



Il principio di inerenza delle spese di pubblicità e rappresentanza

Il quadro normativo

Tra i principi cardine su cui poggia la determinazione del reddito d'impresa assume un ruolo fondamentale il principio di inerenza. Attraverso tale principio, il Legislatore vuole evitare che determinate spese, attinenti più alla sfera personale che a quella dell'attività, siano portate in deduzione⁷.

L'INERENZA

L'inerenza è prevista dal nostro ordinamento dal co.5 dell'art.109 del Tuir, il quale stabilisce che i costi 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 o che non vi concorrono in quanto esclusi”*.

Da quanto stabilito, affinché un costo sia deducibile è necessario che sussista un'interrelazione tra lo stesso e “l'attività” produttiva di ricavi. Tuttavia, ciò non significa che i costi siano direttamente correlati con i ricavi imponibili effettivi.

Infatti, la stessa Amministrazione Finanziaria ha più volte precisato che l'inerenza non è certo direttamente legata al conseguimento immediato di “ricavi”, bensì “all'attività d'impresa” intesa in senso lato, come attività potenzialmente produttiva di reddito. In questa ottica è stata ad esempio sancita la deducibilità di costi ed oneri sostenuti in proiezione futura anche se i ricavi non si realizzano nell'immediato⁸.

L'inerenza, dunque, non può essere giudicata in base all'economicità della singola operazione, bensì va giudicata in relazione allo scopo ultimo perseguito, che è sempre quello della produzione di possibili ricavi, anche se questi, per condizioni sfavorevoli o per errori di strategia, non si verificano affatto.

Ciò premesso, nella pratica risulta spesso non agevole determinare se e in quale misura beni o servizi siano stati utilizzati per finalità imprenditoriali oppure extra-imprenditoriali. Una prima analisi potrebbe essere condotta sulla natura del bene o servizio. Infatti, spese di cancelleria, di consulenza amministrativa, ecc. per loro natura si considerano inerenti all'attività d'impresa, salvo dimostrare che tali costi erano destinati ad un'utilizzazione estranea all'impresa.

L'esame della natura della spesa, tuttavia, non è sufficiente per considerare soddisfatto il requisito dell'inerenza. L'elemento determinante per esprimere un giudizio sull'inerenza rimane il collegamento con **l'attività d'impresa**. In particolare, dovranno essere considerate le **dimensioni dell'impresa**, le **caratteristiche della clientela**, ecc. Ad esempio, l'acquisto di posate d'argento sarà certamente inerente per un ristorante di lusso, mentre lo stesso acquisto potrebbe considerarsi non inerente per un negozio di abbigliamento.

Abbiamo visto che affinché una spesa possa considerarsi inerente, non è necessario che la stessa sia correlata direttamente ai ricavi effettivi. La correlazione deve bensì sussistere con l'attività d'impresa da cui derivano ricavi anche prospettici.

⁷ “I costi concettualmente deducibili, ai fini della determinazione del reddito, sono esclusivamente quelli attinenti all'attività da cui il reddito stesso deriva, e non a consumi o investimenti privati dell'imprenditore o di terzi”. R. Lupi, *“Il reddito d'impresa”*, Ed. Il Sole 24 Ore, Milano, 2002, pag.89.

⁸ Cfr. C.M. n.30/83; R.M. n.9/1603/85.

Pertanto, pare logico affermare che l'Amministrazione Finanziaria non potrà negare la deducibilità di un costo per il semplice fatto che a posteriori l'operazione si è rivelata un "cattivo affare". In sostanza, una volta riconosciuto il rapporto che lega un costo all'attività d'impresa, l'Amministrazione non può sindacare le scelte imprenditoriali.

Pertanto, per verificare l'inerenza di una determinata spesa è necessario porre la natura della stessa in rapporto all'attività imprenditoriale. Una volta riconosciuto il rapporto che lega un costo all'attività d'impresa, l'Amministrazione Finanziaria non può sindacare in merito alle scelte imprenditoriali e disconoscere il costo per mancanza di inerenza.

Qualche perplessità rimane nel caso di una spesa che appare al limite della ragionevolezza come ad esempio il parrucchiere che acquista rubinetteria d'oro.

