

Spese di pubblicità oppure spese di rappresentanza?

di [Marco Righetti](#)

Pubblicato il 16 Maggio 2006

Le spese di pubblicità e propaganda sono trattate principalmente dagli articoli 2426 n. 5 del Codice Civile (Cc) e 108.2 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR).

Differenza tra spese di pubblicità e spese di propaganda

Le spese di pubblicità e propaganda sono trattate principalmente dagli articoli 2426 n. 5 del Codice Civile (Cc) e 108.2 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR):

- **Spese di pubblicità** sono quelle finalizzate a reclamizzare, cioè a far conoscere i beni prodotti. Possono, quindi, classificarsi come pubblicitari tutti quegli oneri per mezzo dei quali, in modo diretto o indiretto, venga reclamizzato il prodotto o il servizio.
- **Spese di propaganda** sono quelle sostenute al fine di far conoscere, apprezzare, o presentare al pubblico (e in generale, quindi, a una collettività indeterminata) prodotti commerciali o servizi per favorirne la vendita.

Spese di pubblicità

Tuttavia secondo la Risoluzione Ministeriale numero 148 del 1998 e la Risoluzione Ministeriale numero 137 del 2000, a differenza delle spese di rappresentanza, quelle di pubblicità presuppongono la presenza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari. Inoltre la stessa Risoluzione Ministeriale numero 137 del 2000 considera, quale nuova tecnica pubblicitaria, le cui spese sono quindi da comprendersi tra quelle di pubblicità, la destinazione di

“risorse predeterminate o percentuali di ricavi al restauro di un’opera d’arte o al finanziamento di una struttura pubblica o ancora nell’abbinare il proprio marchio a una iniziativa di solidarietà sociale o ad un progetto di interesse collettivo”.

La Corte di Giustizia Europea 68/92 del 17.11.93 ricomprende tra le prestazioni pubblicitarie **ogni azione di promozione che comporti la trasmissione di un messaggio destinato ad informare il**

pubblico dell'esistenza e delle qualità del prodotto e dei servizi, con lo scopo di aumentarne le vendite.

Codice Civile:

Se si tratta di costi di competenza del solo esercizio di sostenimento, vanno imputati per l'intero ammontare al medesimo esercizio; se sono a cavallo di due esercizi si ripartiscono con la tecnica del risconto. Se si tratta di costi di durata pluriennale, possono essere iscritti nell'attivo del bilancio ed ammortizzati in base alla durata della loro utilità e comunque al massimo in 5 anni (quote libere).

Fisco

Se il contratto si esaurisce nell'esercizio sono costi di competenza di questo. Se abbraccia due o più esercizi si ripartiscono con la tecnica del risconto temporale (art. 108.3); occorre però verificare gli impegni contrattuali caso per caso. Il costo di competenza può essere dedotto:

- o interamente nel periodo in cui sono state sostenute
- o per quote costanti nel periodo stesso e nei 4 successivi (quindi in uno o cinque esercizi).

Es.: Una **campagna pubblicitaria su riviste per le festività natalizie e di inizio anno** (due mesi), va ripartita nei due anni in base alle uscite di dicembre e gennaio.

La diversa normativa civile e fiscale dà luogo a numerose ipotesi divergenti, con variazioni sulla dichiarazione dei redditi. Con sentenza numero 6502 depositata il 19.5.00 (v. anche sentenza numero 14350/99) la Cassazione ha dichiarato deducibile anche la pubblicità avente fini promozionali, quali la sensibilizzazione preventiva dell'interesse dei consumatori verso beni e servizi non ancora sul mercato; ciò anche se i destinatari sono altri imprenditori. Secondo la norma di comportamento numero 127/96 le spese di pubblicità e di propaganda sono destinate a sostenere le vendite anche

indirettamente, reclamizzando i prodotti dell'azienda o il marchio o l'azienda stessa o promuovendone la conoscenza. In considerazione della destinazione delle spese, **rientrano tre le spese commerciali**, quali spese di pubblicità e propaganda, anche quelle relative a: servizi cosiddetti di [ospitalità nei confronti di clienti](#) (anche potenziali) in occasione di trattative di vendita; fiere e mostre anche presso alberghi per l'esposizione di prodotti; organizzazione di convegni (sia in proprio sia affidati a terzi) per la



