

## Spese di rappresentanza

di [Vincenzo D'Andò](#)

Publicato il 13 Gennaio 2009

L'articolo esamina la disciplina relativa alle spese di rappresentanza e mette in risalto le attuali questioni irrisolte, anche alla luce di recente dottrina in materia...

### La disciplina sulle spese di rappresentanza

Dal 2009 è entrata in vigore la limitazione del 75% prevista dal D.L. n. 112/2008 per le spese di vitto e alloggio sostenute da imprese e professionisti.

Come è noto l'art. 83, comma 28-quinquies ha previsto che tale restrizione, che ha interessato il TUIR, si applica dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2008.

Peraltro, il suddetto limite del 75% andrà coordinato con quelli introdotti dal decreto attuativo che ha previsto limiti di deducibilità che portano a calcoli non di estrema semplicità (1).



### Deducibilità delle spese di vitto e alloggio e di rappresentanza:

Tipologia di spesa	TUIR	Deduzione
Redditi di lavoro autonomo		
Spese di vitto e alloggio del professionista	Art. 54, c.5	Deducibilità del 75% della spesa sostenuta nel limite del 2% dei compensi.
Spese di rappresentanza del professionista		Deducibilità del 75% della spesa sostenuta nel limite del 1% dei compensi.
Spese di vitto e alloggio in occasione di convegni e congressi del professionista		Il limite deducibile è pari al 50% del 75% della spesa sostenuta (37,5%).
Spese di vitto e alloggio sostenute dal committente per il professionista e da questi addebitate in fattura		Totalmente deducibili senza limitazione.

Spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate dai dipendenti e collaboratori del professionista fuori dal territorio comunale	Art. 54, c.6	Deducibili per un ammontare giornaliero non superiore a 180,76 euro per le trasferte in Italia e 258,23 euro per quelle all'estero.
---	--------------	---

Tipologia di spesa	TUIR	Deduzione
Redditi di Impresa		
Spese di vitto e alloggio sostenute per l'esercizio dell'attività commerciale	Art. 109, c.5	Deducibilità del 75% della spesa
Spese di rappresentanza	Art. 108, c.2	Deducibilità del 75% della spesa sostenuta nel limite del 1,3%, 0,5% e 0,1% dei ricavi conseguiti
Spese di vitto e alloggio sostenute dal datore per le trasferte di dipendenti e collaboratori fuori dal territorio comunale	Art. 95, c.3	Deducibili per un ammontare giornaliero non superiore a 180,76 euro per trasferte in Italia e 258,23 euro per quelle all'estero

In particolare, la bozza del Decreto attuativo non ancora pubblicato ha fissato i limiti di deducibilità legati al volume dei ricavi (1,3% fino 10 milioni, 0,5% da 10 a 50 milioni e lo 0,1% oltre 50 milioni).

Pertanto, se la spesa di rappresentanza è costituita da una prestazione alberghiera o di ristorazione, dal 2009 si dovranno coordinare i previsti neo limiti.

Al pari dei professionisti, è stata posta la questione di come impostare l'ordine di priorità.

“Ipotizzando un'impresa che dichiara compensi per 1 milione di euro e ha sostenuto spese di rappresentanza per vitto alloggio per 15.000euro, per calcolare la quota deducibile si potrebbe prima adottare la limitazione generale del 75% e poi la soglia dell'1,3% o prima verificare la congruità e poi applicare il limite dell'art. 109 del TUIR.

La tesi più corretta sembra la prima che dà precedenza alla norma generale: la quota deducibile sarà pari a 11.250 (75% di 15.000), importo inferiore all'1,3% dei ricavi”. (si veda la citata nota 1).

### **Limiti quantitativi di deducibilità: scaglioni di ricavi**

In Dottrina (2) è stato evidenziato che a seguito di quanto previsto dalla delega contenuta nella Finanziaria 2008, una volta soddisfatti i requisiti del decreto attuativo, il giudizio di congruità delle spese di rappresentanza, e, quindi, la deducibilità fiscale di tali costi, viene legato al rispetto di precisi limiti quantitativi definiti come percentuali (per scaglioni) applicate ai ricavi ed agli altri proventi dell'attività caratteristica.

Pertanto, adesso le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta in cui sono sostenute in misura proporzionale all'ammontare complessivo dei ricavi e degli altri proventi della gestione caratteristica risultanti dalla dichiarazione dei redditi dello stesso anno.

Per ogni periodo d'imposta sono, quindi, deducibili deducibili spese di rappresentanza per un importo pari:

- a) all'1,3% dei ricavi e altri proventi fino ad € 10 milioni;
- b) allo 0,5% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente € 10 milioni e fino ad € 50 milioni;
- c) allo 0,1% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente € 50 milioni.

Esempio n. 1	
Ricavi e proventi della gestione caratteristica	€ 80.000.000
Limite di deducibilità per le spese di rappresentanza (calcolato in base alle % applicate ai ricavi)	€ 360.000
Spese di rappresentanza sostenute	€ 395.000
Spese di rappresentanza deducibili	€ 360.000

Variazione in aumento nel Mod. Unico: spese di rappresentanza indeducibili	€ 35.000

(si veda la nota 2)

## Omaggi

Il nuovo art. 108, co. 2, TUIR dispone anche che sono interamente deducibili le spese sostenute per gli omaggi di beni di valore unitario non superiore a € 50. Ai fini dell'integrale deducibilità dei costi per omaggi di valore unitario non superiore ad € 50 occorre pur sempre soddisfare i requisiti di gratuità e di inerenza.

Esempio n. 2	
Ricavi e proventi della gestione caratteristica	€ 100.000.000

Limite di deducibilità per le spese di rappresentanza (calcolato in base alle % applicate ai ricavi)	€ 380.000
Spese di rappresentanza sostenute	€ 415.000
di cui:	
-per omaggi di valore unitario < € 50 (interamente deducibili senza applicazione delle %)	€ 15.000
- per altre spese di rappresentanza (verificare limite di deducibilità in base alle %)	€ 400.000

Spese di rappresentanza deducibili:	
- per omaggi di valore unitario < € 50	€ 15.000
- per altre spese di rappresentanza	€ 380.000
Variazione in aumento nel Mod. Unico: spese di rappresentanza indeducibili	€ 20.000

### **Imprese di nuova costituzione**

Infine, il medesimo decreto attuativo dispone che per le imprese di nuova costituzione le spese di rappresentanza sostenute nei periodi d'imposta che precedono quello di conseguimento dei primi ricavi possono essere dedotte in sede di determinazione del reddito di impresa dello stesso periodo e di quello successivo "se e nella misura in cui" le spese di rappresentanza sostenute in tali periodi sono inferiori all'importo massimo deducibile calcolato in percentuale rispetto ai ricavi e agli altri proventi della gestione caratteristica.

## Definizione delle spese di rappresentanza

Il citato Decreto attuativo ha pure precisato i criteri per la definizione delle spese di rappresentanza 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”.*

Ne deriva che sono spese di rappresentanza quelle effettivamente sostenute e documentate che soddisfano le seguenti caratteristiche:

- **gratuità:** sono spese di rappresentanza le erogazioni a titolo gratuito di beni e di servizi. Il requisito essenziale per integrare la definizione di spese di rappresentanza è, quindi, costituito dalla mancanza di corrispettivo o di specifica controprestazione da parte dei destinatari dei beni e dei servizi erogati.

- **inerenza:** la Finanziaria 2008 e, quindi, l’attuale formulazione dell’art. 108, co. 2, TUIR (D.P.R. n. 917/1986) richiedono che il requisito d’inerenza sia valutato in funzione della destinazione delle spese di rappresentanza.

