



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Il trattamento delle spese di rappresentanza nel reddito d'impresa

di Mauro Muraca

OneDay Master

Componenti negativi del reddito d'impresa

Scopri di più

Le spese di rappresentanza

L'[articolo 108, comma 2, Tuir](#), e il D.M. 19.11.2008, disciplinano il **trattamento impositivo delle spese di rappresentanza nel reddito d'impresa**, precisando che le stesse **sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento**, a condizione che ricorrono determinati **requisiti di congruità ed inerenza** che:

- **fino al periodo d'imposta in corso al 7.10.2015** (2015, per i soggetti solari), sono stati definiti dal [M. 19.11.2008](#);
- dal **periodo d'imposta successivo a quello in corso al 7.10.2015** (2016, per i soggetti solari), risultano disciplinati nel contesto dell'[articolo 108, Tuir](#).

La qualifica delle spese di rappresentanza

Rientrano nel novero delle **spese di rappresentanza** ([circolare n. 34/E/2009](#)), le **erogazioni gratuite** a favore di:

- **clienti** e;
- **altri soggetti** con i quali l'impresa ha un interesse a intrattenere rapporti.



Nota bene



Si tratta, in particolare, di **spese che perseguono finalità**:

- **promozionali** (es. divulgazione sul mercato dell'attività svolta, dei beni e servizi prodotti, a beneficio sia degli attuali clienti, sia di quelli potenziali) e;
- di **pubbliche relazioni** (es. 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).

Spese qualificate come di rappresentanza

Tra le spese qualificate come di rappresentanza, individuate dal citato D.M. 19.11.2008, rientrano:

- le **spese per viaggi turistici** in occasione dei quali siano **programmate e concretamente 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 ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose;
- le **spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento** organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;
- le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di **mostre, fiere ed eventi simili** in cui siano 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 **ai criteri di inerenza** prescritti dal medesimo D.M. 19.11.2008.

Spese non qualificabili come spese di rappresentanza

Non costituiscono **spese di rappresentanza** e, pertanto, non soggiacciono alle relative **regole per la deducibilità**, ma potranno godere della **piena deducibilità**, salvo la verifica del limite del 75%, se si tratta di spese di vitto e alloggio, le c.d. “**spese di ospitalità**”, ovverosia i **costi di viaggio, vitto e alloggio** sostenuti per ospitare **clienti (anche potenziali)** in occasione di:

- **mostre, fiere, esposizioni** ed eventi simili in cui **sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa**, ovvero;
- **visite a sedi, stabilimenti** o unità produttive dell'impresa.



Con riferimento ai destinatari delle suddette “spese di ospitalità”, si precisa che **si considerano** ([circolare n. 34/E/2009](#)):

- **clienti**, quei soggetti attraverso i quali l’impresa **consegue attualmente i propri ricavi**;
 - **clienti potenziali**, quei soggetti che hanno in qualche modo già **manifestato (o che possono esprimere) un interesse di natura commerciale** per i beni ed i servizi dell’impresa, in quanto potenziali destinatari dell’attività caratteristica esercitata dalla stessa.
-

Sono esclusi, invece, dal novero delle spese di rappresentanza, i seguenti **componenti negativi**:

- i **costi di viaggio, vitto ed alloggio sostenuti**, per finalità diverse dalla promozione e dalle pubbliche relazioni, a favore di **soggetti diversi da clienti effettivi o potenziali** quali, ad esempio, **fornitori, agenti, rappresentanti** (norma di comportamento Aidc n. 177/2010);
 - i costi sostenuti dalle imprese la cui attività caratteristica consista **nell’organizzazione di manifestazioni fieristiche** e altri eventi simili, nell’ambito di iniziative finalizzate alla **promozione di specifiche manifestazioni espositive** o altri eventi simili;
 - le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute direttamente dall’imprenditore individuale, in occasione di **trasferte effettuate per la partecipazione a mostre, fiere, ed eventi simili**, in cui siano **esposti beni e servizi prodotti dall’impresa** o attinenti all’attività caratteristica della stessa;
-



Diversamente, restano deducibili come ordinari oneri di gestione, i **costi relativi all’affitto od allestimento dello stand**, ovvero al trasporto dei prodotti da esporre.

- i **costi di pubblicità e propaganda**, disciplinati nel contesto dell’articolo 108, comma 2, Tuir, sostenuti per la diffusione del **nome e dell’immagine dei prodotti** di una determinata azienda presso il pubblico per la pubblicità, ivi compresa la divulgazione delle particolari caratteristiche e speciali qualità del bene o del servizio **nell’ipotesi**



della propaganda;

- le **spese di sponsorizzazione** che siano riconducibili nell'ambito di quelle di pubblicità appena richiamate.



Nota bene

Si evidenza, inoltre, che la deducibilità delle erogazioni e delle spese sopra indicate è in ogni caso subordinata alla tenuta di un'apposita documentazione dalla quale risultino anche le generalità dei soggetti ospitati, la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione e la natura dei costi sostenuti, al fine consentire all'Amministrazione finanziaria di svolgere un'efficace attività di controllo.

Verifica inerenza e congruità

Ai sensi dell'[articolo 108, comma 2, Tuir](#), le spese di rappresentanza sono **deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e di congruità**, così come individuati rispettivamente dal D.M. 19.11.2008, in funzione:

- della **natura e della destinazione delle spese** di rappresentanza (**inerenza**);
- del **volume dei ricavi** dell'attività dell'impresa (**congruità**).

Requisito di inerenza

Si considerano inerenti, sempreché effettivamente sostenute e documentate (D.M. 19.11.2008), le spese per **erogazioni a titolo gratuito** di beni e servizi:

- effettuate con **finalità promozionali o di pubbliche relazioni**;
- 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 agevolare l'individuazione delle spese che possono essere considerate "spese di rappresentanza" nell'ambito del reddito d'impresa, occorre fare **specifico riferimento a quanto disposto dall'articolo 1, D.M. 19.11.2008**, in virtù del quale rientrano nel novero delle spese "di rappresentanza":



“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” ([Circolare n. 34/E/2009](#)).

I requisiti di inerenza, indispensabili al fine di definire il concetto di spese di rappresentanza deducibili, sono riportati **nella tabella sottostante**.

Gratuità	Le spese devono essere sostenute per l’acquisto di beni o di servizi destinati ad essere ceduti gratuitamente .
Finalità promozionale	Il sostenimento della spesa deve avere quale finalità quello promozionale o di pubbliche relazioni , ossia l’obiettivo di diffondere il nome dell’azienda ovvero di beni/servizi da questa prodotti.
Ragionevolezza	La spesa sostenuta deve avere quale finalità quella di produrre dei benefici economici all’azienda , obiettivo che può essere anche solo potenziale al momento del sostenimento. È negata la deduzione quando la spesa sostenuta sorpassa i limiti della ragionevolezza , ovvero sia spropositata rispetto agli obiettivi che il sostenimento di tale spesa dovrebbe perseguire.
Coerenza con pratiche di settore	Il costo sostenuto sia coerente con pratiche del settore .

Requisito di congruità

Dal periodo d’imposta 2016 (D.Lgs. 147/2015), le spese di rappresentanza **sono deducibili in misura pari:**

- **all’1,5%** (in luogo dell’1,3% fino al periodo d’imposta 2015) dei ricavi e altri proventi **fino a 10.000.000 euro**;
- **allo 0,6%** (in luogo 0,5% fino al periodo d’imposta 2015) dei ricavi e altri proventi per **la parte eccedente 10.000.000 euro e fino a 50.000.000 euro**;
- **allo 0,4%** (in luogo 0,1% fino al periodo d’imposta 2015) dei ricavi e altri proventi per **la parte eccedente 50.000.000 euro**.



Ai sensi dell'[articolo 108, comma 2, terzo periodo, Tuir](#), la limitazione della deducibilità non opera nei confronti delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di **valore unitario inferiore ad euro 50**.