presentazione di prodotti. Le spese di rappresentanza hanno la stessa natura delle spese di pubblicità e propaganda (appartenendo al genere delle spese promozionali e cioè di quelle atte a favorire le vendite), ma possiedono anche caratteristiche, più o meno marcate, di **liberalità** o di **autoconsumo**. Rientrano nella fattispecie, in via esemplificativa oltre alle spese espressamente individuate dall'art. 108.2 del TUIR, anche quelle relative a: servizi di foresteria (vitto e alloggio) in occasione di assemblee dei soci, inaugurazione di filiali, sedi secondarie, anniversari della società; servizi di foresterie "turistica" offerti ai clienti; iscrizioni delle persone che hanno la rappresentanza della società o di clienti e fornitori a circoli sportivi e culturali, teatri. La C.T.C. (Sez. VIII, con decisione n. 3532 del 16.12.93, rivedendo un precedente orientamento, ha stabilito che l'inerenza, e quindi la deducibilità delle spese pubblicitarie (che comprendono anche le spese di rappresentanza), non deve essere valutata dall'Ufficio Imposte con riferimento alla loro congruità rispetto ai redditi dichiarati. Comunque, se si dovesse ritenere opportuno un raffronto per valutare la loro congruità, questo dovrebbe essere effettuato con riferimento al volume di affari, tenendo anche conto del fatto che gli investimenti pubblicitari hanno effetto anche per anni successivi a quello in cui il costo viene sostenuto.

- Finché permangono in bilancio è consentito distribuire dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprirli.
- Per la capitalizzazione è necessario il consenso del [Collegio sindacale](#).

Costi sostenuti per le insegne

I costi sostenuti per l'acquisto delle insegne sono qualificati, nella pratica, talvolta come beni strumentali dell'impresa e talvolta come spese di pubblicità. In ogni caso, secondo l'orientamento più diffuso, la destinazione dell'insegna a finalità pubblicitarie prevale sulla natura materiale del bene acquisito e dette insegne pertanto andrebbero qualificate tra i beni immateriali quali spese di pubblicità e propaganda. L'elemento fisso su cui applicare l'insegna propriamente detta costituisce invece un bene ammortizzabile soggetto alle regole di cui all'art. 102.



Costi sostenuti per cataloghi e materiali promozionali

I costi sostenuti per la progettazione, la produzione e la distribuzione di cataloghi, di espositori e di altri strumenti e materiali aventi finalità promozionali devono essere differiti e imputati al conto economico del periodo nel quale vengono distribuiti o lungo il periodo in cui si attendono i benefici economici. Si speso o si ammortizzano con gli stessi criteri delle spese di pubblicità.

Costi sostenuti per Imprese farmaceutiche - Circolare agenzia delle entrate n. 3 del 18.1.2006 relativa alla in- deducibilità dei costi sostenuti per l'acquisto di beni e servizi destinati a medici, veterinari e farmacisti.

L'indeducibilità riguarda tutti quei costi, normalmente riconducibili alla categoria delle spese di rappresentanza, relativi all'offerta a titolo gratuito di beni e servizi agli operatori sanitari che superino il modico valore e, quindi, non siano di valore trascurabile. Per lo specifico settore, i costi in esame, normalmente qualificabili di rappresentanza, sostenuti da produttori e distributori di prodotti farmaceutici, in deroga alle disposizioni dell'art. 108, sono interamente indeducibili se superano il modico valore, perché carenti, in virtù di una presunzione legale, del requisito di inerenza. Di conseguenza, non sono deducibili, in particolare, i costi sostenuti per l'acquisto di beni e servizi di valore elevato, quali, ad esempio, le spese relative all'acquisto di beni durevoli, anche se strumentali all'attività medica (computer, [telefoni cellulari](#), borse professionali, ecc.) e quelle relative all'acquisto di servizi per soggiorni ed ospitalità (spese per viaggi, alberghi e ristorazione), che non rientrano nell'organizzazione di convegni e congressi. Sono indeducibili anche i costi per soggiorni ed ospitalità sostenuti in violazione delle disposizioni dell'art. 12 del Decreto Legislativo 541/1992 che disciplinano l'organizzazione di convegni e congressi scientifici, con particolare riferimento ai limiti relativi alla durata del soggiorno ed ai soggetti in favore dei quali è ammesso il sostenimento di detti costi. Le spese sostenute per organizzare i convegni e congressi sono deducibili nei limiti del 20% del relativo importo (ad esempio, le spese per l'affitto dei locali e di eventuali attrezzature, per il soggiorno dei relatori e dei partecipanti, ecc.). Sono, invece, deducibili, a titolo esemplificativo, le spese di modico valore per l'acquisto di materiale di consumo (ad esempio, ricettari, cancelleria) e di riviste a carattere scientifico destinate a medici, veterinari e farmacisti. L'indeducibilità, infine, riguarda anche le spese relative alla distribuzione di campioni gratuiti di farmaci, effettuata in violazione delle dello stesso Decreto legislativo.



