

# NOTIZIARIO

n.

**15**

**2023**

**DECRETO OMNIBUS-BIS (DECRETO ASSET)**

**Riepilogo delle disposizioni di maggiore interesse**

\*\*\*

**SPESE DI RAPPRESENTANZA NEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO E DI'IMPRESA**

**Analisi della disciplina di riferimento**


### DECRETO OMNIBUS-BIS (DECRETO ASSET)

Nella Gazzetta Ufficiale n. 186 del 10.08.2023 è stato pubblicato il **D.L. 104/2023** (c.d. “Omnibus-bis”), **in vigore dal successivo 11.08.2023** e con il quale sono state stabilite **misure sia a favore degli operatori economici** che per i **privati**, tra cui risalta in particolar modo la **proroga al 31.12.2023** di talune **previsioni** riguardanti il **Superbonus**.

Nella scheda offriamo un riepilogo delle **disposizioni di maggiore interesse**.

o <b>DECRETO OMNIBUS BIS (DECRETO ASSET)</b>								
<b>PREMESSA</b>	<p>Sulla Gazzetta Ufficiale n. 186 del 10.08.2023 è stato <b>pubblicato il <a href="#">D.L. 104/2023</a></b> (c.d. “Omnibus-bis”).</p> <p>Il decreto è entrato <b>in vigore l’11 agosto 2023</b>, il giorno successivo a quello della sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, e sarà presentato alle Camere per la conversione in legge.</p>							
<b>FONDO PER I VIAGGIATORI E GLI OPERATORI DEL SETTORE TURISTICO</b> Art. 4	<p>A causa della moltitudine di <b>roghi divampati</b> nel periodo compreso <b>tra il 17.07.2023 e il 07.08.2023</b> in diverse aree della <b>Regioni Sicilia<sup>1</sup> e Sardegna</b>, i <b>viaggiatori</b> e gli <b>operatori del settore turistico-ricettivo</b> hanno subito ingenti <b>danni economici</b>, causati non soltanto dall’interruzione del traffico aereo, ma anche dall’impossibilità di raggiungere le destinazioni turistiche e conseguentemente di fruire dei servizi turistici connessi.</p> <p>Per questo motivo, al fine di garantire l’effettività della tutela di tali soggetti, includendovi anche:</p> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">le <b>agenzie di viaggio</b> e i <b>tour operator</b></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">le <b>strutture extra-alberghiere</b></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">gli <b>stabilimenti termali e balneari</b></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">i <b>parchi tematici</b></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">i <b>parchi divertimento</b></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">gli <b>agriturismi</b></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">gli operatori esercenti il <b>trasporto di viaggiatori mediante</b></td> </tr> </tbody> </table>	le <b>agenzie di viaggio</b> e i <b>tour operator</b>	le <b>strutture extra-alberghiere</b>	gli <b>stabilimenti termali e balneari</b>	i <b>parchi tematici</b>	i <b>parchi divertimento</b>	gli <b>agriturismi</b>	gli operatori esercenti il <b>trasporto di viaggiatori mediante</b>
le <b>agenzie di viaggio</b> e i <b>tour operator</b>								
le <b>strutture extra-alberghiere</b>								
gli <b>stabilimenti termali e balneari</b>								
i <b>parchi tematici</b>								
i <b>parchi divertimento</b>								
gli <b>agriturismi</b>								
gli operatori esercenti il <b>trasporto di viaggiatori mediante</b>								

<sup>1</sup> che hanno determinato la chiusura, in particolare, degli aeroporti delle città di Catania e Palermo.

