

CORRIERE TRIBUTARIO

40
ANNI

10 APRILE

2017

15

REDDITI D'IMPRESA

Spese di vitto e alloggio

AGEVOLAZIONI

Start-up innovative

PROCESSO TRIBUTARIO

Impegno a rinunciare al giudizio
e rottamazione dei ruoli

CONSOLIDATO

Operazioni straordinarie

SANZIONI

Acquisti oltre il limite del plafond IVA

ACCERTAMENTO

"Vinometro"

PRINCIPI CONTABILI

Immobilizzazioni immateriali

"PRIMA CASA"

Abitazione costruita su terreno già posseduto

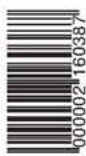
Allegato – Testo Unico imposte sui redditi

DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Garanzia per l'esecuzione delle sentenze
- Depositi IVA
- Ne bis in idem
- Beneficiario effettivo
- Spese per incrementi patrimoniali

Anno XL - Direzione e Redazione: Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (Mi)
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano

00216038



5 000002 160387



Wolters Kluwer



www.edicolaprofessionale.com

ITER ACCERTAMENTO

*Sai sempre
cosa fare!*



Iter Accertamento ti suggerisce le soluzioni da consigliare ai tuoi clienti che ricevono, da parte dell'Agenzia delle Entrate, un avviso di accertamento, un PVC o una cartella di pagamento.

IPSOA BIGSuite

Aggiungi **ITER ACCERTAMENTO** alla tua **IPSOA BigSuite** per fornire consulenze sempre più efficaci.

Avrai sempre a tua disposizione:

- Utilissimi help d'autore per conoscere **i casi più particolari, consultare pratici esempi e adempimenti**.
- Selezione di **articoli di dottrina** delle più importanti riviste del Gruppo Wolters Kluwer e i contenuti dei volumi della collana **Guide e Soluzioni** Accertamento e Riscossione e Contenzioso.
- **Collegamenti alla documentazione ufficiale** (leggi, prassi e giurisprudenza) presente in Big Suite.
- **Modulistica specifica e fogli di calcolo** che permettono di effettuare simulazioni.

chiedi la tua prova gratuita su:
www.ipsoa.it/bigsuite



Wolters Kluwer

Redditi d'impresa

Deducibili le spese di vitto e alloggio per clienti e agenti in occasione di meeting

La Corte di cassazione ha affermato, nella sentenza n. 24227/2016, che le spese sostenute da una casa di moda per il vitto e l'alloggio dei propri agenti e clienti in occasione di una sfilata sono inquadrabili tra quelle di pubblicità e non di rappresentanza. Si tratta di una conclusione condivisibile ed in linea con quanto affermato dall'Agenzia delle entrate, sia pure limitatamente ai clienti, anche potenziali. La circolare n. 34/E/2009 si è espressa in senso contrario nei riguardi delle spese sostenute per gli agenti che partecipano agli stessi eventi: tali spese si ritengono, invece, integralmente deducibili in quanto direttamente connesse alla produzione di ricavi.

di Gianfranco Ferranti

1143

Immobilizzazioni immateriali: modificato il trattamento contabile di avviamento, costi R&S e di pubblicità

Il D.Lgs. n. 139/2015, in recepimento della Direttiva 2013/34/UE, ha introdotto alcune novità in merito alla rappresentazione e al trattamento contabile delle immobilizzazioni immateriali nel bilancio delle società che lo redigono secondo le regole del Codice civile, comportando la necessità di revisionare l'OIC 24 "Immobilizzazioni immateriali". La rinnovata disciplina, pur non avendo subito interventi radicali come per altre voci di bilancio interessate dal D.Lgs. n. 139/2015, merita un'analisi particolare con riferimento ai costi di ricerca e sviluppo, costi di pubblicità, e determinazione della vita utile dell'avviamento.

di Simone Scettri, Alessandro Pacieri e Andrea Villani

1154

Agevolazioni

Incentivi fiscali per le start-up innovative

Nel 2012, con il c.d. Decreto crescita, sono state introdotte disposizioni di natura programmatica, volte a favorire lo sviluppo tecnologico, la nuova imprenditorialità e l'occupazione, al fine ultimo di contribuire allo sviluppo di nuova cultura imprenditoriale, alla creazione di un contesto maggiormente favorevole all'innovazione, a promuovere maggiore mobilità sociale e ad attrarre in Italia talenti, imprese innovative e capitali dall'estero. In tale contesto, ha visto la luce un'articolata normativa volta a promuovere e sviluppare un nuovo tipo di impresa: la "start-up innovativa" (oltre che i correlati "incubatori certificati"), a cui il legislatore ha riservato una serie di incentivi fiscali, in alcuni casi concessi ai soggetti che investano in tale tipologia di impresa. Al riguardo, di particolare interesse sono le forme di detrazione e deduzione riservate rispettivamente agli investitori-soggetti IRPEF ed agli investitori-soggetti IRES, rese ancora più vantaggiose dalla Legge di bilancio 2017. Tale norma ha altresì introdotto un meccanismo di valorizzazione, a certe condizioni, delle perdite fiscali delle start-up innovative.

di Giuseppe Molinaro

1162

Agevolazioni prima casa "salve" anche se la nuova abitazione è costruita su terreno già posseduto

L'edificazione di una nuova abitazione, entro un anno dalla vendita infraquinquennale della precedente, consente la conservazione dei benefici fiscali a prescindere dalla data di acquisto del terreno su cui la costruzione insiste. Allineandosi all'orientamento della costante giurisprudenza di legittimità, la risoluzione n. 13/E/2017 fa cadere il paletto "temporale" che, sino ad oggi, aveva sorretto l'azione accertatrice del Fisco ed alimentato un notevole contenzioso tributario in tema di revoca delle agevolazioni "prima casa". L'Agenzia delle entrate accede, in tal modo, ad una lettura interpretativa più rispondente al dato letterale ed alla ratio della normativa di favore, ancorando la decadenza dai benefici (a seguito di vendita dell'immobile agevolato prima del quinquennio) esclusivamente al mancato acquisto oneroso o gratuito, entro l'anno successivo, di una nuova casa da adibire ad abitazione principale.

di Barbara Ianniello

1171

Processo tributario

Effetti sul contenzioso dell'“impegno a rinunciare” assunto con l'istanza di rottamazione dei ruoli

L'art. 6, comma 2, del D.L. n. 193/2016, nella parte in cui prevede che il contribuente assuma, in sede di compilazione del modulo DA1, “l'impegno a rinunciare” ai giudizi riguardanti gli stessi carichi oggetto di rottamazione, pone il problema, di grande rilevanza pratica, della natura giuridica di tale impegno. Si osserva quindi che quest'ultimo non coincide con la rinuncia al ricorso, ma costituisce un atto stragiudiziale facente parte di un procedimento amministrativo avente ad oggetto la definizione agevolata dei ruoli, il quale, una volta perfezionatosi, con il pagamento di tutte o dell'unica rata, produrrà effetti sul contenzioso in essere, determinando la sopravvenuta mancanza d'interesse ad una pronuncia nel merito, con la conseguenza che il contenzioso non potrà che concludersi con una sentenza di cessazione della materia del contendere.

di Serena Pellegrini

1175

Consolidato

Operazioni straordinarie e consolidato fiscale: vecchi principi, nuovi risultati

Il Decreto “internazionalizzazione” ha introdotto il c.d. consolidato orizzontale, al fine di prevenire censure di illegittimità comunitaria derivanti dalla pronuncia della Corte di Giustizia UE del 2014 nel caso “SCA Holding”. È stata cioè data la facoltà di consolidare le basi imponibili di società italiane “sorelle” aventi una comune controllante UE, ancorché priva di stabile organizzazione nel territorio dello Stato. I chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 40/E/2016, unitamente al regime transitorio delineato dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia emanato il 6 novembre 2015, offrono alcuni spunti per riflettere sulle potenziali implicazioni che le operazioni straordinarie, e in particolare le fusioni, possono avere sui consolidati fiscali, in assenza di uno specifico orientamento sul punto da parte dell'Agenzia.

di Riccardo Michelutti e Cesare Silvani

1181

Sanzioni

Come regolarizzare lo “splafonamento”

La risoluzione n. 16/E/2017 conferma che, per la regolarizzazione di acquisti di beni e servizi in sospensione d'imposta oltre il limite del plafond (c.d. splafonamento), il contribuente può utilizzare tre diverse metodologie. Chiedere al fornitore l'emissione di una nota di variazione in aumento di sola imposta; emissione di autofattura con versamento diretto di imposta, interessi e sanzioni ridotte; emissione di autofattura, versamento diretto della sanzione ridotta e contabilizzazione dell'imposta e degli interessi in sede di liquidazione periodica, purché, in tale ultimo caso, la regolarizzazione sia effettuata entro il 31 dicembre dell'anno in cui si è realizzato lo splafonamento.

di Roberto Fanelli

1189

Accertamento

Il “vinometro” non è uno strumento su cui fondare l'accertamento induttivo del reddito d'impresa

La sentenza della Suprema Corte n. 1103/2017 dispone che l'acquisto di vino da parte di un ristorante è elemento che, per la forte dipendenza dalla specificità di ogni singolo locale, non può essere considerato un “dato statistico medio” su cui basare un ragionamento logico-matematico valido a priori per tutte le imprese, e su cui costruire un rapporto altamente probabile fra consumo medio e numero di pasti serviti. Questo elemento deve quindi essere coadiuvato da altri elementi precisi, ma soprattutto concordanti nel raggiungimento delle medesime conclusioni in ordine al maggior volume d'affari fondatamente attribuibile all'attività d'impresa.

di Carlo Pino

1195

IVA

Nessuna IVA dovuta per l'emissione di fatture per operazioni inesistenti

In caso di emissione di fatture per operazioni inesistenti, l'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che l'IVA esposta nel documento mendace sia comunque dovuta all'Eriario. L'interpretazione ermeneutica impone che l'imposta indiretta vada considerata "fuori conto", cioè isolata dal meccanismo di compensazione tra quella a debito e a credito. Il Fisco non è univoco nell'attuazione della norma, provocando incertezza nel diritto e possibili disuguaglianze nel trattamento dei contribuenti. Così succede che, seppure l'IVA indicata nei documenti fiscali mendaci è stata esposta nel Modello dichiarativo, gli Uffici finanziari comminano la sanzione di dichiarazione infedele, con conseguenze rilevanti in ambito sanzionatorio che conducono a possibili contrasti con i principi di proporzionalità e del nemo tenetur se detegere. A prescindere dalla diatriba che ha occupato per anni la dottrina e la giurisprudenza con riguardo alla natura dell'art. 21, comma 7, al fine di dirimere gli effetti negativi o, quantomeno discutibili, si potrebbe pensare di attribuire alla disposizione carattere sanzionatorio.

di Omar Salvini

1201

Catasto

Gli accertamenti catastali degli immobili siti in microzone al vaglio della Consulta

La Commissione tributaria regionale del Lazio, con ordinanza n. 1471/2016, ha sollecitato la Consulta ad esprimersi sulla legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 335, della Legge n. 311/2004. Tale norma consente ai Comuni di richiedere agli Uffici del Territorio la revisione del classamento degli immobili a destinazione ordinaria in presenza di un significativo scostamento nel rapporto tra valore catastale e valore di mercato. Ci si sofferma sull'analisi dei profili di incostituzionalità della norma stessa prospettati dalla Commissione regionale, anche alla luce dei più recenti orientamenti interpretativi della giurisprudenza di legittimità.

di Emanuele Tito e Gabriele Giusti

1209



Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla **Banca Dati BIG Suite**, IPSOA.

CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

Direzione scientifica

Cesare Glendi - Professore Emerito di diritto processuale civile presso l'Università di Parma e Avvocato in Genova

Coordinamento scientifico

Gianfranco Ferranti - Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato scientifico

Sara Armella - Avvocato in Genova e Milano

Massimo Basilavecchia - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Teramo e Avvocato in Pescara

Mauro Beghin - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Padova, Avvocato e Dottore commercialista in Padova

Mariagrazia Bruzzone - Avvocato in Genova

Angelo Busani - Notaio in Milano

Paolo Centore - Avvocato in Genova e Milano

Primo Ceppellini - Dottore commercialista in Milano

Piermaria Corso - Professore ordinario di diritto processuale penale presso l'Università di Milano e Avvocato in Milano

Mario Damiani - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università LUM J. Monnet - Bari e Titolare modulo J. Monnet della Commissione europea

Annibale Dodero - Agenzia delle entrate - Direttore Centrale Normativa

Alberto Marcheselli - Professore di diritto finanziario presso l'Università di Genova, Avvocato in Genova

Luca Miele - Dottore commercialista in Roma

Paolo Moretti - Presidente Istituto per il Governo Societario e della Fondazione Accademia romana di ragioneria

Raffaele Rizzardi - Dottore commercialista - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne

Luca Rossi - Dottore commercialista in Milano e Roma

Gianfilippo Scifoni - Responsabile Servizio Fiscale Ania

Dario Stevanato - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trieste, Avvocato e Dottore commercialista in Venezia

Antonio Tomassini - Avvocato in Milano e Roma

Ivan Vacca - Condirettore generale Responsabile imposizione diretta, Responsabile coordinamento imposizione indiretta - ASSONIME

Giuseppe Zizzo - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università C. Cattaneo - Liuc Castellanza e Avvocato in Milano

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Paola Boniardi, Valentina Cazzaniga, Marcello Gervasio

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 361 del 2 novembre 1977. Tariffa R.O. C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano.
Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n. 1702

Pubblicità



E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it

Strada 1 Palazzo F6
20090 Milanofiori Assago (MI), Italia

Realizzazione grafica

Ipsa

Fotocomposizione

Sinergie Grafiche Srl - Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI) - Tel. 02/57789422

Stampa

ROTOLITO LOMBARDA S.p.A.
Via Sondrio, 3 - 20096 Seggiano di Pioletto (MI) - Tel. 02 92.195.1

Rivista licenziata per la stampa il 29 marzo 2017

Contributi redazionali

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

Ipsa Redazione Corriere Tributario
Tel. 02 82476.017 - Fax 02 82476.600
e-mail: redazione.fiscale.ipsoa@wki.it
Casella postale 12055 - 20120 Milano

Amministrazione

Per informazione su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo ecc. scrivere o telefonare a:

Ipsa Servizio Clienti

Casella Postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02 82476.1 - Fax 02 82476.799

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Strada 1 Pal. F6 Milanofiori 20090 Assago (MI) Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it - www.servizioclienti.wki.it

L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario

Italia Abbonamento annuale € 380,00

Estero Abbonamento annuale € 760,00

Prezzo copia € 18,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta.

Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento. Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l. con sede legale in Assago Milano Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzionale Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

Deducibili le spese di vitto e alloggio per clienti e agenti in occasione di meeting

di Gianfranco Ferranti (*)

La Corte di cassazione ha affermato, nella **sentenza n. 24227/2016**, che le spese sostenute da una casa di moda per il **vitto** e l'**alloggio** dei propri agenti e clienti in occasione di una **sfilata** sono inquadrabili tra quelle di **pubblicità** e non di rappresentanza. Si tratta di una conclusione condivisibile ed in linea con quanto affermato dall'**Agenzia** delle entrate, sia pure limitatamente ai clienti, anche potenziali. La circolare n. 34/E/2009 si è espressa in **senso contrario** nei riguardi delle spese sostenute per gli **agenti** che partecipano agli stessi eventi: tali spese si ritengono, invece, integralmente deducibili in quanto direttamente connesse alla produzione di ricavi.

Le spese di pubblicità sono contrassegnate da “una diretta finalità promozionale e di incremento commerciale, normalmente concernente la produzione realizzata in un determinato contesto”, mentre quelle di rappresentanza “coincidono con la crescita di immagine ed il maggior prestigio nonché con il potenziamento delle possibilità di sviluppo della società”. Pertanto la spesa di vitto e alloggio sostenuta per la presentazione dei capi di moda da parte della società produttrice “ad una clientela selezionata di soggetti operanti nel settore e probabili acquirenti” costituisce “spesa destinata ad incrementare le vendite presso i predetti clienti e, quindi, ... di natura pubblicitaria”.

Sono queste le condivisibili conclusioni cui è pervenuta la Corte di cassazione nella sentenza 29 novembre 2016, n. 24227 (1), che appaiono estendibili anche alle imprese che esercitano altre attività produttive che presentano analoghe caratteristiche.

La stessa Corte ha affrontato le problematiche sorte in materia nei riguardi delle case di moda anche in altre sentenze emanate nel corso del 2016, riconoscendo le peculiarità delle imprese che operano in tale settore.

La sentenza in commento si riferisce ad un accertamento riguardante il periodo d'imposta 2002, anteriore, quindi, al 2008, anno a partire dal quale ha trovato applicazione la vigente disciplina relativa alle spese di rappresentanza, introdotta dall'art. 1, comma 33, lett. p), della Legge finanziaria per il 2008. In relazione a tale disciplina, che ha trovato attuazione con il Decreto del 19 novembre 2008, l'Agenzia delle entrate è pervenuta, nella circolare del 13 luglio 2009, n. 34/E, ad un'analogha conclusione con riguardo alle spese di ospitalità sostenute a favore dei clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili. Le analoghe spese sostenute nei riguardi degli agenti non sono state, invece, ritenute integralmente deducibili. La Corte di cassazione ha, invece, confermato la sentenza di merito che aveva equiparato il trattamento di questi ultimi soggetti a quello dei clienti, ritenendo trattarsi, in entrambi i casi, di spese di pubblicità.

L'orientamento della Suprema Corte appare preferibile ed applicabile anche in vigenza della attuale disciplina normativa, trattandosi in entrambi i casi di spese di tipo commerciale,

(*) *Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione*

(1) Il testo della sentenza è riportato a seguire.

caratterizzate da un diretto vincolo di inerenza in rapporto ai ricavi delle vendite.

Le spese di ospitalità in occasione di sfilate di moda

La sentenza in commento ha ritenuto infondato il ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza di merito che aveva qualificato come spese di pubblicità interamente deducibili quelle sostenute dalla società "per offrire vitto e alloggio a propri agenti e clienti in occasione di un *meeting* (nella specie, una sfilata di moda)". L'Agenzia aveva sostenuto che tali spese dovevano essere, invece, "qualificate come spese di rappresentanza (deducibili nella minore misura prevista dalla citata disposizione) in quanto dirette ad accrescere il prestigio della società organizzatrice nei confronti di una platea selezionata di soggetti operanti nello specifico settore commerciale, ma non ad incrementarne le vendite".

La Suprema Corte ha innanzitutto ricordato il principio giurisprudenziale secondo cui "l'obiettivo perseguito con le spese di pubblicità o propaganda, di regola, consiste in una diretta finalità promozionale e di incremento commerciale, normalmente concernente la produzione realizzata in un determinato contesto (2), laddove, invece, le spese di rappresentanza coincidono con la crescita d'immagine ed il maggior prestigio nonché con il potenziamento delle possibilità di sviluppo della società". Tale orientamento della Suprema Corte risulta ormai consolidato, come è possibile evincere dalle sentenze emanate nel corso del 2016 e del 2017 (3).

Nella motivazione della sentenza in esame è stato fatto riferimento anche ad altre sentenze emanate nel 2016 e riguardanti anch'esse il settore della moda (4).

Con specifico riguardo al tema delle spese di ospitalità - che formano oggetto della sentenza in esame - è stata menzionata la sentenza n.

8851/2016, recante una motivazione analoga a quella n. 8850 dello stesso anno.

Tali decisioni hanno affrontato la questione concernente la deducibilità delle spese sostenute da una società organizzatrice di manifestazioni fieristiche nel settore della moda per l'ospitalità di giornalisti specializzati e di personalità. In tali occasioni la Corte ha innanzitutto evidenziato, nella menzionata sentenza n. 8851, che "qualche oscillazione del quadro giurisprudenziale" sussiste con riguardo, ad esempio, "alle spese sostenute per l'organizzazione di congressi e convegni di breve durata, che in passato erano state incluse tra le spese pubblicitarie (5), mentre ora si riconducono stabilmente alle spese di rappresentanza (6), o ancora rispetto alle spese per i pranzi offerti alla clientela, talora intese come spese di pubblicità se sussista una diretta finalità promozionale di incremento delle vendite (7) e, più di recente, insieme alle spese di alloggio, considerate puramente e semplicemente come spese di rappresentanza" (8). È stato, tuttavia, ritenuto che le spese sostenute per l'ospitalità dei giornalisti e delle personalità invitati a presenziare alle proprie iniziative fieristiche "non siano spese di rappresentanza indeducibili, ma spese di pubblicità funzionalmente collegate a fatti generatori di ricavi e, quindi, deducibili". Ciò in quanto l'oggetto dell'attività propria della società non consisteva nell'organizzazione di banchetti o viaggi, bensì di spazi espositivi, "con l'obiettivo di promuovere e realizzare iniziative commerciali e promozionali a livello internazionale a sostegno del sistema moda italiana". Di conseguenza, il successo delle sue iniziative "e quindi, fiscalmente parlando, la vendibilità del bene offerto ovvero l'utilità del servizio prestato dipendono in larga misura, oltre che dall'indubbio *glamour* che tradizionalmente esercita la moda italiana, dalla risonanza che gli eventi da essa organizzati sono in grado di conquistarsi nella vasta platea degli

(2) Sono state, al riguardo, menzionate le precedenti sentenze n. 3433/2012 e n. 21977/2015.

