

## REDDITO IMPRESA E IRAP

---

### ***Le novità sulla deducibilità fiscale delle spese di rappresentanza***

di Luca Mambrin

Tra le **novità** contenute nel Decreto legislativo recante le misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese approvato dal Governo ed in via di pubblicazione nella G.U. interessanti sono le modifiche previste alla disciplina **della deducibilità fiscale delle spese di rappresentanza**.

Nell'attuale versione il comma 2 dell'art. 108 del Tuir dispone che *“le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50”*. In attuazione delle disposizione in oggetto è stato emanato il **DM 19.11.2008**, pubblicato in G.U. il 15.1.2009.

In merito al requisito di **inerenza**, le spese di rappresentanza si considerano inerenti se sono:

- **sostenute con finalità promozionali e di pubbliche relazioni;**
- **ragionevoli in funzione dell'obiettivo di generare benefici economici;**
- **coerenti con gli usi e le pratiche commerciali del settore.**

Soddisfatto il requisito di **inerenza** e appurata quindi la **potenziale deducibilità delle spese di rappresentanza**, l'art. 108 al comma 2 del Tuir prevede che tali spese possano essere dedotte nell'anno di sostenimento se sono **congrue**, congruità che non si verifica sulla singola voce ma “per massa”, ovvero si **rapportando il totale delle spese qualificabili come di rappresentanza**, imputate secondo il principio di competenza nell'esercizio di sostenimento delle stesse, con i **ricavi e proventi della gestione caratteristica** dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui sono sostenute.

Viene quindi stabilito 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.

Le **percentuali di deducibilità** individuate dal decreto sono le seguenti:

- **1,3%** dei ricavi e altri proventi fino a **10 milioni** di euro;
- **0,5%** dei ricavi e altri proventi **per la parte eccedente 10 milioni** di euro e fino a **50 milioni** di euro;
- **0,1%** dei ricavi e altri proventi **per la parte eccedente 50 milioni** di euro.

Nel caso in cui l'importo delle spese di rappresentanza sostenute nell'esercizio **fosse inferiore** a quello del limite di congruità, la differenza non potrà essere portata ad incremento del plafond di deducibilità del periodo d'imposta successivo e, pertanto, non potrà essere utilizzata per la "copertura" di spese sostenute negli anni successivi.

**L'art. 9** del D.Lgs. in fase di pubblicazione sulla G.U. intervenendo sulle spese di rappresentanza, prevede un **innalzamento della soglia di deducibilità fiscale**, attualmente disciplinata dal citato DM 19.11.2008, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di pubblicazione del decreto in G.U. ovvero dal **1 gennaio 2016**.

Vengono, infatti, fissati **nuovi limiti di congruità**, ancorché sempre commisurati all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi.

Sulla base della nuova disposizione, le spese di rappresentanza **saranno deducibili** in misura pari:

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

Viene inoltre previsto che le percentuali di deducibilità delle spese di rappresentanza **possano essere variate** con semplice decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Per quanto riguarda per **le imprese di nuova costituzione**, il D.M. 19.11.2008 prevede regole particolari, secondo le quali le spese sostenute nei periodi di imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi e proventi della gestione caratteristica, **possono essere portate in diminuzione dal reddito dello stesso periodo di imposta e di quello successivo**, a condizione che vi sia "spazio" nel relativo plafond di quegli anni. Le spese riportabili al primo esercizio di conseguimento dei ricavi sono **esclusivamente le spese di rappresentanza**: le spese di ospitalità ai clienti, quelle relative a beni ceduti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro, sono interamente deducibili nell'esercizio di sostenimento e non vanno pertanto incluse tra quelle riportabili. Si dovrà chiarire quali saranno **le percentuali di deducibilità applicabili per le imprese costituite nel 2015** che potranno rinviare nel 2016 la deduzione delle spese di rappresentanza sostenute.