Sponsorizzazioni

Con la Risoluzione Ministeriale n. 148/E del 98 le spese di sponsorizzazione vengono assimilate alle spese di pubblicità, confermando un concetto già espresso da una precedente risoluzione n. 9/204 del 17.06.92. Detta pronuncia ministeriale è avallata dalla dottrina ma si pone in contrasto col singolare orientamento assunto dal Secit secondo cui le sponsorizzazioni sono riconducibili alle spese di pubblicità se il messaggio ha per oggetto i prodotti dell'impresa, alle spese di rappresentanza se il messaggio ha per oggetto la ditta (nome, ragione sociale, sigla o altro). La



sponsorizzazione, pur essendo in linea di massima riconducibile nell'ambito della pubblicità, è diretta non soltanto a pubblicizzare beni e servizi di un'impresa ma anche alla promozione globale dell'impresa stessa. Le spese di sponsorizzazione implicano un contratto bilaterale a prestazioni corrispettive, mediante il quale una parte si obbliga verso un'altra parte ad effettuare determinate prestazioni pubblicitarie a fronte di un corrispettivo, il quale può sostanziarsi o in una somma di denaro ovvero in beni o servizi oppure in entrambi, da erogarsi allo sponsor direttamente o indirettamente. Articolo 90.8 Legge 289/2002: il corrispettivo in denaro o in natura a favore di società e associazioni sportive dilettantistiche, fondazioni scolastiche e talune associazioni sportive scolastiche, costituisce per il soggetto erogante, spesa di pubblicità purché di importo annuo non superiore ad € 200.000 e abbia finalità di promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante. Per importi eccedenti valgono le regole ordinarie.

Codice civile

Se si tratta di costi di competenza del solo esercizio di sostenimento, vanno imputati per l'intero ammontare al medesimo esercizio; se abbracciano due esercizi si ripartiscono con la tecnica del risconto; se si tratta di costi pluriennali, possono essere iscritti nell'attivo del bilancio ed ammortizzati in base alla durata della loro utilità e comunque al massimo in 5 anni.

Fisco:

Se il contratto si esaurisce nell'esercizio sono costi di competenza di questo. Se abbraccia due o più esercizi si ripartiscono con la tecnica del risconto temporale (art. 108.3); occorre però verificare gli

impegni contrattuali caso per caso. Vista l'unitarietà del contratto si potrebbe anche optare per la ripartizione del costo in quote costanti nell'esercizio in cui inizia il contratto e nei quattro successivi (art. 108.2). Es.: Una **sponsorizzazione di una squadra di calcio** da ottobre 2000 a maggio 2001, va ripartita nei due esercizi in base ai mesi di durata. Se la sponsorizzazione è pagata ad un professionista occorre operare la ritenuta di acconto.

Norma di comportamento A.D.C. di Milano numero 143/2001 -

Il contratto di sponsorizzazione, quando non è riferito ad uno o più eventi predefiniti, rientra nei contratti di durata, ad esecuzione periodica o continuata. I corrispettivi delle prestazioni di sponsorizzazione per lo sponsorizzato concorrono, al pari delle spese di acquisizione dei servizi di sponsorizzazione per lo sponsor, alla formazione del reddito d'impresa di ciascun esercizio secondo il criterio temporale. La facoltà ex art. 108.2 di ripartire in cinque esercizi le spese sostenute è applicabile alla quota di competenza di ciascun esercizio, determinata con il predetto criterio temporale.

- Finché permangono in bilancio è consentito distribuire dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprirli.
- Per la capitalizzazione è necessario il consenso del Collegio sindacale.

Per approfondire: [Il superamento della nozione fiscale di inerenza dei costi di sponsorizzazione >](#)

Spese di rappresentanza

Sono sostenute per il prestigio dell'azienda e per ingraziarsi la clientela (attuale o potenziale).

La caratteristica qualificante delle spese di rappresentanza, che vale peraltro a distinguere detti costi da quelli di pubblicità, è la loro gratuità, vale a dire l'assenza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione (di dare o fare) da parte dei destinatari (vedi Risoluzione Ministeriale 137/E 8.09.00 e Risoluzione Ministeriale numero 148/E 17.09.98; Parere numero 44/2006: spese che recano utilità a terzi). Sono costituite principalmente da [omaggi di fine anno](#) (anche se personalizzati), **pranzi con clienti, fornitori in occasioni diverse dalle trattative di vendita** (nel qual caso si potrebbe sostenere trattarsi di pubblicità), **regali vari, pranzi, crociere o simili**. **Le spese di rappresentanza forniscono messaggi rivolgendosi ad un gruppo definito di destinatari** mentre quelle di pubblicità hanno come naturale destinataria una collettività indeterminata (parere Comitato antielusione n. 18/2000 e n. 1/2004). Ai fini della loro deducibilità, anche parziale, il contribuente deve essere in grado di dimostrare non solo di aver sostenuto la spesa ma anche l'inerenza della stessa rispetto all'attività svolta. L'Iva relativa alle spese di rappresentanza di costo unitario (imponibile) non superiore ad € 25,82 è detraibile (L. 388/00).