(3) Si vedano le sentenze nn. 3087/2016, 5720/2016, 7860/2016, 8121/2016, 24227/2016 e n. 6738/2017.

(4) Nonché le sentenze della CGE del 17 novembre 1993, cause C-68/92, C-69/92, C-73/92.

(5) È stato fatto richiamo alle sentenze n. 25053/2006 e n. 15268/2000.

(6) La Corte ha menzionato le sentenze n. 24932/2013, n. 2276/2011 e n. 21270/2008.

(7) Sent. n. 10959/2007 e n. 7803/2000.

(8) Sent. n. 9715/2015.

interessati, risultando intuitivo che maggiore è la capacità dell'evento di catalizzare l'attenzione del pubblico, maggiore sarà l'interesse degli operatori del settore a prendervi parte. In tutto questo, nella creazione, segnatamente, intorno alla singola manifestazione di un clima di diffusa sensibilizzazione mediatica, un ruolo

certo non secondario giocano la stampa specializzata e le personalità invitate a presenziarvi, l'una contribuendo a recensire l'evento e a celebrarne il successo attraverso gli strumenti che le sono propri, le altre conferendo all'evento un'aura di prestigio e di rinomanza che discende dal solo fatto della loro presenza. E dunque, se il bene o il servizio si vendono perché gli operatori del settore lo considerano utile al proprio *business* e se a suscitare l'interesse di costoro sono i resoconti che la stampa specializzata vi dedica ovvero la partecipazione di una certa personalità in grado con il suo nome di assicurare un ritorno di immagine a chi vi presenzia, non è censurabile la conclusione a cui è pervenuta la Commissione tributaria regionale nel ritenere che le spese oggetto di ripresa non siano spese di rappresentanza indeducibili, ma spese di pubblicità funzionalmente collegate a fatti generatori di ricavi. Non diversamente, del resto, dalle comuni spese di pubblicità che sono dirette a promuovere la conoscenza tra i consumatori dei beni prodotti o dei servizi prestati dall'azienda, in tal modo perseguendo finalità direttamente incrementative delle vendite, anche le spese per l'ospitalità della stampa specializzata e delle personalità che sono chiamate a presenziare agli eventi fieristici organizzati dalla contribuente contribuiscono alla vendibilità del bene o del servizio da essa prodotto e legittima ne è perciò ai fini della loro detraibilità ovvero della loro integrale deducibilità l'inquadramento tra le spese pubblicitarie".

LA GIURISPRUDENZA

Spese di ospitalità in occasione di sfilate di moda

La Corte di cassazione ha ritenuto che la spesa sostenuta per la **presentazione** dei **capi** di moda da parte della società produttrice ad una clientela selezionata di soggetti operanti nel settore e probabili acquirenti, nonché degli agenti, costituisca spesa destinata ad **incrementare le vendite** e abbia, quindi, **natura pubblicitaria** e non di rappresentanza.

In tale caso - riguardante un periodo d'imposta anteriore a quello di entrata in vigore della vigente disciplina delle spese di rappresentanza - la Corte aveva accolto un'interpretazione più ampia di quella adottata dall'Agenzia nella circolare n. 34/E/2009, nella quale era stata esclusa (con riguardo alla vigente disciplina) la

piena deducibilità delle spese sostenute per l'ospitalità di soggetti diversi dai clienti, quali "ad esempio fornitori o giornalisti, che partecipano agli eventi". L'orientamento della Cassazione appare, peraltro, più convincente di quello dell'Agenzia, atteso che in tal caso è configurabile un obbligo di *dare* o di *facere* a carico dei giornalisti, i quali partecipano alle iniziative in esame proprio per dare comunicazione dello stesso ed illustrarne le modalità di svolgimento.

Nella motivazione della sentenza in esame è stato ribadito che, "esclusa l'equiparazione di sfilate di moda organizzate dalla ditta produttrice dei capi di abbigliamento ai convegni e simili ... deve ritenersi che la spesa sostenuta per la presentazione dei predetti capi da parte della società produttrice ad una clientela selezionata di soggetti operanti nel settore e probabili acquirenti, costituisca spesa destinata ad incrementare le vendite presso i predetti clienti e, quindi, spesa di natura pubblicitaria. La relazione diretta tra tali spese e i ricavi che le stesse hanno fatto conseguire alla società, di cui hanno dato espressamente atto i giudici di appello, con accertamento in fatto che non è stato fatto oggetto di specifica censura, è elemento che conferma la natura pubblicitaria dei costi in esame".

