

Spese di pubblicità e di rappresentanza: come distinguerle

di [Danilo Sciuto](#)

Publicato il 15 Aprile 2002

Uno dei punti più deboli della legislazione italiana è rappresentato dalla mancata (o incompiuta) differenziazione tra i costi di pubblicità (e di propaganda, che nel presente articolo considereremo per comodità assimilati) e quelli di rappresentanza.

Spese di pubblicità e spese di rappresentanza: il problema

Uno dei punti più deboli della legislazione italiana è rappresentato dalla mancata (o incompiuta) differenziazione tra i costi di pubblicità (e di propaganda, che nel presente articolo considereremo per comodità assimilati) e quelli di rappresentanza. Tale problema è avvertito nel principio contabile CNDCR n. 24 (relativo, più in generale, alle immobilizzazioni immateriali), laddove si premette che, nonostante l'introduzione nell'ambito del bilancio Ce del termine "pubblicità", non si rinviene né nella norma né nella relazione ministeriale di accompagnamento la portata dell'uso di tale termine. Di più, lo schema di bilancio Ce prevede tra le attività una voce specifica per le spese di pubblicità (B I 2) ma non altrettanto per le spese di rappresentanza, sicché è ancor più evidente come la differenziazione tra le due categorie di costi sia rilevante anche sotto l'aspetto civilistico. E' bene comunque precisare, anche ai fini di ciò che ci riguarda, che l'inserimento civilistico tra le attività non implica che tutte le spese di pubblicità debbano essere capitalizzate. Invero, la loro capitalizzazione non è prevista né nelle norme comunitarie né nella prassi internazionale, sicché, nell'opinione del suddetto principio contabile n. 24, la possibilità di capitalizzazione concessa dal legislatore italiano, lungi dall'intenzione di disattendere la normativa Ce, riguarda solo quei costi che, pur avendo natura pubblicitaria, sono sostanzialmente correlati agli eventi che hanno generato i costi di impianto e di ampliamento. Sulla base di questo criterio potrebbero quindi



essere capitalizzate solo le spese di pubblicità sostenute, ad esempio, in occasione del lancio di un nuovo prodotto o dell'ingresso dell'azienda in un nuovo mercato. In sostanza, il criterio adottato dal principio contabile è quello di capitalizzare le spese di pubblicità solo nel caso in cui detta spesa 1) è finalizzata al miglioramento della posizione competitiva, 2) ha un costo eccezionalmente elevato, 3) ha un costo anormale a livello temporale. Se poi si considera che il legislatore fiscale prevede due trattamenti sostanzialmente diversi per queste due tipologie di costi, è chiaro che tale mancata regolamentazione fa sorgere problemi non solo civilisticamente, ma anche fiscalmente. La difficoltà di stabilire a posteriori (ossia dalla lettura di un semplice documento fiscale) l'inerenza del costo all'attività dell'impresa ha infatti indotto il legislatore, con la L. n. 154/89 di conversione del D.L. n. 69/89, ad imporre la forfettizzazione della deducibilità delle spese di rappresentanza (un terzo dell'ammontare complessivo), in quanto più esposte alla possibilità di elusioni.

I tentativi di definizione delle spese di pubblicità e delle spese di rappresentanza

A tale confusione concettuale si aggiunge poi, non solo come conseguenza, una **confusione anche a livello giurisprudenziale e dottrinario**.

Spese di pubblicità

La Risoluzione Ministeriale n. 148 del 17 settembre 1998 ha qualificato le spese di pubblicità come le spese sostenute per portare a conoscenza della generalità dei consumatori l'offerta del prodotto, stimolando la formazione o l'intensificazione della domanda. La Risoluzione Ministeriale n. 9/204 del 17 giugno 1992 ha inoltre individuato la principale caratteristica nell'esistenza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione. Al riguardo, concordiamo con chi, in dottrina, ha sostenuto che il criterio della gratuità non è un valido metodo discriminante, allorché si sostituisce a quello della destinazione, che quindi limita la portata della norma restrittiva alle sole ipotesi di autoconsumo a favore di amministratori e ai soci, o alle ipotesi di erogazioni fatte a terzi per mere ragioni di opportunità e di prestigio.

