

Risposta n. 22

Roma, 1° febbraio 2019

***OGGETTO: Articolo 108 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e articolo 19-bis1, comma 1, lettera h) del d.P.R. n. 633 del 1972
Deducibilità spese di ospitalità ai fini delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto.***

QUESITO

Alfa (in breve “Alfa”, “l’istante” o “il contribuente”) è un’associazione culturale avente per oggetto sociale lo sviluppo e la diffusione della cultura e della tecnica cinematografica e audiovisiva; essa svolge altresì attività commerciale, rivolta alla gestione di due sale cinematografiche nella città in cui ha sede.

Nell’ambito della propria attività caratteristica, **Alfa** organizza un festival di cinema popolare (di seguito “il Festival”). Oltre alla programmazione quotidiana di film, l’evento propone alcuni spettacoli correlati, quali esibizioni, *workshop* con ingresso a pagamento e il mercato cinematografico “Focus”, dedicato agli addetti al settore, anch’esso con quote di partecipazione a pagamento. L’associazione, inoltre, percepisce dei contributi pubblici per l’organizzazione del festival, finalizzati alla parziale copertura dei costi relativi.

Nell'ambito della rassegna cinematografica tenutasi quest'anno, **Alfa** ha sostenuto spese di ospitalità per le seguenti categorie di soggetti, al fine di raggiungere obiettivi pubblicitari e di incremento dei ricavi di vendita:

- a) vip e *testimonial* (attori e registi): si tratta di personalità del cinema internazionale, che presentano in sala i film e partecipano agli incontri organizzati a teatro;
- b) giornalisti, docenti e studenti di materie cinematografiche e umanistiche: si tratta di persone che operano a vario titolo nel settore della comunicazione (stampa e *web*), per le quali sono allestite sale stampa dedicate, al fine della redazione di recensioni, articoli e c.d. "*social news*";
- c) relatori addetti del settore: sono esperti di cinema, produttori o distributori, che partecipano alle tavole rotonde di discussione "Focus", generando passaparola tra un pubblico qualificato ed elevato. In particolare, alla citata categoria appartengono in primo luogo i c.d. "*buyers*", ovvero gli esperti che partecipano in qualità di potenziali acquirenti di film all'interno della sezione appositamente dedicata all'interno del Festival. Sono, inoltre, ricompresi tra gli esperti gli addetti ai lavori qualificabili come agenti ("*sales agents*") ovvero, coloro che risultano titolari di diritti di sfruttamento delle opere cinematografiche internazionali e che sono interessati a posizionarle sul mercato;
- d) consulenti esteri: sono collaboratori che durante il corso dell'anno operano all'estero, partecipando alla selezione dei film in concorso, mentre nel corso del Festival sono presenti per dare un contributo attivo all'organizzazione dell'evento.

Le citate spese di ospitalità riguardano spese di vitto e alloggio, di viaggio e di trasporto sostenuti nel periodo di svolgimento del Festival.

Al riguardo, **Alfa** osserva che i predetti ospiti sono essi stessi potenziali clienti, in quanto possono acquistare libri e dvd dedicati presso il *bookstore*, oltre

a spazi pubblicitari, diritti di film acquistati dall'associazione e film distribuiti da **Gamma**, società di cui **Alfa** è socio al 50 per cento. Inoltre, gli ospiti sono generatori diretti di ricavi, in quanto le spese rendicontate per ospitalità generano ricavi da contributi pubblici.

L'istante, infine, evidenzia che spesso, a fronte del sostenimento delle spese di ospitalità, l'ospite è tenuto all'adempimento di un'obbligazione, quale, ad esempio, la partecipazione alla presentazione di un film o il rilascio di interviste dedicate; non si ravvisa, pertanto, una gratuità priva di corrispettivo, tipica delle spese di rappresentanza.

Con documentazione integrativa sono, inoltre, stati forniti chiarimenti, in particolare circa la natura dei rapporti intrattenuti con le singole categorie di beneficiari delle spese di ospitalità.

