

Il trattamento fiscale delle spese di rappresentanza

di [Sandro Cerato](#)

Pubblicato il 27 Aprile 2013

Una guida alla trattazione fiscale delle spese di rappresentanza.

Spese di rappresentanza e reddito d'impresa

Le spese di rappresentanza, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, sono disciplinate dall'art. 108, c. 2, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, da applicarsi congiuntamente all'art. 109, c. 5, u.p., Tuir, nel caso di spese alberghiere e di ristorazione qualificabili come di rappresentanza.

L'individuazione delle spese di rappresentanza deve essere operata sulla base del D.M. 19 novembre 2008: rientrano nel novero delle spese di rappresentanza:

- le spese per viaggi turistici durante i 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,
- ovvero le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose, inaugurazioni di nuovi uffici, sedi o stabilimenti dell'impresa e mostre, fiere ed eventi simili, in cui sono esposti i beni e servizi prodotti dall'azienda.

Parimenti viene classificata spesa di rappresentanza ogni altro onere sostenuto per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda a criteri di inerenza.



Inerenza delle spese di rappresentanza

Le spese di rappresentanza si considerano inerenti, così come indicato al primo periodo del citato comma 1 del DM 19.11.2008 se:

- sono state effettivamente sostenute e documentate;
- riguardano costi per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi;
- sono effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni, e rispondono a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa, ovvero sono coerenti con le pratiche commerciali di settore.

Rientrano in questo regime, ad esempio, le erogazioni a favore di clienti, effettivi o potenziali, ma anche quelle a favore di altri soggetti con i quali l'impresa possa avere un interesse a coltivare pubbliche relazioni (circolare Assonime n. 16 del 9 aprile 2009).

Deducibilità delle spese di rappresentanza

Le predette spese di rappresentanza sono deducibili dal reddito nel periodo d'imposta del sostenimento, entro un determinato limite commisurato all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa, così come risultanti dalla dichiarazione dei redditi:

- limite dell'1,3% dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni;
- limite dello 0,5% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni;
- limite dello 0,1% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni.

L'individuazione della nozione di "ricavi e proventi della gestione caratteristica" deve essere operata sulla base delle voci A1) "Ricavi delle vendite e delle prestazioni" e A5) "Altri ricavi e proventi" del conto economico, redatto a norma dell'art. 2425 c.c.: i relativi importi devono, tuttavia, essere assunti nella loro dimensione fiscalmente rilevante e, quindi, desunti dal Modello Unico (RR.MM. 13 luglio 2009, n. 183/E, e 10 aprile 2008, n. 143/E).

Nel caso di holding industriali, i ricavi dalla gestione caratteristica devono essere determinati considerando altresì le voci dell'area finanziaria: C15) "Proventi da partecipazione" e C16) "Altri proventi finanziari".

Come sopra anticipato, il regime di limitazione della deducibilità opera, anche, nei confronti dei costi di vitto ed alloggio qualificabili come spese di rappresentanza, già soggetti all'autonoma disciplina di cui all'art. 109, c. 5, ultimo periodo, D.P.R. n. 917/1986, che ne prevede una rilevanza fiscale nel limite del 75,00% del loro ammontare, purché si tratti di spese inerenti (C.M. 5 settembre 2008, n. 53/E) e diverse dalle spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, le quali sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore ad euro 180,76, elevato ad euro 258,23 per le trasferte all'estero (art. 95 c. 3 Tuir).

In altre parole, quindi, in relazione alle spese relative ad alberghi e ristoranti che si qualificano come spese di rappresentanza, così come, peraltro, precisato anche nella Circolare n. 34/E/2009, le stesse devono essere assoggettate a un doppio limite di deducibilità:

- il primo limite è relativo all'applicazione del 75% sull'ammontare complessivo delle spese per ristoranti e alberghi sostenute nel corso dell'anno;
- una volta calcolato il 75%, l'importo risultante deve essere ulteriormente assoggettato alle percentuali di deducibilità (1,3%, 0,5%, 0,1%) previste in base all'ammontare dei ricavi della gestione caratteristica.

Non si trascuri che, in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi relativa al 2012, non è più necessario tener conto del diverso trattamento fiscale delle spese di rappresentanza sostenute in base al regime vigente fino al periodo d'imposta 2007, secondo il quale le spese di rappresentanza erano

deducibili nel limite di un terzo del loro ammontare, in quote costanti per cinque esercizi a partire da quello di sostenimento.

Pertanto, nel modello Unico 2013 (redditi 2012), diversamente da quanto accadeva nel periodo d'imposta scorso (Unico 2012), non si dovrà più operare alcuna variazione in diminuzione, in relazione alle spese sostenute in base al regime in vigore fino al periodo d'imposta 2007.

Si osserva, infine, che, nelle istruzioni del modello UNICO 2013 SC sembrerebbe esserci un refuso, atteso che si fa riferimento ad una colonna 4 che, di fatto, non è presente nel dichiarativo: "Nel rigo RF43, va indicato in colonna 2, le spese di rappresentanza di cui all'art. 108, comma 2, secondo periodo, del TUIR, comprensivo delle spese indicate in colonna 1, per l'ammontare deducibile ai sensi dell'art. 1, comma 2, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 19 novembre 2008; le predette spese, da indicare anche in colonna 4, non sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se non rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con il citato decreto ministeriale" (la colonna 4 è diventata, infatti, l'attuale colonna 3 del modello dichiarativo).

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

23 aprile 2013

Sandro Cerato