Ai fini delle imposte dirette occorre distinguere:

- **Spese di rappresentanza INTERAMENTE DEDUCIBILI** nell'esercizio di sostenimento, se sono di costo unitario non superiore ad € 25,82 (comprende gli omaggi di modico valore appositamente contrassegnati). E' da escludere l'integrale deducibilità per le spese sostenute per servizi.
- **Spese di rappresentanza PARZIALMENTE DEDUCIBILI** per quote - quelle con costo unitario superiore ad € 25,82. Queste ultime sono deducibili per 1/3 del loro ammontare e suddivise in 5 anni (quindi 1/15 per 5 anni). E' opportuno trascriverle sul Registro beni ammortizzabili per memoria.

La Cassazione con sentenza n. 13408 del 9.10.00 ha dichiarato interamente deducibili le spese relative alla locazione di un immobile da adibire a foresteria per ospitare, per brevi periodi, i clienti-visitatori provenienti da fuori sede (in netto contrasto con l'interpretazione ministeriale).

- Finché permangono in bilancio è consentito distribuire dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprirli.
- Per la capitalizzazione è necessario il consenso del Collegio sindacale.

Per approfondire: [Il trattamento fiscale delle spese di rappresentanza](#) [La congruità delle spese di rappresentanza](#) (2021)

Pubblicità o rappresentanza?

Fiere, pasti e ospitalità, sono stati indicati nel **parere n. 1/2001 del Comitato antielusione**, come spese interamente deducibili in quanto aventi carattere commerciale.

Sentenza Cassazione n. 7803/2000:

le spese sostenute dall'impresa in occasione di fiere/mostre (che sono strumento di promozione delle vendite) come, ad esempio, servizio bar in locali situati nelle vicinanze della fiera, pranzi consumati nella fiera, intrattenimenti organizzati per i visitatori hanno il carattere di spese di pubblicità (salvo prova contraria che l'Amministrazione finanziaria può fornire specie in caso di carenza di documentazione da parte dell'impresa).

Risoluzione Ministeriale 137/E 8.9.00:

le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute dall'impresa in seguito all'invito di alcuni clienti alla fiera del settore allo scopo di concludere contratti di vendita, sono spese di rappresentanza perché, per effetto delle moderne tecniche e strategie commerciali, il criterio del collegamento diretto tra pubblicità del prodotto e ricavo non è più efficace ai fini della distinzione tra spese di pubblicità e rappresentanza.

R.M. n. 316/E del 2.10.02.

L'Agenzia delle Entrate considera interamente deducibili come spese di pubblicità derivanti da una campagna promozionale, i costi sostenuti in occasione di una fiera per portare a mezzo speciali bus, i clienti a visitare la propria struttura offrendo loro anche uno spettacolo circense. E ciò anche se allo spettacolo potevano partecipare persone estranee al settore.

Parere n. 11 del 29.10.03.

Il Comitato consultivo sostiene che i costi sostenuti per incontri- degustazioni con la clientela per presentazioni di vino commercializzato e/o destinato ad essere utilizzato con prodotti finanziari mirate ad un gruppo ristretto di potenziali clienti o per incontri-degustazioni rivolte ad un ampio numero di clienti, costituiscono spese di rappresentanza.

Parere n. 3 del 16.02.05.

Il Comitato consultivo sostiene che i costi sostenuti per viaggi, pasti e soggiorno sostenute da un'impresa che commercializza i propri prodotti senza una rete commerciale di vendita, ma solo in occasione di meeting organizzati presso la sede o in fiere settoriali, sono spese di propaganda deducibili.

Parere n. 12 del 5.5.2005.

Una società di intermediazione sostiene per gli ospiti stranieri, possibili clienti, spese di vitto, alloggio, trasporto presso le aziende, trasporto delle merci acquistate fino all'aeroporto e [spese doganali](#). Se non vengono stipulati acquisti entro una certa cifra, le spese sono rifatturate con maggiorazione. Il Comitato ha ritenuto tale circostanza sufficiente a configurare la correlazione tra costi e ricavi provvigionali, classificando tali spese tra quelle gestionali di cui all'art. 109.5.

Meeting a favore della clientela per fidelizzarla

spese per un meeting presso una località turistica al quale prende parte la clientela della società all'interno del quale sono organizzati sia incontri propagandistici dei beni aziendali sia iniziative di intrattenimento. Soluzione: sono spese di rappresentanza (parere Comitato antielusione n. 13/2004).

Spese per testimonial

Spese di vitto e alloggio sostenute per ospitare alcuni personaggi dello sport e dello spettacolo in alcune trasmissioni televisive. L'unica fonte di ricavi della società è la raccolta pubblicitaria legata all'audience dei programmi televisivi. Soluzione: sono spese di rappresentanza (parere Comitato antielusione n. 2/1999).