Il caso esaminato è, quindi, "più semplice" di quello delle sentenze nn. 8850/2016 e 8851/2016, riguardando spese sostenute a favore di agenti e clienti - per i quali appare ancor più evidente l'inerenza delle spese sostenute a loro favore in occasione delle sfilate - e le con-

clusioni cui perviene la sentenza sono pienamente condivisibili ed in linea - come si vedrà più avanti - con l'attuale disciplina delle spese di rappresentanza (non ancora applicabile in quanto entrata in vigore a partire dal 2008 mentre l'accertamento riguardava il periodo d'imposta 2002).

La cessione a VIP di capi "griffati"

Nella motivazione della sentenza in esame è stata citata anche la precedente decisione n. 8121/2016, che aveva riguardato la cessione gratuita a VIP di capi d'abbigliamento griffati effettuata al di fuori di ogni patto contrattuale ed in assenza, quindi, di un obbligo giuridico d'indossarli in manifestazioni pubbliche.

La Suprema Corte ha al riguardo escluso la possibilità di inquadrare tali spese tra quelle di pubblicità, "mancando l'obiettività di un collegamento immediato con la promozione di un prodotto o di una produzione e con l'aspettativa diretta di un maggior ricavo. Inoltre, non solo manca ogni dovere - se non quello morale - d'indossare gli indumenti griffati in situazioni di pubblica visibilità, ma, a ben vedere, può mancare persino l'immediata percezione e quindi il diretto riferimento del capo alla griffe per il grande pubblico, se il tutto non sia accompagnato da ben diverso e ficcante messaggio integrativo".

In questo caso è stata, quindi, data rilevanza alla presenza o meno di un rapporto sinallagmatico tra la casa di moda e il VIP, principio coerente - come più avanti evidenziato - con quello sancito nel D.M. del 19 novembre 2008, emanato in attuazione della vigente disciplina normativa.

Di conseguenza, qualora fosse stato contrattualmente previsto l'obbligo per i VIP di indossare in pubblico capi d'abbigliamento griffati le relative spese avrebbero dovuto considerarsi di carattere pubblicitario.

Il Decreto ministeriale del 2008

L'attuale disciplina delle spese di rappresentanza, introdotta dall'art. 1, comma 33, lett. p), della Legge finanziaria per il 2008, ha modificato il disposto dell'art. 108, comma 2, del T.U.I.R., e ha trovato attuazione con il Decreto del 19 novembre 2008.

Tale disciplina normativa è rimasta invariata anche dopo la riscrittura del detto art. 108 operata dall'art. 13-bis del D.L. n. 244/2016, convertito nella Legge n. 19/2017 (9), ed ha trovato applicazione con riferimento alle spese sostenute a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (quindi dal 2008 in caso di esercizio coincidente con l'anno solare). Per le spese sostenute nei periodi d'imposta precedenti sono restati, quindi, applicabili le norme precedentemente in vigore.

Si ricorda che le spese in esame sono deducibili "nel periodo d'imposta di sostenimento" e non hanno, quindi, la natura, ai fini fiscali, di oneri di carattere pluriennale.

Nel comma 1 dell'art. 1 del Decreto di attuazione è stato individuato come carattere essenziale delle spese di rappresentanza quello della gratuità e sono stati indicati i criteri in base ai quali le stesse possono considerarsi inerenti, senza dare alcun rilievo al criterio distintivo basato sull'oggetto del messaggio (il prodotto ovvero la ditta).

Nella circolare n. 34/E/2009 è stato precisato che il carattere essenziale delle spese in esame è costituito dalla mancanza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari dei beni e servizi erogati, mentre le spese di pubblicità sono, invece, caratterizzate dalla circostanza che il loro sostenimento è frutto di un contratto a prestazioni corrispettive, la cui causa va ricercata nell'obbligo della controparte di pubblicizzare/propagandare, a fronte della percezione di un corrispettivo, "il marchio e/o il prodotto dell'impresa", al fine di stimolarne la domanda. L'Agenzia ha,

(9) Che ha introdotto la disciplina di coordinamento tra i nuovi principi contabili OIC e le regole di determinazione del reddito d'impresa.