Nota bene

Il costo qualificabile come spesa di rappresentanza **comprende anche l'Iva indetraibile**, a norma dell'[articolo 19-bis1, comma 1, lett. h\), D.P.R. 633/1972](#), a mente del quale “*non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sui redditi, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore ad euro 50*”.

L'[articolo 9, comma 2, D.Lgs. 147/2015](#), ha previsto, poi, che la misura deducibile delle spese di rappresentanza potrà **essere variata con decreto del Mef**, il quale potrà anche modificare il **limite di deducibilità integrale dei beni distribuiti gratuitamente** (omaggi), **attualmente pari a 50 euro**.

Base di calcolo su cui applicare i coefficienti

La base di calcolo, su cui applicare i predetti coefficienti, è determinata con gli stessi criteri previsti per il **test di operatività** di cui all'[articolo 172, comma 7, Tuir](#), in materia di **riporto delle perdite fiscali** ([risoluzione n. 143/E/2008](#)), secondo cui i ricavi e i proventi della gestione caratteristica sono dati dalla somma delle **seguenti voci del conto economico** ([articolo 2425 cod. civ.](#)):

- A)1) e A)5), per le **imprese esercenti attività diversa** da quella finanziaria;
- A)1), A)5), C)15) e C)16), per le **holding di partecipazioni**.

I relativi importi devono, tuttavia, essere **assunti nella loro dimensione fiscalmente rilevante** e, quindi, **desunti dal Modello redditi** ([risoluzione n. 183/E/2009](#)).



In dottrina, è stato sostenuto che, nel **calcolo del plafond di deducibilità** dovrebbero



rientrarvi:

- i **ricavi e i proventi da autoconsumo** o comunque da destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio di impresa, anche se non risultanti dal Conto economico, ma soltanto dalla dichiarazione dei redditi;
 - le **plusvalenze oggetto di rateizzazione**, limitatamente alla quota che, in ciascun periodo d'imposta, assume rilevanza fiscale, ai sensi dell'[articolo 86, comma 4, Tuir](#).
-

Per effetto **dell'eliminazione dell'area E del Conto economico dal bilancio d'esercizio 1.1.2016 – 31.12.2016 e seguenti** (confluite nell'area A del conto economico, è stato, comunque, previsto che, **ogni riferimento contenuto nelle norme vigenti di natura fiscale ai componenti** (positivi o negativi) di cui alle voci A e B del Conto economico deve essere “depurato” delle **poste** (positive e negative) di **natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda** o di rami d'azienda.



Nota bene

Ne consegue che, ai fini del calcolo del plafond di deducibilità delle spese di rappresentanza, le voci A.1 e A.5 del Conto economico devono essere **assunte al netto dei proventi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami d'azienda** (es. plusvalenze da conferimento o cessione di azienda o di rami d'azienda). Diversamente, **concorrono alla formazione del suddetto plafond**, in quanto inclusi nelle citate voci A.1 e A.5, gli **altri proventi di entità o incidenza eccezionali** (es. gli **indennizzi assicurativi** destinati a risarcire perdite di beni conseguenti a calamità naturali, furti o incendi, le **plusvalenze derivanti dall'alienazione di immobili civili** ed altri beni non strumentali all'attività produttiva e i **contributi erogati in occasione di fatti eccezionali**.

ESEMPIO

Ricavi conseguiti nel periodo d'imposta 2024: 70.000.000

Applicando i suddetti coefficienti, il **plafond di deducibilità** delle spese di rappresentanza - diverse da quelle di importo unitario **non superiore ad euro 50** (deducibili per il loro intero ammontare) - ammonta a euro 470.000, pari alla sommatoria di tre componenti, corrispondenti



agli scaglioni sopra riportati:

- 1,50%* euro 10.000.000 = euro 150.000;
- 0,60%* (euro 50.000.000 – 10.000.000) = euro 240.000;
- 0,40%* (euro 70.000.000 – euro 50.000.000) = euro 80.000.

La deduzione delle spese di rappresentanza sostenute nel periodo d'imposta 2024 è, pertanto, ammessa **sino ad un massimo di euro 470.000**, con l'effetto che **l'eventuale eccedenza di tali costi imputati a conto economico è definitivamente indeducibile**.

ESEMPIO

Ricavi conseguiti nel **periodo d'imposta 2024**: 70.000.000

Plafond di deducibilità delle spese di rappresentanza: euro 470.000

Spese di rappresentanza complessivamente sostenute: euro 485.000

di cui per **omaggi di importo inferiore a 50 euro**: euro 10.000

Spese di rappresentanza soggette al test di limitazione della deducibilità (plafond): **euro 475.000** = (485.000 euro – 10.000 euro);

Considerato che le spese di rappresentanza soggette al test di deducibilità – ovvero quelle al netto degli omaggi di importo unitario non superiore ad euro 50 (integralmente deducibili) – **non sono completamente rilevanti sotto il profilo fiscale**, ma solo nel limite di euro 470.000, mentre i restanti euro **5.000 di spese di rappresentanza** (che eccedono il plafond di deducibilità) devono considerarsi **definitivamente indeducibili**.

Rapporti con la disciplina delle spese di vitto e alloggio

Il particolare regime impositivo previsto per le **spese di rappresentanza opera anche nei confronti dei costi di vitto e alloggio qualificabili come "di rappresentanza"**, già assoggettati all'autonoma disciplina di cui all'[articolo 109, comma 5, ultimo periodo, Tuir](#), che ne prevede una **rilevanza fiscale nel limite del 75% del loro ammontare**, purché si tratti di **spese inerenti e diverse da quelle indicate nel precedente articolo 95, comma 3, Tuir (circolare n. 53/E/2008)**.



Nota bene

In altre parole, le spese alberghiere e di ristorazione sostenute per finalità di rappresentanza **sono deducibili dal reddito d'impresa nella misura del 75%**, nei limiti precedentemente evidenziati, con la precisazione che le due soglie non si cumulano, in quanto deve applicarsi quella che consente una deduzione minore.

Da un punto di vista operativo, le spese di vitto e alloggio qualificabili come "spese di rappresentanza" devono essere preliminarmente assoggettate al **limite di deducibilità del 75%**, di cui all'[articolo 109, comma 5, Tuir](#), e poi sommate **alle altre spese di rappresentanza da sottoporre ai richiamati limiti di deducibilità**.

ESEMPIO

Ricavi gestione caratteristica anno 2024: euro 100.000;

Spese di rappresentanza: euro 1.500 di cui euro 1.000 relative a prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande)

Verifica limite ex articolo 109, comma 5, Tuir da applicarsi alle spese per prestazioni alberghiere

Euro 750 = (1.000*75%);

Spese di rappresentanza da sottoporre ai limiti di deducibilità

Euro 1.250 = euro 500 (spese di rappresentanza pure) + euro 750 (spese per prestazioni alberghiere)

Plafond di deducibilità

Euro 1500 = 100.000 (ricavi della gestione caratteristica) * 1,5%

L'importo deducibile sarà pari a 1.250 euro, mentre sarà definitivamente indeducibile l'importo di 250.

La deducibilità delle spese di rappresentanza per le società neo costituite



Le spese di rappresentanza **sostenute dall'impresa di nuova costituzione**, nei periodi d'imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi, possono essere portate in deduzione dal reddito dello stesso periodo e di quello successivo **se e nella misura in cui le spese sostenute in tali periodi siano inferiori all'importo deducibile.**



In altre parole, le spese che non sono state dedotte negli esercizi in cui non vi sono stati i ricavi, **devono essere sommate a quelle sostenute nel primo esercizio** di sostenimento dei ricavi, e **divengono deducibili nei limiti percentuali dei ricavi prodotti nel primo esercizio e di quello successivo in caso di incapienza.**