

Risoluzione del 08/09/2000 n. 137 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Uff. del Dir. Centrale

Istanza di interpello articolo 21, legge 413/91 - Sociea'...S.p.A. - Spese di pubblicita' e rappresentanza -

Sintesi:

Sintesi: Si forniscono chiarimenti in merito alla corretta classificazione, nella fiscalita' d'impresa, delle spese sostenute da societa' con fine pubblicitario e propagandistico.

Testo:

Con istanza del 12/07/2000, la societa' menzionata ha formulato richiesta di parere ai sensi dell'articolo 21 della legge 413/91.

La fattispecie concreta riguarda la corretta classificazione di alcune spese sostenute tra quelle di pubblicita' ovvero tra quelle di rappresentanza, in virtu' del disposto dell'articolo 74, comma 2, del Testo Unico delle Imposte sui redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917.

Fatto

La... SpA ha come oggetto sociale la commercializzazione in Italia di beni quali orologi, penne, gioielli, pelletterie ed oggettistica riconducibili a prestigiosi marchi internazionali.

Per lo svolgimento della predetta attivita', la societa' partecipa ogni anno a fiere e mostre per la presentazione ed il lancio di nuovi prodotti della sua linea.

Con riferimento alla principale fiera del settore, che annualmente si svolge a Ginevra, la societa' invita i principali clienti (concessionari dei marchi) con l'obiettivo di concludere, in occasione della manifestazione fieristica, contratti di vendita con gli invitati.

Agli stessi viene offerto gratuitamente dall'azienda il viaggio, il vitto e l'alloggio per la partecipazione alla fiera.

Gli ordini di vendita che la societa' riesce a concludere nell'ambito della citata manifestazione fieristica, incidono in modo rilevante sul fatturato complessivo riferito ai beni di uno specifico marchio.

Di tale circostanza viene fornita contezza attraverso la documentazione allegata all'istanza, nella quale viene evidenziata l'incidenza delle vendite concluse nell'ambito della fiera sul totale delle vendite effettuate nell'anno.

Sotto l'aspetto procedurale la societa' richiedente e' in condizione di determinare con certezza, mediante l'attribuzione di una particolare codifica all'ordine di acquisto, se l'ordine stesso viene ricevuto nell'ambito della manifestazione fieristica e se lo stesso viene poi concretizzato.

Quesito

Posto che tali spese sono ritenute dall'istante come inerenti ex articolo 75, comma 5, del Testo Unico delle imposte sui redditi, la richiesta di parere riguarda la riconducibilita' delle stesse nell'ambito di quelle di pubblicita' ovvero di rappresentanza ex articolo 74, comma 2 del TUIR.

La societa' propone come soluzione interpretativa una separazione del trattamento fiscale dei costi sostenuti in base alle seguenti argomentazioni:

a) le spese di viaggio, vitto ed alloggio sostenute per i clienti che partecipano alla fiera e che hanno concluso l'acquisto, sarebbero da considerare di pubblicita' e propaganda e, quindi, integralmente deducibili in quanto correlate ad un elemento positivo di reddito certo;

b) quelle sostenute invece per i clienti che hanno ugualmente preso parte alla manifestazione fieristica ma con i quali non e' stato concluso alcun ordine, sarebbero da considerare spese di rappresentanza e dunque soggette a deducibilita' limitata.

Parere della Direzione Regionale

La Direzione Regionale delle Entrate territorialmente competente ritiene che, nel caso di specie, non sussistano elementi sufficienti a discostarsi dall'orientamento gia' espresso da questo Ministero e dal Comitato Consultivo in precedenti pronunce sull'argomento.

In particolare, rileva la DRE, nella risoluzione n. 148/E del 17.9.1998, in relazione alle spese sostenute da un'impresa per la locazione di un appartamento da destinare ad uso foresteria per clienti-visitatori, e' stato precisato che le stesse rientrano tra le spese di rappresentanza. Inoltre, nell'ambito di tale pronuncia, sono state chiaramente illustrate le peculiarita' che caratterizzano le spese di pubblicita' rispetto a quelle di rappresentanza.

Cio' premesso, la Direzione Regionale pur non discostandosi dalle suddette pronunce rileva che si potrebbe pervenire anche ad una diversa conclusione, in presenza di spese per le quali sia "oggettivamente dimostrabile" il collegamento con i ricavi, si' da considerare le stesse costi d'esercizio interamente deducibili dal reddito.

Interpretazione

La questione rappresentata, ripropone un tema molto discusso e controverso della fiscalità d'impresa: quello della delimitazione tra spese di pubblicità ovvero di propaganda, e spese di rappresentanza le quali, come noto, costituiscono due diverse tipologie di oneri aziendali soggetti a trattamento fiscale differenziato.

Ai sensi dell'articolo 74, comma 2, del TUIR infatti, mentre le spese di rappresentanza sono deducibili per un terzo del loro ammontare ed in cinque quote costanti, le spese di pubblicità e propaganda sono interamente deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in cinque quote costanti a partire dalla dichiarazione dei redditi riferita al suddetto esercizio.

Il testo dell'articolo 74, secondo comma del TUIR, anteriormente all'emanazione del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, non dettava una disciplina specifica per le spese di rappresentanza.

L'Amministrazione finanziaria (R.M. 12/11/1974 n.2/1053; R.M.08/04/1980 n. 9/121) ritenendo che dette spese rientrassero nella previsione dell'articolo 61, terzo comma del DPR 597/73 - trasfuso poi nel comma 2 dell'articolo 74 citato -, considerava integralmente deducibili le spese promozionali intese come quelle da cui derivassero ricavi in successione di tempo, a condizione che le stesse risultassero certe ed inerenti all'attività svolta, nonché congrue in riferimento ai ricavi dell'impresa.

In senso conforme si era consolidato anche l'orientamento giurisprudenziale.

Successivamente, l'articolo 26, comma 12 del decreto legge 69/89, aggiungeva al secondo comma dell'articolo 74 del TUIR due periodi, differenziando in tal modo le spese di pubblicità da quelle di rappresentanza e prevedendo per queste ultime un regime di deducibilità limitata.

Il legislatore in tale occasione forniva indicazioni su tali spese indicando a titolo esemplificativo "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".

La ratio di tale modifica normativa, e di conseguenza del regime di deducibilità limitato introdotto, va individuata nel fatto che le spese cosiddette "di rappresentanza", attraverso le quali viene offerta al pubblico un'immagine positiva dell'impresa, in termini di organizzazione e di efficienza, si prestano a realizzare, di solito, manovre elusive potendo facilmente mascherare elargizioni a titolo di mera liberalità, assegnazioni di beni ai soci ed autoconsumo in genere.

E' quanto si evince dalla stessa relazione ministeriale al D.L. 69/89.

Con riguardo al criterio distintivo utilizzabile, la scrivente ha enunciato un principio di carattere generale (R.M. n. 2/1016 del 05/11/74; R.M. n. 9/213 del 25/10/80; R.M. n. 9/204-92 del 17/06/92; R.M. n. 148/E del 17/09/98 ed infine R.M. n. 30/E del 17/02/99) - richiamato anche in alcune pronunce del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive (parere n. 13 del del 07/07/98 e n. 2 del 11/03/99) - secondo il quale, caratteristica fondamentale e preminente delle spese di rappresentanza e' la loro "gratuita", vale a dire la mancanza di un corrispettivo da parte dei destinatari, ovvero di un obbligo di "dare" o "facere" a carico degli stessi.

Le spese di pubblicità sono invece conseguenti, quasi sempre, alla stipula di un contratto tra le parti.

L'altro criterio distintivo, elaborato dalla giurisprudenza e dalla stessa prassi amministrativa, individua le spese di rappresentanza in quelle sostenute dall'impresa per offrire al pubblico un'immagine positiva di se stessa e della propria attività, in termini di floridezza, efficienza, ecc...

Sarebbero invece da considerarsi di pubblicità quelle spese attraverso le quali si porta a conoscenza della generalità dei consumatori l'offerta del prodotto, stimolando la formazione e l'intensificazione della domanda.

Tale criterio conserva una propria validità solo tendenziale, in quanto sempre più la pubblicità stessa si incentra sull'impresa più che sul prodotto in quanto tale. E, in ogni caso, il fine e' incrementare, direttamente o indirettamente, i ricavi e l'attività propria.

In effetti, nella moderna economia assistiamo quotidianamente ad un continuo mutamento nelle tecniche di volta in volta utilizzate dalle apposite organizzazioni di marketing, per cui le campagne pubblicitarie sono sempre più rivolte non tanto a reclamizzare il prodotto come tale, quanto a far sì che l'impresa venga percepita come un elemento indispensabile allo sviluppo della comunità socio-politica in cui e' inserita.

La pubblicità legata unicamente al prodotto ha perso i connotati tipici che l'avevano da sempre caratterizzata nel senso cioè di dover essere razionale e convincere che un prodotto e' buono e conveniente.

Nuovo modo di concepire una pubblicità del "sociale" piuttosto che una pubblicità del "prodotto" può essere ravvisato in quello che nella terminologia anglosassone viene definito cause related marketing (crm).

Termine con il quale si intende una nuova tecnica pubblicitaria - rivolta ai consumatori-cittadini più che ai consumatori clienti - che

consiste nel valorizzare un marchio o nel lanciare un prodotto destinando risorse predeterminate o percentuali di ricavi, al restauro di un'opera d'arte o al finanziamento di una struttura pubblica o ancora nell'abbinare il proprio marchio a un'iniziativa di solidarieta' sociale o ad un progetto di interesse collettivo.

Alla luce di quanto sin qui esposto, si puo' senz'altro affermare che tra i criteri da seguire per poter distinguere tra spese di pubblicita' e spese di rappresentanza, si rileva sempre meno efficace quello incentrato sul collegamento diretto tra pubblicita' del prodotto e ricavo, dal momento che, come visto, il prodotto ha cessato di essere l'unico obiettivo della pubblicita' stessa, per cedere il posto ad altre strategie commerciali legate all'immagine "sociale" di un'azienda.

Del resto cio' che rileva ai fini della corretta interpretazione dell'articolo 74 del TUIR e' riaffermare un criterio - che pur nella evoluzione delle strategie di mercato- sia conforme allo spirito ed al contenuto antielusivo delle disposizioni introdotte dal D.L. 69/89.

E, in tal senso, un criterio valido e' quello piu' volte ribadito dalla scrivente in base al quale, sono da considerare di pubblicita' le spese che prevedono a carico dell'altra parte impegni a fare o permettere oppure obbligazioni derivanti da accordi contrattuali anche nuovi e complessi, quali ad esempio le partnership previste per le "crm".

D'altro canto sono individuabili come di rappresentanza quelle spese caratterizzate dalla "gratuita'", ovvero dalla mancanza di corrispettivo da parte dei destinatari di una determinata prestazione, dovendosi contrastare possibili abusi nell'utilizzo di oneri talora privi di un sicuro collegamento con l'attivita' d'impresa.

Tra di esse, per espressa previsione normativa, rientrano i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili.

Conclusioni

Tutto cio' premesso, in relazione alla fattispecie rappresentata, si osserva quanto segue.

Come detto la societa' chiede che - anche in conformita' ad una recente sentenza della Corte di Cassazione (n. 7803 del 23 febbraio- 8 giugno 2000) - siano riconosciuti interamente deducibili dal reddito i costi affrontati dalla stessa per ospitare clienti che hanno effettuato acquisti nell'ambito dell'evento "fiera di Ginevra", dal momento che i costi stessi hanno, al pari del caso rimesso al giudizio della Suprema Corte, un sicuro collegamento con le vendite e quindi con i ricavi conseguiti.

Ritiene la scrivente che l'inerenza degli oneri all'attivita' d'impresa e dunque la loro idoneita' - reale o potenziale - a promuovere in via diretta o indiretta un incremento del business e' principio di carattere generale che, ai sensi dell'articolo 75, comma 5 del TUIR, deve essere in ogni caso riscontrato ai fini della deducibilita' delle spese di pubblicita' come di quelle di rappresentanza.

La loro qualificazione, pertanto, deve trovare fondamento in criteri ulteriori e diversi.

In base alle considerazioni fin qui espresse, questa Direzione e' del parere che non possono essere diversamente qualificati oneri della stessa natura, in relazione al fatto che i clienti abbiano o meno effettuato acquisti nell'ambito della fiera.

Sarebbe oltretutto irragionevole attribuire un piu' favorevole regime fiscale a costi che manifestano immediatamente, in termini di business, un "ritorno" positivo ma modesto, rispetto a costi che, in proiezione futura, potrebbero rivelarsi addirittura piu' "fertili".

E' da ritenere quindi, che le spese sostenute dalla societa' istante siano di rappresentanza dal momento che le stesse si caratterizzano comunque per la loro gratuita' e, pertanto, - ai sensi dell'articolo 74, comma 2 del TUIR - sono ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare per quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi.