

REDDITO IMPRESA E IRAP

La disciplina fiscale delle spese di rappresentanza

di Luca Mambrin

L'[articolo 108, comma 2, del Tuir](#) stabilisce che le **spese di rappresentanza** sono **deducibili** nel periodo di imposta di sostenimento se rispondono ai **requisiti di inerenza** stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della **natura** e della **destinazione** delle stesse.

In attuazione della disposizione in oggetto è stato emanato il [D.M. 19.11.2008](#), pubblicato in G.U. il 15.1.2009.

L'articolo 1 del decreto in esame stabilisce i **requisiti** necessari affinché una spesa di rappresentanza possa essere considerata inerente e quindi **deducibile dal reddito d'impresa**. In particolare si deve trattare di spese che siano sostenute:

- per l'**erogazione gratuita di beni e servizi**: la [circolare 34/E/2009](#) ha precisato che il carattere essenziale delle spese di rappresentanza è costituito dalla **manca di un corrispettivo** o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari dei beni e servizi erogati. È proprio l'elemento della gratuità la caratteristica che **distingue le spese di rappresentanza** rispetto a quelle di **pubblicità**, il cui sostenimento è frutto di un contratto a prestazioni corrispettive, la cui causa va ricercata nell'obbligo della controparte di pubblicizzare/propagandare, a fronte della percezione di un corrispettivo, il marchio o il prodotto dell'impresa al fine di stimolarne la domanda;
- con **"finalità promozionali"** quindi dirette alla divulgazione sul mercato dell'attività svolta dei beni e servizi prodotti, a beneficio **sia degli attuali clienti**, che di quelli **potenziali**, o di **"pubbliche relazioni"** che diffondano e/o consolidino l'immagine dell'impresa, ne accrescano l'apprezzamento presso il pubblico, senza una diretta correlazione con i ricavi. Possono essere qualificate come spese di rappresentanza **non solo le erogazioni gratuite a favore di clienti**, ma anche quelle a favore di altri soggetti con i quali l'impresa ha un interesse a intrattenere pubbliche relazioni, come ad esempio i **rappresentanti delle amministrazioni statali**, degli enti locali, o con organizzazioni private quali le associazioni di categoria, sindacali;
- con **criteri di ragionevolezza** in funzione **dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa** ovvero in **coerenza con le pratiche commerciali di settore**: una spesa di rappresentanza deve, quindi, risultare **ragionevole**, in quanto idonea a generare ricavi e adeguata rispetto all'obiettivo atteso in termini di ritorno economico, oppure, in alternativa, deve essere **coerente** con le pratiche commerciali di settore.

Definiti quindi i requisiti che una spesa deve avere per essere qualificata come spesa di rappresentanza, il secondo periodo dell'[articolo 1 del D.M. 19.11.2008](#) precisa che **costituiscono spese di rappresentanza**:

- le **spese per viaggi turistici** in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni o 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:
 1. **ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose**;
 2. **dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa**;
 3. **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 a criteri di inerenza.

Non costituiscono invece spese di rappresentanza **le spese di viaggio, vitto alloggio** sostenute:

- per **ospitare clienti**, anche potenziali, in occasione di:
 1. **mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili** in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa;
 2. **visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa**;
- per **ospitare clienti**, anche potenziali, nell'ambito di iniziative finalizzate alla promozione di specifiche manifestazioni espositive o altri eventi simili da parte di imprese la cui attività **caratteristica consiste nell'organizzazione di manifestazioni fieristiche e altri eventi simili**;
- direttamente **dall'imprenditore individuale** in occasione di trasferte effettuate per la partecipazione a mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti beni e servizi prodotti dall'impresa o attinenti all'attività caratteristica della stessa.

Il secondo periodo dell'[articolo 108, comma 2, del Tuir](#) prevede poi che la **deducibilità delle spese di rappresentanza** sia commisurata all'ammontare **dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa** risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari:

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

Sono comunque deducibili **le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50.**

Per quanto riguarda per **le imprese di nuova costituzione**, l'**articolo 1, comma 3, del 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.

Infine, ai **fini Iva**, l'[articolo 19-bis.1, lett. h\) del D.P.R. 633/1972](#) prevede l'**indetraibilità oggettiva** delle spese di rappresentanza così come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore ad euro 50.



La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



richiedi la prova gratuita per 30 giorni >