

Edizione di giovedì 10 maggio 2018

DICHIARAZIONI

Modello Redditi PF 2018 in caso di presentazione del modello 730

di Federica Furlani

CONTROLLO

Le dimissioni del revisore legale – I° parte

di Francesco Rizzi

IVA

Triangolazioni con tre posizioni Iva appartenenti a due soggetti

di Marco Peirolo

REDDITO IMPRESA E IRAP

Nel quadro LM il reddito dei forfettari

di Sandro Cerato

REDDITO IMPRESA E IRAP

Spese di rappresentanza, pubblicità, sponsorizzazione

di EVOLUTION

DICHIARAZIONI

Modello Redditi PF 2018 in caso di presentazione del modello 730

di Federica Furlani

Vi sono determinate categorie di redditi che **devono essere dichiarate esclusivamente con la dichiarazione dei redditi**, ma che non precludono al contribuente, soddisfatte le condizioni oggettive e soggettive previste, di presentare il **modello 730**.

Ricordiamo che l'utilizzo del modello 730 può essere **vantaggioso**, tenendo conto che il contribuente ottiene il rimborso dell'imposta direttamente nella busta paga o nella rata di pensione, a partire dal mese di luglio (per i pensionati a partire dal mese di agosto o di settembre) e, se deve versare delle somme, queste vengono trattenute dalla retribuzione (a partire dal mese di luglio) o dalla pensione (a partire dal mese di agosto o settembre) direttamente nella busta paga.

Nell'ipotesi in cui un contribuente sia in possesso anche di **altri redditi**, specificatamente individuati e percepiti nel 2017, oltre quelli dichiarabili con il **modello 730** e, anziché presentare integralmente il modello Redditi, decida di presentare il modello 730, per dichiararli dovrà poi presentare, **alle scadenze previste**, il **frontespizio del modello Redditi/2018 unitamente ai quadri di riferimento compilati**.

Tali **quadri** possono essere:

- il **quadro RM** del modello Redditi PF 2018, da compilare se nel corso del 2017 il contribuente ha percepito:
 - **redditi di capitale di fonte estera** sui quali non siano state applicate le ritenute a titolo d'imposta, nei casi previsti dalla normativa italiana;
 - **interessi, premi e altri proventi** delle obbligazioni e titoli similari, pubblici e privati, per i quali non sia stata applicata l'imposta sostitutiva prevista dal **D.Lgs. 239/1996** e successive modificazioni;
 - **indennità di fine rapporto** da soggetti che non rivestono la qualifica di sostituto d'imposta;
 - **proventi** derivanti da **depositi a garanzia**, per i quali è dovuta un'imposta sostitutiva pari al 20%;
 - redditi derivanti dall'attività di **noleggio occasionale di imbarcazioni e navi da diporto** assoggettati ad **imposta sostitutiva del 20%**.

Il quadro RM deve essere presentato anche per indicare i dati relativi alla **rivalutazione del**

valore dei terreni operata nel 2017.

Si sottolinea che i contribuenti che presentano il modello 730 e poi presentano anche il quadro RM del modello Redditi PF, **non possono però usufruire dell'opzione per la tassazione ordinaria** prevista per alcuni dei redditi indicati in questo quadro.

- il **quadro RT** del modello Redditi PF 2018, da compilare se nel corso del 2017 il contribuente ha:
 - realizzato **plusvalenze** derivanti da **partecipazioni non qualificate** e altri redditi diversi di natura finanziaria, qualora **non** abbia optato per il **regime amministrato o gestito**;
 - realizzato solo **minusvalenze** derivanti da **partecipazioni qualificate e/o non qualificate** e perdite relative ai rapporti da cui possono derivare altri redditi diversi di natura finanziaria e intende riportarle negli anni successivi.

Il **quadro RT** deve essere presentato per indicare i dati relativi alla **rivalutazione del valore delle partecipazioni operata nel 2017.**

- il **modulo RW** del modello Redditi PF 2018, se il contribuente nel corso del 2017:
 - ha detenuto **investimenti all'estero** o **attività estere** di natura finanziaria;
 - risulta proprietario o titolare di altro diritto reale su **immobili situati all'estero** o possiede **attività all'estero**, per il calcolo delle relative imposte dovute (**Ivie** o **Ivafe**).

La presentazione dei **quadri RM, RT** e il **modulo RW** unitamente al frontespizio del modello Redditi PF dovrà avvenire **nei modi** e nei **termini** previsti per la presentazione dello stesso modello, **senza** barrare la casella del frontespizio del modello **“Dichiarazione integrativa”**.

Si evidenzia che anche nei casi di **esonero dalla presentazione della dichiarazione dei redditi**, il **quadro RW** e il **quadro AC** devono essere presentati unitamente al **frontespizio** del modello Redditi 2018, con le modalità e i termini previsti per la presentazione di tale modello.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Convegno di aggiornamento

DICHIARAZIONE DEI REDDITI 2018

Scopri le sedi in programmazione >

CONTROLLO

Le dimissioni del revisore legale – I° parte

di **Francesco Rizzi**

Non basta al revisore legale scrivere una lettera di **dimissioni** per formalizzare la sua scelta di **lasciare** l'incarico.

Allo stesso modo, per la **società** soggetta a revisione **non** è sufficiente prendere **atto** delle dimissioni del revisore e **nominarne** uno nuovo.

Riferendosi al caso più **comune** della revisione nelle società **diverse** dagli enti di interesse pubblico (EIP), le **dimissioni** del revisore (come pure della **società di revisione** o del **sindaco-revisore**) devono infatti avvenire secondo ben precise **modalità** e **termini** stabiliti dalla **legge** e da un **regolamento** attuativo del Ministero dell'economia e delle finanze (**MEF**) ed investono tanto il **comportamento** del **revisore** quanto quello della **società** assoggettata a revisione legale.

Prima di entrare nel dettaglio di tali modalità e termini, si ritiene tuttavia utile fare un **cenno** anche alla **ratio** della **disciplina** di riferimento; **ratio** indubbiamente legata alle **peculiarità** e agli **scopi** di **garanzia** dell'attività di revisione legale.

Di fatti, lo **scopo** della revisione, oltre a quello “**particolare**” di supportare la **comunicazione finanziaria** dell'impresa, è anche quello, più “**generale**” e di “**garanzia**”, di assicurare a tutti gli **utilizzatori del bilancio** l'**affidabilità** delle **informazioni** in esso contenute (cfr. par. 3 del **principio di revisione internazionale ISA Italia n. 200**: “*La finalità della revisione contabile è quella di accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori nel bilancio. Ciò si realizza mediante l'espressione di un giudizio da parte del revisore in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. ... omissis ... tale giudizio riguarda il fatto se il bilancio sia presentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità al quadro normativo di riferimento*”).

Pertanto, al fine di **tutelare** tale funzione di **garanzia**, il Legislatore ha stabilito **specifiche modalità e tempistiche** in modo da **evitare**, per quanto possibile, un'**interruzione** dell'attività di revisione legale che potrebbe essere potenzialmente **pregiudizievole** sia per la **società** sottoposta a revisione che per ciascun “**terzo**” utilizzatore del bilancio.

Ciò premesso, rammentando che la **durata dell'incarico** di revisione è per legge di **tre** esercizi (con **scadenza** alla data dell'**assemblea** convocata per l'approvazione del **bilancio** relativo al **terzo** esercizio dell'incarico), si rileva come la **disciplina di riferimento** per il caso di cessazione

anticipata in caso di **dimissioni** volontarie sia recata dall'[**articolo 13, commi 4 e ss., D.Lgs. 39/2010**](#).

Nello specifico, ai sensi [**comma 4**](#) della norma citata “*il revisore legale o la società di revisione legale ... omissis ... possono dimettersi dall'incarico, salvo il risarcimento del danno, nei casi e con le modalità definiti con regolamento dal Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Consob. In ogni caso, le dimissioni devono essere poste in essere in tempi e modi tali da consentire alla società sottoposta a revisione di provvedere altrimenti, salvo il caso d'impedimento grave e comprovato dal revisore o dalla società di revisione legale*”.

Il **Legislatore**, dunque, se **da un lato** stabilisce, mediante **rinvio** a un **regolamento** definito dal **MEF**, i **casi** in cui i revisori possono dimettersi e le relative **modalità** operative, **dall'altro lato** fissa anche una **regola generale** di **comportamento** che deve essere seguita “*in ogni caso*” dal revisore e che consiste nell’agire **sempre** con **modi** e **tempi** idonei a consentire alla **società** assoggettata a revisione di affidare un **nuovo incarico** ad un altro revisore legale.

A parere di chi scrive, tale **specificazione** del Legislatore va letta nel **senso** che, a **prescindere** dai peculiari **casi** e **modi** individuati dal **regolamento**, il revisore ha “*in ogni caso*” (e quindi “sempre e comunque”) l’**onere** di adoperarsi per **rispettare** la suddetta **regola generale** di **comportamento**, anche **integrando**, ove necessario, le **procedure** stabilite nel **regolamento** adottato dal **MEF**.

Il **Legislatore**, inoltre, volendo **salvaguardare**, oltre agli **interessi** della **società** sottoposta a revisione e dei **terzi** utilizzatori del bilancio, anche il **diritto** del revisore di lasciare l’incarico, ha **statuito**, al comma 5 e seguenti del succitato **articolo 13**, le seguenti **norme di tutela** delle **reciproche** posizioni:

- in caso di **dimissioni** del revisore legale o della società di revisione legale “*la società sottoposta a revisione legale provvede tempestivamente a conferire un nuovo incarico*”;
- “*in caso di dimissioni ... omissis ... le funzioni di revisore legale continuano ad essere esercitate dal medesimo revisore legale o società di revisione legale fino a quando la deliberazione di conferimento del nuovo incarico non è divenuta efficace e, comunque, non oltre sei mesi dalla data delle dimissioni*”;
- delle **dimissioni**, sia la **società** assoggettata a revisione che il **revisore** legale o la **società di revisione** legale “*informano tempestivamente il Ministero dell'economia e delle finanze ... omissis ... fornendo adeguate spiegazioni in ordine alle ragioni che le hanno determinate*”.

Seminario di specializzazione

QUESTIONI GIURIDICO TRIBUTARIE E OPPORTUNITÀ DA BITCOIN, CRIPTOVALUTE E BLOCKCHAIN

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Triangolazioni con tre posizioni Iva appartenenti a due soggetti

di Marco Peirolo

Nella [causa C-580/16](#), la Corte di giustizia ha esaminato il regime Iva della triangolazione comunitaria quando **il primo e il secondo cedente appartengono al medesimo soggetto economico e giuridico**.

Il caso è quello in cui i beni sono oggetto di una **doppia cessione**, nella specie dal soggetto dello SM1 alla propria posizione Iva dello SM2 e da quest'ultima al cliente finale dello SM3, con un unico trasporto dallo SM1 allo SM3.

La norma oggetto di interpretazione è l'[articolo 141, lett. c\), della Direttiva](#), che ai fini dell'applicazione della semplificazione prevista per la **triangolazione comunitaria** in capo all'operatore intermedio richiede che i beni acquistati da quest'ultimo *“siano direttamente spediti o trasportati a partire da uno Stato membro diverso da quello all'interno del quale egli è identificato ai fini dell'Iva e a destinazione della persona nei confronti della quale egli effettua la cessione successiva”*.

Si è trattato, pertanto, di chiarire se sia di ostacolo all'applicazione della semplificazione prevista per le **triangolazioni comunitarie** la circostanza che, in qualità di soggetto intermedio, sia intervenuto un soggetto che, benché nell'operazione abbia utilizzato il numero di identificazione aperto nello SM2, **risulti stabilito e, quindi, identificato in SM1**, cioè nello Stato membro da cui i beni sono partiti a destinazione dello SM3.

