

***Senza ritorno commerciale le spese sono di rappresentanza
Iva senza rimborso per il costo senza incremento di vendite***

Con ordinanza n. 14049 del 2023, la Corte di Cassazione ha ribadito il principio che il criterio discrezionale tra le spese di rappresentanza e spese di pubblicità va individuato negli obiettivi perseguiti, atteso che le prime sono sostenute per accrescere l'immagine della società e le possibilità di sviluppo, senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite, mentre le seconde hanno una diretta finalità promozionale dei prodotti e servizi commercializzati. Pertanto, in assenza di un potenziale ritorno commerciale, le spese – come quelle di sponsorizzazione – non possono essere considerate di «pubblicità».

Quadro introduttivo

*Con l'ordinanza 22 maggio 2023, n. 14049, la Corte di Cassazione si è espressa in merito alla **distinzione fra spese di pubblicità e spese di rappresentanza ai fini del rimborso dell'Iva**. Il caso in esame riguarda, in particolare, la qualificazione della somma versata da una nota società operante nel settore del luxury come contributo alle spese di organizzazione di un evento mondano.*

Tale contributo è stato destinato, in parte, a ospitare i clienti più facoltosi perché assistessero all'esposizione di gioielli preziosi commercializzati dalla società e, in parte, alla realizzazione di un'opera di restauro della dimora storica in cui è stato organizzato l'evento.

Dati del processo

In ambito contenzioso, una società non residente impugnava il diniego di rimborso dell'Iva corrisposta a fronte della somma da essa versata alla società di diritto italiano quale contributo alle spese di organizzazione di un rilevante evento mondano curato da quest'ultima. L'Ufficio motivava il diniego sul rilievo che si trattava di spese di rappresentanza escluse dal rimborso e non di spese di pubblicità.

Il ricorso societario veniva accolto in primo grado e confermato in appello.

La Corte di Cassazione, su ricorso dell'Amministrazione finanziaria soccombente nei gradi di merito, annullava la sentenza di secondo grado in quanto la decisione impugnata non dava adeguato conto dei motivi per i quali il contributo in contestazione era stato ricondotto tra le spese di pubblicità piuttosto che tra quelle di rappresentanza.

*In sede di **rinvio**, la società ribadiva preliminarmente la nullità del giudizio di Cassazione svoltosi in sua assenza e la mancata notifica del ricorso di legittimità; nel merito ribadiva le tesi di cui è causa.*

Con la **pronuncia** ora impugnata in Cassazione, di accoglimento dell'appello dell'Ufficio, rileva la contribuente, per quanto qui di interesse, violazione degli articoli 19-bis, 1) comma 1, lett. h), del Dpr 26 ottobre 1972, n. 633, e 108, comma 2, secondo e terzo periodo, del Dpr 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir) per mancata valutazione da parte del giudice del rinvio della normativa in tema di spese di pubblicità e di spese di rappresentanza, trascurando di esaminare il contesto complessivo nel quale era stato reclamizzato il prodotto venduto.

L'ente impositore si costituisce con **ricorso incidentale condizionato**, denunciando violazione di legge per avere parte ricorrente fatto valere in sede di riassunzione un preteso vizio revocatorio dell'ordinanza n. 15193/2011 della Cassazione, che si doveva perciò dichiarare inammissibile.

Esito del giudizio

Decidendo la vertenza, con l'ordinanza n. 14049/2023, la Sezione tributaria accoglie il ricorso incidentale erariale e ribadisce che il **criterio discrezionale** tra **spese di rappresentanza** e di **pubblicità** va individuato anche nella **diversità**, pure strategica, degli **obiettivi**, atteso che costituiscono spese di rappresentanza i costi sostenuti per accrescere il prestigio e l'immagine della società e per potenziarne le possibilità di sviluppo, senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite, mentre sono spese di pubblicità o propaganda quelle erogate per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque al fine diretto di incrementare le vendite, sicché è necessaria una rigorosa verifica in fatto della effettiva finalità delle spese. Pertanto, in assenza di un potenziale ritorno commerciale, le spese – come quelle di sponsorizzazione – non possono essere considerate «di pubblicità».

L'esame di merito della controversia

Passando a trattare il merito della doglianza principale – con cui la società lamenta malgoverno della normativa in tema di spese di pubblicità e di spese di rappresentanza, poiché, a suo dire, il giudice di appello ha mancato di valutare il contesto complessivo nel quale era reclamizzato il prodotto venduto e con ciò non ponendo la giusta attenzione alla sostanza e al fine intrinseco della spesa, mancando pertanto di compiere una adeguata analisi funzionale secondo attente **valutazioni** in fatto opportunamente **contestualizzate** e **circostanziate** – c'è da rilevare che nel caso di specie viene ad evidenza, ai fini del decidere, l'articolo 19-bis.1, comma 1, lett. h), Dpr 633/1972, rubricato «Esclusione o riduzione della detrazione per alcuni beni e servizi», il quale opera un rinvio alla disciplina delle imposte sui redditi, prevedendo che «non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a lire cinquantamila (euro 25,82)».

Nell'articolo 108, comma 2, del Tuir, la deducibilità delle spese è diversamente regolata a seconda della finalità delle stesse: la norma distingue, tra le spese pluriennali, le spese di pubblicità e di propaganda, delle quali ammette la deduzione nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi, dalle spese di rappresentanza, la cui deduzione è ammessa solo nella misura di un terzo del loro ammontare e, per quote costanti, nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi.

*A tale riguardo, recentemente, si evidenzia che con sentenza 21 aprile 2021, n. 10440, in una controversia in materia di tributi armonizzati, la Corte di Cassazione, consolidando i precedenti sezionali, ha enunciato il principio (che vale anche per le imposte dirette) per il quale «In tema di Iva, ai fini della deduzione dei costi, il **criterio discretivo** tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità va individuato negli obiettivi perseguiti, atteso che le prime sono sostenute per accrescere il prestigio della impresa senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite, se non in via mediata e indiretta attraverso il conseguente aumento della sua notorietà e immagine, mentre le seconde hanno una diretta finalità promozionale di prodotti e servizi commercializzati, mediante l'informazione ai consumatori circa l'esistenza di tali beni e servizi, unitamente all'evidenziazione e all'esaltazione delle loro caratteristiche e dell'idoneità a soddisfarne i bisogni, in modo da incrementare le relative vendite».*

Dunque, secondo detta pronuncia, non sono detraibili i costi sostenuti solo per dare una maggiore visibilità ai prodotti.

Spese di rappresentanza e spese di pubblicità nella giurisprudenza

Nello specifico, la Sezione tributaria spiega che costituiscono spese di rappresentanza quelle affrontate per iniziative volte ad accrescere 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 e servizi dell'impresa (cfr. Cass. 10 ottobre 2018, n. 25021; 23 gennaio 2019, n. 1795; 1° marzo 2019, n. 6092).

*Infatti, si è ribadito che «In tema di redditi d'impresa, il criterio discretivo tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità va individuato negli obiettivi, anche strategici, perseguiti mediante le stesse, che, nella prima ipotesi, coincidono con la **crescita d'immagine** ed il maggior prestigio, nonché con il potenziamento delle possibilità di sviluppo della società, mentre, nell'altra, consistono in una diretta finalità promozionale e di incremento commerciale, concernente la produzione realizzata in un determinato contesto» (Cass. 23 maggio 2018, n. 12676).*

In generale, in materia di imposte sui redditi, ai sensi dell'articolo 108, Tuir, costituiscono 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. Pertanto, di norma, le spese di sponsorizzazione costituiscono spese di rappresentanza, deducibili nei limiti della norma menzionata, ove il contribuente non provi che all'attività sponsorizzata sia riconducibile una diretta aspettativa di ritorno commerciale (Cass. 30 dicembre 2014, n. 27482; 27 maggio 2015, n. 10914).

*Coerentemente, quanto alle spese oggetto di **contratti di sponsorizzazione**, il sistema tributario prevede infatti che ove non vi sia alcun nesso tra l'attività sponsorizzata e quella posta in essere dallo sponsor, le relative spese non possono essere considerate di pubblicità, e come tali integralmente deducibili, ma devono ritenersi spese di rappresentanza soggette ai limiti previsti dall'articolo 108 del Tuir e dalle disposizioni secondarie attuative (es. ora quelle del Dm 19 novembre 2008) (Cass. 23 marzo 2016, n. 5720).*

Detraibilità Iva dei costi pubblicitari

*Nella giurisprudenza comunitaria relativa al diritto alla detraibilità dell'Iva per costi di pubblicità, la Corte di Giustizia Ue ha precisato, che «l'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dev'essere interpretato nel senso che un soggetto passivo può detrarre l'imposta sul valore aggiunto (Iva) assolta a monte per servizi pubblicitari ove una siffatta prestazione di servizi costituisca un'operazione soggetta all'Iva, ai sensi dell'articolo 2 della direttiva 2006/112, e ove essa presenti un nesso diretto e immediato con una o più operazioni imponibili a valle o con il complesso delle attività economiche del soggetto passivo, a titolo di sue spese generali, senza che sia necessario prendere in considerazione la circostanza che il prezzo fatturato per i suddetti servizi sia eccessivo rispetto a un valore di riferimento definito dall'amministrazione finanziaria nazionale o che tali servizi non abbiano dato luogo a un **aumento del fatturato** di detto soggetto passivo» (Corte di Giustizia, 25 novembre 2021, causa C-334/20).*

*In sostanza, secondo il giudice comunitario, l'esercizio della detrazione Iva è riconosciuto in funzione della **destinazione dei beni e servizi acquistati**, valutata in ottica prospettica, in particolare avendo riguardo all'intenzione del soggetto passivo di utilizzare i beni e servizi acquistati a monte nell'ambito di un'attività economica che dà luogo alla realizzazione di operazioni imponibili a valle. Questo approccio implica che la detrazione possa essere esercitata indipendentemente dall'economicità del risultato, valutato in considerazione dei ricavi generati e dei costi sostenuti.*

*Condividendo l'assunto del giudice unionale, la Corte di Cassazione (v. ordinanza 24 luglio 2014, n. 16812; cfr. anche, di recente, sentenza 14 febbraio 2023, n. 4595) conferma come il criterio discrezionale tra spese di rappresentanza e di pubblicità vada individuato anche nella diversità, pure strategica, degli obiettivi, atteso che costituiscono spese di rappresentanza i **costi sostenuti** per accrescere il prestigio e l'immagine della società e per potenziarne le possibilità di sviluppo, senza dar luogo ad una aspettativa di **incremento delle vendite**, mentre sono spese di pubblicità o propaganda quelle erogate per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se*

non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque al fine diretto di incrementare le vendite, sicché è necessaria una rigorosa verifica in fatto della effettiva finalità delle spese.

*Di conseguenza, afferma la Suprema Corte, deve riconoscersi che le **spese di pubblicità** si collocano in **rapporto diretto con l'incremento delle vendite**, che è risultato perseguito e atteso quale obiettivo e fine del loro sostenimento, mentre le **spese di rappresentanza** sono in **rapporto diretto con l'immagine dell'impresa**, il cui miglioramento presso clienti e potenziali clienti è risultato perseguito e atteso quale obiettivo da realizzarsi.*

Inoltre, la Cassazione (sentenze 2 aprile 2016, nn. 8121 e 8123) ha stabilito che ai sensi dell'articolo 74 (ora 108), comma 2, Tuir i costi sostenuti per la cessione gratuita a vip dei capi d'abbigliamento griffati di produzione del contribuente, senza alcun obbligo giuridico d'indossarli in manifestazioni pubbliche, integrano spese di rappresentanza, solo parzialmente deducibili e non di pubblicità o propaganda, interamente deducibili, proprio mancando in questo caso un collegamento obiettivo ed immediato con la promozione di un prodotto o di una produzione e con l'aspettativa diretta di un maggior ricavo.

Soluzione del caso controverso

Per quanto esposto, nel caso di specie la Cassazione rileva che la qualificazione dei costi in esame come spese di rappresentanza appare correttamente operata nella sentenza impugnata, alla luce degli accertamenti di fatto compiuti nei gradi di merito.

Infatti, si è innanzitutto accertato che mentre sono state esibite le fatture di vendita dei tre gioielli ad altrettanti rivenditori, è rimasta allo stato di mera allegazione difensiva la tesi secondo cui gli stessi preziosi, di seguito, sarebbero stati venduti a clienti finali che li avevano opzionati nel corso dell'esposizione. Manca quindi, secondo l'accertamento di fatto effettuato, la prova del collegamento di un nesso immediato e diretto tra il costo e l'attività promozionale.

*In secondo luogo, ad avviso della Cassazione, l'ulteriore circostanza che l'erogazione di un **contributo** da parte della società svizzera per opere di restauro di un immobile di pregio, la cui notizia ha avuto ampia diffusione sugli organi di stampa, è indice dell'ottenimento da parte della contribuente proprio di un ritorno in termini di valorizzazione dell'immagine della stessa.*

*A tal fine si rileva come la strategia sottesa alla realizzazione delle operazioni sia definita dall'articolo 120 del Codice dei beni culturali e del paesaggio di cui al Dlgs 42/2004, secondo cui rientra nella «**sponsorizzazione di beni culturali**» ogni contributo erogato per l'attuazione di iniziative in ordine alla valorizzazione del patrimonio culturale, con lo scopo di promuovere, in via generale, l'immagine o l'attività del soggetto erogante. Tale promozione avviene attraverso l'associazione del nome, del marchio, dell'immagine, dell'attività o del prodotto all'iniziativa*

oggetto del contributo, in forme compatibili con il carattere artistico o storico, l'aspetto e il decoro del bene culturale da tutelare o valorizzare, da stabilirsi con il contratto di sponsorizzazione.

La richiamata disposizione ricomprende tra gli scopi della sponsorizzazione, attività nella quale può ben rientrare il restauro dell'immobile di interesse culturale, sia quello di promuovere in generale l'immagine dell'impresa, sia quello di promuovere il prodotto della stessa: con ciò confermando che sia l'una sia l'altra attività pur avendo ricadute benefiche sull'impresa restano autonome e distinte nella loro consistenza concettuale prima e giuridica poi.

Nella fattispecie che ci occupa, proprio per effetto delle costose e importanti operazioni di restauro, è stata accertata sussistere l'associazione dell'immagine della società e non con i prodotti della stessa. In altri termini, i potenziali clienti della stessa hanno ottenuto da tale operazione la percezione di un carattere della società contribuente, non derivando da tale apprezzamento direttamente altro se non una migliore e più favorevole percezione della sua immagine e solo indirettamente una ricaduta in termini di (potenziali) incrementi delle vendite di gioielli esclusivi.

*Al riguardo, puntualmente, il giudice di legittimità ha stabilito di recente che in tema di redditi d'impresa, quand'anche la società contribuente, commercializzando prodotti di lusso o di nicchia, disponga di un'utenza di riferimento tendenzialmente ristretta, il **criterio discrezionale** tra spese di pubblicità e spese di rappresentanza rimane rappresentato dagli obiettivi immediatamente perseguiti mediante gli esborsi sostenuti, i quali per iscriversi fra le prime, devono necessariamente rispondere ad una finalità promozionale specificatamente centrata sui prodotti, attraverso un'attività reclamistica e organizzativa direttamente calibrata sulla loro vendita, viceversa ricadendo fra le seconde ove finanzino iniziative imperniate sull'ente, orientandosi a potenziarne, quale patrocinatore o sovvenzionatore di eventi culturali, il grado di conoscenza, l'immagine e il prestigio fra i potenziali, selezionati clienti, e ciò ancorché possa derivarne, collateralmente e di riflesso, un incremento delle vendite dei prodotti (cfr. ordinanza 21 aprile 2023, n. 10781, che conferma ordinanza 28 febbraio 2022, n. 6540).*

*Per le suddette ragioni, la Cassazione **conferma il diniego del rimborso** dell'Iva in relazione alla somma versata dalla società poiché riconducibile tra le spese di rappresentanza.*