Spese per convention

Sono deducibili le spese per vitto ed alloggio sostenute per illustrare, con conferenze di lavoro, le caratteristiche e le innovazioni tecnologiche di un nuovo prodotto (Comitato consultivo parere n. 26/2005).

Spese di vitto, alloggio e trasporto per ospitare potenziali clienti

Una società sostiene dette spese per ospitare potenziali clienti segnalati da una ditta specializzata alla quale verrà corrisposta apposita provvigione. Soluzione: Innanzitutto si suggerisce di contabilizzare a parte le spese sostenute a favore di operatori che hanno concluso acquisti da cui sono scaturite le provvigioni al fine di qualificare il costo in esame come costo interamente deducibile per l'impresa (costo commerciale in senso stretto). In mancanza della correlazione immediata e diretta coi ricavi le suddette spese sono invece spese di rappresentanza sia perché manca la fornitura di un servizio di tipo pubblicitario (c'è gratuità), sia perché ci si rivolge a una cerchia ristretta di operatori di settore per giunta già in contatto con l'impresa (parere Comitato antielusione n. 19/2004).

Acquisto espositori

Acquisto espositori forniti in uso gratuito ai clienti che rimangono di proprietà dell'impresa che li acquista: non sono né spese di rappresentanza né di pubblicità ma costi ammortizzabili (parere Comitato antielusione n. 16/98).

Beni omaggio

Acquisto di beni da dare in omaggio unitamente al prodotto principale. I beni sono di importo modesto rispetto al prezzo del bene principale. Soluzione: il costo di acquisto dei beni da dare in omaggio costituisce incentivo all'acquisizione del bene principale ed è dunque integralmente deducibile nella determinazione del reddito di impresa in quanto correlato alla produzione di ricavi (parere Comitato antielusione n. 21/1998).

Promozione attività turistica

Acquisto di beni offerti a comitati organizzatori di manifestazioni per la promozione di un comprensorio e spese vitto-alloggio, trasporto e altri servizi per la promozione dell'attività turistica del luogo: sono spese di rappresentanza; occorre inoltre dimostrare i requisiti di competenza, certezza, determinabilità e inerenza (R.M. n. 30/E del 17.2.99).

Campagna pubblicitaria di tipo sociale (*caused related marketing*)

Una società stipula un contratto di pubblicità con un'impresa pubblicitaria nel quale si impegna anche a finanziare un determinato **progetto umanitario di un terzo soggetto no-profit** (che funge da testimonial nell'ambito della campagna promozionale). Poiché i costi relativi alla realizzazione del progetto umanitario rappresentano una condizione essenziale per il raggiungimento dell'accordo con l'impresa pubblicitaria, tali spese sono da considerarsi interamente deducibili per la società erogante in quanto connesse direttamente alla particolare attività pubblicitaria in concreto esercitata (R.M. n. 356/E del 14.11.02).

Vendite in casa

Società acquista beni da dare in omaggio alle persone che accettano di organizzare degli incontri di dimostrazione dell'efficacia dei prodotti venduti alla società stessa. L'unico canale di vendita della società è quello degli incontri presso le abitazioni dei potenziali clienti. Soluzione: sono costi integralmente deducibili in considerazione della peculiarità delle modalità con le quali l'attività è svolta e della correlazione con i ricavi anche sperati (parere Comitato antielusione n. 24/1999).

Spese per il centenario di un istituto bancario

In risposta ad un [interpello](#) presentato da una banca di credito cooperativo, il Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, con parere 5.05.2005, n. 8, ha suddiviso le spese complessivamente sostenute dall'Istituto per il Centenario della fondazione sono state suddivise fra pubblicità e propaganda, interamente deducibili, e rappresentanza, parzialmente deducibili, così come

successi- vamente elencate.

Spese di pubblicità

(che possono determinare un incremento delle vendite, acquisendo nuova clientela o aumentando le vendite ai clienti già esistenti):

- Libro relativo alla storia, evoluzione e situazione attuale dell'istituto, ai rapporti con il territorio, , con raffigurato il logo della Banca;
- Locazione di tensostruttura, se utilizzata per le manifestazioni celebrative;
- Decorazioni e allestimenti della tensostruttura;
- Servizi di segreteria e di coordinamento e quant'altro necessario per l'organizzazione della giornata;
- Manifesti pubblicitari, esposti nei locali delle agenzie della Banca;
- Conferenza celebrativa del centenario della Banca;
- Servizi parcheggio e bus navetta, necessari a soddisfare le esigenze dei clienti (anche potenziali) per seguire le varie

Spese di rappresentanza

(sostenute al fine di creare, mantenere e accrescere il prestigio della società e di migliorarne l'immagine, nonché quelle che comportano una particolare utilità o un particolare beneficio a favore di determinati soggetti):

- Libro sulla "Storia e restauro del complesso monumentale Parrocchia di San Michele Arcangelo";
- Concerti e manifestazioni a carattere ricreativo e culturale;
- Banchetto, al termine delle manifestazioni, al quale parteciperanno i clienti e i soci;

Sono invece integralmente deducibili le spese di rappresentanza di importo inferiore a 25,82 euro, costituite da litografie e da omaggi, quali fermacarte e portachiavi, distribuiti nella giornata celebrativa.