Spese di rappresentanza

Entrambe le predette Risoluzioni definiscono invece **spese di rappresentanza** quelle sostenute **per offrire al pubblico un'immagine positiva di se stessa e della propria attività in termini di efficienza**

e di organizzazione. Un esempio è rappresentato dalle spese sostenute per il canone di locazione, per l'organizzazione di colazioni di lavoro e di eventuali brevi soggiorni per clienti fuori sede. Nella nota del 8/4/1980 il Ministero ha poi subordinato la riconducibilità di una spesa al concetto di pubblicità alla congruità dell'importo della stessa rispetto all'ammontare dei ricavi.

Differenza tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità

Restando sul fronte ministeriale, è da segnalare la pronuncia del SECIT del 22/1/93 con la quale si è affermato che **la differenza sta nell'oggetto della comunicazione, a seconda cioè che esso sia costituito dall'immagine dell'impresa (nel qual caso di parla di rappresentanza) o il prodotto (che dà luogo a spese di pubblicità).** Anche il Comitato consultivo per le norme antielusive ha avuto modo, nelle varie pronunce emanate a partire dal 1998, di esprimere un proprio punto di vista. Ma nel parere n. 1 del 19 febbraio 2001 si trova un concetto assolutamente innovativo che potrebbe dare una concreta mano di aiuto nella risoluzione dei casi più dubbi. Infatti, si pone l'accento sulla necessità di operare una distinzione verificando se

“tra spesa e attività o beni da cui derivano i ricavi sussista una relazione diretta”.

La presenza di tale nesso attribuisce alla spesa il carattere di “inerenza”, che la rende comunque deducibile in base al principio generale di cui all'art. 75 Tuir.

Spesa commerciale

Solo in assenza di detto legame entrerebbe in gioco l'articolo 74 del Tuir stesso, che imporrebbe di distinguere tra pubblicità e rappresentanza. In sostanza, tale parere introduce un *tertius genus* quale quello di **spesa commerciale**, interamente deducibile in quanto direttamente connessa all'attività da cui derivano i ricavi. Da tale orientamento emerge quindi che **spese della stessa natura potranno essere considerate diversamente a seconda della situazione concreta in cui sono calate** : ad esempio, la spesa per un pranzo offerto ad un cliente potrà essere considerata interamente deducibile se volto a creare un migliore clima per il raggiungimento di un obiettivo, mentre se inserito fuori dal contesto di una trattativa di vendita potrebbe essere considerato di rappresentanza, e quindi parzialmente deducibile.

Anche la dottrina ha cercato di individuare delle **differenze nelle due tipologie di costi.**

L'Associazione dei Dottori Commercialisti di Milano, con la norma di comportamento n. 127 del gennaio 1996, ha definito **spese di pubblicità e propaganda** quelle effettuate per sostenere le vendite, anche indirettamente, esemplificando con le [spese per ospitare i clienti in occasione di trattative di vendita, fiere e mostre anche presso alberghi](#) per l'esposizione dei prodotti, l'organizzazione di convegni per la presentazione di prodotti ai clienti attuali o potenziali. Esempi di **spese di rappresentanza** sarebbero invece i servizi di foresteria in occasioni di assemblee sociali, inaugurazioni di filiali o anniversari sociali, quelli di foresteria offerti ai clienti, l'iscrizione di rappresentanti societari o clienti o fornitori a clubs, circoli, ecc. Secondo la stessa associazione, le spese di rappresentanza e di pubblicità hanno la stessa natura, le prime differenziandosi dalle seconde per avere una sorta di liberalità o autoconsumo. In ambito giurisprudenziale merita di essere segnalata la sentenza n. 7803/2000 della **Corte di Cassazione**, che ha affermato che, se le spese sono sostenute per incrementare la vendita rientrano tra le spese di pubblicità, mentre se sostenute solo per accrescere il prestigio della società sono di rappresentanza. Pertanto, le spese sostenute da un'azienda per organizzare il servizio bar ad una fiera sono spese di pubblicità. Idem per i costi relativi ai pranzi consumati nella zona dove si è svolta la manifestazione e per spettacoli di intrattenimento organizzati in favore dei visitatori. Infatti, i costi sostenuti all'interno di una fiera sono certamente rivolti alla promozione delle vendite. Sullo stesso filone la Commissione Tributaria Centrale, che nella sentenza n. 1763/1983 ha affermato che la spesa di pubblicità deve tendere concretamente ai fini promozionali, suscettibili di maggiori ricavi nel tempo. Interessante anche l'opinione espressa in dottrina, in base alla quale una spesa per sponsorizzazione sarà qualificabile come spesa di pubblicità piuttosto che di rappresentanza a seconda delle caratteristiche dell'attività sia dello sponsorizzante sia dello sponsorizzato, a seconda cioè che l'attività della sponsorizzante sia in grado di stabilire un contatto con il mercato di sbocco dell'impresa sponsorizzata.



Le differenti pronunce in tema di spese di pubblicità e rappresentanza

Ai tentativi di dare una definizione compiuta non sono state certo di aiuto talune tesi postulate sia in

dottrina, sia in giurisprudenza, le quali possono essere collocate talune in un filone per così dire “libertino”, talaltre in un filone rigoroso.

- Sul fronte rigoroso vi sono sentenze come quella della Commissione Tributaria Provinciale di Napoli sez. XXIV del 4/3/1998, che ha perfino escluso per un’azienda di credito di notevole spessore la necessità di spese quali quelle per ristoranti, alberghi, oggetti da regalo, consumazioni di caffè.
- In questa linea anche il TAR del Lazio, che con sentenza n. 673/1991 ha affermato che le spese di sponsorizzazione sono da considerarsi spese di rappresentanza, in quanto consentono solo di richiamare il nome della ditta o del prodotto, mancando esse del contenuto e dell’effetto tipico del messaggio pubblicitario, nel senso che sono prive della possibilità di catturare, suggestionare e persuadere il potenziale consumatore.
- Su un filone più libertino si colloca, prima tra tutte, addirittura la Corte di Giustizia della Comunità Europea, che con la sentenza del 17/11/1993, ha affermato che la pubblicità è tale in qualunque sua forma - non esisterebbero pertanto le spese di rappresentanza - essendo configurata da ogni operazione che costituisca parte indissolubile di una campagna pubblicitaria e che concorra alla diffusione del messaggio pubblicitario, anche con mezzi diversi da quelli usuali quali i gadgets, cocktails, depliant e altri.
- Sulla stessa onda, perfino un Risoluzione Ministeriale n. 82/1998, secondo la quale anche le spese sostenute per la stampa e l’affissione dei mezzi necessari a divulgare le azioni di sostegno e di collaborazione alle iniziative di solidarietà sono da considerare spese di pubblicità.
- Nella stessa ottica, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, con sentenza n. 71/26/1998 ha considerato spese di pubblicità quelle relative a inserzioni per la ricerca di personale.
- Interessante anche una recente pronuncia della Cassazione, che, con la sentenza n. 6502/2000, ha affermato che

“anche gli atti diretti a porre le premesse indispensabili per lo svolgimento o il rafforzamento di una attività costituiscono parte integrante dell’attività imprenditoriale, sicché anche i relativi costi, anticipatori e prodromici, in quanto strumentali al consolidamento e all’ampliamento del mercato, che solo all’imprenditore spetta valutare, non possono che ritenersi deducibili, in quanto inerenti”

Infine, esistono tesi che riportiamo in quanto oltre che essere utili nella presente trattazione, possono essere di **valido appoggio nella soluzione di problemi pratici.**

- La Risoluzione Ministeriale n. 137 dell' 8 settembre 2000, ad esempio, ha qualificato come costi di rappresentanza le spese per l'invito di clienti alle manifestazioni fieristiche. Come visto, comunque, il ministero ha avuto modo di mutare il proprio indirizzo, con il parere n. 1 del 19 febbraio 2001.
- Giustamente, la Risoluzione Ministeriale n. 2/1053 del 1974 ha affermato che i regali fatti ai soci, anche sotto forma di spese sostenute per loro conto, non sono inerenti sicché non rientrano né nell'una né nell'altra categoria, essendo del tutto indeducibili, anzi rappresentando una distribuzione di reddito.
- Da menzionare anche la Risoluzione Ministeriale n. 30/1999, che ha stabilito che sono di rappresentanza i costi sostenuti per l'offerta gratuita di cibo, bevande e prodotti dell'artigianato locale al comitato organizzatore della promozione di un comprensorio. Sono anche rientranti in detta categoria le spese sostenute per vitto, alloggio, trasporto, e ogni servizio offerto a giornalisti o a chiunque altro idoneo a promuovere lo sviluppo turistico del luogo.
- La Risoluzione ministeriale n. 110 del 3 maggio 1995 ha affermato che le spese per iniziative umanitarie (quali l'acquisto di beni, stampa, ecc.) costituiscono spese di pubblicità.

Infine, riferiamo di alcune risposte formulate dall'amministrazione a seguito di specifiche istanze di interpello: in particolare, sono state considerate spese di rappresentanza :

- le [spese di vitto e alloggio](#) sostenute per la partecipazione delle persone invitate ad una trasmissione televisiva (parere n. 2 del 1999),
- le spese sostenute per l'organizzazione d una crociera con i propri clienti abituali per presentare in anteprima dei nuovi prodotti (parere n. 18 del 2000) ;

Il comitato antielusivo sulle spese di pubblicità

Il comitato antielusivo ha invece considerato **di pubblicità**:

- le spese sostenute da una impresa farmaceutica per l'acquisizione e la realizzazione della documentazione tecnica illustrativa delle proprietà terapeutiche e delle caratteristiche tecniche prodotto (parere n. 12 del 1999),
- le spese per l'erogazione di doni a persone che accettano di organizzare nella propria abitazione degli incontri collettivi finalizzati alla dimostrazione delle qualità dei prodotti commercializzati da una impresa, se congrue rispetto al volume d'affari (parere n. 24 del 1999).

Pronunce giurisprudenziali in tema di spese di pubblicità e spese di rappresentanza

Passando all'analisi di alcune pronunce giurisprudenziali, rileviamo

- La Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sentenza n. 488/1999, secondo la quale le spese di pubblicità e di rappresentanza sono una specie nel *genus* di **costi aziendali inerenti**, la cui correlazione ai ricavi, sebbene indiretta, è comunque idonea a manifestare benefici anche in un arco di tempo pluriennale, sicché le spese sostenute da un'azienda farmaceutica in occasioni di riunioni informativo-scientifiche sono senz'altro di pubblicità.
- La stessa Commissione Tributaria, con sentenza n. 111/1996, ha affermato che **gli omaggi ai clienti in occasione di manifestazioni dirette a pubblicizzare i prodotti dell'azienda** non sono spese di rappresentanza, ma di pubblicità.
- In un'altra occasione, la stessa Commissione, con sentenza n. 158/19/1998, ha sostenuto che le spese derivanti dall'offerta di pasti e pernottamenti per la cura delle pubbliche relazioni finalizzate a soddisfare gli ospiti partecipanti ad una manifestazione rientrano tra le spese di rappresentanza.
- Ancora, la Commissione tributaria provinciale di Milano, sentenza n. 71/23/1998, che, in tema di consorzi, non fa rientrare nella nozione di rappresentanza, bensì in quella di pubblicità, le spese non specificamente finalizzate alle singole società, ma all'intero gruppo.
- La giurisprudenza di legittimità, nella sentenza della Corte di Cassazione n. 13408 del 9/10/2000, ha poi affermato che le spese sostenute in relazione ad un immobile destinato ad ospitare il legale rappresentante di una società cliente dell'impresa sono spese di pubblicità.

La dottrina sulle spese di pubblicità e di rappresentanza

Anche la dottrina ha espresso ulteriori spunti interessanti che esaminiamo sinteticamente di seguito.

Si è affermato che hanno natura di spese di rappresentanza:

- il costo relativo al pasto del dipendente che accompagna a pranzo l'ospite del datore di lavoro ;
- nell'ambito della celebrazione di un evento o di una ricorrenza, sia l'organizzazione di un viaggio a favore dei clienti, sia l'organizzazione di un convegno, sia la pubblicazione e la distribuzione gratuita di libri ;
- le divise offerte a una squadra di calcio se non portano il logo della ditta ;
- i calendari aziendali che recano solo i dati principali dell'azienda.

Sono invece state considerate spese di pubblicità :

- i calendari aziendali, se recano non solo i dati principali dell'azienda, ma anche, ed in uno spazio sufficientemente congruo, le immagini dei prodotti commercializzati ;
- le degustazioni offerte presso locali dei clienti ;
- le divise offerte a una squadra di calcio se portano il logo della ditta ;
- la pubblicità su giornali, periodici e riviste, nonché quella radiofonica e televisiva ;
- le sponsorizzazioni ;
- le insegne;
- mostre, fiere ed esposizioni ;
- depliant e cataloghi ;
- cartoline e manifesti pubblicitari, nonché i costi di affissione e di distribuzione ;
- gli espositori, ossia i supporti e/o i contenitori di materiale pubblicitario o di campioni pubblicitari ;
- le vetrine o le vetrofanie ;
- le spese sostenute nell'ambito della cerimonia di varo delle navi.

Conclusioni

La situazione illustrata dovrebbe essere sufficiente a dimostrare l'oggetto di questo lavoro, ossia che, sebbene consapevoli della difficoltà di dare una definizione alle spese di rappresentanza, è fondamentale trovarne una definitiva al più presto e ad ogni costo, in osservanza del principio della chiarezza del dettato normativo che è requisito essenziale di qualunque tipo regola. A prescindere comunque da quanto oggetto della presente trattazione, concordiamo assolutamente con chi ha opportunamente osservato come, posto che la realtà imprenditoriale odierna è caratterizzata da una crescente competizione che impone una necessaria visione dell'impresa nel mercato stesso, l'introduzione di una parziale deduzione dei costi di rappresentanza costituisca una forzatura nell'ambito della corretta determinazione del reddito di impresa, anche in considerazione del fatto che la limitazione della deducibilità si ha solo in assenza del requisito di inerenza, e non in presenza dello stesso; a tutto questo si aggiunga infine il rischio concreto di una duplicazione di imposta, stante che a tale limitata deduzione non corrisponde una correlativa parziale esclusione dal reddito di impresa del soggetto che offre il servizio di rappresentanza. In tale ottica, è da salutare con favore il parere n. 1 del 2001 del Comitato antielusivo, di cui sopra si è parlato, che, introducendo il concetto di spesa commerciale focalizza l'attenzione sugli investimenti in immagine che le imprese ormai compiono abitualmente, e che non possono trovare limiti di deducibilità in una norma, l'art. 74, che necessita di una urgente revisione.

Leggi anche: [Spese di pubblicità o di rappresentanza: il caso della prassi nelle vendite delle calzature](#)

dello stesso autore (2021) [Associazioni sportive: spese di pubblicità e requisito di inerenza, sentenza favorevole](#) (2017) [La distinzione tra spese di rappresentanza e di pubblicità](#) (2023)

aprile 2002 Danilo Sciuto