

TESTO

COMITATO CONSULTIVO PER L'APPLICAZIONE
DELLE NORME ANTIELUSIVE

Richiesta di parere ai sensi dell'art. 21 della legge n. 413 del 1991

IL COMITATO

Esprimendo parere sulla richiesta presentata dal sig. ---, esercente impresa commerciale sotto la ditta "X", con sede in -----,
Udita la relazione del Prof. Giuliano Tabet,

PREMESSO IN FATTO

La ditta "X" ha presentato alla Direzione Regionale delle ----- interpello "ordinario", ai sensi dell'art. 11 della L. n. 212/2000, chiedendo di pronunciarsi in ordine alla qualificazione di talune spese sostenute in relazione all'attività di intermediazione commerciale di vari prodotti, da essa esercitata tra venditori italiani ed acquirenti ucraini.

La stessa Direzione Regionale ha provveduto a riqualificare correttamente il medesimo interpello come "speciale", ai sensi dell'art. 21 della L. n. 413/1991, trasmettendolo per competenza alla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso.

Con Risoluzione n. ----- del ----- la predetta Direzione Centrale ha comunicato di non concordare con la qualificazione data dalla Ditta istante alle suddette spese (e cioè spese commerciali direttamente attinenti alla produzione di ricavi), in quanto le stesse sono da considerarsi, invece, spese di rappresentanza secondo il disposto dall'art. 108, 2° c. del D.P.R. n. 917/1986.

Non intendendo uniformarsi al giudizio della menzionata Direzione, la ditta X ha chiesto il parere di questo Comitato con atto ricevuto dalla Direzione Regionale delle ----- in data ----- . Nella istanza si espone quanto segue:

La ditta istante ha per oggetto principale l'attività di intermediazione commerciale, su diversi tipi di prodotti tra venditori italiani ed acquirenti.

La politica commerciale della ditta prevede tutta una serie di iniziative che possono così riassumersi:

- a) i soggetti ucraini informano la Ditta "X" di essere interessati ad acquistare determinati prodotti, quali calzature, articoli di abbigliamento, da regalo, prodotti farmaceutici;
- b) la ditta "X" si attiva nella ricerca, su tutto il territorio italiano, di possibili aziende venditrici dei prodotti richiesti, selezionando le più rappresentative;
- c) una volta effettuata la ricerca, la ditta invita i potenziali clienti ucraini, tramite l'ambasciata italiana, a recarsi in Italia per effettuare gli acquisti dei prodotti cui sono interessati;
- d) nell'invito spedito all'ambasciata d'Italia in Ucraina la ditta deve indicare obbligatoriamente il motivo dell'invito ed il luogo dove soggiorneranno gli invitati;
- e) dovrà essere inoltre garantito che le spese di vitto e alloggio saranno sostenute dalla ditta "X";
- f) il soggetto invitante dovrà dichiarare di essere a conoscenza delle responsabilità civili e penali in merito alla normativa sull'immigrazione e di assumersi tali responsabilità in caso di violazione;
- g) una volta giunti in Italia i soggetti ucraini vengono accompagnati presso le aziende venditrici a spese del soggetto istante;
- h) il compenso, sotto forma di provvigioni per procacciamento di affari, è corrisposto esclusivamente dalle aziende venditrici, da calcolarsi sull'importo della vendita effettuata ai

clienti ucraini in una percentuale in base agli usi commerciali dei diversi settori merceologici.

Tanto premesso, la ditta istante ritiene che tutti i costi di vitto, alloggio e trasporto, che la stessa sopporta per promuovere l'aumento delle vendite e di conseguenza di ricavi, abbiano la caratteristica di spese di gestione e siano pertanto integralmente deducibili nell'esercizio di sostenimento.

La ditta istante, a sostegno della propria tesi, argomenta altresì che tali spese sono finalizzate all'incremento dei ricavi, in quanto i beneficiari del servizio, con il viaggio in Italia, hanno posto in essere un comportamento sintomatico che denota un chiaro interesse ad acquistare.

CONSIDERATO IN DIRITTO

In via preliminare, va confermato l'orientamento secondo cui, quantunque la formulazione letterale dell'art. 21, 2° c. della L. n. 413/1991 sembri confinare la competenza del Comitato alla qualificazione di determinate spese sostenute dal contribuente tra quelle di pubblicità e di propaganda ovvero tra quelle di rappresentanza, non sarebbe logico negare che la suddetta previsione consenta di pronunciarsi anche in ordine alla esclusione di entrambe le qualificazioni rispetto alle spese concretamente sostenute, come accade nella ipotesi in cui esse non siano affatto deducibili ovvero siano entrambe interamente deducibili, in quanto specificatamente afferenti ai ricavi (Pareri n. 13/1998, 24/1999, 1/2001, 4/2002 e, da ult., 11/2003).

Del pari va ribadito che caratteristica delle spese di pubblicità, come quelle di rappresentanza, è la loro connessione soltanto indiretta con la produzione di 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'art. 109, 5° c. del vigente TUIR (Pareri n. 21/1998, 24/1999, 1/2001 e 11/2003).

Da ciò consegue che, sul piano logico l'esame delle 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 (e nel qual caso la spesa medesima costituisce senz'altro un costo ordinariamente ed interamente deducibile) e, solo ove tale relazione non sussista, si passa ad esaminare se la spesa medesima possa essere inquadrata nella nozione di spesa di pubblicità o di spesa di rappresentanza; ovvero qualora essa non rientri affatto nell'una o nell'altra categoria, si debba ritenere interamente indeducibile (Parere n. 11/2003).

Tanto premesso, rileva il Comitato che, con riferimento alla fattispecie oggetto del presente interpello, la dedotta correlazione "necessaria" tra le spese sostenute ed i ricavi dell'impresa risulta soltanto enunciata, mentre invece essa avrebbe dovuto essere supportata da idonea dimostrazione.

Considerato, infatti, che la ditta X svolge un'attività di mera intermediazione, consistente nella ricerca e nella segnalazione alle rispettive controparti di possibili contraenti, non può certo dirsi che il requisito dell'inerenza delle spese sostenute a titolo gratuito sussista "in re ipsa". Invero, non può aprioristicamente affermarsi che tutte, indistintamente, le spese di vitto, alloggio e trasporto sostenute a seguito dell'invito in Italia di eventuali acquirenti ucraini siano di per sé "indispensabili" ai fini della formazione dei ricavi provvigionali dell'impresa. A tale proposito, l'istante avrebbe dovuto dimostrare l'effettiva e concreta "stretta" inerenza, la quale - proprio per la liberalità della spesa - richiedeva una più rigorosa dimostrazione, tale da evidenziare la rilevante efficacia dello strumento di promozione adottato nonché la sua maggiore incisività rispetto alle consuete tecniche di ricerca e di presentazione del contraente desiderato. Non senza aggiungere che sarebbe stato poi quanto meno necessario contabilizzare separatamente le spese sostenute a favore di operatori che hanno concluso acquisti - e da cui sono scaturite provvigioni per la ditta - da quelle sostenute senza alcun vantaggio e cioè a favore di invitati che non hanno effettuato alcun ordine di acquisto.

Escluso dunque che, in assenza di idonea dimostrazione della necessaria correlazione con i ricavi, le spese in questione possano rientrare di per sé tra quelle commerciali in senso stretto, si deve esaminare se esse rientrino tra quelle di pubblicità o rappresentanza.

Osserva il Comitato che, pur tenendo conto del mutato quadro evolutivo delle tecniche di penetrazione commerciale e della conclamata tendenza alla sovrapposizione ed al cumulo della diverse tecniche, il criterio discretivo delle spese di pubblicità non può essere ricostruito - come opina la ditta istante - 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 (Pareri n 18/2000 e 1/2004).

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 vero il reciproco, 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 quali perseguono - tutte - indubbiamente 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 vi 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 (da ult. Parere n. 11/2003).

Nel caso prospettato sussistono pertanto le condizioni per configurare le spese sostenute quali spese di rappresentanza, vuoi perché la relativa controprestazione non è costituita dalla fornitura di servizi di natura pubblicitaria a favore della ditta che sostiene il costo, vuoi perché detto costo è volontariamente assunto a titolo gratuito ed a beneficio di una cerchia determinata di operatori del settore, i quali sono per giunta già in contatto con l'impresa.

P.Q.M.

Il Comitato esprime parere nel senso che, in assenza di idonea dimostrazione della necessaria correlazione con i ricavi, le spese sostenute in Italia dalla ditta X per vitto, alloggio e trasporto di operatori ucraini interessati ad effettuare acquisti in Italia sono da considerare spese di rappresentanza e, come tali, soggetti alla relativa disciplina.