Altre spese:

infine, alcune spese sostenute per l'acquisto di beni strumentali, in particolare arredi dell'immobile, sono deducibili mediante ammortamento (una statua in metallo e un quadro, da esporre presso la sede). Questa conclusione deve essere apprezzata poiché evita il rischio che, in un'ipoteca verifica, siano considerate di rappresentanza, dal momento che il Comitato, correttamente, le considera "spese per arredi".

La casistica dei pareri è talmente numerosa che occorre ponderare bene ogni decisione e raffrontarla con le spese che si intendono sostenere

Spese di pubblicità e rappresentanza: il diverso trattamento fiscale

	SPESA DI RAPPRESENTANZA	SPESA DI PUBBLICITA'
IVA DETRAIBILE?	NO	SI (salvo costi per somministrazione alimenti e bevande)
COSTO DEDUCIBILE?	SOLO 1/5 in 5 anni	SI

ESEMPIO Ipotizziamo di essere una società di capitali e di trovarci nella seguente condizione: Vendite anno 2006 : Imponibile 25.000,00 + Iva su vendite 5.000,00 = 30.000,00 totali Acquisti e costi anno 2006: Imponibile 15.000,00 + Iva su acquisti 3.000,00 = 18.000 totali In una situazione del genere l'utile su cui calcolare le imposte risulta pari a € 10.000 (25.000- 15.000) e l'Iva da versare pari a € 2.000 (5.000-3.000). Se la situazione rimanesse tale il carico fiscale (Iva + Imposte sul Reddito + Irap) sarebbe quantificato in € 5.725,00. Ipotizzando di aggiungere un costo di € 833,00 + Iva 20% da qualificarsi come spesa di pubblicità o rappresentanza. Al momento del ricevimento della fattura di 833,00 € di imponibile + 167,00 € di Iva per un importo complessivo di € 1.000, se trattasi di spesa di rappresentanza il risparmio fiscale (Ires 33% + Irap 4,25%) risulta pari a € 74 dilazionato in 5 anni (= 1.000 / 5 x 37,25%) quindi pari al 7,4% dell'intera spesa sostenuta, mentre se trattasi di spesa di pubblicità il risparmio fiscale (Ires 33% + Irap 4,25%) è di € 310 (= 833 x 37,25%) oltre alla detrazione Iva di 167 pertanto, 310 + 167 = 477, cioè il 47,7% dell'intera spesa sostenuta. Confrontando i due diversi trattamenti fiscali si può concludere che, tra una spesa di rappresentanza e una di pubblicità: per ogni € 100 di spesa (Iva compresa), le spese di pubblicità hanno un maggior risparmio di imposte di € 40,3!

DEFINIZIONI – TABELLA RIASSUNTIVA

Si presenta una tabella riassuntiva che permetta un rapido confronto tra i caratteri delle due fattispecie di spese.

	SPESE DI PUBBLICITA' E PROPAGANDA	SPESE DI RAPPRESENTANZA
Definizione	Le spese di pubblicità si inseriscono nell'ambito di un contratto a prestazioni corrispettive in cui una parte si obbliga a pubblicizzare o a propagandare il prodotto, il marchio, i servizi o, comunque, l'attività produttiva dell'altra parte che a sua volta si impegna ad una prestazione in denaro o in natura (Risoluzione 17.09.1998 numero 148/E)	Sono le spese dirette a offrire ad alcuni soggetti collegati all'impresa, l'immagine dell'impresa e della sua attività in termini di organizzazione e di efficienza, senza dare luogo ad aspettative immediate di incremento delle vendite. (Pareri Comitato consultivo per l'applicazione delle disposizioni antielusive: 19.2.2001, n. 1; 3.4.2002, n. 4; 29.10.2003, n. 11; 24.02.2004, n. 1; Cassazione 8.6.2000, n. 7803, Risoluzione Ministeriale 17.09.98 n. 148, Risol. Ministeriale 07.06.92 n. 9/204)
Abbiamo il requisito dell'inerenza della spesa all'attività svolta?	SI Altrimenti le spese non sono deducibili (Risol. Ministeriale 02/1053 del 1974)	SI Altrimenti le spese non sono deducibili (Risol. Ministeriale 02/1053 del 1974)
La finalità principale è di stimolare le vendite?	SI	NO

