

REDDITO IMPRESA E IRAP

Inerenza delle spese di rappresentanza alla luce della recente giurisprudenza

di Marco Bargagli

Come noto, le **norme generali sui componenti del reddito di impresa**, contenute nell'[articolo 109 Tuir](#), prevedono che i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi **concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza**; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora **certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni**.

Inoltre, il **testo unico delle imposte sui redditi** prevede che, ai fini dell'inerenza **dei costi sostenuti, le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi** - specificatamente disciplinati dall'[articolo 96 Tuir](#) - tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, **sono deducibili** se e nella misura in cui si **riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito** o che non vi concorrono in quanto **esclusi**.

Con specifico riferimento alle **spese di rappresentanza**, disciplinate dall'[articolo 102 Tuir](#), le stesse **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.

Inoltre, le stesse **spese** sono **commisurate 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 per cento** dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni;
- **allo 0,6 per cento** dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e **fino a 50 milioni**;
- **allo 0,4 per cento** dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni.

Tuttavia, giova ricordare che sono **comunque deducibili** le spese relative a beni **distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50**.

La **definizione di "spesa di rappresentanza"** è rinvenibile anche nei **documenti di prassi** e, in particolare, nella **circolare 1/2008 del Comando Generale della Guardia di Finanza "linee guida per il riscontro analitico - normativo di singole componenti e di specifici aspetti del reddito d'impresa"** (volume IV pag. 54), ove viene precisato che le **spese di rappresentanza** sono quelle

sostenute dall'impresa per **offrire al pubblico un'immagine positiva di sé e della propria attività in termini di floridezza ed efficienza**.

In buona sostanza:

- trattasi di **oneri diretti a promuovere l'acquisizione o il consolidamento del prestigio dell'impresa**;
- la loro fondamentale caratteristica è la **mancanza di un rapporto sinallagmatico tra il soggetto che sostiene tali spese ed il soggetto che ne beneficia**.

Già in passato, sulla base del **prevalente orientamento consolidatosi in sede di legittimità**, la suprema Corte di cassazione ha sancito che **l'onere di provare l'inerenza del costo grava sul contribuente**, cui spetta anche provare la **coerenza economica della spesa**, qualora questa sia contestata da parte dell'Amministrazione finanziaria (cfr. *ex multis*, [sentenza n. 1544 del 20.01.2017](#)).

Più di recente, proprio con riferimento alla **corretta qualificazione delle spese di rappresentanza e alla loro inerenza dal reddito d'impresa**, è nuovamente intervenuta la **suprema Corte di Cassazione** con l'ordinanza [n. 2912 del 31.01.2019](#).

In particolare, nella controversia risolta *in apicibus*, emergeva che il Giudice di merito aveva ritenuto **totalmente deducibili le spese sostenute dal contribuente ispezionato** a titolo di "*omaggi a clienti di punzonatrici*" che, invece, l'Ufficio **aveva qualificato come spese di rappresentanza**.

In merito gli Ermellini, **accogliendo la tesi prospettata da parte dell'Agenzia delle entrate**, hanno rilevato che un costo è deducibile solo se **"inerente" con l'attività dell'impresa**, dovendo necessariamente essere **correlato ai ricavi**.

Di conseguenza, tenuto conto che la società verificata **produceva e commercializzava profilati e non punzonatrici** è ovvio, a parere dei Supremi Giudici di legittimità, che le **spese sostenute per l'acquisto delle punzonatrici, poi offerte in omaggio alla propria clientela**, dovevano essere qualificate come **"spese di rappresentanza"**, in quanto **finalizzate a migliorare l'immagine della società e a consolidare la sua quota di mercato**, in riferimento ai prodotti dell'impresa.

In definitiva, i Giudici di piazza Cavour hanno concluso sottolineando che:

- sulla base del consolidato orientamento espresso dalla Suprema Corte in tema di deducibilità dei costi, **l'inerenza deve essere riferita all'oggetto sociale dell'impresa**, in quanto integra una **correlazione tra il costo e l'attività di impresa, anche solo potenzialmente capace di produrre reddito imponibile** (cfr. *Corte di cassazione, sentenza n. 13588 del 30.05.2018*);
- il giudice del gravame **non ha fatto corretta applicazione di tale principio di diritto**,

“laddove ha qualificato come “inerenti” e, perciò, come totalmente deducibili ... i costi per l’acquisto di punzonatrici, iscritti in contabilità sotto la voce “omaggi a clienti di punzonatrici” che, evidentemente, erano funzionali a promuovere l’immagine della società e a consolidarne la quota di mercato, rispetto ai prodotti dell’impresa che, preme rimarcarlo, produceva e commercializzava profilati e non punzonatrici”.

Seminario di specializzazione

LA GESTIONE DELLE AGENZIE DI VIAGGIO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)