

REDDITO IMPRESA E IRAP

Spese di rappresentanza: definizione e trattamento fiscale – I° parte

di **Federica Furlani**

L'[articolo 108, comma 2, Tuir](#) disciplina la deducibilità fiscale delle **spese di rappresentanza**, rinviando, per la loro **definizione**, e per la **differenziazione** rispetto ad altre tipologie di costi (es. pubblicità), ad uno **specifico decreto ministeriale**, il **D.M. 19.11.2018**.

In particolare, la norma citata prevede innanzitutto che ***le spese di rappresentanza 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.***

Il citato decreto di attuazione individua quindi i **caratteri essenziali delle spese di rappresentanza**, stabilendo che “... ***si considerano inerenti, sempre che 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.***”

I **caratteri essenziali** che deve possedere una **spesa di rappresentanza** per essere definita **inerente** sono pertanto:

- **gratuità**, ovvero la **manca di un corrispettivo o di una specifica controprestazione** da parte dei destinatari dei beni e servizi erogati. Ciò distingue dette spese dalle **spese di pubblicità** che sono invece 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**. Le spese devono cioè essere sostenute per **attività finalizzate alla divulgazione sul mercato dell'attività svolta**, dei beni e servizi prodotti, a **beneficio sia degli attuali clienti**, che di quelli **potenziali**, ovvero deve trattarsi di 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 pertanto 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 (amministrazioni statali, enti locali, organizzazioni private quali le associazioni di categoria o sindacali,**

ecc.).

- **ragionevolezza e coerenza** (criteri alternativi). Una spesa di rappresentanza deve risultare **ragionevole**, ovvero **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**. 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"*.

Una volta definite in termini generali le **spese di rappresentanza inerenti**, il decreto specifica alcune fattispecie che **sono da considerarsi spese di rappresentanza**:

- le **spese per viaggi turistici** in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte **significative attività promozionali** dei beni e 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 **ricorrenze aziendali** o di **festività nazionali o religiose**; dell'**inaugurazione di nuove sedi**, uffici o stabilimenti dell'impresa; di **mostre, fiere**, ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa. Nel caso siano presenti a tali eventi **esclusivamente dipendenti dell'impresa**, **non possono qualificarsi come spese di rappresentanza**, mancando il soddisfacimento della finalità promozionale della spesa e il criterio della ragionevolezza (**collegamento ai ricavi**).
- **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 ai **criteri di inerenza** indicati nel presente comma.

Non costituiscono invece spese di rappresentanza, e sono quindi **deducibili** secondo le regole ordinarie, le **spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali**, in occasioni di **mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili** in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa o in occasione di **visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa**.

Il legislatore, ritenendo che tali spese siano caratterizzate da una **forte caratterizzazione commerciale**, ne ha quindi disposto l'assimilazione, quanto al regime di deducibilità fiscale dal reddito d'impresa, agli **ordinari costi di produzione**.

In ogni caso devono essere rivolte esclusivamente a **clienti attuali** (ovvero quei soggetti attraverso i quali l'impresa consegue effettivamente i propri ricavi) e **potenziali** (ovvero quei soggetti che abbiano, in qualche modo, già manifestato o possano manifestare un interesse di

natura commerciale verso i beni ed i servizi dall'impresa o siano i destinatari dell'attività caratteristica esercitata dalla stessa dell'impresa), e sostenute in **occasioni specifiche (mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili, visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa).**