Secondo la Corte, nella fattispecie esposta **si rientra nello schema della triangolazione comunitaria**, in quanto la condizione dell'[articolo 141, lett. c\), della Direttiva](#), letta alla luce dell'[articolo 265 della stessa Direttiva](#) e degli scopi perseguiti dal diritto dell'Unione, *“designa uno Stato membro diverso da quello in cui l'acquirente è identificato ai fini dell'Iva per lo specifico acquisto che realizza”* (punto 35).

Ad una diversa conclusione deve, invece, giungersi quando **al medesimo soggetto economico e giuridico appartengono il secondo e il terzo soggetto** che intervengono nella vendita “a catena”.

È il caso in cui il primo cedente dello SM1 vende i beni alla posizione Iva dello SM2 del cessionario finale dello SM3, con un unico trasporto dallo SM1 allo SM3.

In tale schema, **si resta al di fuori della disciplina della triangolazione comunitaria**, perché le condizioni dell'articolo 141, lett. a) ed e), della Direttiva prevedono espressamente che il

soggetto intermedio non deve essere stabilito nello SM3 (lett. a) e che il destinatario finale dei beni sia designato come debitore dell'imposta dovuta per la cessione effettuata dal soggetto passivo che non è stabilito nello SM3 (lett. e).

Come osservato dall'**Avvocato generale UE** (punti 55-59), *“l'unico requisito espressamente formulato in detto articolo 141, lettere a) ed e), è che il soggetto autore di una cessione successiva nello Stato membro del luogo dell'acquisto intracomunitario dei beni, ossia il luogo della loro destinazione, non vi sia «stabilito».*

Le diverse versioni linguistiche del testo, in particolare quelle nelle lingue spagnola, tedesca, inglese, italiana e polacca, contemplano quest'unica condizione.

Essa è giustificata dalla ratio di tale disposizione. Infatti, come rammentato al punto 248 della relazione del 1994, «[lo] scopo delle misure di semplificazione è di evitare all'operatore [intermediario] di dover assolvere gli obblighi di identificazione e di dichiarazione nello Stato membro [del luogo di arrivo dei beni], allorché vi si effettui un acquisto intracomunitario di beni seguito da una cessione interna a tale stesso Stato membro, assoggettata all'Iva secondo le regole applicabili in quest'ultimo”.

Si tratta quindi di «“disattivare” il principio dell'imposizione dell'acquisto intracomunitario nello Stato membro [del luogo di destinazione del trasporto] e [di] trasferire sull'acquirente [finale] l'imposizione della vendita che gli è stata effettuata da[ll'operatore intermediario]».

Di conseguenza, qualora ricorrono tutte le condizioni previste all'articolo 141 della direttiva Iva e, in particolare, quella relativa alla designazione del soggetto passivo debitore dell'imposta, l'utilizzo di un numero d'identificazione Iva di uno Stato membro per l'acquisto intracomunitario diverso da quello dello Stato membro di arrivo dei beni non può produrre l'effetto di assoggettare tale acquisto all'imposizione nello Stato membro che abbia attribuito un numero di identificazione al soggetto passivo intermediario”.

Un'ulteriore fattispecie da considerare, benché non riconducibile “strutturalmente” allo schema della **triangolazione comunitaria**, è quella in cui il soggetto dello SM1 vende i beni nello SM2 per mezzo della propria posizione Iva dello stesso SM2, **ma con trasporto diretto al cliente ivi stabilito/identificato**.

Ipotizzando che il fornitore di altro Stato membro sia **identificato ai fini Iva in Italia**, occorre verificare se l'operazione complessivamente posta in essere sia riconducibile ad una **vendita “a catena”** quand'anche i beni siano trasportati a destinazione del cliente nazionale direttamente dal fornitore non residente.

L'Agenzia delle Entrate, con la [circolare 36/E/2010](#) (risposta n. 31), ha considerato **valida l'interposizione della posizione Iva italiana del cedente comunitario** per le cessioni di beni con consegna diretta al cessionario nazionale.

Nello specifico, l'operazione complessivamente posta in essere deve essere scomposta in un **acquisto intracomunitario “per assimilazione”**, ex [**articolo 38, comma 3, lett. b\), D.L. 331/1993**](#) (da parte della posizione Iva italiana del cedente comunitario), **imponibile Iva**, e in **un acquisto interno** (da parte del cessionario nazionale), soggetto alla procedura **reverse charge “esterno”**, di cui all'[**articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972**](#).

A favore del chiarimento reso dall'Agenzia è possibile richiamare le indicazioni espresse dalla Commissione europea nell'ambito delle **risposte alle istanze di VAT Cross Border Ruling (CBR)**.

Nel **caso n. 2014/10**, riguardante una transazione tra il Belgio e l'Olanda, è stata presa in considerazione l'ipotesi in cui un'impresa svizzera (A), per il tramite del proprio **rappresentante fiscale** belga (B), trasferisca direttamente i beni a favore di un'impresa olandese (C), con invio della merce dal Belgio all'Olanda.

La **Commissione** ha reso noto che: *“In principle, A carries out an exempt intra-community supply in BE (article 138.1 of Directive 2006/112) and B has to carry out an intra-community acquisition in NL.*

But it is possible to divide the intra-community supply into a transfer followed by a local supply. Hence, A could carry out an exempt transfer of goods in BE and a deemed intra-community acquisition of goods in NL (...) (Note: the possibility to divide the intra-community supply into a transfer followed by a local supply, is the application of the conclusion of the meeting of 22 and 23 February 1993 of the Working Group n°1).

Then, A carries out a local supply of goods to B in NL with application of NL VAT; there is no reverse charge as B is not established in NL (only VAT registered)”.

Seminario di specializzazione

LA GESTIONE DELLE AGENZIE DI VIAGGIO

Scopri le sedi in programmazione >

REDDITO IMPRESA E IRAP

Nel quadro LM il reddito dei forfettari

di Sandro Cerato

Anche nel **modello Redditi 2018** i **contribuenti forfettari** devono **compilare il quadro LM, sezione II**, del modello per la **determinazione del reddito**, e nel **quadro RS** devono altresì fornire numerose informazioni “sostitutive” degli obblighi riguardanti il **sostituto d'imposta e gli studi di settore**.

Il primo adempimento che i **contribuenti forfettari** devono porre in essere è la compilazione della nuova sezione del quadro LM del modello Redditi 2018, che può essere suddiviso in due parti: il **rigo LM21 in cui “autocertificare” il possesso dei requisiti** per l'accesso (naturale) al regime ed i righi **da LM22 a LM39 per la determinazione del reddito** conseguente all'applicazione della percentuale forfettaria ai ricavi o compensi percepiti nel 2017.

Per quanto riguarda i **requisiti** per l'applicazione del regime, nel **rigo LM21** è richiesto di barrare in primo luogo la casella relativa al **possesso dei requisiti di accesso al regime** da verificare in relazione al periodo d'imposta precedente (**ricavi o compensi** inferiori alle soglie variabili in funzione del settore di attività, **spese per lavoro dipendente** e assimilati non superiori ad euro 5.000, **beni strumentali posseduti** non eccedenti la soglia di euro 20.000).

È poi richiesto di **barrare la casella relativa all'assenza di cause ostative** all'applicazione del regime (adozione di regimi forfettari Iva, effettuazione di cessioni immobiliari o di automezzi, contemporanea presenza di redditi di partecipazione), ed infine di barrare la casella riferita alla **riduzione dell'imposta sostitutiva al 5% in presenza dei requisiti “start-up”**.

L'aspetto più interessante riguarda la **compilazione dei righi per la determinazione del reddito forfettario**, ed in particolare laddove il contribuente svolga più attività rientranti in codici Ateco con differenti soglie di ricavi o compensi e diversi coefficienti di redditività.

Sul punto, infatti, le disposizioni normative si limitano a precisare che in **presenza di più attività con codici Ateco** ricadenti in differenti coefficienti di redditività, per la determinazione dei **limiti di ricavi o compensi** per l'accesso al regime si deve aver riguardo all'**attività con soglia più elevata**.

Tuttavia, **nulla è stato precisato** in merito alla modalità di determinazione del reddito, ed in particolare sulla **percentuale di redditività** da applicare sui ricavi o compensi percepiti dalle attività svolte.

