



DOTT. RAG. GIUSEPPE ANTONIO DI FRANCESCO
COMMERCIALISTA - REVISORE CONTABILE

Circolare informativa per la clientela
n. 23/2013 dell'11 luglio 2013

SPESE di RAPPRESENTANZA, PUBBLICITÀ e SPONSORIZZAZIONE

PRINCIPI di DEDUZIONE dal REDDITO d'IMPRESA

In questa Circolare

- 1. Spese di rappresentanza**
- 2. Spese di pubblicità e propaganda**
- 3. Spese di sponsorizzazione**

L'art. 108, co. 2, D.P.R. 22.12.1986, n. 917 stabilisce che le **spese di rappresentanza** sono **deducibili** nel periodo d'imposta del sostenimento, se rispondenti ai requisiti di **inerenza** e **congruità** individuati dal **D.M. 19.11.2008**, anche in funzione del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa: in ogni caso, sono deducibili le spese relative ai beni distribuiti gratuitamente, qualora abbiano un valore unitario non superiore ad euro 50.

La medesima disposizione prevede, inoltre, che le **spese di pubblicità** – alle quali sono assimilate quelle di **sponsorizzazione** (R.M. 17.6.1992, n. 9/204) – e **propaganda** siano **deducibili** nell'esercizio in cui sono sostenute oppure, in quote costanti, in tale periodo d'imposta e nei quattro successivi.

1. SPESE di RAPPRESENTANZA

L'art. 108, co. 2, D.P.R. 917/1986 stabilisce che le **spese di rappresentanza** sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di **congruità** ed **inerenza**, così come individuati dal D.M. 19.11.2008, in funzione della **natura** e della **destinazione** delle spese di rappresentanza e del **volume** dei **ricavi** dell'attività dell'impresa.

Prima di entrare nel merito dell'accertamento della **qualificazione di spesa di rappresentanza**, si segnala che tale nozione – fornita dalla predetta disposizione del D.P.R. 917/1986 e dal citato D.M. attuativo – assume rilievo **anche** nell'ambito del **reddito di lavoro autonomo professionale**, fermi restando i limiti di deducibilità previsti dall'art. 54, co. 5, D.P.R. 917/1986 (C.M. 13.7.2009, n. 34/E, par. 1).

Qualificazione di spesa di rappresentanza

L'art. 1, co. 1, D.M. 19.11.2008 stabilisce, in primo luogo, che, ai fini dell'applicazione dell'art. 108, co. 2, secondo periodo, D.P.R. 917/1986, 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 ovvero sia **coerente con pratiche commerciali** di settore.

A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate, con il predetto documento di prassi, ha chiarito che possono essere qualificate come spese di rappresentanza non solo le erogazioni gratuite a favore di **clienti**, ma anche quelle a beneficio di **altri soggetti** con i quali l'impresa ha un **interesse a intrattenere rapporti**: si tratta, infatti, di spese che perseguono **finalità promozionali** (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 (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).

La citata disposizione del D.M. elenca, inoltre, i 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 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.

Il predetto elenco deve ritenersi **meramente esemplificativo**, con l'effetto che è qualificabile come spesa di rappresentanza anche ogni ulteriore onere, purché rispondente ai requisiti di congruità ed inerenza.

Esclusioni

Non costituiscono spese di rappresentanza i **costi di viaggio, vitto ed 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 cd. «**spese di ospitalità**» verso i clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere ed eventi simili (che costituiscono spese integralmente deducibili), la C.M. 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.

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.), **non** sono da ricomprendere dal novero delle spese di rappresentanza, come osservato dalla Norma di comportamento Aidc 4.3.2010, n. 177.

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

- i costi sostenuti dalle imprese la cui **attività caratteristica consiste 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 sono esposti beni e servizi prodotti dall'impresa o attinenti all'attività caratteristica della stessa. I costi relativi all'**affitto o allestimento dello stand**, ovvero al trasporto dei prodotti, rimangono **deducibili** come ordinarie **spese di gestione**.

I **costi non qualificabili** come spese di rappresentanza sono **esclusi dal regime di limitazione della deducibilità**, ma assumono integrale rilevanza esclusivamente nel caso in cui risulti soddisfatto il **principio dell'inerenza** di cui all'art. 109, D.P.R. 917/1986.

