PUBBLICITÀ & RAPPRESENTANZA Come inquadrare il costo dei beni distribuiti gratuitamente e il trattamento tributario da applicare

Omaggi natalizi «cari» per le aziende

Detraibilità Iva e deducibilità scattano se il valore supera i 25,82 €

Omaggi natalizi "cari" per le aziende. L'omaggio è per natura una cessione gratuita la cui disciplina fiscale rientra, a seconda dei casi, in quella relativa alle spese di rappresentanza ovvero di pubblicità. Punto cardine per il Fisco è il "valore" unitario dei beni che ne sono oggetto, ciò sia con riferimento alla detraibilità Iva sia alla deducibilità dalle imposte dirette.

L'articolo 108 del Tuir considera gli "omaggi", cioè le spese sostenute per quei beni distribuiti gratuitamente a vario titolo come spese di rappresentanza; ciò, indipendentemente dal fatto che tali beni rechino emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa, purché il loro valore sia superiore a 25,82 euro.

Imposte dirette.

Omaggi di valore unitario inferiore a 25,82 €. Le spese per l'acquisto di omaggi di valore unitario inferiore a 25,82 euro sono equiparate alle spese di pubblicità e di propaganda; in quanto tali, sono integralmente deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro anni successivi.

Omaggi di valore unitario superiore a 25,82 €. Differente è invece la disciplina fiscale per l'acquisto di omaggi il cui valore unitario è superiore alla soglia dei 25,82 euro. In questo caso, come sopra accennato, tali spese rientrano tra quelle di rappresentanza anche se i beni recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti all'azienda; in quanto tali sono parzialmente deducibili per l'ammontare massimo di 1/3 della spesa sostenuta da suddividere in quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro anni successivi.

Iva.

Omaggi di valore unitario inferiore a 25,82 €. In tema invece di Imposta sul valore aggiunto, la disciplina degli omaggi natalizi è quella contenuta nel Dpr 633/1972 — agli articoli 19 e 19-*bis1* —, la quale, uniformandosi alla normativa prevista per le imposte sui redditi, stabilisce che è ammessa la detrazione in sede di acquisto di quei beni il cui costo unitario non sia superiore a 25,82 euro.

Non solo prodotti, ma anche feste e convegni

Omaggi di valore unitario superiore a 25,82 €. Stesso rimando alle norme in tema di imposte dirette è fatto anche in relazione agli omaggi il cui valore unitario sia superiore a 25,82 euro; in particolare, l'articolo 19-*bis1* prevede esplicitamente che non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, così come definita ai fini delle imposte sui redditi, tranne per quelle sostenute per l'acquisto di beni il cui valore unitario non sia superiore alla soglia sopra indicata.

Omaggi oggetto dell'attività d'impresa. Sempre in tema di detraibilità Iva, si rileva che nel caso in cui gli omaggi rientrino invece nell'oggetto dell'attività d'impresa, essi debbano essere assoggettati all'imposta indipendentemente dal loro valore unitario, a meno che non si tratti di beni di modico valore appositamente contrassegnati (ad esempio: campioni gratuiti), i quali sono esclusi dall'imposta.

Omaggi ai dipendenti. La disciplina fiscale relativa agli omaggi ai dipendenti non si discosta di molto da quanto illustrato sopra. In particolare, si tratta di spese interamente deducibili per quanto riguarda le imposte dirette, mentre, non essendo considerate spese inerenti all'attività d'impresa, l'Iva sarà sempre indetraibile in se-

PAGINA A CURA DI
LUIGI FERRAJOLI

de di acquisto. Non esiste in questo ambito alcun obbligo di fatturazione né di registrazione relativamente alla cessione di beni quali "omaggi"; in ogni caso, sarà opportuno che il soggetto interessato istituisca un apposito registro ovvero che documenti la consegna del bene mediante, ad esempio, l'emissione di un documento di trasporto.

Le pronunce

L'orientamento giurisprudenziale e amministrativo

Corte di cassazione	Sentenza n. 7803/2000
Pareri del Comitato consultivo antielusivo	Parere 24-2-2004, n. 1 Parere 24-2-2004, n. 2 Parere 7-5-1999, n. 12 Parere 11-3-1999, n. 2
Risoluzioni del ministero delle Finanze	Rm 8-9-2000 n. 137/E Rm 16-7-1998 n. 188/E
Risoluzione agenzia delle Entrate	2-10-2002 n. 316/E

La classificazione giusta

Esempi di spese di rappresentanza e di pubblicità

Spese di rappresentanza

- Organizzazione di convegni
- Cessione gratuita di beni o servizi
- Omaggi aziendali (di valore superiore a 25,82 €)

Spese di pubblicità

- Comunicati a mezzo stampa
- Pubblicità televisiva
- Manifesti
- Targhe e locandine da esporre nei negozi
- Oggettistica pubblicitaria di modico valore e riportante i marchi commerciali
- Manifestazioni propagandistiche
- Affitto di locali per lo svolgimento di manifestazioni propagandistiche

Vademecum per le aziende alle prese con gli omaggi a clienti e fornitori *(Fotogramma)*

PAGINA A CURA DI
LUIGI FERRAJOLI

RAPPRESENTANZA

Sono escluse le aspettative di maggiori incassi

Sono spese di rappresentanza tutte quelle che comportano una particolare utilità o un particolare beneficio a favore di determinati soggetti nonché quelle sostenute al fine di creare, mantenere e accrescere il prestigio della società e di migliorarne l'immagine senza però dar luogo ad aspettative di incremento delle vendite: questa la definizione accolta dal Comitato consultivo per le norme antielusive e dalla Corte di cassazione. La stessa agenzia delle Entrate ne ha dato un'interpretazione simile, precisando che le spese di rappresentanza sono sostenute dai contribuenti per offrire al pubblico un'immagine positiva di se stessi e della propria attività nonché per promuovere l'acquisizione e il consolidamento del proprio prestigio.

- **Il requisito della «gratuità».** Tutto ciò con particolare riguardo alla gratuità e alla mancanza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari.
  La definizione di tali spese, così come di quelle di pubblicità e propaganda, è di particolare importanza, soprattutto vista la difficoltà che si riscontra, in alcune occasioni, nell'inquadramento delle stesse nella giusta fattispecie; inquadramento che comporta come conseguenza una diversa disciplina fiscale.
  Sulla base di questo orientamento, le spese che rientrano in questa definizione sono, ai sensi dell'articolo 108 del Tuir e dell'articolo 19-bis1 del Dpr 633/72, deducibili ai fini delle imposte dirette e detraibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.
- **La deducibilità.** 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 (comprese quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente di valore unitario superiore a 25,82 euro).
  Perché siano deducibili è necessario che le spese ricoprano il requisito dell'«inerenza», cioè della diretta connessione con l'attività esercitata. Secondo qualche impostazione, la relazione seppur indiretta con l'attività esercitata, è elemento sufficiente per consentire la deducibilità di un costo.
- **Detrazioni Iva.** La norma di riferimento è quella contenuta nell'articolo 19-bis1, comma 1, lettera h) del Dpr 633/1972, secondo cui non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, così come definite ai fini delle imposte sul reddito, fatta eccezione di quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a 25,82 euro.

PUBBLICITÀ

Propaganda con effetti diretti sul business

Sono spese di pubblicità e di propaganda quelle attraverso le quali si porta a conoscenza della generalità dei consumatori l'offerta di un prodotto, stimolando la formazione e l'intensificazione della domanda.
Si tratta pertanto di tutte quelle spese finalizzate a diffondere l'immagine dell'azienda e dei suoi prodotti al fine di ottenere un diretto riscontro in termini economici.

- **La campagna pubblicitaria.** Rientrano, ad esempio, tra le spese di pubblicità, quelle relative alla diffusione del marchio o del nome di un'azienda attraverso una campagna pubblicitaria oppure la spesa sostenuta per mettere a disposizione di un cliente un alloggio in occasione di una manifestazione fieristica, così come la produzione e la distribuzione di campioni gratuiti.
  Posta comunque la mancanza di una definizione a livello normativo e la genericità della definizione stessa che si ricava da fonti di varia natura quali sentenze della Corte di cassazione, risoluzioni ministeriali e circolari dell'agenzia delle Entrate, non è agevole individuare esattamente quali spese rientrino in questa categoria in contrapposizione a quelle di rappresentanza; si rileva infatti che numerosissimi sono gli interpelli inviati in tal senso dai contribuenti alle autorità competenti.
- **La deducibilità.** In ogni caso, qualora la spesa sostenuta rientri tra quelle di pubblicità e di propaganda, è data la possibilità ai soggetti interessati di dedurle ai fini delle imposte dirette e detrarle ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.
  Per quanto riguarda la deducibilità delle spese di pubblicità e di propaganda, l'articolo 108 Tuir prevede che queste siano deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti di un quinto nell'esercizio stesso e nei quattro successivi.
- **Iva integralmente detraibile.** Relativamente all'imposta sul valore aggiunto l'articolo 19 Dpr 633/72 prevede *l'integrale detraibilità dell'Iva relativa agli* acquisti.
  È infatti detraibile, ai sensi dell'articolo richiamato, dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, l'ammontare dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto in relazione ai beni e ai servizi acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione.

PAGINA A CURA DI
LUIGI FERRAJOLI

La giurisprudenza / Gli elementi distintivi

Invito a cena per l'immagine

Il «verdetto» del Comitato per le norme antielusive

Omaggi, materiale promozionale e pubblicitario, ma anche cene e convegni destinati a espandere la clientela o ad accrescere il prestigio della società. Con le festività natalizie torna d'attualità l'intera (e complessa) disciplina delle spese di rappresentanza, di pubblicità e degli omaggi aziendali. Spese che rientrano nella determinazione del reddito e perciò spesso oggetto di indagine da parte dell'amministrazione finanziaria, soprattutto perché in passato, prima che intervenissero sentenze e risoluzioni ministeriali ad hoc a dipanare la questione, numerosi erano i dubbi sul loro esatto inquadramento fiscale.

Molte incertezze sorgevano dal fatto che il legislatore non ha definito chiaramente l'esatto significato di spese di rappresentanza e di pubblicità, lasciando così la soluzione all'interpretazione degli interessati. Numerose sono state le pronunce in questa direzione, stimolate anche dalla possibilità per il contribuente di "interpellare" l'autorità fiscale sulle questioni in dubbio.

Fondamentali i pareri espressi dal Comitato consultivo per le norme antielusive, le circolari dell'agenzia delle Entrate, oltre che le sentenze della Cassazione: tra queste si ricorda la n. 7830/2000 a cui va il merito di aver dato un orientamento giurisprudenziale consentendo di ricavare una distinzione tra le due tipologie di spesa.

Rappresentanza. La Suprema Corte ritiene che rientrino tra le spese di rappresentanza tutti i costi sostenuti al fine di creare, mantenere o accrescere il prestigio della società e di migliorarne l'immagine, ma che non danno luogo ad alcuna aspettativa di incremento delle vendite, considerando quali spese di rappresentanza quelle che comportano una particolare utilità o beneficio a favore di determinati soggetti. Al contrario, ne sono esclusi tutti quei costi sostenuti allo scopo di incrementare le vendite, acquisire nuova clientela o permettere di ampliare il fatturato nei confronti della clientela già esistente. Le spese di rappresentanza sono quindi quelle che si caratterizzano per la loro gratuità, cioè per la mancanza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari.

Pubblicità. Sono, invece, spese di pubblicità, tutte quelle che possono comportare un incremento delle vendite attraverso l'acquisizione di nuova clientela ovvero un incremento delle vendite verso la clientela già esistente. In altri termini si tratta di tutte le uscite finalizzate a diffondere l'immagine dell'azienda e dei suoi prodotti al fine di ottenere un riscontro in termini economici.

Spese detraibili e deducibili. La distinzione appena richiamata è fondamentale; il differente inquadramento delle spese nell'una o nell'altra fattispecie comporta infatti sostanziali conseguenze dal punto di vista fiscale. Per individuare al meglio la questione è bene quindi evidenziare che le spese di rappresentanza, parimenti rispetto a quelle di pubblicità, fanno parte di quelle spese che possono essere, seppure in maniera differente, oggetto di deduzione ai fini delle imposte sui redditi e di detrazione ai fini dell'Iva: la normativa di riferimento è quella dell'articolo 108 del Dpr 917/86 per quanto riguarda le imposte sui redditi, e degli articoli 19 e 19bis1 del Dpr 633/72 per l'Iva.

PAGINA A CURA DI
LUIGI FERRAJOLI

CONTENZIOSO ■ Obbligatorio solo se dalle opere di bonifica e manutenzione si hanno vantaggi specifici

Il contributo accende le liti nei consorzi

Liti aperte sui contributi ai consorzi di bonifica imposti ai proprietari per le spese di esecuzione, manutenzione ed esercizio delle opere di bonifica e miglioramento fondiario, e che rientrano nella categoria dei tributi. Le controversie sono state, fino al 2001, nella giurisdizione del giudice ordinario (articolo 9, comma 2, Codice di procedura civile) poi — per effetto della Finanziaria 2002 (articolo 12, comma 2 della legge n. 448 del 28 dicembre 2001) —, sono stati "trasferiti" nella sfera delle Commissioni tributarie provinciali.

In base alla nuova formulazione, infatti, le controversie aventi a oggetto tributi di ogni genere e specie appartengono alla giurisdizione delle Commissioni tributarie, fatta eccezione per quelle concernenti gli atti dell'esecuzione forzata (e la natura di tributi relativi a questi balzelli è stata sin dal 1998 posta in evidenza dalla Corte di cassazione).

L'entità della quota. Il vero problema sull'esercizio del potere impositivo da parte dei consorzi di bonifica concerne la corretta determinazione del contributo, spesso oggetto di contestazione. L'entità della quota che il proprietario consorziato è obbligato a pagare differisce infatti a seconda del beneficio concretamente ottenuto a seguito della realizzazione delle opere di rilevanza pubblica e soprattutto dell'effettivo incremento di valore ascrivibile all'immobile di appartenenza. Per questo la Suprema Corte ha più volte precisato quale portata debba avere il beneficio affinché possa sorgere in capo al singolo l'obbligo di contribuire alla spesa sostenuta dal consorzio, sottolineando in proposito che deve trattarsi di un beneficio particolare e non di una semplice *utilitas*, in relazione diretta e inequivocabile con l'attività eseguita dallo stesso. È inoltre necessario che gli immobili interessati conseguano un incremento di valore e un vantaggio di natura fondiaria direttamente riconducibile alle opere di bonifica e alla loro manutenzione.

Il beneficio. Deve essere specifico e diretto anche se non immediato e la sua sussistenza deve essere provata dal consorzio che richiede il pagamento. Quest'ultimo ha quindi l'onere di indicare espressamente i vantaggi e i benefici che sono alla base della pretesa tributaria, fornendo una motivazione dettagliata. Dovrà d'altro canto ritenersi infondata invece la richiesta, che vincola l'obbligo di contribuzione del consorziato semplicemente alla previsione di vantaggi possibili e generici, come spesso accade nel centro di alcune città per opere ormai retaggio del passato.

Così l'accertamento prima dell'iscrizione a ruolo

L'accertamento tributario. Per queste ragioni risulta necessario che l'iscrizione a ruolo dei contributi consortili sia preceduta da uno specifico provvedimento di accertamento o di liquidazione contenente un'esaustiva motivazione, relativa ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in base a quanto previsto per tutti gli atti dell'amministrazione finanziaria dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990 n. 241. Nel caso in cui l'iscrizione delle somme a ruolo non fosse preceduta da un preventivo atto di accertamento sarà allora necessario riportare l'esplicita motivazione afferente la pretesa tributaria sul titolo esecutivo.

GLOSSARIO *abcdef*

■ **CONSORZI DI BONIFICA.** Enti di diritto pubblico che, ai fini della salvaguardia del territorio e delle sue risorse, progettano, eseguono e mantengono opere pubbliche di difesa del suolo, bonifica idraulica e distribuzione idrica. Hanno un effettivo potere impositivo nei riguardi dei consorziati, i cui immobili risultano beneficiati in via diretta e inequivocabile dalla realizzazione delle opere suddette.

■ **CONTRIBUTI.** Non è però sufficiente che il bene di proprietà del consorziato sia catastalmente inserito nel perimetro di competenza del Consorzio ma è necessario altresì il conseguimento di un vantaggio di natura fondiaria, che può essere immediato o futuro ma che comunque deve comportare un effettivo incremento di valore del bene.

■ **MODALITÀ DI PAGAMENTO.**
— presso gli sportelli del concessionario incaricato della riscossione;
— presso gli uffici postali e/o agenzie bancarie, con l'utilizzo del bollettino prestampato Rav allegato agli avvisi;
— presso gli uffici postali con un normale bollettino di conto corrente postale

L'entità dei contributi «infiamma» le liti tra proprietari e Consorzi di bonifica *(Fotogramma)*

Piacenza battistrada / Ricorso dei proprietari di immobili

È nulla la cartella non motivata

La Commissione tributaria provinciale di Piacenza, chiamata a pronunciarsi sul ricorso presentato da alcuni contribuenti del posto, ai quali era stato chiesto, tramite la notifica delle cartelle, il pagamento delle somme consortili relative a due annualità, ha annullato le cartelle in quanto ritenute assolutamente prive di motivazione (decisione 19 maggio 2004).

I giudici tributari hanno sottolineato nell'occasione che le cartelle devono necessariamente indicare nel dettaglio le opere e le attività di bonifica effettuate sugli immobili, il beneficio che è derivato ai proprietari degli immobili dall'esecuzione delle opere di bonifica, nonché il criterio di calcolo attraverso cui si è giunti alla determinazione dell'entità del contributo.

Solo con questa sentenza, però, la mancanza di una motivazione chiara ed esplicita, idonea a giustificare la pretesa tributaria imposta al contribuente-consorziato, è stata ritenuta causa di nullità della cartella di pagamento in siffatta materia.

Deve essere chiarito il criterio di calcolo

La motivazione deve quindi in primo luogo riportare l'indicazione dell'opera o delle opere che il Consorzio si appresta a realizzare, specificando se si tratta di costruzione o di manutenzione; individuare quali degli immobili presenti nel comprensorio traggono vantaggio diretto dalla realizzazione delle opere, evidenziando nel contempo la natura del beneficio totale derivato, nonché la spesa complessiva sostenuta.

Dovrà inoltre essere riportato nel dettaglio il beneficio relativo all'immobile che risulta tassato, e l'importo che conseguentemente risulta dovuto dal proprietario consorziato.

La procedura / I tempi di notifiche e contestazioni

L'ente ha l'onere della prova

In caso di contestazione l'onere della prova spetta al Consorzio. L'ente impositore deve notificare un avviso bonario espressamente motivato (articolo 7 legge 241/90), in cui siano riportate in dettaglio le modalità con cui è stato determinato il contributo addebitato. Chi non provvede entro i termini al versamento dei contributi consortili indicati nell'avviso viene raggiunto dalla notifica della cartella di pagamento, con l'invito ad adempiere entro 60 giorni dalla notifica (e con l'avvertimento che in mancanza si procederà a esecuzione forzata). La cartella ha la funzione di avviso di pagamento e di avviso di mora.

Scaduto il termine per l'adempimento, l'importo indicato nella cartella dovrà essere maggiorato degli interessi di mora che decorrono dalla data di notifica della cartella all'effettivo pagamento, nonché delle spese sostenute dal concessionario della riscossione per lo svolgimento delle procedure esecutive.

Sia per via amministrativa sia con iter giudiziario

Avverso la cartella di pagamento può essere presentato ricorso sia in via amministrativa che giudiziaria. Nel primo caso il contribuente potrà far valere innanzi alla giunta consorziale eventuali errori materiali: il termine di decadenza per proporre ricorso è di 30 giorni dalla notifica della cartella. Nella seconda ipotesi la contestazione potrà avere a oggetto solo la fondatezza della legittimazione impositiva del Consorzio e l'eventuale mancanza di un'adeguata motivazione idonea a giustificare l'addebito ascritto al contribuente, il quale potrà presentare ricorso alla Commissione tributaria provinciale entro 60 giorni dalla notifica della cartella.

PAGINA A CURA DI
LUIGI FERRAJOLI