

CRITERIO DISTINTIVO tra SPESE di PUBBLICITÀ e SPESE di RAPPRESENTANZA

La diversa natura e finalità delle spese di pubblicità e propaganda, interamente deducibili, e delle spese di rappresentanza, solo parzialmente deducibili. I criteri distintivi sviluppati dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, dalla dottrina e dal Comitato antielusivo.

di **LUIGI FERRAJOLI**

Avvocato e dottore commercialista - Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo e Brescia

Con la pronuncia n. 9567 del 23 aprile 2007, la Corte di Cassazione ha ulteriormente precisato il criterio che distingue le spese pubblicitarie e di propaganda da quelle di rappresentanza ed il loro diverso trattamento ai fini della deducibilità fiscale.

La Suprema Corte ha stabilito che le spese di rappresentanza sono caratterizzate dalla finalità di favorire iniziative finalizzate in via generale ad aumentare il prestigio, l'immagine e le possibilità di sviluppo della società; invece le spese pubblicitarie o di propaganda sono erogate per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi, servizi o, comunque, dell'attività svolta.

La Corte di Cassazione ha quindi specificato che vanno considerate spese di pubblicità o propaganda quelle sostenute per ottenere un incremento, immediato ovvero dilazionato nel tempo, delle vendite di quanto di volta in volta realizzato dal soggetto erogante le spese stesse. Tale incremento si realizza con l'acquisizione di nuova clientela ovvero con l'aumento delle vendite alla clientela già esistente per il tramite della diffusione di un messaggio destinato ad informare la generalità dei consumatori dell'esistenza e delle qualità di uno spe-

cifico prodotto o servizio, diffusione che può avvenire attraverso l'utilizzazione di molteplici mezzi.

Pertanto le spese di pubblicità o propaganda sono caratterizzate dalla diretta finalità promozionale e di incremento commerciale, concernente la produzione realizzata in un determinato contesto.

Al contrario l'obiettivo delle spese di rappresentanza coincide con un generico miglioramento dell'immagine e del prestigio della società in termini di organizzazione e di efficienza, comportando un particolare beneficio a favore di un gruppo determinato di soggetti e l'aumento delle possibilità di sviluppo della società, che tuttavia non danno luogo ad aspettative di incremento delle vendite o che sono connesse soltanto in via indiretta con la produzione di ricavi.

**SENTENZA CORTE
di CASSAZIONE n. 9567/2007**

Nel caso particolare esaminato dalla Suprema Corte, una società consortile poneva a carico delle singole società consorziate le spese

sostenute, che concernevano iniziative aventi finalità non specificate né altrimenti riferibili alla concreta attività della contribuente ed in misura che variava a seconda delle dimensioni di ciascuna consorziata.

Tali caratteristiche delle spese stesse, e precisamente la loro riferibilità alla generica attività di diffusione dell'immagine del consorzio e la loro ripartizione pro quota alle singole consorziate, hanno permesso alla Corte di Cassazione di qualificare tali spese quali spese di rappresentanza, e non di pubblicità o propaganda.

A tali argomenti si aggiungeva anche il fatto che neppure nello statuto della società consortile è stata rinvenuta la finalità di sviluppare e promuovere l'immagine delle consorziate stesse, ma soltanto lo scopo di fornire semplici servizi alle consorziate.

GIURISPRUDENZA e DOTTRINA
in MATERIA di SPESE
di PUBBLICITÀ
e di RAPPRESENTANZA

La recentissima sentenza ora analizzata conferma l'orientamento già accolto dalla Corte di Giustizia della Comunità Europea (cfr., *ex multis*, sentenza del 17 novembre 1993, causa C-68/92), nonché dall'Agenzia delle Entrate (si veda la R.M. 11 febbraio 1998, n. 6/E) e dalla stessa Corte di Cassazione, come si evince, ad esempio, dalla pronuncia n. 25053 del 21 settembre 2006.

Quest'ultima sentenza, nell'affrontare le attività di promozione dei farmaci e di sostegno dell'immagine delle case farmaceutiche, ha affermato che le spese volte ad informare il professionista della natura e delle utilità farmaceutiche del prodotto possono essere fatte rientrare tra le spese per la pubblicità.

Pertanto, per quanto concerne lo specifico settore dei prodotti farmaceutici, sono spese di pubblicità quelle volte a rendere noto un farmaco presso la classe medica, altresì per il tramite di donativi od omaggi, ovvero riunioni ed incontri, che possono anche essere di breve durata ovvero prevedere la parteci-

pazione di un numero ristretto di professionisti specializzati (essendo soltanto i medici e non i consumatori finali gli unici soggetti abilitati alla prescrizione dei farmaci).

La pronuncia ha recisamente differenziato i costi ora illustrati da quelli finalizzati genericamente a promuovere l'immagine della casa farmaceutica, che sono quindi da considerarsi quali spese di rappresentanza.

Con riferimento al settore sanitario, merita di essere menzionato altresì il parere espresso dal Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive del 27 ottobre 2004, n. 26, interessante anche per l'analisi dei possibili risvolti penali della dichiarazione infedele da parte del contribuente, reato previsto dall'art. 4, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 [CFF 9527c].

Altresì meritevole di attenzione è il precedente parere reso dallo stesso Comitato in data 11 maggio 2004, n. 13/2004, in merito all'organizzazione di *meeting* o analoghe riunioni o incontri per il lancio di nuovi prodotti.

Nel caso concretamente vagliato dal Comitato, erano stati ritenuti preponderanti gli elementi di intrattenimento dei partecipanti ai *meeting*, piuttosto che l'aspetto di vera e propria illustrazione di specifici prodotti, così che l'incontro era divenuto un mero aspetto incidentale della campagna tesa alla promozione dei prodotti medesimi.

Da tale rilevazione derivava che le spese erogate per l'incontro stesso erano da considerarsi spese di rappresentanza e non di pubblicità. In generale, ed in materia di costi sostenuti per vitto, viaggio, alloggio e intrattenimento offerti alla clientela, il Comitato ha dichiarato che tutti tali costi sono da valutarsi caso per caso e sono da considerare quali spese di pubblicità laddove siano sostenuti nell'ambito di manifestazioni promozionali ed invece quali spese di rappresentanza se legati, per esempio, a soggiorni in luoghi di villeggiatura. In senso conforme, si ricorda altresì il parere n. 19/2004 del 23 luglio 2004 del medesimo Comitato.

L'orientamento della Suprema Corte è peraltro conforme alla definizione di pubblicità generalmente assegnata dalla dottrina, che vi include tutti gli strumenti o canali utiliz-

zati da un'impresa al fine di informare una generalità o collettività astratta di consumatori sulle qualità intrinseche dei propri prodotti o servizi al fine di incrementarne le vendite sul mercato.

La medesima dottrina definisce le spese di rappresentanza quelle sostenute per accrescere l'immagine dell'impresa nei confronti di soggetti predeterminati, collegati all'attività dell'impresa, come, ad esempio, alcuni clienti o fornitori, senza dar luogo ad una aspettativa immediata di ampliamento delle vendite.

La definizione di pubblicità si rinviene anche nel dettato di cui all'art. 2, D.Lgs. 25 gennaio 1992, n. 74, che, pur fornendo varie accezioni del termine, la determina in *«qualsiasi forma di messaggio che sia diffuso, in qualsiasi modo, nell'esercizio di un'attività commerciale, industriale, artigianale o professionale allo scopo di promuovere la vendita di beni mobili od immobili, la costituzione o il trasferimento di diritti ed obblighi su di essi oppure la prestazione di opere o di servizi»*.

Dall'espressione ora richiamata è dunque evidente la centralità e la necessità della finalità di promozione di uno specifico prodotto o servizio fornito dal soggetto erogante la spesa stessa.

DEDUCIBILITÀ delle SPESE

La distinzione tra spese di pubblicità e spese di rappresentanza è rilevante al fine di determinare il differente grado di deducibilità degli esborsi sostenuti da un soggetto.

Entrambe tali spese sono disciplinate dall'art. 108, co. 2, D.P.R. 917/1986 [CFF 5208]. Tale norma stabilisce che le spese per la pub-

blicità e la propaganda sono interamente deducibili dal reddito nell'esercizio in cui sono state sostenute oppure, a scelta del contribuente, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi.

Le spese di rappresentanza, che mirano a sostenere la generica immagine della società, sono invece soltanto parzialmente deducibili, e precisamente nella misura di un terzo del loro ammontare, deducibile per quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi.

Si rileva che le spese di rappresentanza, essendo sovente caratterizzate per la loro gratuità, vale a dire per la mancanza di un corrispettivo o di una controprestazione da parte dei destinatari (contrariamente alle spese di pubblicità che sono conseguenti alla stipula di un contratto sinallagmatico tra la parte che pubblicizza e la parte che produce il prodotto o rende il servizio pubblicizzato), si prestano alla realizzazione di manovre elusive, potendo mascherare elargizioni a titolo di liberalità o assegnazioni di beni ai soci ed autoconsumo.

È pertanto evidente l'importanza di definire e differenziare nettamente le due diverse tipologie di spesa, pur restando inteso che, in ogni caso, l'onere di provare la natura e l'inerenza delle spese che si intendono portare in deduzione incombe sul contribuente.

Nel quadro giurisprudenziale e dottrinale sino ad ora illustrato, si è ora inserita la sentenza n. 9567 del 2007 della Corte di Cassazione, pronuncia che ha il pregio di aver ribadito ed esplicitato con chiarezza il generale criterio discretivo delle spese sostenute da un'impresa che risulta applicabile ai più svariati settori economici e non riferibile soltanto al mercato di particolari prodotti ovvero a singoli mezzi o strumenti di propaganda.