Si pensi, ad esempio, agli oneri sostenuti dall'azienda per ospitare i propri agenti, in occasione di una riunione programmatica, volta a delineare gli obiettivi strategici di vendita: al ricorrere della suddetta ipotesi i costi in parola presentano natura commerciale e sostenuti in funzione dell'esercizio dell'impresa, e come tali integralmente deducibili dal reddito d'impresa.

La rilevanza fiscale in commento trova, infatti, fondamento in un collegamento diretto con il conseguimento dei ricavi da parte dell'impresa (C.M. 34/E/2009, par. 6).

La deducibilità delle spese di rappresentanza escluse è, tuttavia, **subordinata**, come meglio illustrato nel prosieguo, alla **tenuta di un'apposita documentazione** dalla quale risultino anche le generalità dei soggetti ospitati, la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione e la natura dei costi sostenuti.

Destinatari

Al fine di non essere considerati come spese di rappresentanza i costi di viaggio, vitto ed alloggio devono essere sostenuti **a favore di clienti**, anche **potenziali**. Pertanto, costituiscono comunque spese di rappresentanza i costi di viaggio, vitto ed alloggio sostenuti per ospitare ogni ulteriore tipologia di soggetto, quali, ad esempio:

- fornitori;
- autorità locali;
- rappresentanti di associazioni sindacali e di categoria;
- agenti indipendenti dell'impresa;
- altri soggetti legati a vincoli commerciali con la stessa (ad esempio, gli affiliati delle catene in franchising, i dipendenti delle società del gruppo, ecc.).

Tipologia dell'iniziativa

L'art. 1, co. 1, D.M. 19.11.2008, come anticipato, considera di rappresentanza 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**.

In altre parole, l'obiettivo della disposizione è quello di non confondere il trattamento fiscale di alcune spese sostenute effettivamente nell'ambito di un certo evento – come la consumazione di pasti negli stand fieristici – rispetto a quelle sostenute per eventi tipicamente di intrattenimento (ad esempio, il concerto che celebra la chiusura dell'evento fiera).

Il **cliente**, anche potenziale, che **visita gli stand fieristici e consuma il pasto all'interno della fiera**, consente alla società di considerare tali **costi non di rappresentanza** e, quindi, non soggetti ai nuovi limiti di deducibilità.

Diversamente, il **cliente che partecipa all'evento mondano** genera **spese di rappresentanza deducibili** secondo le regole dettate dal D.M. 19.11.2008.

Costi per alberghi e ristoranti

La C.M. 34/E/2009 ha chiarito che gli **oneri** sostenuti per **prestazioni alberghiere** e per **somministrazioni di alimenti e bevande**, nel caso in cui si **configurino anche come spese di rappresentanza**, devono essere **prioritariamente ridotte al 75% del loro ammontare** – ai sensi dell'art. 109, co. 5, D.P.R. 917/1986 – e, successivamente, dovranno rispettare anche l'ulteriore parametro, illustrato nel prosieguo, relativo all'ammontare dei ricavi caratteristici realizzati.

Omaggi

Sono **integralmente deducibili** le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di **valore unitario non superiore ad euro 50**: diversamente, la rilevanza fiscale è limitata al valore massimo desunto dall'applicazione dei coefficienti sotto riportati, differenziati in funzione della consistenza del volume dei ricavi dell'attività caratteristica.

Limitazione della deducibilità

L'art. 1, co. 2, D.M. 19.11.2008 stabilisce che le **spese di rappresentanza deducibili** sono commisurate all'**ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica** dell'impresa, risultanti dalla **dichiarazione dei redditi** – si fa, quindi, riferimento all'importo fiscalmente rilevante di tali componenti positivi – relativa al periodo d'imposta in cui le stesse sono sostenute, in misura pari:

- **all'1,3%** dei ricavi e altri proventi fino ad euro 10.000.000;
- **allo 0,5%** dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10.000.000 e fino ad euro 50.000.000;
- **allo 0,1%** dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50.000.000.

La **base di calcolo** dei predetti coefficienti è individuata in virtù dei medesimi criteri previsti per il **test di operatività** di cui all'art. 172, co. 7, D.P.R. 917/1986, in materia di riporto delle perdite fiscali, così come interpretati dalla R.M. 10.4.2008, n. 143/E, secondo cui i ricavi e i proventi della gestione caratteristica sono dati dalla somma delle seguenti **voci del Conto economico**:

- A1) e A5), per le imprese esercenti attività diversa da quella finanziaria;
- A1), A5), C15) e C16), per le holding di partecipazioni.