Le spese sono indistintamente dirette a tutti i potenziali clienti con mezzi idonei a garantire la più ampia diffusione?	SI (Risol. Ministeriale 147.09.1998 n. 148)	NO Hanno particolare utilità o beneficio a favore di determinati soggetti - Parere n. 1 del 24.02.2004)
L'attività che genera la spesa ha per oggetto il prodotto o i servizi della impresa?	SI (SECIT 22/01/1993)	NO Hanno per oggetto l'immagine della impresa (SECIT 22/01/1993)
L'importo della spesa è congruo rispetto all'ammontare dei ricavi?	SI (Nota Ministero Finanze 08/04/80 n. 121)	NO
La spesa si sostengono a fronte di un contratto sottoscritto da entrambe le parti?	SI	NO

A fronte della spesa sostenuta abbiamo la pre- senza di un corrispettivo o controprestazione di “dare” o di “fare”?	SI Infatti una parte si obbliga a pubblicizza- re e propagandare il prodotto, il marchio, i servizi o l'attività produttiva dell'altra parte che si impegna ad una prestazione in denaro o in natura quale corrispettivo della prestazione ricevuta (Risoluzione Ministeriale 07.06.1992 n. 9/204)	NO Abbiamo presenza di gratuità (Risol. Ministeriale 137/E del 2000)
Trattamento Civilistico	Se gli effetti dell'azione pubblicitaria si esaurisce nell'esercizio i costi sostenuti sono imputati a conto economico nell'esercizio in cui sono sostenuti (se il contratto è a cavallo è necessario opera- re il sconto). Invece se gli effetti dell'azione pubblicitaria sulle vendite non si esaurisce nel periodo di sostenimento ma in un'ottica plu- riennale, i costi sostenuti vanno patrimonializzati (iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale) ed ammortizzati in base alla durata della loro utilità e comunque al massimo 5 anni.	Visto che le spese di rappresentanza vengono sostenute per il prestigio dell'impresa e soltanto in via subordinata con la prospettiva del ritorno economico, l'utilità economica delle stesse si esaurisce nell'esercizio del loro sostenimento. Pertanto, sotto il profilo civilistico, le spese di rappresentanza devono essere interamente imputate a Conto Economico dell'esercizio in cui vengono sostenute giacchè non è ravvisa- bile in alcuna misura correlazine con i ricavi degli esercizi successivi.

Trattamento fiscale	Come trattamento civilistico	Sono deducibili solo per 1/3 del loro ammontare, da ripartire in quote uguali per 5 esercizi con la sola eccezione per le spese riguardanti la distribuzione gratuita di beni di valore unitario non eccedente € 25,82 che sono integralmente deducibili nell'esercizio
---------------------	------------------------------	---

Casistica

Premettendo che in caso di difficile qualificazione e nel caso in cui si voglia essere più sicuri della scelta presa, è possibile presentare, sia per le spese di pubblicità che per quelle di rappresentanza, interpello ai sensi dell'art. 21, legge numero 413/1991, si cerca di evidenziare di seguito alcuni casi in cui, in forza di normativa, la scelta non ammette dubbi.

SPESE DI RAPPRESENTANZA	Riferimento normativo
Le spese sostenute per la locazione di un appartamento destinato ad uso di foresteria per i clienti	Risoluzione 17.09.1998 n. 148/E
Le spese sostenute per una crociera offerta ai propri clienti fedeli e abituali per illustrare prodotti aziendali.	Parere 12.06.2000 n. 18 del comitato consultivo per le norme antielusive
Le spese sostenute per vitto, alloggio, intrattenimento a clienti sostenute nell'occasione dell'organizzazione di incontri o visite all'impresa finalizzati a illustrare le qualità dei servizi venduti dalla stessa anche se gli ordini raccolti durante le manifestazioni incidono sensibilmente sul fatturato complessivo dell'impresa nel corso dell'anno.	Parere 03.04.2002 n. 4, 11/2003, 19/2004 del comitato consultivo per le norme antielusive, risoluzione ministeriale n. 137/E del 2000)
Le spese sostenute per l'alloggio e il vitto di medici invitati ad un convegno per la promozione di un'apparecchiatura medica	Parere del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive 27.10.2004 n. 26

Le spese sostenute da una banca per celebrare il centenario della fondazione se pubblicizzano il nome della banca e recano utilità a terzi (ad esempio pubblicazione di un libro sulla storia della banca);	Parere 05.05.2005, n. 8 del comitato consultivo per le norme antielusive
Le spese sostenute per i beni distribuiti gratuitamente, anche se recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa.	Art. 108 del Tuir
Foresterie destinate ad ospitare clienti in visita aziendale per colazioni di lavoro o per brevi soggiorni. Tali spese dovrebbero più correttamente inquadrarsi tra gli oneri indeducibili ai sensi dell'art. 95 c.2 del TUIR.	Risoluzione ministeriale 148/E/1998.
Pranzi, rinfreschi, ecc. durante assemblee sociali o in occasione di anniversari, ecc..	Ass. dott. Comm. Milano, norma n. 127/1996 e comitato antielusione, parere 1/2004

