

Ai Clienti dello Studio  
Loro Sedi

Circolare n. 04/ 2024

Oggetto: le spese di rappresentanza, cosa sono e il loro trattamento fiscale



Spettabili Clienti,

la Circolare vuole essere un approfondimento sulle “Spese di Rappresentanza” cercando di definirne i confini e offrire una breve spiegazione circa il loro trattamento fiscale.

Le spese di rappresentanza sono tutte quelle spese sostenute **per migliorare il prestigio dell'attività e avere dei ritorni in termini di immagine**. E quindi, indirettamente creano una mera aspettativa di maggiori vendite, essendo tese a potenziarne le possibilità di sviluppo. Possono essere ad esempio le spese pagate per un viaggio ad un collaboratore, per l'acquisto di gadget, per la partecipazione a fiere e mostre.

La disciplina è contenuta nell'**articolo 108, comma 2, Tuir** che individua specifici criteri di qualificazione e limiti quantitativi di deducibilità fiscale delle stesse spese.

Ci sono tuttavia dei limiti ben precisi da rispettare per questo tipo di spese e il loro trattamento fiscale, sia la deducibilità fiscale nonché la detraibilità iva, dipende da una serie di fattori specifici.

Spese di rappresentanza: cosa sono e quali caratteristiche devono avere

In base al **DM 19/11/2008 comma 1** le spese di rappresentanza sono quelle spese sostenute e documentate “*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*”.

I caratteri essenziali che deve possedere una spesa di rappresentanza per essere definita tale sono:

- **Gratuità:** la spesa non deve essere collegata ad una controprestazione o al pagamento di un corrispettivo da parte dei destinatari di tali beni e/o servizi;

- **Finalità promozionali o di pubbliche relazioni:** divulgazione sul mercato dell'attività svolta a beneficio sia degli attuali clienti che di quelli potenziali;
- **Ragionevolezza e coerenza** (criteri alternativi tra di loro): una spesa deve risultare ragionevole a generare dei ritorni economici per l'impresa ed adeguata all'obiettivo atteso in termini di ritorno economico oppure in alternativa coerente con le pratiche commerciali previste dal settore.

Nel DM sopra citato vengono elencate una serie di spese che possono rientrare all'interno della categoria come ad esempio:

- 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 l'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;
- Spese per feste, ricevimenti e altri eventi simili 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, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili, il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza precedentemente indicati (c.d. categoria residuale).

Non sono invece qualificabili come oneri di rappresentanza

- Spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute 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;
- 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 sono esposti beni e servizi prodotti dall'impresa o attinenti all'attività caratteristica della stessa.

La conservazione della documentazione giustificativa è importantissima, pena, in caso di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate, della perdita del diritto alla deduzione integrale del costo. Se la spesa è effettivamente stata sostenuta per l'ospitalità di un cliente, la questione documentale in alcuni casi non preoccupa: il biglietto aereo e l'albergo sono solitamente nominativi. Pare, invece, più difficile costituire la documentazione per altre spese, quali le spese di vitto (ad esempio, il pranzo al ristorante, in quanto sulla fattura non vengono stampati i nominativi dei soggetti che vi hanno partecipato).

La **circolare n. 34/2009** pare permettere l'integrazione della documentazione di supporto anche a posteriori, in occasione di un'eventuale verifica da parte degli organi competenti.

#### [La deducibilità fiscale delle spese di rappresentanza](#)

Le spese di rappresentanza sono **deducibili nell'esercizio in cui sono sostenute** se rispondenti ai **requisiti di inerenza**, come stabilito da decreto del Ministero dell'economia delle Finanze (in GU 15.01.2009, anche in funzione della natura e

della destinazione delle stesse come previsto dall'articolo 108 comma 2 Tuir. Si considerano inerenti, sempreché 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 o comunque sia coerente con pratiche commerciali di settore.

Esistono anche dei **limiti di congruità** a cui fare riferimento. Le spese che non superino il **valore unitario di 50 Euro sono sempre deducibili ai fini IRPEF/IRES**, viceversa, per le altre, vi sono dei limiti quantitativi, ossia le stesse devono essere commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta interessato, in misura pari:

- **All' 1,5% dei ricavi** e altri proventi fino a 10 milioni di euro;
- **allo 0,6% dei ricavi** e altri proventi per la parte eccedente 10 milioni di euro e fino a 50 milioni;
- **allo 0,4% dei ricavi** e altri proventi per la parte eccedente 50 milioni di euro.

L'articolo 108 comma 2 del Tuir, stabilisce quindi un limite quantitativo entro il quale le spese di rappresentanza sono da considerarsi congrue rispetto al volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e, come tali deducibili. Per quanto riguarda i ricavi bisogna prendere come riferimento le voci A1 e A5 del conto economico. Per le holding finanziarie sarà necessario comprendere nel calcolo anche i proventi iscritti nelle voci C15 e C16 in quanto "caratteristici" dell'attività svolta.

#### ▪ **Le spese di vitto e alloggio e di ospitalità**

Una particolare disciplina è dettata per le **spese** sostenute per **vitto e alloggio** (prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande) se qualificate come spese di rappresentanza. Ai fini della loro deducibilità devono essere assoggettate:

- o preliminarmente alla disciplina di cui all'art. 109, c. 5 del Tuir che per le spese relative alle prestazioni alberghiere e alle somministrazioni di alimenti e bevande prevede una **deducibilità nei limiti del 75% della spesa**;
- o successivamente alla disciplina dell'art. 108, c. 2 del Tuir, ai sensi del quale l'importo delle predette spese (già ridotto al 75%) deve essere sommato all'importo delle altre spese di rappresentanza sostenute al fine della verifica del raggiungimento del limite di deducibilità. L'ammontare così ottenuto è deducibile nei limiti del plafond.

Quindi le spese per vitto e alloggio e somministrazione di bevande destinate ai clienti e rientranti tra i requisiti delle spese % e solo successivamente cumulate alle altre spese di rappresentanza per la verifica dei limiti sopra citati.

Le **spese di ospitalità** (vitto e alloggio e viaggio) sostenute per finalità diverse dalla promozione e dalle pubbliche relazioni a favore di clienti effettivi o potenziali, non rientrano tra le spese di rappresentanza, bensì, ai fini delle imposte sui redditi, va valutata la loro inerenza ai sensi delle disposizioni dell'articolo 109 del TUIR. Per questa tipologia di spesa, l'Agenzia delle Entrate invita a considerare due requisiti:

- Il requisito **oggettivo**, in termini di luoghi espressamente previsti. Se il cliente, per la firma di un contratto, viene invitato in una località balneare, ovvero in una fiera dove l'impresa non espone, tale spesa non è interamente deducibile (sarà quindi spesa di rappresentanza);

- Il requisito **soggettivo**, in termini di ospitalità per i soli clienti. Se vengono invitati agenti, fornitori, giornalisti ed esperti, etc., tale spesa non è a priori interamente deducibile, ma va considerata secondo le ordinarie regole di inerenza.

Riepilogando, quindi, in presenza di spese di ospitalità a favore di soggetti diversi da clienti o presunti tali e con motivazioni economico-aziendali differenti dalla mera finalità promozionale o di pubbliche relazioni, deve escludersi la qualificazione dell'onere come spesa di rappresentanza. Da ciò non deriva tuttavia automaticamente la deducibilità o l'indeducibilità dell'erogazione (pur se gratuita) ai fini delle imposte dirette e la detraibilità o l'indetraibilità dell'imposta ai fini IVA, ma ne consegue soltanto che la deducibilità e la detraibilità siano da verificare secondo i principi generali di determinazione del reddito di impresa (tra cui quello di inerenza di cui all'art. 109 TUIR) e dell'imposta sul valore aggiunto (art. 19, comma 1, D.P.R. 633/72).

- Le spese di trasferta (rimborso spesa, spese di trasporto e di viaggio,...)

Al fine di inquadrare la deducibilità delle spese di trasferta, dove per trasferta si intende lo svolgimento dell'attività lavorativa in un luogo diverso dall'abituale sede di lavoro, bisogna fare una piccola distinzione tra la trasferta fuori dal comune dove è ubicata la sede lavorativa o nell'ambito del territorio comunale:

-indennità di trasferta all'interno del comune dove è ubicata la sede di lavoro: integralmente deducibili purché comprovate da documentazione idonea;

- indennità di trasferta fuori dal comune: in capo al committente la deduzione dipende dal tipo di rimborso spesa effettuato nei confronti del dipendente/collaboratore. Sono ammesse in deduzione per un importo massimo di Euro 180,76 euro al giorno le spese sostenute per trasferte in Italia e di 258,23 euro al giorno per le trasferte effettuate all'estero in caso di rimborsi analitici. Per i rimborsi forfetari o misti i rimborsi risultano interamente deducibili dal reddito di impresa,

Nel caso in cui il dipendente o il collaboratore sia autorizzato ad utilizzare per una specifica trasferta un proprio mezzo o un veicolo a noleggio le spese sono deducibili dal reddito di impresa per un importo massimo al costo della percorrenza determinato in base alle tariffe ACI o alle tariffe di noleggio (art. 95 co.3 TUIR).

Le spese di viaggio (es taxi,treno,...) rimborsate ai dipendenti sono interamente deducibili dal reddito di impresa. Indispensabile è ovviamente conservare i giustificativi della spesa sostenuta in modo da comprovarne l'effettiva esistenza nonché i requisiti di inerenza, competenza e congruità.

Qui di seguito viene illustrato un riepilogo (non esaustivo) delle principali spese e del loro trattamento fiscale.

Tipologia di spesa	Ammontare deducibile	Detraibilità IVA
FATTURA spesa albergo/ristorante per DIPENDENTE in trasferta FUORI DAL COMUNE	100%	SI
FATTURA spesa albergo/ristorante per DIPENDENTE in trasferta NEL COMUNE	Limite del 75%	SI
FATTURA spesa albergo/ristorante per AMMINISTRATORE in trasferta FUORI DAL COMUNE	100%	SI
FATTURA spesa albergo/ristorante per AMMINISTRATORE in trasferta NEL COMUNE	75%	SI
FATTURA spesa albergo/ristorante per TITOLARE/SOCIO	75%	SI
RICEVUTA FISCALE spesa albergo/ ristorante per DIPENDENTE o AMMINISTRATORE FUORI DAL COMUNE	100%	No
RICEVUTA FISCALE spesa albergo/ ristorante per DIPENDENTE o AMMINISTRATORE NELLI COMUNE	75%	No
FATTURA spese SERVIZIO MENSA: gestione diretta, convenzione con pubblico esercizio, ticket restaurant	100%	Si
FATTURA o RICEVUTA spesa albergo/ristorante qualificata SPESA DI RAPPRESENTANZA	75%+ LIMITE RICAVI	No

Particolare menzione merita il trattamento delle spese per il **lavoratore autonomo**, per il quale i limiti sono leggermente differenti. Per questo tipo di soggetti il 75% delle spese per alberghi e ristoranti è deducibile nel limite del 2% (1% in caso di spese che si qualificano anche come spese di rappresentanza) dei compensi percepiti nel periodo d'imposta. Qualora però le spese per alberghi e ristorante sono sostenute nell'ambito dell'espletamento di un incarico e riaddebitate analiticamente al committente risultano deducibili al 100%.

Tipologia di spesa	Ammontare deducibile	Detraibilità IVA
FATTURA spesa albergo/ristorante di LAVORATORE AUTONOMO	Limite del 75% + limite del 2% dei ricavi	SI
RICEVUTA FISCALE spesa albergo/ristorante di LAVORATORE AUTONOMO	Limite del 75% + limite del 2% dei ricavi	No
FATTURA o RICEVUTA FISCALE spesa albergo/ristorante LAVORATORE AUTONOMO qualificata SPESA DI RAPPRESENTANZA	Limite del 75% + limite del 1% dei ricavi	No
FATTURA spesa albergo/ristorante di LAVORATORE AUTONOMO in relazione ad incarico RIADDEBITATA ANALITICAMENTE	100%	SI

## La Disciplina IVA delle spese di rappresentanza

Per quanto riguarda la **detraibilità dell'Iva**, il DPR n. 633/1972 all'articolo 19-bis1 lettera h afferma che:

*“non è ammessa la detrazione dell'IVA relativa alle spese di rappresentanza, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a €. 50”*

La normativa prevede quindi la piena detraibilità delle spese di rappresentanza inferiori a 50 euro, mentre le altre risultano **completamente indetraibili**.

Particolare menzione meritano le spese di vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti per mostre, fiere ed eventi simili ovvero per le trasferte dei propri dipendenti e/o collaborati, le quali risultano invece detraibili.

Riassumendo, è opportuno valutare quindi la singola fattispecie di spesa al fine di “classificarla” nella maniera corretta, ricordandosi sempre di produrre e/o conservare ogni documento necessario per supportare tale scelta in sede di contenzioso con l'Amministrazione Finanziaria.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni chiarimento.

*Studio Capra Commercialisti Associati*

Desideri maggior informazioni, contattaci:



[studio@sccapra.it](mailto:studio@sccapra.it)