In tale evenienza si potrebbe giustificare un sindacato di merito sulla menzionata discrezionalità dell'imprenditore. Tuttavia, anche in questo caso, per negare l'inerenza occorre che in concreto sia addirittura configurabile, tra le esigenze aziendali e le caratteristiche della spesa, una discrepanza così manifestamente abnorme da far ritenere oltrepassata la sfera di discrezionalità dell'imprenditore. In sostanza, nonostante la spesa sia relativa all'attività, si esce fuori da un bisogno imprenditoriale per ricadere nella sfera personale.

Dunque, la correlazione con l'attività rimane l'unico criterio in base al quale può essere giudicata l'inerenza di costo.

La differenza tra spese di pubblicità e rappresentanza

Il giudizio in merito al requisito di inerenza ricorre frequentemente con riferimento alle spese con finalità promozionali, quali, tipicamente, le spese di pubblicità e le spese di rappresentanza.

La corretta individuazione delle due tipologie di spese è di notevole rilevanza in ragione della diversa disciplina fiscale a cui sono sottoposte (prevista dall'art.108 del Tuir). Infatti, mentre le spese di pubblicità sono interamente deducibili dal reddito imponibile, nell'esercizio in cui sono sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi, le spese di rappresentanza sono soggette a maggiori limitazioni in merito allo loro deducibilità.

Il Tuir, tuttavia, dopo aver stabilito i criteri di deducibilità, non fornisce una definizione delle predette spese e, pertanto, occorre rifarsi ad altre fonti, con particolare riferimento a quanto proposto dalla giurisprudenza.

In linea di principio, come chiarito più volte dalla Cassazione (in ultima [sentenza n.8679 del 8/2/2011](#)⁹) si possono definire:

- spese di rappresentanza quelle affrontate per iniziative volte ad accrescere il prestigio e l'immagine dell'impresa ed a potenziarne le possibilità di sviluppo,
- mentre vanno qualificate come spese pubblicitarie o di propaganda quelle erogate per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque dell'attività svolta.

Inoltre, sempre secondo la Cassazione, devono farsi rientrare nelle spese di rappresentanza quelle effettuate senza che vi sia una diretta aspettativa di ritorno commerciale, mentre sono da considerarsi spese di pubblicità o propaganda quelle sostenute per ottenere un incremento, più o meno immediato, della vendita dei propri prodotti.

L'Amministrazione Finanziaria ha individuato la principale caratteristica delle spese di pubblicità nella presenza di un rapporto sinallagmatico tra l'impresa e il soggetto

⁹ Si vedano anche le Sentenze n.21270 del 07/08/2008, n.17602 del 27/06/2008, n.9567 del 23/04/2007.

incaricato dell'attività di pubblicità, e quindi nell'esistenza "di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari, cioè di un obbligo di "dare" o "facere" a carico dello stesso"¹⁰.

Le spese di pubblicità si caratterizzerebbero dunque per l'esistenza di un rapporto corrispettivo tra le due parti contraenti, "la cui causa va individuata, di regola, nell'obbligo di una di esse di pubblicizzare e/o propagandare il prodotto, il marchio, i servizi o, comunque, l'attività produttiva dell'altra che, a sua volta, si impegna ad una prestazione in denaro o in natura quale corrispettivo della prestazione ricevuta"¹¹.

🍃 L'elemento che distingue le spese di rappresentanza rispetto alle spese di pubblicità è l'attribuzione gratuita di utilità specifiche a singoli soggetti, senza che sia dovuta una particolare controprestazione.

Tale affermazione si ricava dalla nuova disciplina della deducibilità delle spese di rappresentanza contenuta nell'attuale formulazione dell'art.108, co.2, del Tuir¹², il quale, come è noto, prevede che "le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti" con apposito decreto ministeriale.

In particolare, il D.M. 19 novembre 2008, attuativo della disciplina sopra riportata, prevede che le spese di rappresentanza consistono in "erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore".

In sostanza, come chiarito dalla [R.M. n.9/204/92](#), le spese di rappresentanza sono quelle sostenute dall'impresa per offrire al pubblico un'immagine positiva di se stessa e della propria attività in termini di floridezza, efficienza, con la specifica che queste spese devono essere gratuite, nel senso della mancanza di un corrispettivo o di una particolare prestazione da parte dei destinatari.

Allo scopo di accertare il principio di inerenza delle spese di rappresentanza, la Cassazione, con sentenza n.10349 del 5/12/2005, afferma l'opportunità di documentare la finalità promozionale delle spese sostenute allo scopo di evitare che le stesse siano definite "erogazioni liberali" e quindi non deducibili fiscalmente.

Quando le spese si considerano inerenti

Una volta definite concettualmente le spese di pubblicità e di rappresentanza, è necessario verificare quando le stesse sono da considerarsi inerenti, posto che la loro deducibilità è subordinata all'esistenza di tale requisito.

Con riferimento alle **spese di pubblicità**, la [R.M. n.9/2113/80](#) ha precisato che tale requisito:

"risiede nella ricorrenza di quel collegamento dei costi all'esercizio dell'impresa ed al loro precipuo riferimento ad attività ed operazioni da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa. Ne discende che, ove le spese di pubblicità, rispondano a tale requisito esse trovano titolo di deducibilità fiscale [...]".

Sempre in merito all'inerenza delle spese di pubblicità, pare utile evidenziare alcuni principi enunciati dalla Cassazione con la [sentenza n.6502](#) del 19/05/2000. In particolare, secondo la Suprema Corte:

- a) il principio di inerenza può essere esteso anche a spese effettuate a fini promozionali, e quindi proiettate verso il futuro;
- b) la pubblicità non svolge più un ruolo meramente informativo dell'esistenza di un prodotto sul mercato, ma può essere utilizzata anche per sensibilizzare

¹⁰ R.M. n.9/204/92.

¹¹ R.M. n.148/E/98.

¹² Come modificato dall'art.1, co.33, lett. p), della L. n.244/07.

preventivamente l'interesse dei consumatori verso beni e servizi non ancora concretamente offerti;

- c) le spese pubblicitarie sono inerenti all'esercizio dell'impresa anche se sostenute prima dell'offerta del bene o del servizio al pubblico;
- d) non rileva neppure che alle spese pubblicitarie effettuate non siano, nell'immediato, corrisposte realizzazioni concrete; anche gli atti finalizzati a porre le premesse indispensabili per lo svolgimento o il rafforzamento di una data attività economica sono infatti parte integrante dell'attività imprenditoriale;
- e) l'ufficio non può sindacare la portata dell'inerenza delle spese pubblicitarie all'attività d'impresa, ove quelle spese siano oggettivamente rapportate al nome e all'oggetto dell'impresa e inquadrate nello svolgimento e nello sviluppo dell'attività aziendale.

Sul punto, la Cassazione, con la [sentenza n.10662](#) del 10/10/1991, ha ritenuto sussistente il requisito di inerenza anche per la cosiddetta pubblicità redazionale, vale a dire quella che, pur essendo pagata dall'imprenditore, è presentata come opinione del giornalista o come notizia obiettiva. Infatti, secondo la Corte, tale tipo di pubblicità svolge una indubbia funzione di incentivo alle vendite, e pertanto ha le caratteristiche della "spesa inerente" all'attività imprenditoriale. Inoltre, viene chiarito che la pubblicità svolta a favore di un intero settore merceologico (nel caso di specie il cemento) e non del prodotto specifico dell'impresa dà luogo ad una spesa deducibile qualora l'impresa occupi una posizione "leader" sul mercato.

Per quanto riguarda le **spese di rappresentanza**, il concetto di inerenza è individuato dall'art.1, co.1, del D.M. 19 novembre 2008. Nello specifico, rispettano il requisito dell'inerenza le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi se "effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni".