ESEMPIO
Nel periodo d'imposta 2012 sono stati conseguiti ricavi per un ammontare pari ad euro 65.620.000. Il plafond di deducibilità delle spese di rappresentanza – diverse da quelle di importo unitario non superiore ad euro 50 – è, quindi, pari ad euro 345.620, per effetto dell'applicazione dei suddetti coefficienti. In altri termini, il costo fiscalmente rilevante è dato dalla sommatoria di tre componenti, corrispondenti agli scaglioni sopra riportati: • $1,30\% \times \text{euro } 10.000.000 = \text{euro } 130.000$; • $0,50\% \times (\text{euro } 50.000.000 - 10.000.000) = \text{euro } 200.000$; • $0,10\% \times (\text{euro } 65.620.000 - \text{euro } 50.000.000) = \text{euro } 15.620$. La deduzione delle spese di rappresentanza sostenute nel periodo d'imposta 2012 è, pertanto, ammessa sino ad un massimo di euro 345.620, con l'effetto che l'eventuale eccedenza di tali costi imputati a Conto economico è definitivamente indeducibile.

Ai fini della determinazione dell'importo deducibile in base ai coefficienti del D.M. 19.11.2008, **non** si tiene conto, come anticipato, delle spese relative a beni distribuiti gratuitamente di **valore unitario non superiore ad euro 50**, in quanto deducibili per il loro intero ammontare. Riprendendo l'esempio appena illustrato, si supponga che nel 2012 siano sostenute spese di rappresentanza in misura pari ad euro 360.000 di cui euro 10.000 relative ad omaggi di importo unitario non superiore ad euro 50. In sede di calcolo delle spese di rappresentanza deducibili dal reddito d'impresa, è, pertanto, necessario adottare la seguente procedura:

- **sottrarre dall'ammontare complessivo delle spese di rappresentanza** l'importo di euro 10.000, ovvero quello relativo agli **omaggi di importo unitario non superiore ad euro 50**, individuando così in

euro 350.000 le spese di rappresentanza soggette al test di limitazione della deducibilità di cui al D.M. 19.11.2008;

- confrontare tali **spese di rappresentanza «residue»** con il **plafond di deducibilità** sopra quantificato (euro 345.620), in funzione del livello dei ricavi caratteristici dell'impresa. Considerato che le prime eccedono quelle fiscalmente rilevanti in base al secondo, le spese di rappresentanza – al netto di quelle riferibili agli omaggi di importo unitario non superiore ad euro 50, integralmente deducibili – non sono completamente rilevanti sotto il profilo fiscale, ma nel limite di euro 345.620: con l'effetto che i restanti euro 4.380 di spese di rappresentanza devono considerarsi definitivamente indeducibili.

Documentazione probatoria

Per i costi che **non** costituiscono spese di rappresentanza, la relativa deducibilità è **subordinata** all'adempimento, da parte del contribuente, di **particolari obblighi documentali**. È, inoltre, riconosciuta all'Amministrazione finanziaria la facoltà di richiedere particolari informazioni.

L'art. 1, co. 5, D.M. 19.11.2008 stabilisce che la **deducibilità** delle erogazioni e degli **oneri non costituenti spese di rappresentanza** è subordinata alla tenuta di un'apposita documentazione dalla quale risultano:

- le **generalità** dei soggetti ospitati;
- la **durata** e il **luogo** di svolgimento della manifestazione;
- la **natura** dei costi sostenuti.

Tale documentazione va tenuta a disposizione in caso di richiesta da parte degli Uffici dell'Amministrazione finanziaria, che possono altresì invitare il contribuente – con riferimento alle fattispecie costituenti spese di rappresentanza – ad indicare:

- l'**ammontare complessivo**, distinto per natura, delle **erogazioni** effettuate nel periodo d'imposta;
- l'**importo dei ricavi e proventi** derivanti dalla gestione caratteristica dell'impresa assunti a base di calcolo della percentuale di deducibilità.

