

RISOLUZIONE N. 27/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 12 Marzo 2014

OGGETTO: Consulenza giuridica - Nozione di valore unitario, di cui al comma 2 dell'articolo 108 del TUIR

Con la consulenza specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 108, comma 2, del TUIR, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'ente Alfa, in qualità di ente che riunisce le aziende italiane del lusso, i cui marchi sono famosi a livello internazionale, ha illustrato una problematica interpretativa avente ad oggetto l'articolo 108, comma 2, del TUIR.

L'istante osserva che i propri associati sostengono delle spese per l'assegnazione a titolo definitivo e gratuito (omaggi) di prodotti contrassegnati dai Marchi delle stesse, per ragioni di pubbliche relazioni.

Tali tipologie di costi rientrano, secondo l'istante, sicuramente nelle spese di rappresentanza, in quanto consistono in costi sostenuti per offrire a titolo gratuito prodotti attraverso i quali si vogliono perseguire finalità di buona immagine, rappresentanza e pubbliche relazioni delle società.

In particolare, l'ultimo periodo del comma 2 dell'articolo 108 del TUIR prescrive che *"sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50"*.

Tale disposizione, in deroga alla regola generale di parziale deducibilità delle spese di rappresentanza, consente la deduzione integrale di quei costi relativi a beni il cui valore unitario non sia superiore ad euro 50.

Nel caso in cui l'omaggio sia rappresentato da un bene la cui produzione e commercializzazione sia oggetto dell'attività propria dell'impresa (omaggio auto-prodotto), l'istante evidenzia che:

- "...il riferimento al valore dell'omaggio rileva unicamente al fine di individuare le spese di rappresentanza da sottoporre al regime di deducibilità limitata;
- una volta individuate le spese di rappresentanza a deducibilità limitata, l'importo da far concorrere alla verifica del limite di congruità e conseguente deducibilità di cui all'art. 1, comma 2, del D.M. 19/11/2008 – ed eventualmente da considerare indeducibile in quanto eccedente tale limite – è dato dalla somma dei costi sostenuti per la produzione degli omaggi auto-prodotti”.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante propone le soluzioni di seguito riportate:

- nel caso in cui l'omaggio - la cui produzione e commercializzazione sia l'attività propria dell'impresa (omaggio auto-prodotto) - abbia un “valore unitario” superiore ai 50 euro (ad esempio, 70 €) previsti dalla norma e il cui costo di produzione sia inferiore ai 50 euro (ad esempio, 40 €) si ritiene che:
 - l'omaggio costituisca una spesa di rappresentanza da sottoporre alla verifica del limite di deducibilità di cui all'art. 1, co. 2, D.M. 19/11/2008;

- ai fini della verifica del limite di deducibilità (“plafond di deducibilità”) concorreranno le spese sostenute per la realizzazione del prodotto (pertanto, nel caso specifico, € 40);
- nel caso in cui l’omaggio - la cui produzione e commercializzazione sia l’attività propria dell’impresa (omaggio auto-prodotto) - abbia un valore unitario superiore ad euro 50 (ad esempio, 70 €) ed un costo di produzione anch’esso superiore a 50 euro (ad esempio, 60 €) si ritiene che:
 - l’omaggio costituisca una spesa di rappresentanza da sottoporre alla verifica del limite di deducibilità di cui all’articolo 1, co.2, D.M. 19/11/2008;
 - ai fini della verifica di tale ultimo limite concorreranno le spese sostenute per la produzione dell’omaggio (nel caso di specie, 60 €);
- nel caso in cui l’omaggio - la cui produzione e commercializzazione sia l’attività propria dell’impresa (omaggio auto-prodotto) - abbia un valore unitario inferiore ad euro 50 (ad esempio, 40€) ed un costo di produzione anch’esso inferiore a 50 euro (a titolo esemplificativo, 30 €), si ritiene che le spese sostenute per la produzione dell’omaggio siano interamente deducibili, essendo sia il valore unitario che il costo di produzione inferiori a euro 50.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il decreto 19 novembre 2008 del Ministero dell’Economia e delle Finanze individua, in particolare, come spese di rappresentanza:

- *le spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni e dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto*

dell'attività caratteristica dell'impresa;

- *le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose;*
- *le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;*
- *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;*
- *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 inerenza indicati nei punti precedenti.*

Preliminarmente, si osserva che le spese di rappresentanza 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, differenziandosi da queste ultime per l'assenza di un corrispettivo e di una generica controprestazione.

Nelle spese di rappresentanza devono essere ricomprese, in particolare, 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.

Il carattere essenziale delle spese di rappresentanza è, quindi, costituito dalla mancanza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari dei beni e servizi erogati.

In tale ambito, anche gli omaggi di beni, la cui produzione e scambio rientrino nell'attività propria dell'impresa, possono assumere la natura di spese di

rappresentanza, qualora abbiano le caratteristiche sopra evidenziate.

L'articolo 108, comma 2, secondo periodo, del TUIR, prevede, in linea generale, che le spese di rappresentanza siano deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento, nei limiti ed alle condizioni stabiliti dal citato decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 2008.

L'articolo 1, comma 2, del decreto, in particolare, stabilisce un limite quantitativo entro il quale le spese di rappresentanza sono da considerare "congrue" rispetto al volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e, come tali, deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute (c.d. plafond di deducibilità).

Le spese eventualmente eccedenti il predetto limite, al contrario, sono indeducibili e saranno oggetto di apposita variazione in aumento in dichiarazione dei redditi.

Ciò premesso, l'articolo 108, comma 2, ultimo periodo, del TUIR, dispone che *"sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50"*.

In tal caso, si prevede, con riferimento a tali beni, un regime di favore, in quanto le spese sostenute per gli stessi godono della deduzione integrale e non rientrano nel "plafond" di deducibilità di cui al citato articolo 1, comma 2, D.M. 19 novembre 2008.

La circolare n. 34 del 13 luglio 2009, al paragrafo 5.4, relativo alle *"spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro"*, utilizza l'espressione "spese relative all'acquisto di beni", non riferendosi esplicitamente ai beni alla cui produzione e commercializzazione è rivolta l'attività propria dell'impresa.

Ciò nondimeno, si osserva che la nozione di "valore unitario", indicato letteralmente dal comma citato, assuma una rilevanza specifica in relazione ai beni c.d. autoprodotti distribuiti gratuitamente, ossia quelli alla cui produzione e/o commercializzazione sia rivolta l'attività propria dell'impresa. Diversamente dai

beni destinati ad omaggio ma acquistati da economie terze (per i quali la spesa sostenuta per l'acquisto coincide, in linea di massima, con il valore di mercato), per i beni di tal genere sussiste una divergenza tra valore (di mercato) e costo sostenuto.

Si ritiene, al riguardo, che, con l'utilizzo della locuzione "valore" in luogo di quella di "costo", il legislatore abbia voluto riferirsi al valore normale dei beni, secondo la definizione dell'articolo 9 del Tuir, che, peraltro, il legislatore assume ogni qual volta occorre quantificare l'entità delle liberalità, a vario titolo erogate, nell'ambito del regime d'impresa.

Pertanto, condividendo la soluzione prospettata in istanza, si osserva che per i beni c.d. *autoprodotti*, ossia i beni alla cui ideazione, produzione, commercializzazione è diretta l'attività di impresa, che vengono prodotti dalla Società oppure che sono commissionati a lavoratori esterni e acquistati dalla impresa per la successiva rivendita, il valore di mercato dell'omaggio rileva unicamente al fine di individuare la spesa di rappresentanza da sottoporre al regime di deducibilità limitata.

Resta inteso che, una volta qualificata la spesa come spesa di rappresentanza (qualora il valore di mercato sia superiore a euro 50), al limite di deduzione di cui all'articolo 1, co. 2, D.M. 19 novembre 2008 (plafond di deducibilità) concorrerà, invece, per intero, il costo di produzione effettivamente sostenuto dall'impresa, indipendentemente dal fatto che lo stesso sia inferiore o meno ad euro 50.

Diversamente, qualora il valore normale dell'omaggio autoprodotta sia inferiore o uguale ad euro 50, il costo effettivamente sostenuto per la produzione beneficerà della deduzione integrale.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE