

REDDITO IMPRESA E IRAP

Le spese di rappresentanza e il requisito dell'inerenza

di Luca Mambrin

In merito al **trattamento fiscale** ai fini delle imposte dirette da riservare alle **spese di rappresentanza** l'[articolo 108, comma 2, Tuir](#) stabilisce che tali oneri sono **deducibili** nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai **requisiti di inerenza** stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse.

L'[articolo 1 D.M. 19.11.2008](#) stabilisce quindi i requisiti necessari affinché una spesa di rappresentanza possa essere **considerata inerente e quindi deducibile dal reddito d'impresa**. In particolare si considerano *“inerenti, sempreché effettivamente sostenute e documentate, le spese per erogazioni a **titolo gratuito** di beni e servizi, effettuate con **finalità promozionali o di pubbliche relazioni** e 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”*.

Gratuità della spesa

La caratteristica essenziale delle spese di rappresentanza è costituita dalla **mancanza di un corrispettivo** o di una **specifica controprestazione da parte dei destinatari dei beni e servizi erogati**.

Il destinatario infatti **non è tenuto ad alcun obbligo** di “dare” o “fare” qualcosa, **non paga alcun corrispettivo** a fronte di un'utilità che riceve dall'impresa che ha sostenuto i costi. La stessa [circolare AdE 34/E/2009](#) conferma le indicazioni già elaborate in documenti di prassi precedenti che, con riferimento ai criteri distintivi delle spese di pubblicità rispetto a quelle di rappresentanza, aveva enunciato il principio di carattere generale in base al quale la caratteristica delle spese di rappresentanza è la **“gratuità” dell'erogazione di un bene o un servizio** nei confronti di clienti o potenziali clienti mentre **le spese di pubblicità** sono caratterizzate dalla circostanza che il loro 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 e/o il prodotto dell'impresa al fine di stimolarne la domanda.

Finalità promozionali o di pubbliche relazioni

Affinché una spesa sostenuta per erogare gratuitamente beni e servizi possa essere definita di **rappresentanza**, è necessario che sussista, **in alternativa**:

- una **finalità promozionale**;
- una **finalità di pubbliche relazioni**.

La stessa [circolare AdE 34/E/2009](#) ha precisato che le “**finalità promozionali**” richieste dalla norma consistono nella **divulgazione sul mercato dell'attività svolta**, dei beni e servizi prodotti, a beneficio sia degli attuali clienti, che di quelli potenziali mentre nel concetto di finalità di “**pubbliche relazioni**” devono essere ricomprese 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.

Possono quindi 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.

Ragionevolezza e coerenza

Il rispetto del requisito di inerenza richiesto per le spese di rappresentanza implica che il sostenimento delle stesse:

- 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 nel quale opera**.

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

Come chiarito nella [circolare AdE 34/E/2009](#) in caso di **assenza di pratiche commerciali di settore** ovvero di incoerenza della spesa con le stesse, ai fini della deducibilità della spesa di rappresentanza è necessario dimostrarne la **ragionevolezza**, valutando l'idoneità della stessa a generare ricavi.

La relazione illustrativa al decreto, al riguardo, chiarisce che “... *proprio il riscontro di tali elementi funzionali (le finalità promozionali o di pubbliche relazioni, la ragionevolezza ovvero la coerenza con gli usi e le pratiche di settore) garantisce il collegamento delle spese in questione con l'attività d'impresa e la loro **distinguibilità rispetto ad altre fattispecie in cui l'erogazione gratuita di reddito**, soprattutto in funzione del beneficiario, risponde evidentemente ad altre finalità (erogazione ai soci o a loro familiari, autoconsumo, liberalità a dipendenti o collaboratori) e alle quali la disciplina fiscale del reddito d'impresa riserva opportuni altri trattamenti*”.

Soddisfatti i requisiti previsti, le **spese di rappresentanza** sono **deducibili** dal reddito nei limiti di quanto disposto dall'[articolo 108, comma 2, Tuir](#) il quale prevede che la deduzione 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:

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