Tale aspetto è stato risolto dalle istruzioni al modello Redditi (già dagli anni scorsi), in base

alle quali si possono individuare **due ipotesi**:

- **svolgimento di più attività rientranti nel medesimo gruppo tra quelli individuati nella tabella riferita ai settori di attività** (quindi con lo stesso limite di ricavi/compensi), nel qual caso si deve compilare un solo rigo (**LM22**) indicando il **codice attività prevalente** (in termini di ricavi/compensi);
- **svolgimento di più attività ricadenti in differenti gruppi**, e quindi con diverse soglie di ricavi e compensi e possibili differenti coefficienti di redditività. In questo caso, è necessario compilare due righi (**LM22** e **LM23**) in cui indicare distintamente i **codici attività esercitati**, il **coefficiente di redditività** ed i **ricavi/compensi percepiti dalle diverse attività svolte**. Successivamente, sul totale dei redditi si applicano le riduzioni riguardanti i contributi previdenziali e delle eventuali perdite pregresse.

In merito alla **deduzione dei contributi previdenziali**, è bene ricordare che gli stessi vanno dedotti direttamente dal reddito (**rimbalzo LM35**). Se il reddito forfettario non è capiente per coprire la deduzione legata al pagamento dei **contributi previdenziali**, l'eccedenza può essere dedotta nel **quadro RP** del modello Redditi come onere deducibile in presenza di altre fonti reddituali soggette ad imposta ordinaria.

OneDay Master

GOVERNANCE & COMPLIANCE AZIENDALE: SPUNTI PRATICI PER LA CORRETTA GESTIONE DEI RISCHI 231

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

REDDITO IMPRESA E IRAP

Spese di rappresentanza, pubblicità, sponsorizzazione

di **EVOLUTION**

EVOLUTION Euroconference Le spese di rappresentanza sono tutte quelle spese effettivamente sostenute e documentate a titolo gratuito, oppure effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni, o 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.

Per spese di pubblicità devono intendersi tutte le spese finalizzate alla trasmissione di un messaggio promozionale relativo a beni e servizi.

Le spese legate alle sponsorizzazioni sono quelle spese legate ad un rapporto creato tra sponsor e sponsorizzato, in cui quest'ultimo si obbliga nei confronti dello sponsor ad effettuare determinate prestazioni pubblicitarie dietro versamento di un corrispettivo.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in Evolution, nella sezione “Imposte dirette”, una apposita Scheda di studio.

Il presente contributo analizza la disciplina relativa alle spese di rappresentanza, pubblicità e sponsorizzazioni considerandone la relativa deducibilità ai fini fiscali.

Le spese di rappresentanza per poter essere definite come tali devono possedere **tre** principali caratteristiche: **gratuità, congruità ed inerenza**.

In merito all'**inerenza**, una spesa di rappresentanza è inerente quando tale spese può essere considerata come **effettivamente sostenuta e documentata**.

L'elemento essenziale che connota la spesa di rappresentanza, rispetto ad una che si qualifica

come di pubblicità, è innanzitutto quello della **gratuità**, ovvero la **mancanza di un corrispettivo in capo alla controparte** e di un correlato obbligo di dare o fare.

Senza gratuità non può pertanto esserci spesa di rappresentanza.

La gratuità delle distribuzioni o erogazioni di beni e servizi e le finalità promozionali consentono di **distinguere le spese di rappresentanza da altre fattispecie** di cessioni di beni o di prestazioni di servizi a titolo gratuito normalmente effettuate nello svolgimento di attività commerciali, come ad esempio le **erogazioni effettuate nell'ambito di operazioni e concorsi a premi**.

Altra fattispecie di cessioni da non confondere con le spese di rappresentanza è quella degli **omaggi contrattuali**.

Per quanto riguarda, invece, le **finalità promozionali e di pubbliche relazioni**, la [circolare AdE 34/E/2009](#) ha precisato che:

- le finalità promozionali consistono nella **divulgazione sul mercato dell'attività svolta, dei beni e servizi prodotti**, a beneficio sia di attuali clienti che di clienti potenziali;
- tra le finalità di pubbliche relazioni devono invece essere ricomprese tutte le **iniziativa**, senza una diretta correlazione con i ricavi, **volte a diffondere e/o consolidare l'immagine dell'impresa** e accrescerne l'apprezzamento presso il pubblico.

