

SPESE DI RAPPRESENTANZA E IMPRESE IN START UP:

non è detto che la presenza di altri proventi compromette la riportabilità delle mancate deduzioni in assenza di ricavi da vendite e prestazioni

a cura di Giovanni Mocci

L'emanazione del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 19 novembre 2008 (pubblicato nella G.U. n. 11 del 15 gennaio 2009) offre lo spunto per approfondire i risvolti letterali di quella particolare disposizione contenuta nell'art.1, comma 3, del citato provvedimento, in ordine alla possibilità, per le imprese di nuova costituzione, di "ripescare" in deduzione – nell'esercizio di conseguimento dei primi ricavi e di quello successivo - le spese che non dedotte nei periodi d'imposta anteriori.

Evoluzione normativa relativa alle spese di rappresentanza

La deduzione delle "spese di rappresentanza" ha formato oggetto di limitazione sin dal 1989. Infatti, con l'art.26, comma 12, del DL 30 dicembre 1988, n.550 (decaduto per mancata conversione in legge) si è avuto un primo segnale di modifica del DPR 917/86, giacché la disposizione aggiungeva in calce al comma 2 dell'art.74 del DPR 917/86 all'epoca vigente il seguente periodo: "Le spese di rappresentanza sono ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare e sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei due successivi".

Il citato art.26 fu poi modificato ed integrato dal DL 2 marzo 1989, n.69, in base al quale fu stabilito che:

- le spese di rappresentanza non possono essere dedotte per intero nell'unico esercizio del sostenimento ma limitatamente ad 1/3 del loro ammontare e in quote costanti nell'esercizio del sostenimento e nei due successivi;
- "si considerano spese di rappresentanza anche quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente, anche se recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa, e i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili".

In sede di conversione in legge del DL 69/89 per effetto della legge 27 aprile 1989, n.154 fu aggiunto il periodo "Le predette limitazioni non si applicano ove le spese di rappresentanza siano riferite a beni di cui al periodo precedente di valore unitario non eccedente lire cinquantamila".

Tali modifiche all'art.74 del DPR 917/86 furono introdotte con effetto "dal periodo di imposta avente inizio dopo il 31 dicembre 1988" (in pratica dall'esercizio 1989 per le Società con esercizio sociale coincidente con l'anno solare), giusto quanto previsto dall'art.26, comma 2, del DL 69/89.

Più tardi, il comma 93 dell'art.3 della legge 28 dicembre 1995, n.549 (Legge Finanziaria 1996) ebbe a modificare, con effetto dal periodo di imposta 1995, l'ampiezza della rateizzazione fiscale delle spese di rappresentanza.

La nuova formulazione dell'art.74, comma 2, del DPR 917/86 (nella formulazione all'epoca vigente) prevedeva infatti che le spese di rappresentanza, nel limite di un terzo del loro ammontare, fossero deducibili per quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi.

E' di per sé evidente, già dalla prima lettura della norma, che il legislatore tributario non aveva dato una definizione puntuale di "spesa di rappresentanza" fatte salve quelle spese alle quali per presunzione di legge è stata attribuita tale natura, e cioè:

- quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente;
- i contributi erogati per l'organizzazione di convegni.

Di conseguenza la dottrina prevalente e giurisprudenza avevano dovuto provvedere ad un'autonoma identificazione della fattispecie in questione, facendo riferimento a quanto comunemente viene inteso per spesa di rappresentanza.

Da ultimo, per effetto delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 33, lettera p), legge 24 dicembre 2007, n. 244 all'art.108, comma 2, del DPR 22 dicembre 1986, n.917, nella formulazione successiva alle modifiche recate dal D.Lgs 12 dicembre 2003, n.344, «Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50».

Con il Decreto ministeriale 19-11-2008 è stato delineato il nuovo regime fiscale delle spese di rappresentanza valevole per «le spese sostenute a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007» ed è stato chiarito che il requisito dell'inerenza ricorre per «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. Costituiscono, in particolare, spese di rappresentanza:

a) le 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;

- b) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose;
- c) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;
- d) 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;
- e) 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 indicati nel presente comma».

Per quanto concerne, inoltre, il presupposto della congruità, il decreto reca la precisazione che esso va riscontrato in relazione¹ «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'1,3 per cento dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni;
- b) allo 0,5 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni;
- c) allo 0,1 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni».

Particolare previsione normativa è stata disposta per le imprese di nuova costituzione, giacché per esse è stato disposto che le spese sostenute 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 pratica, nell'eventualità che negli esercizi antecedenti a quello di conseguimento dei primi ricavi la Società subisca una tassazione delle spese di rappresentanza per l'applicazione del parametro della congruità, la Società stessa può beneficiare del "ripescaggio" delle spese stesse in deduzione dal reddito nell'anno del conseguimento dei primi ricavi e in quello successivo, sempre che vi sia capienza rispetto ai richiamati parametri di congruità di quegli anni.

Le spese di rappresentanza nella fase di start up

Il regime fiscale delle spese di rappresentanza delineato dal DM del 19 novembre 2008 consente alle imprese di nuova costituzione di verificare i parametri della deduzione nell'anno del conseguimento dei primi ricavi – e nel successivo – con riferimento non solo alle spese sostenute nell'anno stesso, ma facendo anche riferimento alle spese non dedotte negli esercizi anteriori per in capienza dei Ricavi.

¹ A partire dall'esercizio 2008, per effetto della riforma operata dalla Finanziaria (art. 1, comma 50, legge 244/07), gli oneri relativi all'erogazione gratuita di beni e servizi da parte dell'impresa, purché correttamente rilevati a bilancio, sono deducibili ai fini IRAP senza le limitazioni previste ai fini IRES.

**DM DEL 19/11/2208 – IMPRESE IN START UP SENZA RICAVI –
DEDUZIONE DEL COSTO DI RAPPRESENTANZA RINVIATA
ALL’EVENTUALE RICORRENZA DEL PLAFOND FUTURO**

Per le imprese di nuova costituzione, le spese sostenute 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.

AD ESEMPIO

Società costituita nel 2008

Ricavi 2008: zero

Spese di rappresentanza: 100,00

Deduzione: zero

Ricavi 2009: 20.000,00

Spese di rappresentanza: 200,00

Plafond di deduzione: 20.000,00 x 1,3% = 260,00

**NON SOLO SI RENDONO DEDUCIBILI NEL 2009 I 200,00 EURO DI SPESE DI
RAPPRESENTANZA, MA E' POSSIBILE UN "RISPESCAGGIO" IN DEDUZIONE, PER 60,
DELLE SPESE TASSATE NEL 2008**

Esaminando il testo letterale della disposizione, può essere utile proporre qualche osservazione.

Innanzitutto, va evidenziato che mentre nei normali periodi di imposta il plafond di congruità per la deduzione delle spese di rappresentanza è parametrato sui "Ricavi e proventi" (cfr. l'art.1, comma 2, del decreto), il "ripescaggio" delle spese di rappresentanza tassate nel caso di periodi di imposta delle Società neo costituite dipende esclusivamente dal conseguimento dei "primi ricavi".

Sotto il profilo letterale, pertanto, parrebbe ritenersi che la Società costituitasi, ad esempio, nel 2008, che non ha conseguito in tale anno alcun ricavo per vendite e prestazioni, e che tuttavia nella medesima annualità ha ottenuto il riconoscimento di un contributo in conto esercizio classificato nella Voce A5) del conto economico di cui all'art.2425 del C.C., possa nell'anno di inizio attività verificare in primo luogo il parametro di congruità con riferimento all'ammontare degli Altri ricavi e proventi e possa – ove in base a tale verifica emerga una quota di spese di rappresentanza tassabili – avvalersi del "ripescaggio" della deduzione nel primo periodo di conseguimento dei ricavi per vendita di beni e prestazioni e nel successivo, ove ben inteso in tali anni si verifichi una capienza di plafond (nel senso che le spese di tali anni risultano inferiori al plafond di deducibilità).

A quanto ci consta, l'Amministrazione finanziaria ancora non si è espressa sul punto, ma il testo letterale del decreto sembra lasciare spazio per un'interpretazione nel senso descritto.

Resta inteso che il rinvio della deduzione al conseguimento dei primi ricavi vale solo per le spese di rappresentanza per le quali trova applicazione il plafond di deduzione, non per quella tipologia di spesa integralmente deducibile, come le spese di ospitalità.

La ratio della norma, infatti, è quella di sostenere quelle imprese che trovandosi nella fase di avvio dell'attività, non sono ancora in grado di integrare quei presupposti di valore della produzione che la norma pone come raffronto per verificare la congruità della deduzione delle spese di rappresentanza.

Le spese diverse da quelle qualificabili come "di rappresentanza" soggette al plafond sono pertanto deducibili nell'esercizio del loro sostenimento, in maniera avulsa dal conseguimento dei primi ricavi.

Giovanni Mocchi
18 Marzo 2009