

Spese di pubblicità sostenute da un'impresa a favore di un soggetto terzo

di [Fabio Carriolo](#)

Pubblicato il 3 Aprile 2012

Un contribuente può sostenere spese di pubblicità a favore di un altro soggetto economico e considerarle deducibili a fini fiscali?

Principio di inerenza - Aspetti generali

Il principio di inerenza, che si pone quale elemento cruciale del sistema di impresa, subordina il riconoscimento dei costi – cioè la loro deducibilità fiscale – all'utilità degli stessi rispetto all'attività esercitata dall'impresa stessa.

Tale principio non viene però chiaramente definito dalla norma, sicché permangono dubbi quanto alla possibilità di scrivere determinati componenti di reddito alla sfera dell'impresa, ai fini delle imposte sui redditi.

Rivelatrice risulta in questo senso la sentenza della Suprema Corte n. 24065 del 16.11.2011, con riguardo al problema della valenza – ai fini della determinazione del reddito dell'impresa – delle spese sostenute apparentemente a favore di soggetti terzi, ma suscettibili di dar luogo a un vantaggio per l'impresa medesima.

Nel rinviare la sentenza alla CTR, la Cassazione ha ritenuto insufficiente la semplice constatazione che la prestazione era stata richiesta «a favore di un terzo soggetto», affermando la necessità di indagare sugli

«eventuali rapporti tra la società contribuente ed il terzo tali che la prima possa comunque ottenere vantaggi ed utilità dalla pubblicità svolta in favore del terzo».



Ciò pone in luce, sembra di poter affermare, che il principio di inerenza può essere inteso in senso estensivo (con onere della dimostrazione a carico del contribuente), valorizzando i rapporti sussistenti tra più soggetti (gruppo / contratto), in un contesto plurisoggettivo.

La nozione di inerenza in breve

Prima di esaminare le indicazioni fornite dalla Cassazione, è opportuno compiere una breve indagine rispetto alla definizione e alla portata della nozione di inerenza, con particolare riferimento alle situazioni nelle quali le componenti negative del reddito (corrispondenti all'acquisizione di fattori produttivi nella prospettiva del funzionamento dell'attività d'impresa) possono essere valutate in un'ottica inter e plurisoggettiva; con tale tematica si intreccia (rispetto al possibile «sindacato» di elusività) l'analoga questione delle «valide ragioni economiche», che possono giustificare un determinato atto, fatto, comportamento, anche se ascrivibili all'interesse di soggetti terzi rispetto all'«entità» che compie le operazioni.

Ma cosa rappresenta, in generale, il «canone» dell'inerenza nel contesto del reddito di impresa?

Seguendo la testuale formulazione del quinto comma dell'attuale art. 109 del TUIR, tale principio comporta che

«le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, 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».

Un'interpretazione ampliativa dell'inerenza, secondo la quale il principio deve intendersi riferito all'intera attività dell'impresa anziché ai singoli beni e attività, si è però affermata sia nella prassi interpretativa dell'amministrazione, sia nella giurisprudenza di legittimità, come si evince ad esempio dall'esame della sentenza della sezione Tributaria della Corte di Cassazione n. 10062 del 1° agosto 2000.

Tale pronuncia ha fatto richiamo alla prassi ministeriale – in particolare alla circolare 7.7.1983, n. 30/9/944 – la quale aveva affermato che la «spesa inerente» doveva intendersi come legata non ai ricavi dell'impresa, bensì all'«attività» della stessa; in tale prospettiva, era stata ammessa la deducibilità delle spese sostenute per le

«... attività di certificazione, anche se volontaria, dei bilanci della società madre, nonostante sia palese che detti costi non abbiano un diretto collegamento coi ricavi»¹.

Sulla base di tali argomentazioni e interpretazioni, la Cassazione riteneva doversi riconoscere alla stabile organizzazione italiana la deduzione di una quota delle spese sostenute dalla società madre residente a Hong Kong: tale orientamento si supportava sia sul modello di Convenzione OCSE del 1977 (che, per l'appunto, riconosceva in capo alla stabile organizzazione le spese di direzione e di amministrazione), sia sulla stessa «... logica della produzione del reddito d'impresa, a maggior ragione quando, come nella specie, la distribuzione dei costi avviene nell'ambito di un gruppo».

È infatti evidente, secondo la Corte, «... che la strategia degli investimenti di un'impresa che si trova a capo di un gruppo non può essere confinata nei limiti di quella propria del cd. investitore singolo, per il quale il processo produttivo esige il conseguimento di una redditività in tempi brevi.

L'impresa capo-gruppo può, infatti, per le esigenze più svariate, che possono anche consistere nella tutela dell'immagine mondiale del gruppo o nell'intento di assicurarsi una maggiore presenza sul mercato, mantenere proprie strutture indipendenti, siano esse società partecipate, siano, come nella specie, stabili organizzazioni senza personalità giuridica distinta, anche quando dalle stesse non conseguano ricavi in tempi brevi».

In definitiva, secondo la regola di diritto enucleata dalla Cassazione, occorre riconoscere validità alla «scelta imprenditoriale», espressione di una «corretta strategia aziendale di gruppo», consistente nell'attribuire alla stabile organizzazione italiana «... una quota di costi (siano essi generali o operativi)» sostenuti dalla casa madre (nel caso di specie non residente).

Si badi bene che la sede fissa italiana, in tale contesto, opera alla stregua di un soggetto IRES residente, e che la situazione evidenziata potrebbe pertanto «coprire» una delocalizzazione di costi posta in essere dalla «madre» in Hong Kong verso la giurisdizione fiscalmente più «pesante» (l'Italia), mentre i ricavi del business rimarrebbero in capo alla stessa «madre».

A ciò si aggiunga, ma tale verifica esula dallo scopo del presente intervento, che potrebbe trattarsi di una CFC controllata o partecipata da soggetti residenti, che realizzerebbe il duplice risultato (elusivo) di delocalizzare i ricavi mantenendo i costi in Italia.

Le problematiche sopra evidenziate non inficiano, a parere di chi scrive, la validità del principio di diritto espresso dalla Corte (l'inerenza dei costi va vista in una prospettiva economica di gruppo), anche se

imporrebbero di coordinare detto principio con le necessità di contrastare le pratiche abusive delle imprese.

L'inerenza e la possibilità di contestare i comportamenti antieconomici

La natura in senso lato «economica», cioè relativa all'esercizio professionale della produzione o dello scambio di beni e/o servizi a fini di «guadagno», contraddistingue per definizione tutte le attività di impresa: ciò fa comprendere e giustifica il diffuso utilizzo del criterio di «economicità» quale canone per le attività di accertamento.

La possibile «censurabilità» di un comportamento «non fondato» sotto il profilo economico, con le derivanti conseguenze ai fini fiscali, sembra incrociare la problematica delle «valide ragioni economiche», utilizzate quale criterio-guida nell'ambito della valutazione della possibile elusività dei comportamenti dell'impresa, sia in sede di accertamento e interpello ex art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 e art. 21, L. n. 413/1991, sia nell'ambito dell'interpello specifico incardinato nell'ottavo comma del medesimo articolo.

Le ragioni «economicamente valide» si traducono infatti nell'«apprezzabilità economico-gestionale» del comportamento, ossia nella possibilità di riconoscerne la fondatezza sotto il profilo del «progetto» imprenditoriale, in vista della produzione di ricavi (e conseguentemente, anche in via prospettiva, di un utile).

Occorre tuttavia considerare che:

- l'«imprenditore» può non essere identificabile con un soggetto unitario, e per tale ragione il suo «interesse» (e quindi il suo comportamento) può essere la risultante di spinte divergenti (maggiori remunerazioni per i manager, un maggior utile per i soci, etc.);
- l'interesse economico-gestionale dell'organizzazione-impresa può non essere confinato all'interno dei confini del soggetto giuridico (dell'impresa individuale o societaria), estendendosi invece nel contesto plurisoggettivo delle entità che con l'impresa si pongono in relazione, come soggetti partecipati, partecipanti, collegati, partner economico-commerciali, danti o aventi causa, etc.

Le ragioni economicamente valide (nel contesto delle operazioni potenzialmente elusive), così come l'inerenza all'attività dell'impresa e l'economicità del comportamento (nel contesto delle ordinarie attività dell'imprenditore), dovrebbero poter essere riscontrate e valutate all'interno di un contesto fatto di relazioni, accordi, etc., perché lo stesso funzionamento del sistema «impresa» presuppone la valorizzazione di «utilità» che non possono essere ridotte alle evidenze reddituali e patrimoniali di un singolo soggetto.

Le valide ragioni economiche infragruppo

La possibilità di riferire un comportamento imprenditoriale a un vantaggio (o all'eliminazione o riduzione di uno svantaggio) per l'attività d'impresa dovrebbe prevalere sulla diversa soggettività giuridica delle società cui il vantaggio è riferito, se tali società partecipano a un gruppo che, unitariamente considerato, funziona come un'unica impresa.

Si consideri anche che, con l'introduzione dell'istituto IRES del consolidato fiscale, a opera del D.Lgs. n. 344/2003 (c.d. riforma IRES), l'ordinamento italiano ha esplicitamente riconosciuto – in presenza di determinate condizioni e vincoli – la realtà del gruppo societario.

Con riferimento al settore impositivo dell'IVA, la sentenza della Corte di Giustizia del 29.4.2004, nel procedimento C-137/02, ha ritenuto che la nozione di inerenza è valida anche per le operazioni effettuate da soggetti «altri» rispetto a quello in capo al quale sorgerebbero gli effetti fiscali, affermando il principio secondo il quale il diritto alla detrazione del tributo per le operazioni passive effettuate può avvenire anche se le relative operazioni attive imponibili sono state effettuate da un altro soggetto².

Quello della tassazione di gruppo è, per così dire, l'«alveo naturale» delle valide ragioni economiche intese in senso estensivo, poiché non sembra possibile negare in tale contesto la valenza fiscale delle operazioni poste in essere all'interno del gruppo, in vista di effetti tributari che sono ormai incardinati nelle norme del TUIR. Ciò induce a ritenere che possano essere anche valorizzate le «inerenze incrociate» tra consolidante e consolidate, e tra singole consolidate.

Peraltro, la nozione di «valide ragioni economiche» – valida sia ai fini dell'inerenza che a quelli della norma antielusiva - dovrebbe potersi ritenere valida sia all'interno che all'esterno dell'area del

consolidato, e anche in assenza di opzione per il consolidato (intendendosi comunque il gruppo come «area del business» esercitato non singolarmente, ma plurisoggettivamente dalle varie società «consorelle»).

La stessa struttura dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, d'altronde, riferendosi ad operazioni coordinate poste in essere da più soggetti all'interno di un complessivo schema elusivo, contiene in sé le possibilità logico-giuridiche per avvalorare la liceità di motivazioni esterne rispetto alla singola società; infatti, se l'elusione tributaria può sorgere dal concorso di più soggetti che «si organizzano» per ottenere un vantaggio fiscale disapprovato dall'ordinamento, l'esimente costituita dalle valide ragioni economiche dovrebbe essere comunque ravvisata in un contesto plurisoggettivo e dinamico.

La Cassazione sulla nozione di inerenza

La Corte di Cassazione ha fornito alcune importanti indicazioni in merito alla nozione di inerenza e alla sua eventuale estensione a un contesto plurisoggettivo, trattando in particolare dei rapporti tra società partner contrattuali.

