



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF102

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 9

OGGETTO	LE SPESE DI OSPITALITÀ – ASPETTI FISCALI – CHIARIMENTI DELL'AGENZIA
RIFERIMENTI	INTERPELLO N. 22/2019 - DM 19/11/2008 - CASS., SENT. N. 1795/2019; CM 39/2008
CIRCOLARE DEL	3/06/2019

Sintesi: l'organizzazione di eventi (fiere, mostre, ecc.) costituisce una risorsa rilevante per le imprese.

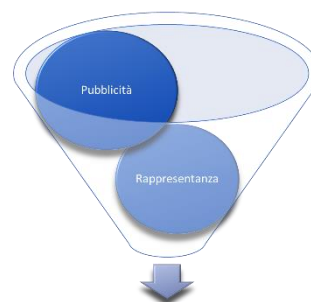
Ciò comporta spesso il sostenimento di spese di ospitalità rivolte non solo alla clientela ma anche ad altri soggetti comunque in grado di favorire l'incremento dei ricavi (agenti, giornalisti, ecc.).

Le connesse spese di viaggio, vitto e alloggio sono soggette a restrizioni fiscali, che penalizzano le imprese virtuose. Si fa il punto della situazione alla luce dei recenti interventi in merito da parte:

- della prassi dell'Agenzia Entrate (risposta all'interpello n. 22/2019)
- della giurisprudenza (Cass. sent. n. 1795/2019).

Le spese di ospitalità sono classificabili, in base alla norma e alle interpretazioni dell'amministrazione finanziaria in due categorie di costi, di seguito rappresentate.

Esse sono individuate dall'**art. 1 del DM 19/11/2008** (d'ora in avanti: "decreto"), ulteriormente declinato dalla **CM 34/2009**, nell'ambito del quale emerge quanto segue:

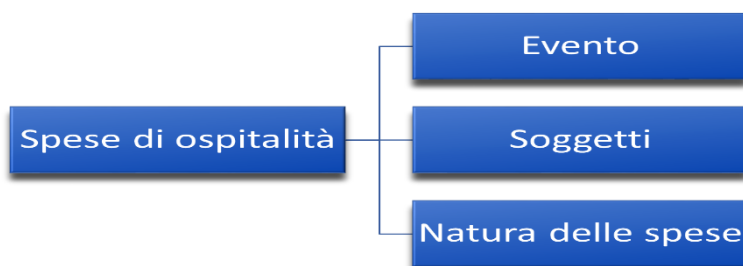


Spese di ospitalità

NOZIONE FISCALE DI SPESE DI OSPITALITA'	
Art. 1 c. 5, DM 19/11/2008, declinato nella risposta ad interpello n. 22/2019	Le spese comunemente definite di ospitalità sono quelle spese "caratterizzate dal sostenimento, da parte dell'impresa, di costi per viaggi, vitto e alloggio di determinate categorie di soggetti ..."

SPESE DI OSPITALITA' - FATTISPECIE			
Ambito oggettivo	Art.1 DM 19/11/2008	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Viaggio ✓ Vitto ✓ Alloggio 	
		<ul style="list-style-type: none"> ✓ Mostre ✓ Fiere ✓ Esposizioni ✓ Visite aziendali ✓ Eventi in cui sono esposti i beni e i servizi dell'impresa 	Per mostre, fiere ed eventi simili si devono intendere quelle particolari manifestazioni in cui l'impresa partecipa attraverso l'esposizione dei propri beni e servizi ed in cui si incontrano tutta una serie di attori connotati da un forte interesse e propensione commerciale (compratori, espositori, fornitori, ecc.).
Ambito soggettivo		<ul style="list-style-type: none"> ✓ Clienti ✓ Potenziali clienti 	
	CM 34/2009	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Amministrazioni statali o enti locali ✓ Associazioni di categoria o sindacali 	
	CM 34/2009 ADC, NdC n. 177	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Giornalisti ✓ Fornitori ✓ Agenti 	

La disciplina fiscale di tali spese trae spunto dagli aspetti di seguito rappresentati.



Secondo l'Agenzia, le spese di ospitalità possono inquadrarsi (con rilevante differenza in termini di deducibilità) tra le spese, alternativamente:

- a) **di Pubblicità**: “si porta a conoscenza della generalità dei consumatori l'offerta del prodotto, stimolando la formazione o l'intensificazione della domanda (e, quindi, reclamizzandolo) ...”;
- b) **di Rappresentanza**: “viene offerta al pubblico una immagine positiva dell'impresa e della sua attività in termini di organizzazione e di efficienza” (RM 148/1998).

REGIMI FISCALI DELLE SPESE DI OSPITALITÀ			
PUBBLICITÀ	Art. 109 c. 1 Tuir (non sono più capitalizzabili dal 2016)	Sono costi integralmente deducibili per competenza	“il loro sostenimento è frutto di un contratto a prestazioni corrispettive, la cui causa risiede nell'obbligo della controparte di portare a conoscenza della generalità dei consumatori – a fronte della percezione di un corrispettivo – l'offerta del prodotto dell'impresa, al fine di stimolarne la domanda sul mercato” (Risposta n. 22/2019)
	Cass., nn. 24227/2016, 8851/2016, 8121/2016; Corte UE 17.11.1993, C-68/92, C-69/92, C-73/92	“... l'obiettivo perseguito con le spese di pubblicità o propaganda, <di regola, consiste in una diretta finalità promozionale e di incremento commerciale, normalmente, concernente la produzione realizzata in un determinato contesto (Cass. 3433/2012; conf. da ultimo 21977/2015)>”	
RAPPRESENTANZA	Art. 108 c. 2 Tuir	Limiti di deducibilità (% sui ricavi del periodo): a) 1,5% fino a €. 10 mil. b) 0,6% oltre €. 10 mil. e fino a €. 50 mil. c) 1,5% per la parte eccedente €. 50 mil.	“sono quelle sostenute per erogazioni a titolo gratuito di beni o 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” (art. 1 c. 1, DM 19/11/2008).
	Cass., 24227/2016	“... le spese di rappresentanza <coincidono con la crescita d'immagine ed il maggior prestigio nonché con il potenziamento delle possibilità di sviluppo della società> (Cass. n. 8121 cit.).	



Attenzione: secondo l'art. 108 c. 4-bis, il contribuente può interpellare l'amministrazione finanziaria, ai fini del corretto inquadramento dell'operazione.

SPESE DI PUBBLICITA'

AI FINI DEL BILANCIO:

Le spese di pubblicità:

- in generale (OIC 12, par. 63): sono riportate alla voce B7) "Costi per servizi" (per effetto della modifica apportata dal D.lgs. 139/2015, non sono più capitalizzabili)
- in deroga (OIC 24, par. 25): le spese rientranti nell'ambito dei cd. "**costi di start up**" rientrano nel diverso ambito dei costi d'impianto e ampliamento (capitalizzabili)



OIC 24: "Si tratta di costi sostenuti da una società di nuova costituzione per progettare e rendere operativa la struttura aziendale iniziale, o i costi sostenuti da una società preesistente prima dell'inizio di una nuova attività".



Attenzione: in quest'ultimo caso, la capitalizzazione è subordinata alla sussistenza delle seguenti condizioni (OIC 24, par. 43):

- ✓ devono essere costi attribuibili direttamente alla nuova attività;
- ✓ devono essere sostenuti nel periodo antecedente il momento del possibile avvio;
- ✓ devono essere recuperabili, ovvero vi è una ragionevole prospettiva di reddito.

ASPETTI FISCALI

Il decreto cosiddetto "Milleproroghe", riformulando l'art. 108 del tur allo scopo di adeguare la disciplina fiscale alla disciplina del bilancio riformata dal D.lgs. 139, ha soppresso, con decorrenza 2016, la disposizione (precedentemente contenuta nel comma 2) che disciplinava la spese di pubblicità e di propaganda.



Art. 108 c. 2, soppresso "~~Le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi.~~"



Attenzione: la modifica della disciplina fiscale del reddito d'impresa ha comportato la soppressione di una specifica disciplina delle spese di pubblicità nell'ambito del tur. Si tratta di costi deducibili secondo il criterio di competenza, nel rispetto dei principi fissati dall'art. 109 del tur.

GLI EVENTI

In merito agli eventi rientranti nell'ambito delle spese di ospitalità, disciplinati dal decreto succitato, si registrano due diversi orientamenti in quanto:

- **secondo l'Agenzia:** l'elencazione contenuta nel DM 19/11/2008 (che consente di classificare le spese di ospitalità nell'ambito della pubblicità) ha **carattere esaustivo** (CM 34/2009 confermata nella recente risposta all'interpello n.22/2019)



"le spese in parola (...) devono, inoltre, essere sostenute all'interno di particolari "contenitori commerciali" e, cioè, secondo un'elencazione da ritenersi tassativa, nell'ambito di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui devono essere esposti i beni e servizi prodotti dall'impresa, ovvero in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa."

- **secondo Assonime** (cir. n. 16/2009): la norma fa riferimento ad una serie specificata di eventi che **non ha carattere esaustivo**, in quanto si tratta semplicemente delle fattispecie più ricorrenti nella pratica.

Il decreto individua taluni eventi e talune spese che entrano alternativamente tra le spese di pubblicità e propaganda ovvero tra le spese di rappresentanza.

DM 19/11/2008					
Natura spese	Dettaglio		Finalità		Eventi/attività
Spese di pubblicità (art.1 c. 5)	✓ Viaggio ✓ Vitto ✓ Alloggio	per	Ospitare: ▪ Clienti ▪ Potenziali clienti	per	- Mostre - Fiere - Esposizioni - Eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa; - Visite a sedi, stabilimenti, unità produttive dell'impresa
	✓ Viaggi turistici	per	▪ attività di promozione di beni e servizi oggetto dell'attività tipica dell'impresa		
Spese di rappresentanza (art.1 c. 1)	✓ Feste, ✓ Ricevimenti ✓ Altri eventi di intrattenimento	per	a) ricorrenze aziendali, festività nazionali o religiose; b) inaugurazione di nuove sedi, uffici, stabilimenti dell'impresa; c) mostre, fiere, eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa; d) ogni altra spesa per beni/servizi erogati gratuitamente (comprese le spese accollate per convegni, seminari, manifestazioni e simili erogati gratuitamente) il cui sostenimento rientra nell'ambito dei criteri di inerenza		

Ogni altra spesa inerente: con riferimento alla lett. d), più sopra riportata, la relazione illustrativa al DM sottolinea la rilevanza delle pubbliche relazioni nell'ambito dell'esercizio dell'attività d'impresa.

La **relazione illustrativa al decreto** precisa in merito che



"nel concetto di finalità di "pubbliche relazioni" devono essere ricomprese tutte le iniziative volte a diffondere e/o consolidare l'immagine dell'impresa, ad accrescerne l'apprezzamento presso il pubblico, senza una diretta correlazione con i ricavi".

Risultano pertanto necessarie le erogazioni gratuite a favore di:

- amministrazioni statali, enti locali ed altre amministrazioni pubbliche
- organizzazioni private, quali:
 - ✓ associazioni di categoria
 - ✓ associazioni sindacali
 - ✓ e simili

che collocano le spese sostenute nell'ambito delle spese di rappresentanza.

Le spese sostenute per finalità relazionali sono deducibili se:

- sono anche potenzialmente idonee a generare ritorni economici per l'impresa o
- sono coerenti con le pratiche commerciali del settore di attività;
- sono inerenti.

DOCUMENTAZIONE

La produzione documentale è libera, potendo i contribuenti utilizzare i sistemi di rilevazione ritenuti più opportuni. Occorre in ogni caso "... individuare agevolmente le spese di rappresentanza e di ospitalità in base alle categorie del decreto, al fine di facilitare l'attività di controllo degli organi competenti" (CM 34/2009).

