

Spese di rappresentanza: chiarimenti sulla loro deducibilità

In aggiunta ai limiti già esistenti, con la L. 207/2024 (legge di bilancio 2025) la deducibilità, dal reddito d'impresa, delle spese di rappresentanza e per omaggi è stata subordinata all'ulteriore condizione di eseguire il relativo pagamento con strumenti **tracciabili**.

È stato, infatti, previsto che tali oneri sono deducibili solo se sostenuti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del DLgs. 241/97 (quali, ad esempio, **bancomat**, carte di credito, satispay o altra app per smartphone collegata a un IBAN).

Ai sensi dell'art. 1 comma 83 della L. 207/2024, la novità si applica dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 (**2025**, per i soggetti "solari").

Considerata la decorrenza, quindi, l'obbligo di eseguire il pagamento con i citati mezzi tracciabili non interessa ancora il periodo d'imposta "solare" 2024, riguardo al quale le spese di rappresentanza e per omaggi rimangono deducibili anche se sostenute con strumenti diversi da quelli tracciabili (quali, ad esempio, il **contante** e/o i circuiti di credito commerciale che non utilizzano nessuno dei sistemi di pagamento ammessi).

In pratica, nella campagna dichiarativa in corso, è ancora applicabile la "vecchia" disciplina, fatta eccezione per i soggetti che utilizzano il modello REDDITI 2025 per dichiarare i redditi prodotti nel corso del 2025 (ad esempio, società interessate da un'**operazione straordinaria** che utilizzano il modello per dichiarare i redditi del periodo d'imposta che va dal 1° gennaio 2025 al giorno antecedente a quello di perfezionamento dell'operazione stessa).

Pertanto, le spese di rappresentanza sostenute nel 2024 (esercizi "solari") sono deducibili se rispondenti ai requisiti di **congruità** e inerenza definiti dall'art. 108 comma 2 del TUIR e dal DM 19 novembre 2008, a prescindere dalle modalità in cui è avvenuto il pagamento (strumento tracciabile o meno).

In proposito, si ricorda che tali costi sono deducibili in misura pari:

- all'1,5% dei **ricavi** e proventi della gestione caratteristica dell'impresa (risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento) fino a 10 milioni di euro;
- allo 0,6% dei suddetti ricavi e proventi per la parte eccedente 10 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro;
- allo 0,4% dei suddetti ricavi e proventi per la parte eccedente 50 milioni di euro.

L'art. 1 comma 1 del DM 19 novembre 2008, poi, definisce spese di rappresentanza inerenti, sempreché effettivamente **sostenute** e **documentate**, le spese per erogazioni di beni e servizi:

- a titolo gratuito;
- effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni;
- 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.

Restano comunque deducibili per il loro intero ammontare le spese relative a beni distribuiti gratuitamente (c.d. omaggi) di valore unitario non superiore a **50 euro**.

Infine, le spese di vitto e alloggio qualificabili come spese di rappresentanza devono essere (circ. Agenzia delle Entrate n. 34/2009, § 5.2):

- in via preliminare, assoggettate al limite di deducibilità del 75% (art. 109 comma 5 del TUIR);
- in secondo luogo, **sommate** alle altre spese di rappresentanza;
- infine, sottoposte ai limiti di deducibilità di cui all'art. 108 comma 2 del TUIR.

Ciò premesso, ipotizzando che, nel 2024, i ricavi e gli altri proventi conseguiti da Alfa srl siano pari a 1 milione di euro e che le spese di rappresentanza ammontino a **17.000** euro (delle quali 5.000 relative a prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande), si deve operare come segue:

- il limite del 75% viene applicato alle spese di vitto e alloggio ($5.000 \times 75\% = 3.750$);
- l'ammontare così ottenuto (3.750 euro) si somma all'importo delle altre spese di rappresentanza (12.000 euro), per un totale di 15.750 euro;
- si applica il limite dell'1,5% sui ricavi e altri proventi della gestione caratteristica ($1.000.000 \times 1,5\% = 15.000$).

L'**importo deducibile** è pertanto pari a 15.000 euro. L'importo di 2.000 euro è quindi definitivamente indeducibile.

Il modello REDDITI SC 2025 è compilato indicando:

- all'interno del **rgo RF23**, nella colonna 1, l'importo delle spese di vitto e alloggio aventi finalità di rappresentanza (5.000 euro) e, nella colonna 2, le altre spese di rappresentanza (12.000 euro); il totale è poi esposto nella colonna 3 (17.000 euro);
- all'interno del **rgo RF43**, nella colonna 1, il 75% delle spese di vitto e alloggio aventi finalità di rappresentanza (3.750 euro) e, nella colonna 2, l'ammontare deducibile delle spese di rappresentanza (15.000 euro), comprensivo dell'importo riportato nella colonna 1; tale ultimo importo è poi indicato nella colonna 3.

(MF/ms)