

Spese di ospitalità: Una nuova categoria di costi 100% deducibili

a cura del Dott. Alessio Pistone

Come amministratore di una società si ha diritto (fuori campo IVA) al rimborso delle spese di viaggio/vitto/alloggio sostenute fuori dal comune di domiciliazione fiscale. Per i lavoratori autonomi le spese di pubblicità e propaganda sono deducibili al 100% mentre le spese di rappresentanza sono deducibili nella misura del 1% del dei compensi lordi annui. Ciò vuol dire che se in un esercizio si percepiscono €uro 100.000 lordi, si possono dedurre le spese di rappresentanza fino ad €uro 1.000. A mio parere è alquanto discutibile che per la determinazione dei redditi d'impresa tale percentuale sia del 33% (1/15 ogni esercizio per un totale di 5 esercizi). Evidentemente il legislatore vede una fortissima differenza sulla reale necessità di sostenere tali costi da parte di un professionista piuttosto che da parte di una società.

Il problema applicativo maggiore di questa disposizione è la difficoltà di distinguere tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità e propaganda (100% deducibili, con la possibilità di ammortizzarle in cinque anni).

Il criterio da applicare è il seguente:

- Le spese relative alla diffusione della conoscenza del nome dell'azienda e che quindi hanno per oggetto la diffusione di un'informazione ad un pubblico, più o meno ristretto, attraverso un mezzo pubblicitario sono spese di pubblicità e propaganda;
- Le spese sostenute per la cessione a terzi di beni o servizi con lo scopo di migliorare l'immagine aziendale costituiscono spesa di rappresentanza.

Dopo alterne sentenze e raccomandazioni ministeriali tra il 1998 ed il 2000, la Corte di Cassazione sez. tributaria ha riconosciuto, con riferimento a spese di ospitalità, l'esistenza di costi aziendali che non si possono qualificare con certezza di pubblicità o rappresentanza: se per questi costi è possibile stabilire un nesso con l'attività dell'operatore ne va ammessa la deducibilità, senza ulteriore indagine sulla loro natura.

Domanda: "E' questo un caso di elusione (legale) fiscale?" ...Domandare è lecito, rispondere è fantasia, ma ci ha già pensato il Comitato consultivo norme antielusive (che per comodità chiameremo "Comitato"):

- Parere n. 1 del 19/2/2001: il Comitato ha sentenziato che le spese sostenute da una società, per i viaggi e l'ospitalità concessi ai propri clienti invitati a partecipare a mostre mercato dei prodotti da essa trattati e che abbiano eseguito acquisti di consistenza significativa non costituiscono spese di rappresentanza né spese di pubblicità e propaganda, ma costi inerenti all'adozione di una particolare tecnica di vendita.
- Parere n. 10 del 18/12/2001: il Comitato ha sentenziato che la spesa sostenuta per la somministrazione gratuita a comitive di clienti di un "giro di consumazioni gratuite" in esito a più somministrazioni eseguite a titolo oneroso in conformità dell'esercizio dell'impresa non rientra tra le spese di rappresentanza disciplinate dall'art. 74 comma 2 del TUIR. Quanto alla qualificazione di dette somministrazioni come sconti in natura ovvero come costi inerenti all'esercizio dell'attività dell'impresa il Comitato rileva la sua incompetenza a pronunciarsi in merito.

Questo secondo caso è più articolato ma serve solo per maggiore avallo della non imputabilità di tali costi a spese di pubblicità e propaganda o spese di rappresentanza.

Per quanto concerne il momento di imputazione di tale tipologia di costi, va ricordato l'art. 75 comma 5 del TUIR secondo cui le spese e gli altri componenti negativi (...), sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito. Quindi, la corretta imputazione dipende dal tipo di rapporto che intercorre tra chi sostiene la spesa ed il fruitore. Se tali spese hanno l'obiettivo del raggiungimento di un sinallagma, la deducibilità sia al 100% nell'esercizio secondo il criterio di cassa. Unico caso di imputazione ad altro periodo, potrebbe essere il raggiungimento di un accordo produttivo di effetti esclusivamente in uno o più esercizi futuri, in tal caso il requisito di inerenza andrebbe stimato a mezzo del pro-rata previsto dall'art. 63 comma 1, 2, 3 del TUIR.