In sintesi è necessario individuare:

- i soggetti ospitati
- il luogo e la durata dell'evento
- la natura dei costi sostenuti.

SPESE DI NATURA COMMERCIALE SOSTENUTE NELL'AMBITO DELL'EVENTO

Le spese di natura commerciale (dunque, diverse a quelle strettamente finalizzate ad ospitare gli avventori) sostenute nell'ambito dell'evento mantengono la loro disciplina generale.



Rel. III. DM 11/05/2008: "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".

LE SPESE DI OSPITALITA' PER CLIENTI E POTENZIALI CLIENTI

Secondo la **CM 34/2009**:

- i clienti sono quei soggetti attraverso i quali l'impresa consegue effettivamente (ergo; attualmente) i propri ricavi;
- i clienti potenziali sono "quei soggetti che abbiano, in qualche modo, già manifestato o possano manifestare un interesse di natura commerciale (acquisto) verso i beni ed i servizi dall'impresa (cfr. pareri del Comitato n. 18 del 2000, n. 1 del 2001 e n. 19 del 2004), ovvero siano i destinatari dell'attività caratteristica esercitata dalla stessa (cfr. parere n. 16 del 2006)."

L'art. 1 c. 5, DM 19/11/2008 stabilisce, in merito alle **spese di viaggio, vitto e alloggio, sostenute per ospitare clienti e potenziali clienti in occasione degli eventi già più sopra evidenziati**, che

- queste **non costituiscono spese di rappresentanza**, con la conseguenza che, nel caso di specie, non sono applicabili i limiti di deducibilità previsti dall'art. 108 c. 2;
- ovviamente **occorre predisporre "...un'apposita documentazione dalla quale risultino anche le generalità dei soggetti ospitati, la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione e la natura dei costi sostenuti"** (art. 1 c. 5, decreto);
 - nel caso di specie deve emergere:
 - ✓ la generalità dei soggetti ospitati;
 - ✓ il luogo e la durata delle svolgimento dell'evento;
 - ✓ la natura dei costi sostenuti.

Per meglio individuare l'ambito applicativo del regime tributario esaminato, è stato precisato quanto di seguito raffigurato (CM 34/2009):



Nota: la piena deducibilità delle spese è subordinata al rispetto delle condizioni disciplinate dall'art. 109 del tur.

LE SPESE DI OSPITALITA' PER ALTRE CATEGORIE DI SOGGETTI

Al di fuori dei clienti e dei potenziali clienti vi sono altri soggetti che possono usufruire delle spese di ospitalità.

Si tratta in generale di:

- ➔ fornitori
- ➔ agenti di commercio
- ➔ giornalisti
- ➔ altri soggetti "portatori di interessi".



N.B.: secondo:

- **l'ADC (NdC n. 177):** occorre valutare di volta in volta la rilevanza per l'impresa dell'attività svolta da tali soggetti, allo scopo di inquadrare correttamente le connesse spese di ospitalità ai fini tributari.
- **l'Agenzia:** *"non può fondatamente sostenersi un collegamento diretto tra le predette spese sostenute in occasione di ... (fiere esposizioni mostre, ecc.) a beneficio degli agenti e il conseguimento dei ricavi d'impresa ..."* (CM 34/2009). Il concetto d'inerenza, nel caso di specie, lega le spese sostenute ai ricavi realizzati. Nozione diversa da quella indicata dalla cassazione (Cass. n. 1465/2009) in base alla quale l'inerenza si cristallizza per effetto della correlazione tra i costi e l'attività dell'impresa da cui derivano i ricavi e i proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa (si veda anche: Cass.n. 6300/1998).

LA POSIZIONE DELL'AGENZIA

La posizione dell'agenzia delle entrate nei confronti dei soggetti diversi dai clienti e dai potenziali clienti è ancora alquanto rigida.

Da ultimo, nella **risposta all'interpello n. 22/2019**, l'Agenzia

- relativamente alle spese di ospitalità sostenute per vip e testimonial (attori e registi), giornalisti, docenti e studenti
- invitati da un'associazione culturale avente ad oggetto "lo sviluppo e la diffusione della cultura e della tecnica cinematografica ad un festival cinematografico" (dunque finalizzato a favorire il raggiungimento degli obiettivi pubblicitari e di incremento dei ricavi di vendita del settore cinematografico, in generale)

ha ribadito quanto segue:



"Le predette spese di ospitalità non possono essere considerate integralmente deducibili in applicazione della disposizione di cui all'art. 1, comma 5, del Decreto, in quanto tali soggetti non rientrano nella categoria dei clienti, né attuali né potenziali, come sopra definita."

AdE (Risposta n. 22/2019)

In sostanza il requisito soggettivo risulta prevalente, per spostare la deducibilità delle spese di ospitalità dall'ambito delle spese di pubblicità a quello delle spese di rappresentanza.



Nel caso in cui le spese di ospitalità siano sostenute indistintamente per diversi soggetti (es.: buffet offerto nel corso di una fiera o di una mostra a clienti, dipendenti, giornalisti, autorità), queste sono da considerarsi spese di rappresentanza, limitatamente deducibili (CM 34/2009).

LA POSIZIONE DELLA CASSAZIONE

In merito alla classificazione delle spese di ospitalità sostenute dall'impresa in occasione degli eventi indicati dalla norma, emerge un orientamento differente nella recente giurisprudenza della cassazione.

Questo trae origine dal **parere** espresso dal soppresso **comitato antielusivo n. 16/2006**:



"... se tra i costi e i ricavi esiste uno stringente legame eziologico non si verte nell'ambito delle spese di rappresentanza o pubblicità, bensì in quello dei componenti negativi di reddito direttamente afferenti l'attività d'impresa, in quanto tali interamente deducibili dal reddito".

Il principio sopra riportato è stato ripreso dalla cassazione, portando il giudice di legittimità ad individuare tre diversi regimi fiscali, in merito alla spese di ospitalità:

- ➔ rappresentanza, con la conseguente deducibilità parziale delle spese
- ➔ pubblicità, con la conseguente deducibilità integrale delle spese
- ➔ componenti direttamente afferenti l'attività d'impresa, *idem* come sopra.

Estremi	Sintesi
Cass., n. 1795/2019	Per le imprese che operano nel campo della moda dell'abbigliamento gli eventi da queste organizzati rivestono importanza fondamentale. Ne consegue che le spese sostenute per dare la massima risonanza ai suddetti eventi hanno lo scopo di conquistare una ampia platea di interessati. Un ruolo centrale viene coperto, nel caso di specie, dalla stampa e dall'editoria specializzata. Le spese di ospitalità non appartengono né all'ambito delle spese di pubblicità né a quello delle spese di rappresentanza, bensì al diverso ambito dei componenti negativi di reddito inerenti l'attività d'impresa.
Cass., n. 2427/2016	Le spese di vitto e alloggio sostenute da una società operante nel campo della moda a beneficio di agenti e clienti per la presentazione di capi di abbigliamento nell'ambito di una sfilata, hanno natura pubblicitaria (e conseguentemente sono integralmente deducibili), posta la <i>"relazione diretta tra tali spese e i ricavi che le stesse hanno fatto conseguire alla società"</i>
Cass., n. 8850/2016	Anche le spese per l'ospitalità della stampa specializzata che è chiamata a presenziare agli eventi fieristici organizzati dalla contribuente contribuiscono alla vendibilità del bene o del servizio che essa produce e vanno conseguentemente inquadrate tra le spese pubblicitarie, onde del tutto legittima ne è la loro detrazione.
Cass., n. 8851/2016	Non è scorretto sostenere che le spese sostenute da una società per l'ospitalità dei giornalisti e delle personalità invitati a presenziare alle proprie iniziative fieristiche, tenendo conto del particolare oggetto dell'attività d'impresa, <i>"... non siano spese di rappresentanza indeducibili, ma spese di pubblicità funzionalmente collegate a fatti generatori di ricavi e, quindi, deducibili ai fini IVA"</i>