La sentenza n. 24065 del 16.11.2011, di seguito esaminata, trae origine da un contenzioso sorto dalla rettifica posta in essere dall'Agenzia delle Entrate, in esito al quale il giudice di merito (CTR Lazio) aveva osservato che:



- il principio di inerenza si applicava anche alle spese effettuate per fini promozionali e finalizzate alla realizzazione di ricavi futuri;
- la mera allegazione da parte dell'Ufficio dell'incongruità di tali spese con i ricavi conseguiti nell'anno di imposta non costituiva elemento probatorio sufficiente a fondare la pretesa tributaria.

Avverso la sentenza venivano prodotti il ricorso dell'Agenzia delle Entrate e del Ministero della Economia e delle Finanze, e il controricorso della società.

Le posizioni delle parti contrapposte

Secondo la controricorrente Agenzia, il principio di inerenza secondo il TUIR

«non consente un generico riferimento a costi da cui derivano ricavi, ma richiede “una ineludibile correlazione tra costi e ricavi”, nella specie insussistente».

Dovrebbe quindi poter essere riconosciuto il legame costo – ricavo, per ogni vicenda economica aziendale.

In tal modo, sarebbe risultato impossibile ricondurre la fattispecie in esame (deduzione fiscale di costi sostenuti per attività di sponsorizzazione svolte in favore di terzi) al suddetto canone dell'inerenza, anche se l'impresa «terza» si era impegnata contrattualmente a migliorare il prestigio dell'immagine dell'impresa «miglior cliente» della società accertata (la quale aveva portato in deduzione il relativo costo).

Secondo la tesi erariale, il contrasto con quanto richiesto dal TUIR (correlazione tra costi e ricavi) emergeva in quanto la società contribuente, un'impresa operante nel settore delle ricerche e studi di mercato, «aveva sostenuto costi per pubblicizzare un'altra ditta che operava nel campo della commercializzazione di prodotti (vernici) in alcun modo riconducibili al marchio od alla immagine della contribuente», in presenza peraltro di una rilevata «sproporzione quantitativa tra la spesa dedotta e l'ammontare dei ricavi registrati nel corso del medesimo anno 1994».

Controdeduceva la società ricorrente che la deduzione era stata correttamente operata ai sensi dell'allora vigente art. 74, secondo comma, del TUIR, che contemplava specificamente le spese di pubblicità e di propaganda, e che il contratto stipulato aveva ad oggetto la pubblicità del nominativo della ditta cliente in quanto la contribuente, pagando la sponsorizzazione, rendeva omaggio alla stessa del beneficio di immagine, «intendendo così sopportare un costo promozionale conseguente mirato al rafforzamento del rapporto commerciale con il cliente più importante».

Inoltre, secondo la ricorrente, la scelta dell'impresa relativa all'utilità degli effetti della promozione pubblicitaria, anche se rivolta a favore di terzi, non sarebbe stata «sindacabile» dall'Amministrazione finanziaria.

Incidentalmente, vale la pena evidenziare a tale riguardo una prospettazione non centrata delle ragioni della ricorrente per cassazione, dal momento che l'eventuale valutazione delle scelte imprenditoriali (sotto il profilo dell'utilità di un determinato atto di gestione) non coinvolge la diversa – e più stringente – necessità di valutare il legame di inerenza, direttamente richiesta dalle norme del Testo Unico.

Precisazione della Cassazione sul principio di inerenza

È vero però che il contenzioso di merito sottoposto all'esame della Cassazione conteneva anche la questione dell'antieconomicità del costo, avanzata dall'Agenzia a rafforzamento della tesi dell'indeducibilità (per quanto la linea argomentativa principale fosse fondata sull'argomento del difetto di inerenza).

La CTR, secondo la lettura compiuta dai giudici di legittimità, aveva motivato il rigetto del motivo di appello - dando ragione all'ufficio -

«ritenendo non sufficiente il rilievo della incongruità tra la spesa ed i ricavi relativi all'anno di imposta, richiamando al riguardo la giurisprudenza di legittimità secondo cui la spesa sostenuta a fini promozionali è deducibile tra i costi inerenti, anche se proiettata ad utilità future, non essendo necessario un immediato riscontro nei ricavi conseguiti nello stesso anno di imposta»

(a tale riguardo, era stata richiamata la sentenza della S.C. n. 6502/2000).

Secondo la Corte, la «ratio decidendi» della sentenza impugnata non era in sintonia con la questione controversa, la quale concerneva

«non l'astratto rapporto proporzionale tra costo del “contratto di sponsorizzazione” e ricavi conseguiti nell'anno di imposta, ma la verifica del requisito di inerenza sotto il profilo dell'incongruità logica della spesa sostenuta a favore di un soggetto terzo, non avendo ad oggetto la pubblicità marchi, prodotti, denominazioni ovvero qualità od aspetti della attività commerciali comunque riferibili alla società contribuente».

Argomentano i giudici della Cassazione che la norma fiscale sulla quale si fonda la deducibilità delle spese di pubblicità e propaganda nell'esercizio in cui sono state sostenute od in quote costanti nell'esercizio stesso e nei due successivi (art. 74, c. 2, del TUIR ante – riforma IRES, applicabile *ratione temporis* nel caso esaminato e ora ripresa nell'art. 108, secondo comma, del Testo Unico, che ha ampliato la rateizzazione fino al quarto esercizio successivo),

«non prescinde dalla prova del requisito della “inerenza” (...) che, pertanto, grava sul contribuente anche in relazione alla congruità della spesa sostenuta rispetto “ai ricavi od all'oggetto della impresa”»³.

Ciò considerato, secondo la Corte l'affermazione generica della CTR, secondo la quale «la spesa raffrontata con ricavi» non era elemento sufficiente a legittimare il disconoscimento del costo, risultava semplicistica e

«del tutto carente rispetto al più esteso tema di indagine sottoposto al suo esame e concernente la congruità della spesa in quanto riferibile a potenziali utilità o vantaggi futuri (ampliamento del settore di mercato: incremento della clientela: introduzione di nuovi prodotti o servizi) conseguibili dalla società contribuente e non conseguiti o conseguibili, invece, esclusivamente da soggetti terzi (ovvero dal soggetto pubblicizzato)».

Nel caso di specie, poi, occorre avere riguardo alla fattispecie negoziale, ricondotta dall'ufficio fiscale al contratto di sponsorizzazione, il quale è definito come «contratto a prestazioni corrispettive nel quale il soggetto sponsorizzato si obbliga a consentire ad altri l'uso della propria immagine e del proprio nome, per promuovere un marchio od un prodotto specificamente marcato, dovendo individuarsi la patrimonialità della prestazione dello “sponsee” nella affermata tendenza sociale alla valutazione economica dei diritti della personalità - quali il nome e la immagine - in quanto normalmente connotati dalla concessione in “esclusiva” del loro utilizzo».

In tale contesto, intendendo la sponsorizzazione come species del *genus* «pubblicità», la Corte ha rilevato che la sentenza impugnata non aveva fornito adeguata giustificazione dell'inerenza delle spese per pubblicità sostenute dalla società,

«omettendo di indicare le ragioni per le quali tale inerenza possa o debba ravvisarsi anche nel caso di pubblicità svolta a favore di un soggetto diverso dalla società contribuente».

(Emerge quindi l'implicita ammissione che, in linea generale, anche la pubblicità «acquistata» a favore di un'impresa terza può risultare inerente rispetto all'attività di impresa).

In particolare, la CTR avrebbe dovuto verificare, dovendo valutare il rispetto del criterio di inerenza, se il contratto di pubblicità era stato stipulato dalla società accertata (e ricorrente) per conto proprio, ovvero in adempimento di obbligazioni assunte con il soggetto terzo a favore del quale la pubblicità era (ad esempio nel caso di mandato o di intermediazione di servizi, ovvero di contratto di sponsorizzazione o di pubblicità a favore di terzi),

«a tal fine essendo rilevante considerare anche l'oggetto sociale ... della società contribuente (in ipotesi lo "sponsor") come emerge dal contratto sociale o dallo statuto».

