:

- i contribuenti non titolari di reddito d'impresa sono obbligati ad effettuare i pagamenti a mezzo bonifico bancario o postale;
- i contribuenti titolari di reddito d'impresa sono invece esonerati dall'obbligo di effettuare i pagamenti a mezzo bonifico e possono quindi utilizzare liberamente altre modalità di pagamento (es., assegni bancari e/o circolari): ciò in quanto il relativo reddito è determinato secondo il criterio di “competenza” e non in base al criterio di “cassa”, non rilevando, quindi, la data in cui il pagamento è effettuato.

Quanto premesso, le novità introdotte dal decreto anticrisi si limitano ad introdurre, con effetto dal 1° gennaio 2009, l'obbligo di una comunicazione di inizio lavori da inoltrare all'Agenzia delle Entrate anteriormente all'effettivo avvio degli interventi, analogamente a quanto previsto con riferimento all'agevolazione IRPEF per gli interventi di recupero e risanamento degli immobili ad uso abitativo, e nell'obbligo di ripartire il beneficio fiscale in 5 rate annue di uguale importo, in luogo della facoltà, concessa dalla normativa in vigore fino al 31 dicembre 2008, di operare detta ripartizione da un minimo di 3 ad un massimo di 10 anni.

I soggetti che abbiano iniziato i lavori nel corso del 2008 potranno quindi determinare la ripartizione del beneficio secondo le vecchie regole solo nell'ipotesi in cui i relativi pagamenti siano stati effettuati entro il 31 dicembre 2008.

Si rileva, infine, come non siano previsti limiti globali di spesa cui subordinare la possibilità di beneficiare dell'agevolazione in esame, contrariamente a quanto stabilito dal testo originario del decreto 185/2008.

\* \* \*

Lo Studio resta a disposizione per qualsiasi chiarimento, integrazione ed approfondimento.

Gradita è l'occasione per porgere i più cordiali saluti.

STUDIO GAMBÌ  
*Dottori Commercialisti*