

REDDITO IMPRESA E IRAP

Nuova deducibilità delle spese di rappresentanza dal 2016

di **Alessandro Bonuzzi**

L'art. 9 del D.Lgs. n.147/2015 (cd. decreto internazionalizzazione), pubblicato nella **Gazzetta Ufficiale n.220 del 22 settembre 2015**, modifica la deducibilità dal reddito d'impresa delle **spese di rappresentanza**, mantenendo però invariati i principi e i concetti di fondo.

La novità si sostanziano

- in un **aumento dei limiti di deducibilità** stabiliti direttamente nel dettato normativo di riferimento, ancora commisurati all'ammontare dei ricavi d'esercizio e
- nella previsione di un passaggio che introduce la possibilità a regime di modificare i predetti limiti, mediante un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

È noto che la disposizione che regola la deduzione delle spese di rappresentanza è contenuta nel **comma 2 dell'art. 108 del Tuir**, in vigore oramai dal 1 gennaio 2008, secondo cui *"Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'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"*.

La fonte normativa che dà attuazione alla norma primaria è il **D.M. 19 novembre 2008**, pubblicato in G.U. il 15 gennaio 2009, il quale contiene i parametri per l'individuazione delle spese di rappresentanza, i criteri che ne fissano l'inerenza e il relativo *range* di congruità che è proporzionato ai ricavi dell'impresa. Infatti, con riguardo a tale ultimo aspetto, il legislatore ha regolato il calcolo dell'ammontare deducibile delle spese di rappresentanza in funzione del volume di ricavi della gestione caratteristica dell'impresa, mediante tre diverse percentuali - legate ad altrettanti scaglioni - che variano in misura **inversamente proporzionale** rispetto all'importo dei proventi.

L'art.9 del decreto internazionalizzazione incrementa tali percentuali **a beneficio dei contribuenti** e, soprattutto, con riguardo alle imprese con **ricavi superiori a 50 milioni di euro**. Tuttavia, la modifica ha effetto a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 7 ottobre 2015 (data in cui entrerà in vigore il decreto), ovvero, per le imprese con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, dal **2016**.

Qui di seguito si riportano due tabelle che mettono in evidenza come variano le percentuali di deducibilità.

Limiti di deducibilità applicabili fino al 2015	
Scaglioni dei ricavi e proventi della gestione caratteristica	Importo % sui ricavi
Fino a 10 milioni di Euro	1,3%
Oltre i 10 milioni e fino a 50 milioni di Euro	0,5%
Oltre 50 milioni di euro	0,1%

Limiti di deducibilità applicabili dal 2016	
Importo dei ricavi e proventi della gestione caratteristica	Importo % sui ricavi
Fino a 10 milioni di Euro	1,5%
Oltre i 10 milioni e Fino a 50 milioni di Euro	0,6%
Oltre 50 milioni di euro	0,4%

Applicando la percentuale al relativo scaglione di ricavi e sommando i tre valori risultanti, si calcola il **plafond annuale di deducibilità** delle spese di rappresentanza. La quota di plafond non utilizzata in un periodo di imposta non può essere riportata ad incremento di quella degli anni successivi. Si veda il seguente esempio nel quale vengono utilizzate le nuove percentuali.

Ricavi della gestione caratteristica	Spese di rappresentanza sostenute	Plafond di deducibilità	Spese effettivamente deducibili	Plafond non riportabile
70.000.000	450.000	$10.000.000 \times 1,5\%$ $= 150.000$ $+$ $40.000.000 \times 0,6\%$ $= 240.000$ $+$ $20.000.000 \times 0,4\%$ $= 80.000$ Tot. 470.000	450.000	20.000

Infine, si ricorda che i ricavi della gestione caratteristica considerati dalla norma sono quelli "rilevanti fiscalmente", così come indicati nella dichiarazione dei redditi (in tal senso la

circolare 34/E/2009). Secondo la risoluzione n. 143/E/2008, nell'ipotesi in cui si tratti di una holding finanziaria, devono essere considerate anche le componenti finanziarie di cui alle voci C15 e C16 del conto economico, rispettivamente dividendi e interessi attivi.