



LE SPESE DI RAPPRESENTANZA 2016
di Alessia Gulisano

L'articolo 108 del TUIR, al 2° comma, prevede la deducibilità delle spese di rappresentanza nel periodo d'imposta di sostenimento, qualora le stesse rispondano ai requisiti fissati da apposito decreto attuativo della delega fiscale in materia di crescita e internazionalizzazione, quali:

- Inerenza;
- Congruità.

1. Requisiti generali

Per essere **INERENTI**, le spese di rappresentanza devono godere di specifiche caratteristiche. In particolare, l'elemento fondamentale è la **gratuità** ovvero l'assenza di un corrispettivo o di una controprestazione in capo ai destinatari che fruiscono dei beni e dei servizi erogati. Più specificatamente, si evidenzia che il decreto attuativo citato considera inerenti quelle erogazioni a titolo gratuito che perseguono finalità promozionali o di pubbliche relazioni. In generale per **finalità promozionali** si intende la divulgazione sul mercato dell'attività svolta, dei benefici e servizi prodotti a beneficio sia degli attuali clienti che di quelli potenziali.

Nel concetto di finalità di **pubbliche relazioni** devono essere ricomprese tutte le 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.

Ovviamente, ci vuole la **ragionevolezza** dell'onere sostenuto, in funzione dell'obiettivo di generare benefici economici, anche potenziali, oppure, in alternativa, la **coerenza** del medesimo onere con le pratiche commerciali di settore.

Ai fini della deducibilità, inoltre, le spese in esame devono essere **CONGRUE**. Tale aspetto viene valutato in funzione del volume dei ricavi del *core-business* dell'azienda.

2. Trattamento fiscale delle spese di rappresentanza

Si riassume di seguito, a titolo esemplificativo ed in forma tabellare, il trattamento fiscale ai fini Iva e delle II.DD. delle spese di rappresentanza.

costo sostenuto	spese di rappresentanza	deducibilità ires	Tetto % sui ricavi	detrazione IVA
<i>spese di rappresentanza per viaggi turistici, feste aziendali, mostre e fiere e altre</i>				
- spese per vitto e alloggio	SI'	75%	SI'	NO
- altre spese	SI'	100%	SI'	NO
<i>spese per ospitalità (spese per clienti in visita presso stabilimenti o mostre e fiere)</i>				
- spese per vitto e alloggio	NO	75%	NO	SI'
- altre spese	NO	100%	NO	SI'
<i>omaggi di beni non prodotti o commercializzati dall'impresa</i>				
- di costo unitario inferiore € 50,00	SI'	100%	NO	SI'
- di costo unitario superiore € 50,00	SI'	100%	SI'	NO
<i>spese di trasferta</i>				
- vitto/alloggio imprendit. individuale	NO	75%	NO	SI'
- spese viaggio imprendit. individuale	NO	100%	NO	SI'
- vitto/alloggio dipendente fuori comune	NO	100%	NO	SI'
- vitto/alloggio dipendente nel comune	NO	75%	NO	SI'
- vitto/alloggio amministratore fuori comune	NO	100%	NO	SI'
- vitto/alloggio amministratore nel comune	NO	75%	NO	SI'

Tabella 1 – Trattamento fiscale spese rappresentanza



Le spese di rappresentanza sono deducibili nell'anno di sostenimento, in misura proporzionale all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica (voci A1 e A5 del C.E.) risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo.

Le spese eccedenti tale limite sono indeducibili. Inoltre, l'eccedenza di *plafond* non può essere portata ad incremento del suddetto limite con riferimento al periodo d'imposta successivo.

Per le imprese di nuova costituzione la deducibilità è rinviata al primo periodo d'imposta in cui l'impresa consegue ricavi/proventi della gestione caratteristica e in quello successivo, fermo restando il rispetto del limite previsto. Per queste imprese, nel primo esercizio di conseguimento di ricavi/proventi da gestione caratteristica, vanno prima dedotte le spese sostenute in tale periodo e, in caso residui un'eccedenza di *plafond*, è consentito loro il relativo utilizzo per dedurre le spese sostenute nel primo periodo d'imposta e in quello successivo, caratterizzati dall'assenza di ricavi/proventi.

3. Novità dal 2016

Con il citato decreto legislativo nr. 147 / 2015 sono state apportate delle modifiche all'articolo 108 del TUIR. Infatti, all'art. 9, il decreto in parola stabilisce quanto segue:

“Art. 9. Spese di rappresentanza.

1. All'articolo 108, comma 2 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il secondo periodo e' sostituito dai seguenti:

«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. Le spese del periodo precedente sono commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari:

a) all'1,5 per cento dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni;

b) allo 0,6 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni;

c) allo 0,4 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni.».

2. La misura della deducibilità delle spese di rappresentanza indicata nell'articolo 108, comma 2, terzo periodo del testo unico delle imposte sui redditi approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, così come modificato dal comma 1 del presente articolo, e di quelle di cui all'articolo 108, comma 2, quarto periodo del medesimo testo unico, può essere stabilita con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui al secondo periodo del comma 2 del medesimo articolo 108.

3. Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto.”

In sostanza è stato eliminato dal comma 2 dell'articolo 108 il riferimento alla congruità quale elemento individuabile con lo specifico decreto ministeriale, posto che il limite di spesa deducibile è ora fissato dalla norma.

Ricavi / proventi gestione caratteristica	importo deducibile	
	fino al 2015	Dal 2016
fino a 10 milioni di euro	1,30%	1,50%
Da 10 milioni a 50 milioni di euro	0,50%	0,60%
Oltre 50 milioni di euro	0,10%	0,40%

Tabella 2 – Limiti deducibilità spese di rappresentanza ante e post modifica.



Le nuove disposizione, posto che il decreto legislativo nr. 147 / 2015 è in vigore dal 07.10.2015, opereranno a decorrere dal 2016 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare.