Parere n. 47 del 16 novembre 2005

COMITATO CONSULTIVO
PER L'APPLICAZIONE DELLE NORME ANTIELUSIVE

Richiesta di parere ai sensi dell'art. 21 della L. n. 413/1991

IL COMITATO

Rilevato preliminarmente, udita la relazione del Cons. Italo Volpe, che:

- la società istante ha ritualmente interpellato questo Comitato in relazione alla qualificazione di determinate spese tra i costi di esercizio o di pubblicità e propaganda ovvero di rappresentanza;

- in particolare, la società istante, premesso di avere una rete distributiva costituita da propri concessionari, i quali in diverse occasioni hanno modo di recarsi presso la sede della concedente, ha chiesto di qualificare, ai fini dell'imposta sul reddito, i costi di ristorazione (costi per somministrazione di alimenti e bevande) che la società usualmente sostiene - e che quindi sosterrà anche in futuro - in relazione alla seguente casistica:
  a) rapporti contrattuali con i distributori (concessionari) nell'ambito dello svolgimento del rapporto di concessione;
  b) rapporti con altre imprese per realizzare partnership;
  c) incontro con clienti (qualificati, economicamente, importanti o strategici), sia attuali che potenziali, per l'attività di promozione della vendita;
  d) incontro con clienti (o concessionari) che hanno commissionato lo sviluppo o la personalizzazione di software per consulenza o prestazioni presso la struttura della società istante, o per lo sviluppo di alcune attività oggetto del contratto commissionato;
  e) incontri con fornitori di servizi informatici per consulenza o prestazione, presso la struttura sociale, di detti servizi o per sviluppare alcune attività oggetto del contratto commissionato;
  f) riunioni di lavoro con personale o amministratori di società anche partecipate per la definizione di obiettivi di lavoro, sinergie e sviluppo di prodotti;
  g) incontri con consulenti per decisioni in relazione a controversie insorte o ad accordi da concludere in relazione alle strategie operative o commerciale della società istante;

- ad avviso dell' istante, le spese di ristorazione sostenute in occasione degli incontri citati (lettere dalla a alla g)) si devono annoverare tra i costi d'esercizio interamente deducibili dal reddito ai sensi dell'art. 109, co. 5, TUIR. In particolare, peraltro, l'istante ha chiesto se tali costi siano da qualificare:
  1) costi d'esercizio, ai sensi dell'attuale art. 109 (ex art. 75) TUIR, in quanto tali interamente deducibili nell' esercizio in cui sono sostenuti;
  2) oppure quali spese di pubblicità o di propaganda, ai sensi dell'attuale art. 108 (ex art 74), co. l, primo periodo, TUIR, in quanto tali, deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti in cinque anni;

3) oppure quali spese di rappresentanza, ai sensi dell'art. 108 (ex art. 74), co. l, secondo periodo, TUIR, in quanto tali, deducibili solo nella misura di un terzo del loro ammontare ed in quote costanti in cinque esercizi.

Considerato e ritenuto che:

- in primo luogo, il quesito reca un errore di citazione delle fonti (art. 108, co. l, primo e secondo periodo, TUIR in luogo dell'art. 108, co. 2, primo e secondo periodo, TUIR);

- quindi, nel merito, occorre ricordare che il Comitato ha ribadito che caratteristica delle spese di pubblicità, come quelle di rappresentanza, è la loro connessione soltanto indiretta con la produzione di ricavi; quando il ricavo si connette direttamente all'assunzione di una spesa, lo stringente legame causale tra costo e ricavo lo sottrae ad entrambe le qualificazioni, rientrando esso nella nozione di spesa gestionale disciplinata dall'attuale art. 109, co. 5, TUIR . Ne consegue, sul piano logico, che l'analisi di singole fattispecie deve essere articolato secondo una successione che, in primo luogo, valuti se tra spesa ed attività o beni da cui derivino i ricavi sussista una relazione immediata e diretta (nel qual caso la spesa costituisce senz'altro un costo ordinariamente ed interamente deducibile) e, solo ove tale relazione non sussista, si procede ad esaminare se la spesa possa essere inquadrata nella nozione di spesa di pubblicità o di rappresentanza, ovvero, qualora essa non rientri nell'una o nell'altra categoria, si debba invece ritenere interamente indeducibile.
  Nel parere n. 19 del 2004, inoltre, si precisa che il criterio discretivo delle spese di pubblicità non può essere ricostruito valorizzando esclusivamente il profilo teleologico-promozionale, ma deve essere incentrato su elementi oggettivi, rappresentati dall'utilizzo di mezzi pubblicitari destinati ad una collettività indeterminata della quale si tende a sollecitare l'interesse del prodotto, anche eventualmente attraverso la mediazione della ditta o dei segni distintivi dell'impresa e a provocare l'acquisizione di nuovi clienti. Di contro la spesa di rappresentanza intende indirizzare un messaggio positivo inerente all'immagine dell'imprenditore; messaggio diretto, peraltro, ad un gruppo in qualche modo definito di destinatari, siano essi clienti, clienti in fase di acquisizione, ovvero particolari operatori di settore. Se è vero, infatti, che le spese di pubblicità hanno natura promozionale in quanto sono oggettivamente finalizzate ad incrementare la domanda dei prodotti (beni o servizi) dell'impresa, non è altrettanto vera la reciproca, e cioè che tutte le spese finalizzate ad incrementare i ricavi siano oggettivamente spese di pubblicità. Basti pensare agli sconti, agli omaggi, alle operazioni o concorsi a premio, o alle stesse spese di rappresentanza, le qual perseguono tutte lo scopo di sostenere o ampliare la domanda, ma certamente non hanno la natura di spese di pubblicità. Va anche evidenziato che secondo un recente indirizzo di questo Comitato, dal quale non v'è ragione di discostarsi, un ulteriore e sussidiario criterio discretivo delle spese di rappresentanza è costituito dalla loro gratuità, ossia dalla mancanza di un corrispettivo da parte dei destinatari ovvero di un obbligo di dare o facere a loro carico; mentre le spese di pubblicità sono principalmente correlate alla stipula di un contratto tra le parti;

- inoltre, è ritenuto che le spese per il vitto e l'alloggio, sostenute per ospitare i clienti in occasioni di meeting organizzati presso l'impresa o di fiere, siano da qualificare come spese di pubblicità e propaganda, in quanto direttamente connesse all'obiettivo di

incrementare i volumi di vendita e, dunque, non sono da classificare tra le spese di rappresentanza, per il fatto che non sono sostenute esclusivamente al fine di migliorare l'immagine societaria ma sono direttamente inerenti alla produzione dei ricavi;

- non si può infine obliterare il fondamentale criterio dell'inerenza, in relazione alla tipologia dell'attività ovvero dell'affare (valore), in occasione od in funzione del quale la spesa è sostenuta né l'ulteriore parametro della consuetudine nella sopportazione di particolari spese;

- conseguentemente, sulla scorta di tutto quanto precede, in funzione della classifica rappresentata dall'istante, impregiudicato il riscontro materiale che gli uffici accertatori potranno più adeguatamente, ricorrendone le circostanze, verificare in concreto, si può in astratto procedere al seguente inquadramento:
    1. fattispecie sub) a): costi d'esercizio inerenti o spese di propaganda, a seconda che sia accertata una stretta e diretta correlazione tra le spese sostenute ed i ricavi derivanti dai rapporti contrattuali con i concessionari (che secondo quanto segnalato dall'istante sono da considerare veri e propri clienti);
    2. fattispecie sub b): spese di rappresentanza;
    3. fatti specie sub c): costi d'esercizio inerenti o spese di propaganda, a seconda che sia accertata una stretta e diretta correlazione tra le spese sostenute ed i ricavi derivanti dai rapporti contrattuali con i clienti;
    4. fatti specie sub d)-g): spese di rappresentanza.

P.Q.M.

esprime parere nei termini di cui in motivazione.

Roma, 16 novembre 2005

Depositato il 15 dicembre 2005