Spese per Meeting durante una crociera	Parere 18/2000 del comitato antielusione
Spese per meeting in rinomate località di villeggiatura per illustrare nuovi prodotti	Parere 13/2004 del comitato antielusione
SPESE INDEDUCIBILI PER MANCANZA DEL REQUISITO DELL'INERENZA ALL'ATTIVITA' SVOLTA	Riferimenti normativi

Regali fatti a soci, anche sotto forma di spese sostenute per loro conto. Devono essere tassati in quanto considerati distribuzione di reddito.	Risoluzione Ministeriale 2/1053 del 1974
---	--

SPESE DI PUBBLICITA'	Riferimenti normativi
Le spese sostenute per l'organizzazione di un convegno per la promozione di apparecchiature mediche	Parere del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive 27.10.2004 n. 26
Le spese di vitto, alloggio, trasporto, intrattenimento e ospitalità sostenute dalle imprese espositrici in occasione di manifestazioni fieristiche nei confronti dei propri clienti	Cassazione 8 giugno 2000, n. 7803; risoluzione 2 ottobre 2002, n. 316/E; parere 19 febbraio 2001, n. 1 del Comitato consultivo per le norme antielusive; contro: ris. 08.09.2000 n. 137/E, secondo la quale si tratterebbe di spese di rappresentanza.
Le spese di sponsorizzazione, che sono sostenute in base ad un contratto che prevede in capo ai soggetti sponsorizzati l'obbligo di diffusione del nome dello sponsor durante lo svolgimento della propria attività.	Risoluzione 17.06.1992, n. 9/204

I corrispettivi in denaro o in natura di importo annuo non superiore ad € 200.000, corrisposti in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività sportiva nei settori giovanili, riconosciute dalle federazioni sportive nazionali e da enti di promozione sportiva, qualora i corrispettivi siano destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante e a fronte dell'erogazione sia riscontrata una specifica attività del beneficiario	Articolo 90, comma 8, legge 289/2002 e circolare 22.04.2003, numero 21/E
Le spese per l'organizzazione di viaggi, pranzi e convegni quando l'impresa in luogo di una rete commerciale utilizza i meeting come strumento di vendita dei prodotti	Parere 19.01.2005, n. 3 del comitato consultivo per le norme antielusive
Le spese sostenute da una banca per celebrare il centenario della fondazione se pubblicizzano il nome della banca senza recare utilità a terzi (ad esempio pubblicazione di un libro sulla storia della banca);	Parere 05.05.2005, n. 8 del comitato consultivo per le norme antielusive
Le spese sostenute per vitto, alloggio ai soli clienti che effettuano effettivamente ordini di acquisto durante le trasferte in Italia	Parere 12/2005 del comitato consultivo per le norme antielusive
Le spese sostenute per pranzi a clienti in occasione del protrarsi di trattative di vendita – è tuttavia difficile da documentare.	Cassazione , 7803/2000
Affitto di locali e spese accessorie (diverse da quelle alberghiere per gli ospiti) per l'organizzazione di manifestazioni pubblicitarie e di promozione del marchio	Comitato antielusione, parere 1/2004

Spese per meeting in occasione di manifestazioni fieristiche e similari	Parere 1/2001 e 3/2005 del comitato antielusione
Spese per meeting e incontri con i clienti presso lo show-room ubicato nella sede aziendale	Parere 3/2005 del comitato antielusione
Le operazioni a premio (iniziative commerciali le quali prevedono che a seguito dell'acquisto o della vendita di un prodotto o servizio, venga conferito a tutti i partecipanti un determinato premio)	Art. 3 D.P.R. 430/2001
Il costo relativo agli acquisti di beni di valore modesto, da abbinare come omaggio per l'acquirente ad un prodotto oggetto di vendita	Parere n. 21 del 24.09.1998
Le spese sostenute per la stampa e l'affissione dei mezzi necessari a divulgare azioni di sostegno e di collaborazione alle iniziative di solidarietà	Risoluzione Ministeriale n. 30/1999
Le spese relative ad iniziative umanitarie	Risoluzione Ministeriale 110 del 03/05/1995

Continua ad approfondire: [Le cessioni gratuite di beni a VIP con scopi pubblicitari \(2017\)](#) [Spese di pubblicità o di rappresentanza: il caso della prassi nelle vendite delle calzature \(2021\)](#) [Trattamento fiscale degli omaggi di fine anno \(2022\)](#) [La distinzione tra spese di rappresentanza e di pubblicità \(2023\)](#)

Marco Righetti e Simone Scandola maggio 2006