Alla CTR è stato quindi richiesto in sede di rinvio di risolvere il problema sopra esposto (la società contribuente aveva agito per conto terzi – rimanendo quindi indifferente all'utilità prodotta dai servizi pubblicitari -, oppure in proprio – per la diffusione e la promozione della propria immagine imprenditoriale -, nel qual caso dovrebbe essere verificata l'inerenza del costo?).

«In ordine alla questione indicata, fermo il principio secondo cui la prova della inerenza della spesa grava sul contribuente, dovrà fornire adeguata motivazione il Giudice del rinvio, tenendo conto che la mera prestazione pubblicitaria richiesta dalla contribuente a favore di un terzo soggetto non configura elemento sufficiente a qualificare il contratto come stipulato per conto altrui con conseguente non inerenza ed indeducibilità della spesa), dovendo essere indagati eventuali rapporti tra la società contribuente ed il terzo tali che la prima possa comunque ottenere vantaggi ed utilità dalla pubblicità svolta in favore del terzo(ad es. nel caso in cui sussista un rapporto di subfornitura, il subfornitore sostiene le spese di pubblicità del prodotto finale fabbricato o commercializzato da un'altra impresa: da tale pubblicità il sub-fornitore si attende infatti un potenziale incremento degli ordini di fornitura: od ancora nel caso di clausola di esclusiva di rivendita, il rivenditore sostiene le spese di pubblicità del marchio della ditta produttrice: la pubblicità della immagine o dei prodotti della impresa produttrice ridonda, infatti, a favore del potenziale incremento delle vendite della concessionaria in esclusiva»⁴.

Considerazioni di sintesi

Per quanto si è cercato di porre in luce nel presente contributo, la questione della deducibilità o indeducibilità del costo relativo a un determinato componente del reddito di impresa, in presenza di rapporti negoziali tra più soggetti, deve essere decisa in base ai criteri generali che guidano il «sistema di impresa».

Se quindi, in linea generalissima, può essere contestato il sostenimento di un costo a favore di un terzo soggetto, la Corte richiede di appurare se, nel caso concreto, il rapporto tra i due soggetti (quello che trae il beneficio diretto e quello che sostiene il costo) sia tale da generare un beneficio indiretto in capo al «deducente», a sua volta in grado di soddisfare il canone dell'inerenza.

In base a quest'ultimo, è il caso di rammentare, i costi sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi: la formulazione è talmente ampia da ricomprendere, almeno in potenza, varie ipotesi di tipo intersoggettivo (gruppo, accordi negoziali).

È del tutto condivisibile, tuttavia, l'osservazione fatta dalla Corte quanto all'esigenza di verificare in concreto l'inerenza del costo, con onere della dimostrazione in capo al contribuente.

Leggi anche: [Spese di pubblicità e propaganda: disciplina contabile-fiscale](#)

3 aprile 2012

Fabio Carriolo

1 Le medesime considerazioni erano espresse nella successiva risoluzione n. 158/E del 28.10.1998, anch'essa richiamata dalla Corte; a rafforzamento della tesi dell'inerenza «allargata» erano altresì citate le norme IVA (art. 19, D.P.R. n. 633/1972), che ammettono la detrazione per l'imposta assolta, dovuta o addebitata a titolo di rivalsa «in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa».

2 Nel caso di specie, si trattava di un rapporto tra una società «preparatoria», il cui oggetto sociale consisteva nella mera costituzione di una società di capitali, e quest'ultima società.

3 Ha richiamato la Corte a tale riguardo i seguenti precedenti: Corte Cass. V sez. 30.7.2002 n. 11240; id. V sez. 16.5.2007 n. 11205; id. V sez. 25.2.2010 n. 4554; id. V sez. 30.12.2010 n. 26480.

4 La Corte richiama sul punto Cass. I sez., 11.10.1997 n. 9880.