Esempio: Amministratore di una società o agente

Il soggetto partecipa ad un pranzo/cena/brunch allorquando la partecipazione sia allargata ad altri amministratori o agenti oppure a dipendenti o dirigenti di altre società (di qualsiasi forma giuridica o dimensione). Si richiede una fattura intestata alla società (in questo caso comunque prepara una sorta di invito con la motivazione "informativa" dell'incontro e se ne allega una copia alla fattura). Il 90% è un costo, il 10% è IVA indetraibile (quindi alla fine dell'esercizio è comunque un costo). Ci sarà così una voce di bilancio nuova che sarà: "Spese di ospitalità", che si aggiunge alle voci "Spese di pubblicità" e "Spese di rappresentanza" che dovrebbero già esistere ed in cui confluiscono le spese per l'acquisto di spazi su internet o di regali, ecc...

Comitato Consult. norme antielusive

Parere del 19/02/2001 n. 1

Intitolazione:

Oggetto della richiesta - Spese di rappresentanza - Spese sostenute dalla S.P.A. in occasione di mostre fieristiche finalizzate a presentazione e vendita di prodotti - Riconducibilita' a spese di rappresentanza nonche' di pubblicita' - Esclusione - Art. 74 T U. n. 917 del 1986 - Non applicabilita'.

Massima:

Le spese sostenute per il viaggio e l'ospitalita' di clienti invitati a partecipare ad una fiera mercato nella quale sono esposti e venduti i prodotti trattati da una societa' non costituiscono spese di rappresentanza ne' spese di pubblicita' e propaganda quando, per le specifiche caratteristiche delle manifestazioni e dei prodotti trattati e per l'organizzazione degli inviti mirata a conseguire, secondo ragionevole previsione, la normale conclusione di contratti di vendita di consistenza significativa con una spesa inferiore a quella inerente alle forme tradizionali della loro acquisizione (rete di vendita propria, rappresentanti di commercio, etc.). (*)

(*) Massima redatta dal relatore.

(N.D.R.: Vedi parere n. 18 del 12 giugno 2000).

Testo:

Il Comitato, esprimendo parere sulla richiesta presentata dalla Y S.P.A., con sede in =====
sentito il relatore prof. Franco Batistoni Ferrara.

PREMESSO

- che la Y S.P.A. ha per oggetto sociale la commercializzazione in Italia di orologi, penne, gioielli, pelletteria e oggettistica in genere per una serie di marchi prestigiosi =====;
- che la societa' ha dichiarato di partecipare, con frequenza annuale, a mostre e fiere del settore per la presentazione, promozione e vendita di nuovi prodotti invitando, per tali occasioni, i propri principali clienti nazionali, che coincidono con i concessionari per la vendita dei prodotti recanti i marchi sopraindicati, sostenendo le spese di viaggio, vitto ed alloggio dei clienti medesimi;
- che la societa' ha quindi sostenuto che le spese cosi' affrontate, relative a clienti che, invitati nelle fiere, abbiano in quell'occasione concluso soddisfacenti contratti di acquisto debbano considerarsi costi di produzione interamente deducibili e non invece spese di rappresentanza;
- che, con ordinanza del ===== il Comitato ha richiesto alla societa' chiarimenti e documentazione ulteriore e la richiedente, nel frattempo trasformatosi in X S.P.A., ha ottemperato alla richiesta comunicando le informazioni e la documentazione aggiuntive entro il termine assegnatole;
- che, come e' risultato dall'esperita istruttoria, la societa' partecipa in particolare alla Fiera annuale di ===== nella quale vengono esposti tutti i prodotti dei vari marchi commercializzati, e alla Fiera annuale di ===== limitata peraltro alla promozione del solo marchio =====;
- che, per tali occasioni, invita i propri principali clienti nazionali, che coincidono con i piu' importanti concessionari per la vendita dei prodotti recanti i marchi sopraindicati, sostenendo le spese di viaggio, vitto ed alloggio dei clienti medesimi;
- che le mostre anzidette e, in particolare, la fiera di ===== che e' la principale manifestazione del settore, costituiscono occasioni privilegiate non soltanto per la presentazione dei prodotti, ma anche e soprattutto per la conclusione di contratti di compravendita con i clienti invitati;
- che, secondo le indicazioni della societa', il ricorso alle vendite per il

tramite delle "fiere mercato" risulta molto meno oneroso rispetto alla tradizionale forma di distribuzione attuata con l'utilizzazione di una propria rete di vendita (dipendenti, agenti o rappresentanti);

- che, per comprovare la veridicità dell'affermazione che precede, la società, facendo riferimento al proprio specifico sistema di codificazione delle vendite, che le consente di individuare in maniera analitica se la conclusione di ciascun contratto risale all'attività prestata da un agente ovvero costituisce espressione di un acquisto eseguito direttamente presso uno dei suoi punti vendita o, ancora, si connette alla partecipazione del cliente invitato alla manifestazione fieristica, ha prodotto, già con l'originaria richiesta di parere, tabelle riepilogative, successivamente integrate sulla richiesta del Comitato, dalle quali risulta, distintamente rispetto alle fiere di ===== e di ===== per gli anni 1999 e 2000, che le vendite eseguite in occasione della sola fiera di ===== per orologeria ===== hanno costituito, il 16,67% del totale delle vendite nel 1999 e il 25,30 per cento nel 2000, mentre le vendite attuate a ===== negli anni 1999 e 2000 hanno rappresentato rispettivamente il 34,88% ed 47,61% della totalità delle vendite dei due interi esercizi. Per contro, l'incidenza dei costi sostenuti per i viaggi e l'ospitalità dei clienti che hanno effettivamente eseguito acquisti in fiera rispetto al volume degli ordinativi acquisiti in occasione sia delle fiere di ===== 1999 e 2000, sia nelle fiere di ===== e' computabile mediamente nel 1,3% per il 1999 e nello 0,8% nell'anno 2000;

- che, dagli elenchi dei concessionari invitati alle quattro fiere (===== e ===== 1999 e 2000) risulta che tutti i concessionari invitati hanno eseguito acquisti;

- che il volume degli acquisti operati rispetto al totale delle vendite eseguite nel corso dei due anni ascende, per i prodotti ===== presentati in entrambe le fiere, al 42,54% per il 1999 e al 57,73% per l'anno 2000;

- che, di contro ad un costo complessivo relativo alle spese di viaggio ed ospitalità dei concessionari invitati alle Fiere di ===== e ===== pari rispettivamente a 956.000.000 per il 1999 e a lire 1.277.000.000 per il 2000, il costo annuo relativo alla rete di distribuzione tradizionale raggiunge le lire 4.450.000.000 ancorché le vendite con essa conseguite si aggirino intorno al 50% delle vendite complessivamente realizzate dalla società;

- che, di conseguenza, l'incidenza dei costi della rete di vendita si deve considerare di gran lunga superiore a quella inerente alle spese di viaggio e di ospitalità dei concessionari invitati a partecipare alle Fiere di ===== e ===== cosicché, se la società dovesse rinunciare a quella forma di promozione per potenziare adeguatamente la rete di vendita tradizionale, si avrebbe una considerevole elevazione dei costi con una conseguente diminuzione del reddito netto della società a parità di prodotti venduti;

- che la Direzione Regionale delle Entrate per =====, pur facendo principale riferimento all'orientamento del Ministero e a un precedente parere di questo Comitato per i quali le spese di ospitalità sostenute per la clientela sarebbero riconducibili alla nozione di spese di rappresentanza, ha rilevato come, in base ad altro parere espresso dal Comitato, la conclusione potrebbe essere diversa nei casi in cui esista un collegamento diretto tra le spese medesime e la produzione di ricavi;

- che, con risoluzione del ===== il Dipartimento delle Entrate ha ritenuto che le spese sostenute dalla Y S.P.A. (ora X S.P.A.) debbano essere qualificate spese di rappresentanza;

- che il Ministero ha preso le mosse dal duplice orientamento finora seguito per la distinzione tra spese di pubblicità e spese di rappresentanza e precisamente da quello secondo il quale caratteristica fondamentale e preminente delle spese di rappresentanza sarebbe la loro "gratuita", ossia la mancanza di un corrispettivo da parte dei destinatari ovvero di un obbligo di dare o fare a loro carico laddove le spese di pubblicità sarebbero invece conseguenti, quasi sempre, alla stipula di un contratto tra le parti, e da quello secondo cui costituirebbero spese di rappresentanza quelle sostenute per offrire il pubblico un'immagine positiva dell'impresa in termini di floridezza, efficienza, etc., laddove costituirebbero spese di pubblicità quelle dirette a portare a conoscenza dei consumatori l'offerta e le caratteristiche del prodotto stimolando la formazione e l'intensificazione della domanda;