LA RECENTE POSIZIONE DELL'ADE NELLA RISPOSTA ALL'INTERPELLO N. 22/2019

IMPOSTE DIRETTE

Nella risposta all'interpello 22/2019 l'agenzia delle entrate ha esaminato la fattispecie di seguito sintetizzata:

Attività d'impresa	Sviluppo e la diffusione della cultura e della tecnica cinematografica e audiovisiva; essa svolge altresì attività commerciale, rivolta alla gestione di due sale cinematografiche nella città in cui ha sede	
Evento	Festival di cinema popolare consistente in: <ul style="list-style-type: none"> - programmazione quotidiana di film - spettacoli correlati - esibizioni - workshop con ingresso a pagamento - mercato cinematografico "Focus", dedicato agli addetti al settore, a pagamento. 	
Spese di ospitalità	Soggetti	✓ Vip e testimonial (attori e registi)
		✓ giornalisti
		✓ docenti e studenti di materie cinematografiche e umanistiche operanti a vario titolo nel settore della comunicazione (stampa o web) per i quali sono state allestite sale stampa e web)
		✓ esperti di cinema (produttori, distributori, partecipanti alle tavole rotonde di discussione "Focus", potenziali acquirenti de di film.
		✓ Agenti
		✓ consulenti esteri
	Natura delle spese	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Vitto ✓ alloggio ✓ viaggio ✓ trasporto
	Ambito temporale	✓ periodo del festival

Secondo l'Agenzia delle Entrate:

- ➔ i richiami alle Cassazioni nn. 8850 e 8851 del 2016 non sono pertinenti al caso in esame;
 - la partecipazione dei vip, giornalisti, docenti e studenti, costituisce un fatto meramente interno che non porta alla sensibilizzazione mediatica, contrariamente a quanto emerge dalle citate sentenze della cassazione
- ➔ non si tratta di clienti o di potenziali clienti ma di soggetti promotori dell'evento;
- ➔ anche gli agenti fuoriescono dalle citate categorie.

Tutto quanto sopra premesso sotto l'aspetto soggettivo, dalla quale emerge una sostanziale conferma del consolidato orientamento dell'amministrazione finanziaria nel caso di specie, vengono esaminate le spese, classificate in base alla loro natura.

Spese di vitto	Il sostenimento indistinto di tali spese le porta nell'ambito delle spese di rappresentanza	
Altre spese di ospitalità	Soggetti diversi dai clienti e dai potenziali clienti	Parzialmente deducibili
	Clienti e potenziali clienti	Integralmente deducibili
	Agenti	Parzialmente deducibili
	Consulenti esteri	Parzialmente deducibili
Volo aereo, trasferimenti	Consulenti esteri	Sono compensi per i consulenti, rientranti tra le prestazioni di servizi rese, ancorché occasionalmente in Italia, da collaboratore non residente
		Sono oneri deducibili in capo alla società (artt. 83 e 109)

IVA

Ai fini Iva trova applicazione l'art. 19-bis1, lett. h), DPR 633/1972, con la conseguenza che le spese di rappresentanza definite in base alla disciplina contenuta nel tuir cristallizzano l'indetraibilità dell'iva.

Ne consegue che per i clienti e i potenziali clienti la detrazione dell'iva segue la disciplina generale.

In una breve sintesi quanto chiarito dall'Agenzia:

Spese di vitto	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Mancata distinzione dei soggetti 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Iva indetraibile
Spese di alloggio	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Consulenti 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Si applicano le disposizioni generali in materia di iva
		<ul style="list-style-type: none"> ▪ Rileva l'inerenza
Spese di trasporto	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Iva addebitata alla società interpellante 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ iva indetraibile (art. 19-bis1 c. 1, lett. e), DPR 633/1972)