Ciò premesso, l'istante chiede alla scrivente se le spese di ospitalità sostenute per l'edizione 2018 del Festival siano interamente deducibili ai fini delle imposte dirette e se l'IVA relativa sia detraibile nelle liquidazioni in cui sono registrate le fatture, in quanto totalmente inerenti alla produzione dei ricavi.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che gli ospiti per i quali sono sostenute le spese di vitto, alloggio e trasporto siano un elemento portante della propria strategia pubblicitaria, in quanto la loro presenza durante lo svolgimento del Festival è in grado di implementare l'attenzione collettiva nei confronti dell'evento, aumentando il pubblico e, conseguentemente, gli incassi.

A supporto della sua soluzione interpretativa, il contribuente richiama alcuni documenti di prassi e di giurisprudenza, che si sono pronunciati sulla qualificazione come spese di pubblicità delle spese di ospitalità sostenute

nell'ambito di manifestazioni fieristiche (cfr. circolare n. 34/E del 13 luglio 2009, Corte di Cassazione sentenza n. 8851 del 4 maggio 2016 e 24227 del 29 novembre 2016).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per le ragioni di seguito indicate si ritiene che le spese di ospitalità sostenute per i soggetti appartenenti alle categorie a), b), c) e d) non siano qualificabili come spese di pubblicità.

In via preliminare, si evidenzia che esula dall'analisi della presente istanza di interpello ordinario la corretta determinazione e quantificazione delle poste contabili, dei valori fiscali indicati in istanza e nei vari allegati prodotti, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria volto alla corretta determinazione, qualificazione e quantificazione degli stessi.

La questione sottoposta all'esame della scrivente riguarda la qualificazione o meno come spese di pubblicità delle spese di ospitalità sostenute a favore di alcune categorie di soggetti, in occasione dello svolgimento di un festival di cinema da parte dell'istante.

La disciplina delle spese di pubblicità è contenuta nell'articolo 108, comma 1, del TUIR; a seguito delle modifiche introdotte dall'articolo 13-*bis*, comma 2, lettera c), numero 1), del decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito, con modificazioni, dalla Legge 27 febbraio 2017, n. 19, la possibilità di capitalizzare tali costi e di dedurre i medesimi in un periodo massimo di cinque esercizi è stata sostituita dalla regola di deducibilità integrale nell'esercizio di sostenimento.

In merito alla nozione generale di spese di pubblicità, deve aversi riguardo ai chiarimenti forniti nel paragrafo 3.1 della circolare n. 34/E del 13 luglio 2009, in linea con la risoluzione del Ministero delle Finanze n. 148 del 17 settembre 1998.

I citati documenti di prassi hanno individuato l'elemento caratterizzante di tali costi nella circostanza che il loro sostenimento è frutto di un contratto a prestazioni corrispettive, la cui causa risiede nell'obbligo della controparte di portare a conoscenza della generalità dei consumatori – a fronte della percezione di un corrispettivo – l'offerta del prodotto dell'impresa, al fine di stimolarne la domanda sul mercato.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del D.M. 19 novembre 2008 (in breve "il Decreto"), le spese di rappresentanza, invece, sono quelle sostenute per erogazioni a titolo gratuito di beni o 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. Sotto il profilo fiscale, le predette spese sono deducibili entro un limite determinato in misura percentuale in relazione all'ammontare dei ricavi della gestione ordinaria.

Inoltre, dal combinato disposto del citato comma 1 e del comma 5 del predetto articolo 1 del Decreto, si ricava che le spese comunemente definite di ospitalità, caratterizzate dal sostenimento, da parte dell'impresa, di costi per viaggi, vitto e alloggio di determinate categorie di soggetti, sono qualificate come spese di rappresentanza, tranne nell'ipotesi in cui siano sostenute per ospitare clienti, attuali o potenziali, in occasioni specifiche, all'interno di contesti commerciali ben definiti, quali fiere, mostre, esposizioni, eventi similari e visite aziendali.

