

Parere n. 1 del 19/02/2001

Oggetto della richiesta - Spese di rappresentanza - Spese sostenute dalla S.P.A. in occasione di mostre fieristiche finalizzate a presentazione e vendita di prodotti - Riconducibilità a spese di rappresentanza nonché di pubblicità - Esclusione - Art. 74 T.U. n. 917 del 1986 - Non applicabilità

Massima:

Le spese sostenute per il viaggio e l'ospitalità di clienti invitati a partecipare ad una fiera mercato nella quale sono esposti e venduti i prodotti trattati da una società non costituiscono spese di rappresentanza né spese di pubblicità 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.).¹

(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 società 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 società ha quindi sostenuto che le spese così 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 società 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 è risultato dall'esperita istruttoria, la società 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 più 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 è 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;

¹ Massima redatta dal relatore.

- che, secondo le indicazioni della società, 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 ===== è 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 "gratuità", 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 più la pubblicità si incentra sull'impresa più che sul prodotto in quanto tale, assumendo, in conclusione, che solo il primo (gratuità/onerosità) 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'ospitalità dei clienti si caratterizzerebbero per la loro gratuità, il Ministero ha quindi ritenuto di qualificarle alla stregua di spese di rappresentanza escludendo anche la possibilità 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 pubblicità e di propaganda oppure tra quelle di rappresentanza, è ovvio che non ci si trova di fronte ad un'alternativa chiusa, nel senso che è 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 società 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'attività d'impresa e dunque la loro idoneità reale o potenziale ... promuovere in via diretta o indiretta un incremento del business è principio di carattere generale che, ai sensi dell'art. 75, comma 5, del TUIR deve essere in ogni caso riscontrato ai fini della deducibilità delle spese di pubblicità come quelle di rappresentanza";

- che, infatti, caratteristica delle spese di pubblicità come di quelle di rappresentanza è 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 giacché prende in considerazione talune categorie di costo (studi e ricerche,

pubblicità 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 deducibilità proprio perché non risulta in maniera inequivoca che esse si riferiscano ad attività 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 attività 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 pubblicità 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 nonché per organizzare spettacoli vari di intrattenimento in favore dei visitatori, visto che il giudice di legittimità 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 là 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 più 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 (qualità e prestigio dei prodotti oggetto dell'attività della società 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 società;

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

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

PARERE

Le spese sostenute dalla X S.P.A. già Y S.P.A., 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.