

La qualificazione delle spese di rappresentanza

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento

Novità modello redditi società di capitali

Scopri di più

L'[articolo 108, comma 2, Tuir](#), e il D.M. 19.11.2008, disciplinano il **trattamento impositivo delle spese di rappresentanza**, precisando che le stesse sono **deducibili dal reddito d'impresa** nel periodo d'imposta di sostenimento, purché **ricorranno determinati requisiti di congruità ed inerenza**. Nel presente contributo si individuano i costi che devono essere **qualificati quali spese di rappresentanza**. 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).

Il D.M. 19.11.2008 elenca una serie di **costi qualificabili come spese di rappresentanza**:

- spese per **viaggi turistici** in occasione dei quali siano programmate e, in concreto, svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa;
- spese per **feste, ricevimenti e altri eventi** di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose;
- spese per **feste, ricevimenti e altri eventi** di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di **nuove sedi, uffici** o stabilimenti dell'impresa;
- 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.

Il particolare regime impositivo previsto per le **spese di rappresentanza** opera anche nei confronti dei **costi di vitto ed alloggio** qualificabili come "*di rappresentanza*", già soggetti 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 ([circolare n. 53/E/2008](#)) e diverse da quelle indicate nel precedente [articolo 95, comma 3, Tuir](#)

Non costituiscono, invece, **spese di rappresentanza** le c.d. “spese di ospitalità”, vale a dire 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 alle suddette “**spese di ospitalità**” **sostenute a favore di clienti**, anche potenziali, l'Agenzia delle entrate ([circolare n. 34/E/2009](#)) ha precisato che:

- si considerano clienti, quei soggetti **attraverso i quali l'impresa consegue attualmente i propri ricavi**;
- sono da considerare **clienti potenziali**, invece, quei **soggetti che abbiano**, in qualche modo, già **manifestato o possono esprimere un interesse di natura commerciale** verso i beni ed i servizi dell'impresa, ovvero **siano i destinatari dell'attività caratteristica** esercitata dalla stessa.

Come osservato dalla norma di comportamento Aidc n. 177 del 4.3.2010, **non sono da ricomprendere dal novero delle spese di rappresentanza** anche le spese di viaggio, vitto ed alloggio sostenute, per finalità diverse dalla promozione e dalle pubbliche relazioni, a favore di soggetti diversi da **clienti effettivi o potenziali** (fornitori, agenti, rappresentanti ecc.).

Analogamente, **non costituiscono spese di rappresentanza** i seguenti **componenti negativi**:

- 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;
- 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;
- i **costi di pubblicità e propaganda** – disciplinati nel contesto dell'[articolo 108, comma 2, del Tuir](#) – la cui definizione viene, generalmente, ricondotta **all'attività preordinata alla diffusione del nome e dell'immagine dei prodotti** di una determinata azienda presso il pubblico per la pubblicità, e all'azione di 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.