In tale evenienza, secondo quanto illustrato nel paragrafo 6 della citata circolare n. 34/E del 2009, le spese in esame assumono una rilevanza diversa rispetto alle normali spese di rappresentanza, in quanto esse sono strettamente correlate alla produzione dei ricavi tipici dell'impresa; pertanto, le medesime non soggiacciono ai limiti di deducibilità propri delle spese di rappresentanza, ma sono integralmente deducibili, ferma restando l'osservanza dell'articolo 109 del TUIR.

Quanto all'individuazione della nozione di cliente attuale o potenziale, la predetta circolare ha chiarito che sono da considerare tali quei soggetti attraverso i quali l'impresa consegue attualmente i propri ricavi, ovvero i soggetti che possono manifestare un interesse commerciale verso i beni e servizi offerti dalla stessa, ovvero siano i destinatari dell'attività caratteristica esercitata dalla stessa.

Ciò posto in relazione all'inquadramento normativo, si evidenzia preliminarmente che i richiami effettuati dall'istante alle sentenze della Corte di Cassazione nn. 8850 e 8851 del 2016 non appaiono pertinenti al caso in esame.

Invero, con specifico riferimento alle categorie a) e b) (i.e. vip e testimonial (attori e registi) e giornalisti, docenti e studenti di materie cinematografiche e umanistiche), dai documenti esibiti risulta che il ruolo di tali categorie ha una rilevanza prettamente interna al Festival; l'invito al Festival, infatti, si traduce nella fruizione di accrediti per l'accesso alla proiezione di tutti i film, e la partecipazione agli incontri con gli ospiti.

Di conseguenza, l'attività posta in essere da tali soggetti non assume un ruolo di primo piano nella creazione, intorno alla manifestazione, di un clima di diffusa sensibilizzazione mediatica presentando, quindi, caratteristiche diverse dalla fattispecie oggetto delle citate sentenze.

Nella fattispecie rappresentata, la scrivente ritiene che le spese di ospitalità sostenute nei confronti di tutte le categorie di ospiti non presentino le caratteristiche delle spese di pubblicità.

In particolare, con riguardo alla categoria a), l'obbligo di presenziare alla proiezione della prima visione e di disponibilità alle interviste non appare, da solo, sufficiente, per integrare i requisiti specifici che connotano le spese di pubblicità. In merito alle categorie b) e c) dai documenti esibiti non emerge alcuna obbligazione di pubblicizzazione dell'evento, trattandosi di meri inviti, liberamente declinabili. In relazione alla categoria d), invece, dai contratti allegati risulta che l'oggetto della prestazione non è una sponsorizzazione, bensì lo svolgimento di attività di natura intellettuale a supporto della logistica e dell'organizzazione di ciascuna edizione del Festival.

Ciò detto, per quanto concerne le spese relative al vitto che, come emerge dalla documentazione allegata all'istanza, sono rivolte a tutti i soggetti di cui alle lettere a), b), c), e d), si ritiene che debbano essere attratte dal regime delle spese di rappresentanza (cfr. paragrafo 6.1.2 della circolare n. 34/E del 2009) perché sono sostenute in maniera indistinta sia per i clienti che per altri destinatari.

Le altre spese di ospitalità relative ai soggetti delle categorie di cui alla lettere a) e b) (ossia vip e testimonial, giornalisti e studenti) sono anch'esse riconducibili alle spese di rappresentanza.

Le predette spese ospitalità non possono essere considerate integralmente deducibili in applicazione della disposizione di cui all'articolo 1, comma 5, del Decreto, in quanto tali soggetti non rientrano nella categoria dei clienti, né attuali né potenziali, come sopra definita.

Invero, l'attitudine di essere destinatari dell'attività caratteristica esercitata dall'istante e di manifestare interesse commerciale verso i prodotti esibiti appare meramente eventuale rispetto al ruolo ricoperto e ai compiti svolti dalla categoria di ospiti qui in esame. Detto in altri termini, i predetti ospiti sono invitati all'evento non in quanto potenziali clienti, ma in quanto potenziali promotori dello stesso.

In merito, invece, alle spese di ospitalità sostenute per la categoria di cui alla lettera c) (*id est* gli addetti ai lavori), si ritiene che esse possano rientrare nel campo d'applicazione del citato comma 5 e siano, pertanto, integralmente deducibili, nella misura in cui siano sostenute per partecipanti al Focus in qualità di "*buyers*", ovvero di potenziali acquirenti di film all'interno della sezione appositamente dedicata all'interno del Festival.

A diverse conclusioni deve, invece, pervenirsi con riguardo alle spese di ospitalità sostenute per addetti ai lavori qualificabili come agenti ("*sales agents*"), non potendo gli stessi costituire potenziali clienti, per le medesime ragioni sopra esposte per i vip, testimonial, giornalisti e studenti.

Da ultimo, per quanto concerne le spese di ospitalità relative ai soggetti della categoria di cui alla lettera d) (consulenti esteri), sul presupposto che i contratti risultino identici a quelli forniti a corredo della presente istanza, dall'esame del campione di contratti allegati si evince che, oltre al compenso monetario, l'istante offre alcuni compensi in natura, quali il volo aereo di andata e ritorno, i trasferimenti da e per l'aeroporto, il soggiorno in hotel e i pasti.

In considerazione di ciò, si ritiene che i predetti oneri concorrono alla formazione della base imponibile IRES, ai sensi degli articoli 83 e 109 del TUIR.

A tal riguardo, si rammenta che le spese di ospitalità, dal punto di vista del percettore, sono remunerazioni erogate a fronte di prestazioni di servizi rese, ancorché occasionalmente, anche in Italia, da parte del collaboratore non residente.

Con riferimento all'imposta sul valore aggiunto si osserva quanto segue.

L'articolo 19-*bis*1, comma 1, lettera *h*), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, esclude la detraibilità dell'imposta "*relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro 50*".

Ai fini della qualificazione delle spese in parola, la disciplina IVA fa espresso rinvio a quanto disposto in materia dal testo unico delle imposte sui redditi.

Per quanto sopra descritto, le spese di ospitalità sostenute da **Alfa** per tutte le categorie di soggetti indicate non sono qualificabili come spese di pubblicità; tuttavia, limitatamente alle categorie sub lettere a), b) e c) (diverse dai cd. "*buyers*"), essendo riconducibili nell'ambito delle spese di rappresentanza, di cui all'articolo 108 del TUIR, relativamente alle stesse si applicherà l'indetraibilità oggettiva prevista dal citato articolo 19-*bis*1, comma 1, lettera *h*), del d.P.R. n. 633 del 1972.

Tale limitazione si applica anche con riguardo all'IVA addebitata ad **Alfa** relativamente alle spese di ospitalità (ad esempio, vitto) sostenute in modo

indistinto sia per i clienti che per altri destinatari che, come sopra evidenziato, sono attratte - ai fini delle II.DD. - alle spese di rappresentanza.

Con riguardo, invece, alle spese (alloggio, trasporto) sostenute nei confronti dei soggetti di cui alla lettera c) (riferibili ai cd. *buyers*) e d) (consulenti esteri), si osserva che le stesse, non essendo qualificabili - ai fini delle II.DD. - come spese di rappresentanza, ai fini della detraibilità dell'IVA assolta per i predetti acquisti occorrerà tenere conto della natura del servizio acquistato.

In particolare, con riguardo alle spese di alloggio, l'IVA addebitata ad **Alfa** risulta detraibile sulla base dei principi generali previsti dall'articolo 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, nella misura in cui i predetti acquisti risultano inerenti ad operazioni che consentono il diritto alla detrazione.

Con riguardo, invece, alle spese di trasporto si osserva che l'eventuale IVA addebitata ad **Alfa** non è detraibile ai sensi dell'articolo 19-bis1, comma 1, lettera e), del d.P.R. n. 633 del 1972 secondo cui *“salvo che formino oggetto dell'attività propria dell'impresa, non è ammessa in detrazione l'imposta relativa a prestazioni di trasporto di persone”*.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)