

**COMITATO CONSULTIVO
PER L'APPLICAZIONE DELLE NORME ANTIELUSIVE**

Vista l'istanza di interpello ai sensi dell'art. 21, comma 9, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, presentata in data 13 gennaio 2006 dalla società X s.r.l., con sede in ----, , in persona del legale rappresentante *p.t.*, alla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso per il tramite della Direzione Regionale della --- allo scopo di ottenere un parere circa la corretta qualificazione delle spese da sostenere per l'organizzazione di alcune giornate informative.

Rilevato che l'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, non ha fornito risposta alla richiesta di parere e che l'istante, in data 11 dicembre 2006, ha presentato interpello al Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive ai sensi dell'art. 21, comma 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

Rilevato, inoltre, che la società istante in data 22 marzo 2007 ha presentato una formale diffida ad adempiere al Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive ai sensi del medesimo art. 21, comma 10, ultima parte, della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

Udita l'illustrazione del relatore dott. Villiam Rossi.

PREMESSO CHE

da quanto si evince dall'istanza presentata,

la società X. s.r.l.:

- esercita l'attività di commercio all'ingrosso e al dettaglio di materiali per idrica, climatizzazione e riscaldamento;
- è concessionaria esclusiva per le province di ----- dei marchi -----
- dispone di una rete di clienti artigiani i quali provvedono ad installare presso i clienti finali i prodotti acquistati.

A seguito di lamentele conseguenti al non corretto funzionamento di alcuni prodotti commercializzati, la società istante ne ha individuato la causa nella mancata conoscenza da parte degli installatori delle innovazioni contenute nei prodotti stessi.

La società istante, pertanto, al fine di:

- consentire una corretta installazione dei prodotti commercializzati con la conseguente fidelizzazione sia del cliente artigiano che del cliente finale;
- mettere in atto moderne tecniche di vendita già in uso e ampiamente collaudate in altre regioni, che non si limitino alla semplice cessione della merce al cliente, ma che forniscano a quest'ultimo una serie di servizi complementari che costituiscono il vero valore aggiunto,

intende organizzare giornate informative rivolte esclusivamente ai propri clienti installatori operanti in determinate aree della Sardegna (ad esempio: Nuoro, Cagliari, Oristano, Iglesiente, Medio Campidano, Ogliastra).

Le suddette giornate informative si svolgerebbero presso una sede, non ancora individuata,

dotata di apposita sala attrezzata di sedie, banchi, lavagna luminosa, video proiettore e quant'altro necessario a seconda delle esigenze formative, quali computer, con accesso ad internet, software specifici, attrezzature per simulazioni di installazione e funzionamento.

I potenziali clienti interessati verrebbero avvisati tramite apposita comunicazione scritta contenente:

- il programma del corso;
- l'ubicazione della sede prescelta;
- la durata del corso;
- i nominativi dei docenti.

E' previsto che i partecipanti firmino un "foglio presenze" indicante cognome, nome e impresa rappresentata.

I costi che saranno sostenuti per l'organizzazione delle suddette giornate sono riconducibili a:

- locazione dell'aula;
- onorario del docente (interno o esterno alla struttura aziendale);
- preparazione di dispense su carta o su supporto informatico;
- pranzo o buffet freddo, a seconda della struttura ospitante.

La società Nuova X s.r.l. ritiene che i suddetti costi da sostenere per l'organizzazione delle giornate informative, debbano essere qualificati quali spese di pubblicità e propaganda. Ciò in quanto sostenuti:

- al fine di non perdere quote di mercato, a causa della mancata conoscenza da parte dei clienti installatori degli aggiornamenti in materia di prodotti e tecniche di installazione;
- per incrementare i ricavi di vendita portando a conoscenza della clientela i possibili impieghi dei prodotti commercializzati e per fornire un servizio complementare alla semplice cessione del prodotto attuando una moderna strategia commerciale.

Tutto quanto esposto,

CONSIDERATO IN DIRITTO

Occorre premettere che la normativa fiscale non offre una definizione delle spese di pubblicità e di propaganda e di quelle di rappresentanza, ma si limita a precisarne il diverso regime fiscale presupponendo, ma non illustrando, una diversità tra le categorie.

Nel merito, l'art. 108, comma 2, del T.U.I.R. dispone che: *“Le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi. Le spese di rappresentanza sono ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare e sono deducibili per quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro 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. 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 euro 25,82”.

Tale diverso regime di deducibilità sottende un giudizio differenziato sull'intensità della relazione che corre, rispettivamente, tra le spese di pubblicità e rappresentanza, da un lato, e le attività o i beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa, dall'altro.

Secondo l'orientamento consolidato di questo Comitato, caratteristica principale delle spese di pubblicità, come di quelle di rappresentanza, è la loro connessione soltanto indiretta con la produzione dei ricavi, mentre 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'articolo 109, comma 5, del T.U.I.R.

Una prima analisi da effettuare, pertanto, consiste nel determinare il nesso che le spese hanno con i ricavi. Una volta constatato che non sono direttamente connesse ai ricavi, ai sensi dell'art 109, comma 5, del T.U.I.R., occorre esaminare se le stesse possano essere inquadrare nella nozione di spesa di pubblicità ovvero di spesa di rappresentanza.

A stabilire la linea di demarcazione tra le due tipologie di spesa è stata la Corte di Cassazione che, con la sentenza n. 7803 dell'8/06/2000, confermando quanto deciso dalla Commissione Tributaria Centrale, ha ribadito che *“rientrano tra le spese di rappresentanza quei costi sostenuti al fine di creare, mantenere o accrescere il prestigio della società e di migliorarne l'immagine..., ma non danno luogo ad aspettative di incremento del processo di vendita”* mentre *“non rientrano tra le spese di rappresentanza tutti quei costi che pur non essendo imputabili in modo diretto ai ricavi..., vengono comunque sostenuti allo scopo di incrementare le vendite, perché si spera che consentano, ad esempio, di acquisire nuova clientela o permettano di ampliare il fatturato nei confronti della clientela già esistente”*.

Successivamente, l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 137/E del 2000, ha precisato che, in linea generale, le spese di rappresentanza sono caratterizzate dalla “gratuità”, ovvero dalla mancanza di corrispettivo da parte dei destinatari di una determinata prestazione. Al contrario, le spese di pubblicità si caratterizzano per il fatto che le stesse prevedono l'assunzione da parte del percipiente di obblighi di fare, non fare o permettere derivanti da accordi contrattuali.

Unitamente al requisito della gratuità, le spese di rappresentanza si caratterizzano anche per il fatto di essere sostenute dall'impresa al fine di offrire ai clienti, attuali e potenziali, un'immagine positiva di se stessa e della propria attività, in termini di floridezza ed efficienza.

Un ulteriore criterio per distinguere correttamente le due tipologie di spese è quello richiamato nel parere n. 1 del 24 febbraio 2004 del Comitato Consultivo nel quale è stato affermato che le spese di rappresentanza sono sostenute al fine di creare, mantenere o accrescere il prestigio della società e di migliorarne l'immagine senza dar luogo ad aspettative di incremento delle vendite comportando una particolare utilità o un particolare beneficio a favore di determinati soggetti; sono, invece spese di pubblicità quelle che possono determinare un incremento delle vendite, acquisendo nuova clientela o incrementando le vendite alla clientela già esistente.

Peraltro, un giudizio esaustivo sulla corretta qualificazione delle spese in questione non può che derivare da un esame concreto, effettuato caso per caso, in relazione alle caratteristiche dell'attività effettivamente svolta.

Nella fattispecie in esame, i costi relativi alle spese da sostenere per l'organizzazione delle "giornate informative" risultano essere:

- sostenute in funzione dell'aspettativa di incrementare i processi di vendita;
- caratterizzate dalla non "gratuità". In particolare, la sinallagmaticità consiste nell'obbligo dei destinatari della formazione di effettuare una corretta installazione dei prodotti e di fornire all'utilizzatore finale le opportune informazioni circa il funzionamento degli apparecchi.

Nel dettaglio, i costi sostenuti dalla società istante per la locazione dell'aula, l'onorario del docente, la preparazione delle dispense su carta o supporto informatico, vanno inquadrati nell'ambito delle spese per l'organizzazione delle "giornate informative" finalizzate alla presentazione dei prodotti e all'illustrazione del corretto utilizzo e montaggio degli stessi.

Possono, pertanto, essere qualificate come spese di pubblicità e propaganda ai sensi dell'art. 108, comma 2, primo periodo, del T.U.I.R., in quanto dirette a sostenere la formazione degli installatori e l'incentivazione della domanda dei prodotti e volte ad incrementare i ricavi dell'impresa.

I costi concernenti le spese di vitto (pranzo o buffet freddo), quand'anche non correlati direttamente alla finalità delle "giornate informative" che, come espressamente dichiarato nell'istanza, sono orientate esclusivamente alla presentazione e all'illustrazione dei prodotti, risultano essere, comunque, riconducibili a spese sostenute all'interno di un "*contenitore che certamente è uno strumento di promozione delle vendite*". Pertanto, "*le spese inerenti ad una manifestazione pubblicitaria, assumono la stessa qualificazione di questa*" (v. Corte di Cassazione sentenza n. 7803/2000).

In particolare, quindi, i costi afferenti al vitto, in quanto riconducibili alle spese di pubblicità e propaganda, sono, dunque, deducibili ai sensi dell'articolo 108, comma 2, primo periodo, del T.U.I.R. Ciò in quanto trattasi di spese sostenute a vantaggio esclusivo di clienti installatori dell'impresa interpellante coinvolti nella predetta azione di informazione e promozione dei prodotti aziendali, sempre che, queste ultime siano, in termini quantitativi, ragionevolmente congrui rispetto al totale dei costi che la società X. S.r.l. sosterrà per l'organizzazione *in toto* dell'evento formativo.

Tutto quanto premesso e considerato il Comitato, in considerazione e nei limiti delle dichiarazioni e argomentazioni fornite dalla società istante,

DICHIARA

Le spese sostenute dalla società relativamente agli eventi informativi da organizzare a cura della stessa, essendo stata rappresentata la circostanza che saranno sostenute in funzione dell'aspettativa di incrementare i processi di vendita e, conseguentemente, i ricavi, sono da considerare spese di pubblicità e propaganda e, come tali, soggette alla relativa disciplina.

Resta impregiudicato, in ogni caso, il riscontro materiale che gli uffici accertatori potranno più adeguatamente, ricorrendone le circostanze, verificare in concreto.

Così deliberato in Roma, il 9 maggio 2007