	<table border="1" data-bbox="541 389 1326 555"> <tr> <td data-bbox="541 389 1326 443">noleggio di autobus con conducente</td> </tr> <tr> <td data-bbox="541 443 1326 497">i locali da ballo</td> </tr> <tr> <td data-bbox="541 497 1326 555">i porti turistici e i campeggi</td> </tr> </table> <p data-bbox="424 584 1445 792">viene <b>istituito un fondo</b> per il <b>rimborso dei costi</b> sostenuti a causa delle <b>difficoltà nel raggiungimento delle destinazioni turistiche delle isole</b>, così come della <b>mancata fruizione dei servizi originariamente prenotati</b> e della <b>fruizione di servizi extra</b> e di “riprotezione” dei viaggiatori direttamente ricollegabili ai disagi nei collegamenti o, ancora, di altri costi a questi assimilabili.</p> <p data-bbox="424 822 1445 1077">A tal fine <b>verrà emanato un decreto</b> del <b>Ministro del turismo</b>, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottarsi <b>entro il 25.09.2023<sup>2</sup></b>, con cui verranno definiti i diversi aspetti di interesse ai fini del citato rimborso (costi ammessi, procedure di erogazione, modalità di assegnazione e criteri di determinazione, così come le procedure di verifica, di controllo e di revoca delle risorse del fondo stesso).</p> <p data-bbox="424 1106 1445 1227">  L'efficacia della presente disposizione è però <b>subordinata all'autorizzazione della Commissione europea</b>, fatta salva l'applicazione alle condizioni previste dal <b>regolamento “de minimis”<sup>3</sup></b>. </p>	noleggio di autobus con conducente	i locali da ballo	i porti turistici e i campeggi
noleggio di autobus con conducente				
i locali da ballo				
i porti turistici e i campeggi				
<p data-bbox="169 1346 395 1469"><b>CREDITO D'IMPOSTA R&amp;S NEL SETTORE DELLA MICROELETTRICA</b></p> <p data-bbox="248 1487 316 1514">Art. 5</p>	<p data-bbox="424 1270 1445 1391">Viene prevista una <b>misura incentivante in materia di microelettronica<sup>4</sup></b>, con l'obiettivo di definire e adattare alla realtà industriale nazionale gli obiettivi fissati in sede europea.</p> <p data-bbox="424 1420 1445 1585">La disposizione in commento disciplina, in particolare, il “<b>Credito di imposta per Ricerca e lo Sviluppo nella Microelettronica e il Comitato tecnico per la microelettronica</b>”. In particolare, il beneficio fiscale viene <b>concesso alle imprese:</b></p>			

<sup>2</sup> 45 giorni dall'entrata in vigore del presente decreto.

<sup>3</sup> Regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione europea, 18.02.2013.

<sup>4</sup> che trova il suo fondamento e le sue ragioni di urgenza nella necessità di porsi in linea con gli obiettivi del cd. CHIPS ACT europeo, un pacchetto normativo appena approvato dall'Unione europea, che definisce una strategia per rafforzare la produzione locale di semiconduttori e ridurre la dipendenza dell'Unione dai fornitori asiatici. L'industria dei chips è ormai considerata una filiera strategica a livello globale e ciò ha indotto le istituzioni europee a ritenere improrogabile l'adozione dei provvedimenti normativi necessari a definire gli obiettivi strategici da perseguire a livello europeo nel settore della microelettronica, autorizzando una più flessibile applicazione delle norme sugli aiuti di Stato, rimettendo agli Stati membri l'individuazione delle misure da attuare e delle risorse nazionali da impiegare.

- ◆ **residenti nel territorio dello Stato**, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti,
- ◆ che **effettuano investimenti in progetti di ricerca e sviluppo** relativi al **settore dei semiconduttori**.

Il **credito d'imposta** viene concesso con riferimento ai **costi sostenuti dal 11.08.2023 fino al 31.12.2027<sup>5</sup>**, relativi a:

<b>a)</b>	<b>spese relative al personale</b> , ossia ricercatori, tecnici e altro personale ausiliario nella misura in cui sono impiegati nel progetto
<b>b)</b>	<b>costi relativi a strumentazione e attrezzature</b> nella misura e per il periodo in cui sono utilizzati per il progetto. Se gli strumenti e le attrezzature non sono utilizzati per tutto il loro ciclo di vita per il progetto, sono considerati ammissibili unicamente i costi di ammortamento corrispondenti alla durata del progetto, calcolati secondo principi contabili generalmente accettati
<b>c)</b>	<b>costi per la ricerca contrattuale</b> , le <b>conoscenze</b> e i <b>brevetti</b> acquisiti o ottenuti in licenza da fonti esterne alle normali condizioni di mercato, nonché costi per i servizi di consulenza e servizi equivalenti utilizzati esclusivamente ai fini del progetto
<b>d)</b>	<b>spese generali supplementari e altri costi di esercizio</b> , compresi i costi dei materiali, delle forniture e di prodotti analoghi, direttamente imputabili al progetto

Il credito d'imposta è **utilizzabile esclusivamente in compensazione** con modello F24, a partire **dal periodo d'imposta successivo** a quello di **sostenimento dei costi**.

**Non si applicano** a tal fine gli ordinari **limiti all'utilizzo dei crediti<sup>6</sup>** (euro 2.000.000 annui come soglia massima di importi compensabili ed euro 250.000 annui per i crediti da indicare nel quadro RU).

<sup>5</sup> Così come **elencati nell'articolo 25, paragrafo 3**, del regolamento (UE) n. 651/2014, con **esclusione dei costi relativi agli immobili**.

<sup>6</sup> di cui agli artt. 1, comma 53 della Legge 244/2007 e 34 della Legge 388/2000.



L'utilizzo in compensazione del credito d'imposta è comunque **subordinato al rilascio**, da parte del soggetto incaricato della **revisione legale dei conti**, della **certificazione** attestante l'**effettivo sostenimento dei costi** e la corrispondenza degli stessi alla documentazione contabile predisposta dall'impresa beneficiaria.

In caso di **imprese non soggette per obbligo di legge alla revisione** legale dei conti, la **certificazione** è **rilasciata** da un **revisore legale** dei conti o da una società di revisione **iscritti nella sezione A** del registro dei revisori<sup>7</sup>.

Come anticipato, l'utilizzo del credito d'imposta è concesso anche alle **stabili organizzazioni** nel territorio dello Stato di **soggetti non residenti** che eseguono le attività di ricerca e sviluppo nel caso di **contratti stipulati con imprese residenti o localizzate**:

- ◆ **in altri Stati membri dell'Unione europea**,
- ◆ negli **Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo**, ovvero,
- ◆ in **Stati c.d. "white-list"**, compresi nell'**elenco** di cui al [D.M. del 04.09.1996](#).



Ad ogni modo, oltre a quanto visto sulla certificazione del revisore, viene stabilito che le imprese che vogliono fruire del credito di imposta devono **richiedere la certificazione in materia di ricerca, sviluppo e innovazione**<sup>8</sup>.

Da notare in ogni caso che l'agevolazione in esame è **alternativa al credito d'imposta** previsto per le attività di **ricerca fondamentale**, di ricerca **industriale** e **sviluppo sperimentale** in campo scientifico o tecnologico<sup>9</sup>.

Con un apposito **decreto** del Ministro delle imprese e del made in Italy, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, verranno individuati i **criteri di assegnazione** e le **procedure applicative** della disposizione in esame.

<sup>7</sup> di cui all'art. 8 del D.lgs. 39/2010.

<sup>8</sup> di cui all'art. 23, comma 2 del D.L. 73/ 2022.



<sup>9</sup> come definite, rispettivamente, alle lettere m), q) e j) del punto 15 del paragrafo 1.3 della comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27.06.2014, concernente disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione, dall'art. 1, comma 200 della Legge 160/2019.

<p><b>RAFFORZAMENTO DEL CONTRASTO ALLA DELOCALIZZAZIONE</b></p> <p>Art. 8</p>	<p>Il Decreto rafforza il <b>contrasto alla delocalizzazione</b>, prevedendo una specifica <b>modifica alla disposizione in materia di limiti alla delocalizzazione delle imprese beneficiarie di aiuti di Stato</b><sup>10</sup>.</p> <p>In particolare, <b>alle grandi imprese che beneficiano di aiuti di Stato</b>, in relazione all'effettuazione di investimenti produttivi, si prevede un aumento <b>da 5 a 10 anni della durata del periodo</b>, successivo alla data di conclusione dell'iniziativa agevolata, <b>durante il quale una eventuale delocalizzazione dell'attività interessata all'esterno dell'UE e dello Spazio economico europeo comporta la decadenza del beneficio</b> e l'irrogazione di una sanzione pari ad un importo da due a quattro volte l'importo dell'aiuto fruito.</p>
<p><b>MISURE URGENTI NEL SETTORE DELLA PESCA</b></p> <p>Art. 10</p>	<p>Si prevede, a decorrere dal 1° agosto 2023, la spesa di 2,9 milioni di euro in <b>favore dei consorzi e delle imprese di acquacoltura</b> che provvedono alla <b>cattura ed allo smaltimento</b> della specie del <b>granchio blu</b> (<i>Callinectes sapidus</i>), al fine di contenere la sua diffusione.</p> <p>Con successivo decreto del Ministro dell'agricoltura verranno individuate le aree geografiche colpite dall'emergenza, i beneficiari, le modalità di presentazione delle domande nonché i costi ammissibili ed i criteri di riparto.</p>
<p><b>MISURE URGENTI PER LE PRODUZIONI VITICOLE</b></p> <p>Art. 11</p>	<p>Alle <b>imprese agricole</b> che hanno subito <b>danni da attacchi di peronospora</b> alle <b>produzioni viticole</b> e che <b>non beneficiano di risarcimenti</b> derivanti da polizze assicurative o da fondi mutualistici, <b>è consentito accedere agli interventi previsti per favorire la ripresa dell'attività</b> economica e produttiva,<sup>11</sup> <b>nel limite di 1 milione di euro</b><sup>12</sup>.</p> <p><b>Le regioni</b> territorialmente competenti, entro il termine di 60 giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione del Decreto in esame, possono <b>deliberare la proposta di declaratoria di eccezionalità degli eventi</b> al Ministero dell'agricoltura, della sovranità alimentare e delle foreste, che a sua volta,</p>

<sup>10</sup> all'art. 5 del D.L. 87/ 2018, recante "Disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese".

<sup>11</sup> di cui all'articolo 5, comma 2, del decreto legislativo n. 102 del 2004, in deroga all'articolo 5, comma 4, del medesimo decreto.

<sup>12</sup> La dotazione del «Fondo di solidarietà nazionale – interventi indennizzatori», di cui all'articolo 15, comma 3, del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 102, come finanziato annualmente ai sensi dell'articolo 1, comma 84, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, nel limite di 1 milione di euro, per l'anno 2023.

	<p>entro 30 giorni dal ricevimento, provvede all'istruttoria ed all'emanazione del decreto di declaratoria.</p>				
<p><b>MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DEL SUPERBONUS</b> Artt. 24 e 25</p>	<p>La disposizione di maggiore interesse per gli operatori è quella che <b>estende</b>, dal 30.09.2023 <b>al 31.12.2023</b>, il <b>termine</b> finale entro cui le <b>persone fisiche</b><sup>13</sup>, <b>possono beneficiare</b> del c.d. <b>Superbonus 110%</b> sulle <b>spese sostenute</b> per <b>interventi agevolati</b>, su:</p> <table border="1" data-bbox="619 705 1251 815"> <tr> <td data-bbox="619 705 699 757">1)</td> <td data-bbox="699 705 1251 757">edifici unifamiliari</td> </tr> <tr> <td data-bbox="619 757 699 815">2)</td> <td data-bbox="699 757 1251 815">unità immobiliari indipendenti e autonome</td> </tr> </table> <p>e che, <b>alla data del 30.09.2022</b>, avevano già raggiunto una <b>percentuale di completamento</b> dei lavori <b>pari almeno al 30%</b>.</p> <p>Inoltre, in tema di esercizio delle <b>opzioni per lo sconto in fattura</b> o per la <b>cessione del credito</b>,<sup>14</sup> l'articolo 25 introduce l'<b>obbligo di comunicazione</b> della <b>non utilizzabilità</b> del credito, in capo all'<b>ultimo cessionario del credito non ancora utilizzato</b>, laddove tale credito risulti <b>non più utilizzabile per cause diverse dal decorso dei termini di utilizzo</b> previsti dalla legge.</p> <p> La <b>comunicazione</b> dovrà essere <b>effettuata</b> all'Agenzia delle Entrate<sup>15</sup> <b>entro 30 giorni</b> dall'avvenuta <b>conoscenza dell'evento</b> che ha determinato la <b>non utilizzabilità del credito</b>.</p> <p>La disposizione in esame si applica <b>a partire dal 01.12.2023</b>.</p> <p> Nel caso in cui la <b>conoscenza dell'evento</b> che ha determinato la non utilizzabilità del credito sia avvenuta <b>prima del 1° dicembre 2023</b>, la <b>comunicazione</b> è effettuata <b>entro il 2 gennaio 2024</b>.</p> <p>In caso di <b>mancata comunicazione</b> entro i sopracitati termini, si prevede l'applicazione di una <b>sanzione amministrativa tributaria pari a 100 euro</b>.</p>	1)	edifici unifamiliari	2)	unità immobiliari indipendenti e autonome
1)	edifici unifamiliari				
2)	unità immobiliari indipendenti e autonome				

<sup>13</sup> in particolare, quella indicate alla lettera b) dell'art. 119, comma 9 del D.L. 34/2020.

<sup>14</sup> di cui all'art. 121, comma 1, lettere a) e b) dello stesso D.L. 34/2020.

<sup>15</sup> con modalità che verranno stabilite con provvedimento del direttore della stessa Agenzia.

**IMPOSTA  
STRAORDINARIA  
SULL'INCREMENTO  
DEL MARGINE DI  
INTERESSE**

Art. 26

Viene **istituita per il 2023** un'**imposta straordinaria** sui **margini di interesse** (cd. **extraprofiti**) delle **banche** operanti nel territorio dello Stato<sup>16</sup>.

Tale imposta straordinaria è determinata applicando un'**aliquota** pari al **40%** sul **maggior valore** tra i seguenti:

l'ammontare del **margin**e di **interesse** relativo all'**esercizio antecedente** a quello **in corso al 01.01.2023**, che **eccede** per **almeno il 5%** il **margin**e di **interesse** nell'**esercizio antecedente** a quello **in corso al 01.01.2022**

l'ammontare del **margin**e di **interesse** relativo all'**esercizio antecedente** a quello in corso al **01.01.2024** che **eccede** per **almeno il 10%** il **margin**e di **interesse** nell'**esercizio antecedente** a quello **in corso al 01.01.2022**

L'imposta straordinaria:

- ◆ è dovuta, in ogni caso, **fino a concorrenza di una quota pari allo 0,1 per cento** del **valore dell'attivo** relativo all'**esercizio antecedente** a quello **in corso al 01.01.2023**;
- ◆ deve essere **versata in un'unica soluzione** entro il **sesto mese successivo** a quello di **chiusura** dell'**esercizio antecedente** a quello **in corso al 01.01.2024**, ovvero,
  - ✓ per i soggetti che **approvano il bilancio oltre il termine di quattro mesi** dalla **chiusura dell'esercizio**, entro il **mese successivo** a quello di approvazione del bilancio,
  - ✓ per i soggetti con **esercizio non coincidente con l'anno solare**, per i quali il predetto termine scade nel 2023, entro il 31.01.2024;
- ◆ risulta **indeducibile dalle imposte sui redditi** e dall'**IRAP**.



Il relativo gettito è destinato al finanziamento delle misure per la concessione della garanzia pubblica sui mutui prima casa, nonché a ulteriori interventi volti alla riduzione della pressione fiscale di famiglie e imprese.

<sup>16</sup> di cui all'art. 1 del D.lgs. 385/1993.



**ESTINZIONI  
ANTICIPATE DEI  
CONTRATTI DI  
CREDITO AL  
CONSUMO**

Art. 27

Vengono ridefiniti i termini di applicazione delle **disposizioni in materia di estinzione anticipata dei crediti al consumo**, in particolare **viene ripristinata la regola** in base alla quale:

- ◆ per i **contratti di credito al consumo**,
- ◆ qualora vi sia l'**estinzione anticipata del finanziamento**,

il **consumatore** ha **diritto alla restituzione** di tutti i **costi sostenuti** in relazione al **contratto di credito** (comprensivi di **interessi e spese**<sup>17</sup>).

---

<sup>17</sup> come peraltro chiarito dalle sentenze della Corte costituzionale e dalla Corte di giustizia.

## SPESE DI RAPPRESENTANZA NEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO E DI IMPRESA



Le **spese di rappresentanza** sostenute con finalità promozionali o di pubbliche relazioni scontano un regime particolare ai fini della **deducibilità dal reddito di impresa e di lavoro autonomo**.

In particolare, la deduzione avviene sulla base di un sistema **parametrato all'ammontare dei ricavi o compensi** percepiti nel periodo d'imposta con un sistema di scaglioni previsto per le sole imprese, in misura regressiva al totale dei ricavi conseguiti. Vi sono poi previsioni speciali per le **start-up ed i piccoli omaggi**. Di seguito analizziamo la disciplina di riferimento.

SPESE DI RAPPRESENTANZA NEL REDDITO DI LAVORO AUTONOMO E DI IMPRESA								
<b>SPESE DI RAPPRESENTANZA NOZIONE</b>	<p>Le spese di rappresentanza sono <b>deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento</b> se rispondenti a <b>determinati requisiti di congruità ed inerenza</b><sup>18</sup>. Sono inerenti, le spese di rappresentanza effettivamente sostenute e documentate per:</p> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td style="text-align: center;">erogazioni <b>a titolo gratuito</b> di beni e servizi</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">effettuate con <b>finalità promozionali</b> o di <b>pubbliche relazioni</b></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">il cui sostenimento risponda a <b>criteri di ragionevolezza</b> in funzione dell'<b>obiettivo di generare</b> anche <b>potenzialmente benefici economici</b> per l'impresa, ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore<sup>19</sup></td> </tr> </table> <p>Pur affini, dal punto di vista concettuale le spese di rappresentanza si <b>distinguono dalle spese pubblicitarie</b> sulla scorta degli elementi distintivi di seguito riepilogati:</p> <table border="1" style="width: 100%;"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;">SPESE DI RAPPRESENTANZA</th> <th style="text-align: center;">SPESE DI PUBBLICITÀ</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td> <b>focus sull'azienda:</b> sostenute per migliorare l'immagine dell'azienda e dell'attività;  <b>titolo gratuito</b> (o semi-gratuito): non vi è richiesta di un corrispettivo (monetario o meno); </td> <td> <b>focus di prodotto:</b> sostenute per diffondere l'immagine del prodotto;  <b>titolo oneroso:</b> presuppongono un corrispettivo (che può non essere monetario, ma una obbligazione "di fare"; es.: affiggere uno striscione </td> </tr> </tbody> </table>	erogazioni <b>a titolo gratuito</b> di beni e servizi	effettuate con <b>finalità promozionali</b> o di <b>pubbliche relazioni</b>	il cui sostenimento risponda a <b>criteri di ragionevolezza</b> in funzione dell' <b>obiettivo di generare</b> anche <b>potenzialmente benefici economici</b> per l'impresa, ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore <sup>19</sup>	SPESE DI RAPPRESENTANZA	SPESE DI PUBBLICITÀ	<b>focus sull'azienda:</b> sostenute per migliorare l'immagine dell'azienda e dell'attività; <b>titolo gratuito</b> (o semi-gratuito): non vi è richiesta di un corrispettivo (monetario o meno);	<b>focus di prodotto:</b> sostenute per diffondere l'immagine del prodotto; <b>titolo oneroso:</b> presuppongono un corrispettivo (che può non essere monetario, ma una obbligazione "di fare"; es.: affiggere uno striscione
	erogazioni <b>a titolo gratuito</b> di beni e servizi							
effettuate con <b>finalità promozionali</b> o di <b>pubbliche relazioni</b>								
il cui sostenimento risponda a <b>criteri di ragionevolezza</b> in funzione dell' <b>obiettivo di generare</b> anche <b>potenzialmente benefici economici</b> per l'impresa, ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore <sup>19</sup>								
SPESE DI RAPPRESENTANZA	SPESE DI PUBBLICITÀ							
<b>focus sull'azienda:</b> sostenute per migliorare l'immagine dell'azienda e dell'attività; <b>titolo gratuito</b> (o semi-gratuito): non vi è richiesta di un corrispettivo (monetario o meno);	<b>focus di prodotto:</b> sostenute per diffondere l'immagine del prodotto; <b>titolo oneroso:</b> presuppongono un corrispettivo (che può non essere monetario, ma una obbligazione "di fare"; es.: affiggere uno striscione							

<sup>18</sup> Art. 108 comma 2 del Tuir.

<sup>19</sup> Art. 1, comma 1 del D.M. 19.11.2008.

	<p><b>collegamento “indiretto”</b> alla produzione dei ricavi.</p>	<p>pubblicitario); <b>collegamento “diretto”</b> alla produzione dei ricavi diretto.</p>								
	<p> Come osservato dall'Amministrazione finanziaria, le spese di rappresentanza <b>“assolvono a una funzione di promozione e consolidamento degli affari dell'impresa analoga a quella riconducibile per definizione alle tradizionali forme di pubblicità e di propaganda in senso stretto”</b>, differenziandosi da queste ultime per l'assenza di un <b>corrispettivo e di una generica controprestazione</b><sup>20</sup>.</p> <p>Ai fini dell'individuazione delle spese di rappresentanza è possibile rifarsi all'elencazione, <b>non esaustiva</b>, fornita da apposito Decreto Ministeriale<sup>21</sup>.</p> <p>Dallo stesso Decreto Ministeriale sono individuate, invece, talune spese non qualificabili come spese di rappresentanza<sup>22</sup>.</p>									
<p><b>LIMITI DI DEDUCIBILITÀ</b></p>	<p>Le spese di rappresentanza sono soggette a <b>specifici vincoli di deducibilità commisurati all'ammontare dei ricavi e ai proventi</b> della gestione caratteristica dell'impresa, risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui le stesse sono sostenute<sup>23</sup>.</p> <table border="1" data-bbox="421 1245 1426 1464"> <thead> <tr> <th>ALIQUOTA</th> <th>SCAGLIONI DI RICAVI E PROVENTI CARATTERISTICI</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td><b>1,5%</b></td> <td>Fino a 10 milioni di €</td> </tr> <tr> <td><b>0,6%</b></td> <td>Oltre 10 e fino a 50 milioni di €</td> </tr> <tr> <td><b>0,4%</b></td> <td>Oltre 50 milioni di €</td> </tr> </tbody> </table> <p> Si noti che i ricavi e proventi della <b>gestione caratteristica</b> vanno individuati <b>secondo la nozione “fiscale”</b> degli stessi<sup>24</sup>.</p>		ALIQUOTA	SCAGLIONI DI RICAVI E PROVENTI CARATTERISTICI	<b>1,5%</b>	Fino a 10 milioni di €	<b>0,6%</b>	Oltre 10 e fino a 50 milioni di €	<b>0,4%</b>	Oltre 50 milioni di €
ALIQUOTA	SCAGLIONI DI RICAVI E PROVENTI CARATTERISTICI									
<b>1,5%</b>	Fino a 10 milioni di €									
<b>0,6%</b>	Oltre 10 e fino a 50 milioni di €									
<b>0,4%</b>	Oltre 50 milioni di €									
<p><b>RAPPORTO CON LE SPESE DI VITTO E ALLOGGIO</b></p>	<p>Occorre prestare attenzione nel caso in cui <b>le spese di rappresentanza si vengano a sovrapporre a quelle di vitto e alloggio</b>, la cui <b>deducibilità</b> trova una</p>									

<sup>20</sup> Circolare 34/E del 13.07.2009.

<sup>21</sup> [D.M. 19.11.2008](#), art. 1, comma 1.

<sup>22</sup> Art. 1, comma 5 del D.M. 19.11.2008.

<sup>23</sup> Art. 108, comma 2 del Tuir.

<sup>24</sup> Come da richiamata circolare 34/E/2009.

	<p><b>specifica limitazione</b> ai fini della determinazione del reddito d'impresa in <b>misura pari al 75%</b> del relativo ammontare.</p> <p>La <b>limitazione “specificata” al 75%</b> per le <b>spese di vitto e alloggio</b>, opera, infatti, <b>anche nel caso in cui tali costi ricadano nel novero delle spese di rappresentanza</b><sup>25</sup>, con la necessità quindi di gestire l'ordine delle limitazioni.</p> <p>In <b>termini pratici</b>, le spese sostenute dall'impresa per vitto e alloggio qualificabili come "spese di rappresentanza" devono essere:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ <b>prima</b> scontate della <b>limitazione di deducibilità del 75%</b> “propria” per tale tipologia di spese<sup>26</sup>;</li> <li>◆ <b>poi</b> sommate alle altre spese di rappresentanza così da applicare il <b>limite rispetto ai ricavi</b>.</li> </ul> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px;"> <p><b>Esempio</b></p> <p>Si consideri la Fuego S.r.l. la quale ha conseguito nel periodo d'imposta di riferimento ricavi e altri proventi per un importo di 2.000.000 di euro. Le spese di rappresentanza sono pari a 35.000 euro, delle quali 10.000 riguardano prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande.</p> <p>Ai fini della deducibilità delle predette spese:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ si applica <b>prima il tetto massimo del 75%</b> alle spese di vitto e alloggio (<math>10.000,00 \times 75\% = 7.500</math>);</li> <li>◆ in seconda battuta si somma tale importo (7.500 euro) alle altre spese di rappresentanza (25.000 euro), per un totale di 32.500 euro e si applica a queste ultime il <b>limite dell'1,5% sui ricavi e altri proventi della gestione caratteristica</b> (<math>2.000.000 \times 1,5\% = 30.000</math>).</li> </ul> <p>L'importo deducibile sarà pertanto pari a <b>32.500 euro mentre l'eccedenza, pari a 2.500 euro</b>, è definitivamente indeducibile.</p> </div>
<p><b>IMPRESE NEO COSTITUITE</b></p>	<p>Nel caso di imprese neocostituite, stante l'impossibilità implicita di avere i ricavi e proventi come parametro di riferimento, la deduzione delle spese di rappresentanza:</p>

<sup>25</sup> Cfr. [circolari n. 53/E del 05.09.2008](#) e la citata n. 34/E/2009.

<sup>26</sup> Art. 109, comma 5 del Tuir.

- ◆ è rinviata all'esercizio di produzione dei primi ricavi e a quello successivo;
- ◆ se e nella misura in cui in tali esercizi siano soddisfatti i limiti precedenti<sup>27</sup>.



Affinché possa parlarsi di imprese "nuove" **non deve trattarsi di proseguimento di azienda preesistente.**

Si noti che il riporto al primo esercizio con ricavi/proventi riguarda esclusivamente le spese di rappresentanza, mentre **non sono riportabili**:

- ◆ le spese di **ospitalità dei clienti**;
- ◆ i beni ceduti gratuitamente di **valore unitario ≤ € 50**.

#### Esempio

Con riferimento alla Gamma S.r.l., costituita nel 2020 con conseguimento dei primi ricavi soltanto nel 2022, si consideri la seguente situazione di riferimento:

RIFERIMENTO	PERIODO D'IMPOSTA			
	2020	2021	2022	2023
<b>Ricavi e proventi gestione caratteristica</b>	0	0	2.000.000	3.500.000
<b>Spese di rappresentanza*</b>	5.000	10.000	25.000	15.000
<b>Plafond deducibilità</b>	0	0	30.000	52.500


(\*) per semplicità si consideri che non ci siano spese di rappresentanza per spese di vitto e alloggio

Nell'esempio le spese di rappresentanza sostenute nel 2022 (25.000) sono **inferiori alla soglia di deducibilità** (30.000). Di conseguenza, per l'eccedenza e fino al raggiungimento della medesima soglia, sono deducibili le spese di rappresentanza sostenute nel 2020 e nel 2021 (5.000 su un totale di 15.000).

L'eccedenza (10.000) è **deducibile nel 2023** secondo un criterio analogo a quanto evidenziato. In pratica:

- ◆ **prima** confronto le spese di rappresentanza del 2023 (15.000) con il plafond

<sup>27</sup> Art. 1, comma 3 D.M. 11 novembre 2008.

	<p>del medesimo periodo d'imposta (52.500);</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ <b>in presenza di un'eccedenza positiva</b> (37.500) scomputo da quest'ultima le eccedenze di spese di rappresentanza relative agli esercizi 2020 e 2021.</li> </ul> <p>Se le spese di rappresentanza sostenute nel 2022 (ad esempio 31.000) fossero risultate <b>superiori alla soglia di deducibilità determinata per il medesimo periodo</b>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ le spese di rappresentanza sostenute nel 2020 e nel 2021 <b>non sarebbero state deducibili</b> nel medesimo 2022;</li> <li>◆ con la possibilità di <b>recuperarle parzialmente nel 2023</b> (utilizzando i dati dell'esempio), sempre con il criterio dell'eventuale eccedenza del plafond di periodo rispetto alle spese di rappresentanza sostenute nel 2023.</li> </ul>				
<p><b>PICCOLI OMAGGI</b></p>	<p>Non si applica il limite generale di detraibilità delle spese di rappresentanza per gli acquisti di <b>beni da omaggiare</b>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ di <b>"valore unitario"</b>;</li> <li>◆ <b>non superiore a € 50,00.</b></li> </ul> <table border="1" data-bbox="497 1137 1364 1294"> <tr> <td>Beni di costo unitario ≤ € 50,00</td> <td>Integralmente detraibili</td> </tr> <tr> <td>Beni di costo unitario ≥ € 50,00</td> <td>Nel limite generale delle spese di rappresentanza (1,5; 0,6 e 0,4%)</td> </tr> </table> <p>L'espresso riferimento normativo ai <b>"beni"</b> di modico valore <b>non permette di estendere</b> la previsione anche alle prestazioni gratuite <b>di servizi</b> che restano deducibili dal reddito d'impresa soltanto quando rispettano i requisiti previsti per le spese di rappresentanza "general".</p> <p> Il <b>"valore unitario"</b> deve essere calcolato al lordo dell'eventuale IVA indetraibile e va inteso con riferimento alla <b>totalità dei beni che compongono l'omaggio.</b></p>	Beni di costo unitario ≤ € 50,00	Integralmente detraibili	Beni di costo unitario ≥ € 50,00	Nel limite generale delle spese di rappresentanza (1,5; 0,6 e 0,4%)
Beni di costo unitario ≤ € 50,00	Integralmente detraibili				
Beni di costo unitario ≥ € 50,00	Nel limite generale delle spese di rappresentanza (1,5; 0,6 e 0,4%)				
<p><b>ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI</b></p>	<p>Anche agli effetti del reddito è previsto un trattamento differenziato per i lavoratori autonomi rispetto alle imprese.</p>				



Nel dettaglio, gli esercenti arte o professione possono dedurre le spese di rappresentanza, incluse quelle per gli omaggi (che vanno ricompresi nelle spese di rappresentanza “generalì”) **nei limiti dell'1%** dei compensi percepiti nel periodo d'imposta. Il costo dei beni destinati a omaggio, dunque, **concorre al predetto limite**<sup>28</sup>.

Con riferimento agli omaggi in particolare si evidenzia che, diversamente da quanto previsto nell'ambito del reddito d'impresa, ai fini del reddito di **lavoro autonomo manca un qualsiasi riferimento al costo minimo** del bene distribuito gratuitamente.

Di conseguenza, almeno secondo l'orientamento prevalente, le spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50,00 euro **non sono integralmente deducibili**, ma concorrono a formare il *plafond* delle spese di rappresentanza deducibili nell'esercizio.

GIUSEPPE IANNIBELLI

<sup>28</sup> Art. 54, comma 5 del Tuir.