Imprese di nuova costituzione

Le spese di rappresentanza sostenute dall'impresa di nuova costituzione, **nei periodi d'imposta anteriori** a quello in cui sono **conseguiti i primi ricavi**, possono essere portate in deduzione dal reddito dello stesso periodo e di quello successivo se e nella misura in cui le spese sostenute in tali periodi siano **inferiori** all'importo deducibile. In altre parole, le spese che non sono state dedotte negli esercizi in cui non vi sono stati i ricavi, devono essere sommate a quelle sostenute nel primo esercizio di sostenimento dei ricavi e divengono deducibili nei limiti percentuali dei ricavi prodotti nel primo esercizio e in quello successivo in caso di incapacienza.

2. SPESE di PUBBLICITÀ e PROPAGANDA

L'art. 108, co. 2, D.P.R. 917/1986 disciplina **anche** la **deducibilità** delle **spese di pubblicità e propaganda**, 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** nel caso della **propaganda**. In ogni caso, dal punto di vista che qui interessa, la differenza è **solo teorica** in quanto fiscalmente i due tipi di spese sono trattati allo stesso modo. Sul punto, si segnala l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria, secondo cui le **spese di pubblicità** (C.M. 17.9.1998, n. 148/E):

- sono quelle sostenute per **portare a conoscenza della generalità dei consumatori** l'offerta del prodotto, stimolando la formazione o l'intensificazione della domanda;
- si distinguono per l'esistenza di un **rapporto corrispettivo tra le due parti contraenti**, la cui causa va individuata, di regola, nell'obbligo di una di esse di pubblicizzare e/o propagandare il prodotto, il marchio, i servizi o, comunque, l'attività produttiva dell'altra che, a sua volta, si impegna ad una prestazione in denaro o in natura quale corrispettivo della prestazione ricevuta. In senso conforme, si era già espressa la R.M. 17.6.1992, n. 9/204, a parere della quale la principale caratteristica delle spese di pubblicità risiede nella presenza di un **rapporto sinallagmatico** tra l'impresa e il soggetto incaricato dell'attività di pubblicità, e quindi nell'esistenza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari, cioè di un obbligo di «dare» o «facere» a carico dello stesso.

Deduzione dal reddito d'impresa

L'art. 108, co. 2, primo periodo, D.P.R. 917/1986 stabilisce che le spese di pubblicità e di propaganda sono **deducibili, a scelta dell'imprenditore**:

- **interamente** nell'esercizio in cui sono state sostenute;
- in **quote costanti** in tale esercizio e nei quattro successivi.

Qualora il contribuente opti per quest'ultima soluzione, non può, tuttavia, decidere il numero degli esercizi durante i quali dedurre tali spese: a tale riguardo, la norma prevede, infatti, che la deduzione frazionata delle spese di pubblicità e di propaganda interessi **necessariamente cinque esercizi**. Ad esempio, se nel periodo d'imposta 2012 sono state sostenute spese di pubblicità per euro 1.000, il soggetto passivo può dedurre tale importo per intero nel 2012, oppure in quote costanti di euro 200, nei periodi d'imposta 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016.

3. SPESE di SPONSORIZZAZIONE

L'orientamento ministeriale (RR.MM. 17.6.1992, n. 9/204, e 5.11.1974, n. 2/1016) ritiene che le **spese di sponsorizzazione** siano **riconducibili nell'ambito di quelle di pubblicità** sopra illustrate, in quanto caratterizzate dall'esistenza di un **rapporto sinallagmatico**, in virtù del quale:

- lo sponsorizzato si obbliga a pubblicizzare e propagandare il prodotto, i servizi, il marchio e l'attività svolta dallo sponsor;
- lo sponsor, a titolo di corrispettivo dell'obbligazione assunta dallo sponsorizzato, si impegna ad una prestazione in denaro o natura.

Il **costo sostenuto** dallo sponsor, se riguarda un solo esercizio, è **deducibile integralmente** nel periodo d'imposta del sostenimento oppure, **in quote costanti**, nell'anno stesso e nei successivi quattro. Diversamente, qualora il contratto di sponsorizzazione coinvolga più periodi d'imposta, come nel caso delle stagioni sportive, a cavallo di due annualità, è necessario individuare preventivamente la quota di competenza dell'esercizio, che sarà, poi, deducibile, interamente nel periodo d'imposta di competenza oppure, in quote costanti, in tale esercizio e nei quattro successivi.