È dunque evidente che, in tale contesto, 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 ad intrattenere pubbliche relazioni.

Una spesa di rappresentanza deve inoltre risultare **ragionevole**, cioè **idonea a generare ricavi adeguati rispetto all'obiettivo atteso** in termini di ritorno economico, oppure, in alternativa, deve essere **coerente con le pratiche commerciali di settore**.

Regole particolari vengono dettate per le **imprese di nuova costituzione**, per le quali le spese di rappresentanza 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.

Per quanto riguarda, invece, le **spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande**, l'[articolo 109, comma 5, Tuir](#) prevede che per le spese diverse da quelle di cui al [comma 3 dell'articolo 95](#), **sono deducibili nella misura del 75 per cento**.

Tale disposizione trova applicazione anche quando tali costi ricadono nell'ambito delle spese di rappresentanza.

A seguito dell'entrata in vigore delle nuove disposizioni in materia di bilancio d'esercizio, ad opera del D.Lgs 139/2015, relativamente alle **spese di pubblicità**, è stato previsto che:

- **dal 2016** non possono più essere capitalizzate bensì imputate a Conto economico nell'esercizio in cui sono sostenute. Le stesse **possono essere capitalizzate** se rispettano i **requisiti** per essere qualificate spese di impianto/ampliamento;
- le spese di pubblicità **capitalizzate** in anni precedenti possono essere (ri)classificate nella voce "Costi di impianto e ampliamento" nel caso in cui soddisfino i requisiti per la capitalizzazione di questi ultimi; oppure devono essere eliminate dallo Stato patrimoniale ed imputate a rettifica del patrimonio netto in base a quanto specificato dal nuovo OIC 29.

Fiscalmente, l'[art. 13-bis, D.L. 244/2016](#) (Decreto c.d. "Mille proroghe") ha modificato l'[art. 108, TUIR](#), per recepire le modifiche apportate alla voce delle spese di pubblicità a livello contabile, eliminando, tra l'altro, la previsione contenuta nel primo periodo del comma 2 relativa alla "ripartizione" in 5 quote delle spese di pubblicità / propaganda.

Di conseguenza dette **spese sono deducibili** con le regole previste dal [comma 1 del citato art. 108](#) relative alle spese riferite a più esercizi, per le quali ora è prevista la deducibilità nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio, in virtù del nuovo principio della **"derivazione rafforzata"** del reddito imponibile dall'utile di bilancio che riconosce ai fini fiscali i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai Principi contabili.

Per quanto riguarda le **spese di sponsorizzazione**, esse si caratterizzano dall'esistenza di un rapporto sinallagmatico (contratto bilaterale a prestazioni corrispettive) in base al quale lo **sponsor** si obbliga ad una **prestazione in denaro o in natura** e il **soggetto sponsorizzato si obbliga a pubblicizzare e propagandare il prodotto, i servizi, il marchio e l'attività svolta dallo sponsor** (R.M. 2/1016/1974 e R.M. 9/204/1992). Proprio per l'esistenza di tale rapporto sinallagmatico, tali spese sono state ricondotte secondo consolidato orientamento dell'Amministrazione finanziaria nell'ambito delle spese di pubblicità, in mancanza di carattere gratuito e anche in considerazione della definizione di spesa di pubblicità fornita dalla [circolare AdE 34/E/2009](#).

Quindi le **spese di sponsorizzazione per essere qualificate come spese di pubblicità ed essere integralmente deducibili** devono:

- avere come scopo quello di reclamizzare un prodotto o il marchio o il nome dell'impresa;
- essere corrisposte a fronte di un obbligo sinallagmatico del beneficiario.



EVOLUTION
Euroconference

Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi,
calde come il tuo primo caffè.

Aggiornamenti, approfondimenti e operatività,
in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.

richiedi la prova gratuita per 15 giorni >

Collo per la valanga deposito / freccia