A tal fine il decreto definisce come inerenti quelle spese che perseguono finalità promozionali e di pubbliche relazioni. In dottrina (si veda la nota 2) è stato, inoltre, osservato che il richiamo alle finalità promozionali e la connessa verifica del requisito d’inerenza possono presentare maggiori incertezze, laddove non permettono di superare del tutto i dubbi interpretativi connessi alla distinzione tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità e propaganda.

Per distinguere tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità occorre perciò verificare il requisito di gratuità;

- **ragionevolezza:** come per l’inerenza, anche per la verifica di tale condizione il riferimento è alla destinazione dei costi. Infatti, il decreto attuativo richiede, che il sostenimento delle spese di rappresentanza sia giudicato in funzione dell’obiettivo di generare benefici economici per l’impresa

ovvero che sia valutata la coerenza di tali spese rispetto alle pratiche commerciali vigenti nel settore di appartenenza.

Infine, espressamente il medesimo Decreto attuativo dispone che si qualificano come spese di rappresentanza i seguenti costi:

- le spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate ed 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;
- 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 d'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 sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa;
- ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, compresi i contributi gratuiti per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda ai suddetti criteri d'inerenza.

La Relazione al decreto ha spiegato che i costi elencati, pur avendo maggiormente natura di "intrattenimento", soddisfano il requisito di inerenza nei limiti di congruità fissati dallo stesso decreto.

Per le prime 4 categorie di costi, l'inerenza viene intesa soddisfatta e si deve procedere solo a verificare i limiti di deducibilità fiscale.

Viceversa, per l'ultima categoria residuale occorre anche valutarne l'effettiva finalità promozionale o di pubbliche relazioni, nonché la ragionevolezza in termini di benefici economici prodotti per l'impresa ovvero la coerenza con le pratiche commerciali vigenti nel settore di appartenenza.

Viceversa, il comma 5 dell'art. 1 dello stesso decreto attuativo ha individuato alcune tipologie di oneri che non integrano la definizione di spesa di rappresentanza ai fini dell'applicazione delle nuove regole fiscali (e dei relativi limiti di deducibilità).

È stata, quindi, introdotta una presunzione normativa assoluta in base alla quale non costituiscono spese di rappresentanza:

- 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 o in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive aziendali;

- per le imprese la cui attività caratteristica consiste nell'organizzazione di manifestazioni fieristiche ed altri eventi simili, i costi di viaggio, vitto ed alloggio sostenuti per ospitare clienti, anche potenziali, nell'ambito di iniziative finalizzate alla promozione di specifiche manifestazioni espositive o altri eventi simili;

- i costi di viaggio, vitto ed alloggio sostenuti direttamente dall'imprenditore individuale in occasione di trasferte effettuate per la partecipazione a mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti beni e servizi prodotti dall'impresa o attinenti all'attività caratteristica della stessa.

**(sul tema leggi [Spese di rappresentanza comprendenti anche spese di vitto e alloggio](#))**

Pertanto, tali costi non essendo considerati spese di rappresentanza, non sono, quindi, soggetti ai vincoli e ai limiti di deducibilità fissati dal decreto attuativo. E' possibile dedurre interamente tali spese purché sia tenuta apposita documentazione da cui risultino le generalità dei soggetti ospitati, la durata ed il luogo di svolgimento della manifestazione e la natura dei costi sostenuti.

**Leggi anche gli aggiornamenti:**

[Dal 2016 aumenta la deducibilità delle spese di rappresentanza](#)

[Spese di rappresentanza: disciplina contabile e fiscale](#)

[La congruità delle spese di rappresentanza](#)

---

**Note:**

(1) Si veda in Il Sole 24 Ore del 09.01.2009 (Giorgio Gavelli e Riccardo Giorgietti)

(2) di Carlotta Barbieri in i focus fiscali, sistema Frizzera, Il Sole 24 Ore.

A cura di Vincenzo D'Andò

13 gennaio 2009