- che, svolgendo un ragionamento critico in ordine ai due criteri, l'Amministrazione centrale ha ritenuto che il secondo conservi rilevanza

soltanto tendenziale "in quanto sempre piu' la pubblicita' si incentra sull'impresa piu' che sul prodotto in quanto tale, assumendo, in conclusione, che solo il primo (gratuita'/onerosita') sarebbe idoneo a distinguere efficacemente le due tipologie di spesa;

- che, per quanto concerne il caso di specie, sul rilievo che le spese sostenute per l'ospitalita' dei clienti si caratterizzerebbero per la loro gratuita', il Ministero ha quindi ritenuto di qualificarle alla stregua di spese di rappresentanza escludendo anche la possibilita' di distinguere tra quelle sostenute per clienti che avessero compiuto acquisti in fiera e clienti che, semplicemente, avessero avuto modo di prendere visione dei nuovi prodotti,

RITENUTO

- che, quantunque la formulazione letterale dell'art. 21, comma 2, sembri confinare la competenza di questo Comitato alla qualificazione alternativa delle spese sostenute dal contribuente tra quelle di pubblicita' e di propaganda oppure tra quelle di rappresentanza, e' ovvio che non ci si trova di fronte ad un'alternativa chiusa, nel senso che e' pur possibile ritenere che le spese cui si riferisce il quesito non si inquadrino in alcuna delle due tipologie, ma, ad es., non siano affatto deducibili ovvero siano interamente deducibili in quanto specificamente afferenti ai ricavi (art. 75, comma 5);

- che l'avviso espresso nella risoluzione ministeriale non sembra condivisibile con riferimento al caso di specie, connotato, peraltro, da caratteristiche molto particolari;

- che, infatti, da un lato, a parere di questo Comitato, la risoluzione in esame trascura di tenere in considerazione adeguata la connessione, strettissima nella fattispecie, tra le spese sostenute dall'impresa e la produzione dei ricavi che, per l'art. 75, n. 5, del testo unico delle imposte sui redditi, costituisce criterio fondamentale per la deduzione ai fini della determinazione del reddito d'impresa;

- che, infatti, la particolare natura dei prodotti trattati dalla societa' ed il carattere mirato degli inviti a partecipare alle fiere rendono manifesto come essa si avvalga delle mostre medesime come strumento per realizzare le vendite ai propri concessionari, che, con l'invito, vengono messi in condizione di prendere visione e conoscenza dell'intera produzione delle ditte oggetto delle rispettive concessioni e sono naturalmente indotte ad attuare, in quelle occasioni, la maggior parte dei propri acquisti, il che risulta, del resto, dal riscontro ex post dei dati inerenti alle manifestazioni del 1999 e del 2000;

- che non sembra pertanto condivisibile rispetto al caso di specie, l'opinione che sottovaluta la connessione tra costi e ricavi, secondo la quale "l'inerenza degli oneri all'attivita' d'impresa e dunque la loro idoneita' reale o potenziale ... promuovere in via diretta o indiretta un incremento del business e' principio di carattere generale che, ai sensi dell'art. 75, comma 5, del TUIR deve essere in ogni caso riscontrato ai fini della deducibilita' delle spese di pubblicita' come quelle di rappresentanza";

- che, infatti, caratteristica delle spese di pubblicita' come di quelle di rappresentanza e' la loro connessione soltanto indiretta con la produzione di produzione di ricavi, mentre quando il ricavo si connette direttamente all'assunzione di una spesa lo stringente legame eziologico tra costo e ricavo lo sottrae ad entrambe le qualificazioni;

- che, da questo punto di vista, l'art. 74 del TUIR costituisce specificazione del principio enunciato nel comma 5 dell'art. 75 dello stesso testo unico giacche' prende in considerazione talune categorie di costo (studi e ricerche, pubblicita' e propaganda, rappresentanza, spese di impianto) tutte caratterizzate da un collegamento non immediato, ma soltanto indiretto con i ricavi e rispetto alle quali, in mancanza delle apposite previsioni, sarebbe prospettabile il dubbio in ordine alla deducibilita' proprio perche' non risulta in maniera inequivoca che esse si riferiscano ad attivita' o beni da cui derivano ricavi o altri proventi;

- che, a parere del Comitato, l'esame delle singole fattispecie si deve articolare secondo una successione logica che, in primo luogo, valuti se tra spesa ed attivita' o beni da cui derivano ricavi sussista una relazione immediata e diretta, nel qual caso la spesa medesima costituisce senz'altro un costo interamente deducibile e, solo ove tale relazione non sussista, passi a valutare se la spesa medesima possa essere inquadrata nella nozione di spesa di pubblicita' o propaganda, di spesa di rappresentanza ovvero non rientri

affatto nell'una o nell'altra categoria e si debba quindi ritenere interamente non deducibile;

- che una recente sentenza (Cassaz. Sez. tributaria, 8 giugno 2000, n. 7803) ha ritenuto interamente deducibile la spesa sostenuta per organizzare il servizio bar giornaliero in locale nei pressi di una fiera e per offrire pranzi nella zona della fiera nonche' per organizzare spettacoli vari di intrattenimento in favore dei visitatori, visto che il giudice di legittimita' ha ritenuto determinante l'esistenza di una relazione diretta tra i costi sostenuti nell'intento di determinare le vendite dipendente dal fatto che il servizio offerto era inserito in un contesto nel quale i beneficiari avevano posto in essere un comportamento sintomatico di un minimo interesse all'acquisto (comportamento consistente, in quel caso, nel visitare la fiera del mobile, inserendosi in un "contenitore" costituente uno strumento di promozione delle vendite);

- che, al di la' di qualsiasi valorizzazione del concetto enunciato in tale sentenza, si deve rilevare che, nel caso di specie, l'assunzione delle spese per il viaggio ed il soggiorno di clienti istituzionali, invitati a partecipare ad una fiera finalizzata non solo alla presentazione, ma anche alla vendita dei prodotti, realizza un nesso ben altrimenti stringente tra costi e ricavi;

- che, infatti, nel caso di specie, l'incidenza della spesa rapportata al volume delle vendite realizzate, di gran lunga inferiore a quella propria delle vendite realizzate con i metodi tradizionali, denuncia la rilevante efficacia dello strumento di promozione delle vendite prescelto, confermata dal fatto che i potenziali acquirenti invitati (coincidenti con i concessionari piu' interessanti per volume di affari o per altri accidentali ragioni) abbiano sempre eseguito acquisti mediamente assai rilevanti a confronto della spesa sostenuta per ospitarli;

- che gli specifici elementi di fatto anzidetti ed in particolare le particolari connotazioni della fattispecie (qualita' e prestigio dei prodotti oggetto dell'attivita' della societa' e razionale scelta dei soggetti invitati a partecipare alle fiere) inducono a ravvisare l'adozione di una vera e propria tecnica di vendita non tradizionale e quindi una fattispecie nettamente distinguibile e distinta dal compimento di iniziative volte ad una generica promozione del prodotto o dell'immagine della societa';

- che a parere del Comitato, la spesa cosi' sostenuta non si puo' quindi considerare ne' spesa di pubblicita' e propaganda, ne' spesa di rappresentanza e, di conseguenza, non rientra nelle previsioni dettate dall'art. 74 del testo unico delle imposte sui redditi.

Tutto cio' premesso, il Comitato formula, sui presupposti espressi nella motivazione, il seguente

PARERE

Le spese sostenute dalla X S.P.A. gia' Y S.P.A., per i viaggi e l'ospitalita' concessi ai propri clienti invitati a partecipare a mostre mercato dei prodotti da essa trattati e che abbiano eseguito acquisti di consistenza significativa non costituiscono spese di rappresentanza ne' spese di pubblicita' e propaganda, ma costi inerenti all'adozione di una particolare tecnica di vendita.

Cosi' deliberato in Roma il 12 febbraio 2001.

Deposito: 19 febbraio 2001.