Al riguardo, al punto 3.2 della [C.M. n.34/E/09](#), è stato affermato che:

*"le **finalità promozionali** richieste dalla norma consistono nella divulgazione sul mercato dell'attività svolta, dei beni e servizi prodotti, a beneficio sia degli attuali clienti, che di quelli potenziali".* Inoltre, sempre al punto 3.2 della C.M. n.34/E citata, è stato sostenuto che *"nel concetto di **finalità di pubbliche relazioni** devono essere ricomprese tutte le iniziative volte a diffondere e/o consolidare l'immagine dell'impresa, ad accrescerne l'apprezzamento presso il pubblico, senza una diretta correlazione con i ricavi"* ed è stato ricordato che la relazione illustrativa al decreto 19 novembre 2008 fa espresso riferimento *"all'esigenza di instaurare o mantenere rapporti con i rappresentanti delle amministrazioni statali, degli enti locali, ecc. o con organizzazioni private quali le associazioni di categoria, sindacali, ecc."*, per cui *"possono essere qualificate come spese di rappresentanza non solo le erogazioni gratuite a favore di clienti, ma anche quelle a favore di altri soggetti con i quali l'impresa ha un interesse ad intrattenere pubbliche relazioni"*.

Quanto precede conferma le nostre precedenti considerazioni:

il requisito di inerenza deve essere individuato nel collegamento della spesa sostenuta con l'attività aziendale. Mancando tale collegamento, il costo è da considerarsi indeducibile poiché sostenuto per interessi personali o extra-imprenditoriali. L'interrelazione con l'attività d'impresa deve essere verificata caso per caso, tenendo conto del tipo di attività, delle caratteristiche della clientela, sia attuale che prospettica, del settore merceologico di riferimento, ecc.


Il collegamento con l'attività: il caso di una società operante nel settore della moda

Un caso particolare in cui il giudizio sull'inerenza di determinati costi promozionali ha tenuto conto delle particolari caratteristiche dell'attività è preso in considerazione dalla [sentenza della CTR di Milano n.113/28 del 5 luglio 2011](#).

Il caso riguardava una società operante nel mondo della moda a cui era stata contestata sia la deducibilità di determinate spese promozionali per mancanza di inerenza sia la deduzione di spese di pubblicità riqualficate dall'Ufficio come spese di rappresentanza.

In particolare, l'Ufficio sosteneva la non inerenza delle spese sostenute per viaggi offerti ad ospiti vip, spese relative a costi di ristorazione costituite da ricevute fiscali non intestate, costi sostenuti per parrucchieri e truccatori, omaggi ad ospiti importanti nel campo della musica leggera.

Inoltre, i verificatori avevano provveduto a riqualficare, quali spese di rappresentanza, i costi sostenuti per servizi resi da società americane e inglesi per pubbliche relazioni, dedotti dalla società come spese pubblicitarie.

 La Commissione Tributaria Regionale ha riconosciuto il requisito di inerenza delle predette spese sulla base della particolare attività svolta dalla società.

Infatti, le società operanti della moda adottano strategie di *marketing* del tutto peculiari rispetto alle normali società industriali o commerciali, in quanto:

“mentre nei settori dei beni di largo consumo il modello comunicativo consiste essenzialmente nell'individuare i bisogni dei consumatori al fine di realizzare prodotti in grado di soddisfarli, nel mondo della moda il modello comunicativo seguito dalle aziende del settore consiste nell'associare al marchio che contraddistingue i prodotti aziendali (o, meglio ancora, costruisce intorno ad esso) un mondo che si caratterizza e si identifica con uno stile di vita immediatamente riconoscibile e, per ciò stesso, distinto”.

A tal fine, assume un ruolo di notevole importanza l'associazione del marchio con personaggi famosi dello spettacolo, dello sport o della musica. Per tale motivo, è prassi da parte degli stilisti omaggiare le celebrità con abiti griffati con il marchio aziendale, affinché gli stessi siano indossati in occasione di eventi mondani, influenzando così le scelte dei consumatori che si identificano con i propri idoli.

Pertanto, la Commissione ha ritenuto tali spese interamente deducibili perché da considerare quali spese di pubblicità o costi inerenti.

In sostanza, il Collegio ha verificato in primo luogo l'inerenza delle predette spese poiché collegate alla particolare attività svolta dalla società e, in secondo luogo, ha ritenuto di comprendere le stesse nella categoria delle spese di pubblicità.

Evidentemente, oltre a ritenere tali spese direttamente collegabili ad un probabile incremento delle vendite, è stato ravvisato una particolare “controprestazione” da parte dei personaggi famosi omaggiati degli abiti griffati e, cioè, l'esibizione di tali abiti nelle occasioni pubbliche.