Comitato Consult. norme antielusive

Parere del 18/12/2001 n. 10

Intitolazione:

Oggetto della richiesta - Spese di rappresentanza -
Somministrazione gratuita di consumazioni a clienti di beni
precedentemente alienati a titolo oneroso - Non sono tali -
Qualificazione di dette somministrazioni - Incompetenza del Comitato

Massima:

La spesa sostenuta per la somministrazione gratuita a comitive di clienti di un "giro" di consumazioni gratuite in esito a piu' somministrazioni eseguite a titolo oneroso in conformita' dell'esercizio dell'impresa non rientra tra le spese di rappresentanza disciplinate dall'art. 74, comma II, del T.U. 22 dicembre 1986, n. 917. Quanto alla qualificazione di dette somministrazioni come sconti in natura ovvero come costi inerenti all'esercizio dell'attivita' dell'impresa il Comitato rileva la sua incompetenza a pronunciarsi in merito (*).

(*) Massima redatta dal relatore.

Testo:

Il Comitato, esprimendo parere sulla richiesta presentata dal Sig -----
esercitante impresa commerciale (Bar gelateria) in -----

sentito il relatore,

PREMESSO

- che il Sig ----- ha richiesto di conoscere se i costi sostenuti per somministrare in omaggio a comitive di clienti abituali del suo bar, "giri" di consumazioni gratuite in esito a piu' somministrazioni di bevande regolarmente pagate costituiscano spese di rappresentanza, prospettando, in alternativa, la tesi che tali somministrazioni realizzino, nella sostanza, sconti in natura sul prezzo delle bevande;

- che l'Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di -----, ha espresso il parere che, mentre ai fini I.V.A., non e' possibile ritenere applicabile l'art. 15, n. 2 del DPR n. 633 del 1972 visto che lo sconto non verrebbe comunque riconosciuto in conformita' alle originarie condizioni contrattuali e, di conseguenza, le somministrazioni gratuite si dovrebbero qualificare come cessioni di beni (art. 2, comma II, n. 5 dello stesso DPR n. 633 del 1972), ai fini dell'imposta sul reddito esse potrebbero rientrare nella nozione di sconto in natura purché contenute entro proporzioni tali da assicurare ampia copertura con le prestazioni e si giustificerebbero in funzione dell'aumento dei ricavi da esse determinato;

- che la competenza di questo Comitato e' necessariamente limitata alla possibile qualificazione di tali somministrazioni come spese di rappresentanza;

- che, sotto tale limitato profilo, il Comitato reputa che la fattispecie non sia riconducibile a siffatta categoria, giacché non pare che essa sia riportabile all'ipotesi contemplata nell'art. 74, comma II del Testo unico delle imposte sui redditi (spese sostenute per i beni distribuiti gratuitamente) giacché essa implica un'attivita' diretta a promuovere, con la distribuzione gratuita di beni generalmente diversi da quelli alla cui produzione e commercio e' diretta l'impresa, un'immagine positiva dell'impresa medesima, laddove, nel caso di specie, si somministrano, in occasione di precedenti reiterati acquisti e agli stessi acquirenti, beni dello stesso genere di quelli alienati a titolo oneroso;

- che poi, in relazione alle modalita' della somministrazione, questa possa costituire espressione di uno sconto in natura o, come pur e' possibile, tale carattere debba essere escluso ed il costo sostenuto si debba reputare non deducibile per difetto del requisito dell'inerenza, e' questione da

Parere del 18/12/2001 n. 10

risolversi in concreto, per i singoli casi, che manifestamente esula dalla competenza di questo Comitato.

Tutto cio' premesso, il Comitato formula, sui presupposti espressi nella motivazione, il seguente

PARERE

La spesa sostenuta per la somministrazione gratuita a comitive di clienti di un "giro" di consumazioni gratuite in esito a piu' somministrazioni eseguite a titolo oneroso in conformita' dell'esercizio dell'impresa non rientra tra le spese di rappresentanza disciplinate dall'art. 74, comma II, del T.U. 22 dicembre 1986, n. 917. Quanto alla qualificazione di dette somministrazioni come sconti in natura ovvero come costi inerenti all'esercizio dell'attivita' dell'impresa il Comitato rileva la sua incompetenza a pronunciarsi in merito.

Così deliberato in Roma il 13 dicembre 2001
Deposito: 18 dicembre 2001