

Giurisprudenza

## Acquisto scaffali per le sigarette, indebita la detrazione dell'Iva

8 Giugno 2021

La società avrebbe dovuto dimostrare se e in che modo il costo sostenuto sia stato direttamente strumentale all'incremento delle vendite dei prodotti commercializzati

immagine generica illustrativa E' legittimo l'atto con il quale viene contestata (anche) l'indebita detrazione dell'Iva in relazione a operazioni di acquisto di scansie e attrezzature simili utilizzate per l'esposizione di sigarette presso le rivendite di tabacchi, trattandosi di costi sussumibili tra le spese di rappresentanza (ex articolo 19-bis 1, Dpr n. 633/1972). Lo ha chiarito la Cassazione nella sentenza n. 10440 del 21 aprile 2021.

### I fatti

Con avviso di accertamento emesso per l'anno d'imposta 2006, l'ufficio ha contestato a una Spa, oltre l'integrale deduzione dei costi di pubblicità, anche l'indebita detrazione dell'Iva assolta in relazione a operazioni di acquisto di scansie e attrezzature simili, utilizzate per l'esposizione di sigarette presso diverse rivendite di tabacchi. L'esito del contenzioso nei gradi di merito è stato altalenante: mentre la Commissione provinciale ha rilevato che non sussistevano i requisiti propri delle spese di rappresentanza (gratuità e assenza diretta di correlazione con i ricavi), la Commissione regionale, invece, ha accolto l'appello della contribuente evidenziando che tali costi, niente affatto gratuiti e direttamente correlati alla produzione di ricavi, non erano finalizzati ad accrescere il prestigio della società, ma ad assicurare maggiore visibilità al prodotto e, in quanto tali, rientravano nel novero delle spese promozionali e non di rappresentanza.

L'Agenzia ha proposto ricorso per Cassazione lamentando violazione di legge (articolo 108, comma 2, Tuir; articoli 1362 e seguenti. e 1803 e seguenti. codice civile; articolo 25, Dlgs n. 446/1997; articolo 54, comma 4, Dpr 633/1972) e la Corte lo ha accolto, precisando che il motivo di ricorso non riguardava «la ricostruzione dei fatti operata dai giudici di merito, ...ma l'individuazione... della

*norma applicata a quel fatto così come accertato, riconducibile all'ipotesi di falsa applicazione della legge, usualmente definita 'vizio di sussunzione'.*» (Cassazione, n. 10440/2021).

## **Osservazioni**

Con riferimento alla fattispecie in esame, la Corte ha dato atto delle conclusioni della Commissione regionale secondo le quali, le spese sostenute dalla Spa per l'acquisto di scansie cedute in comodato ai rivenditori di tabacchi, costituivano spese di pubblicità. A parere dei giudici di appello, cioè, da un lato, esistevano specifici obblighi del comodatario (di rispettare la destinazione d'uso impressa ai beni, di assicurare la loro collocazione all'interno dei locali in coerenza con le previsioni contrattuali e di custodirli con diligenza), e, dall'altro, le spese risultavano inidonee ad accrescere il prestigio della contribuente poiché il cliente non era messo nelle condizioni di conoscere il nome del fornitore degli espositori, ma piuttosto l'iniziativa era diretta all'incremento della vendita delle sigarette, in quanto ne permetteva una migliore conservazione e/o visibilità.

I giudici di piazza Cavour hanno affermato che *«così facendo ... il giudice di appello non ha fatto corretta applicazione dei ... principi»* elaborati in materia.

In particolare, i giudici di legittimità hanno affermato che la questione controversa è rilevante, in quanto l'articolo 19-bis 1, Dpr n. 633/1972, nella formulazione vigente, esclude il diritto alla detrazione dell'Iva assolta relativamente, tra le altre, *«alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito...»* La disposizione Iva, quindi, prima di escluderne la detrazione, al fine in individuare le spese di rappresentanza, rinvia espressamente all'articolo 108, comma 2, Tuir (applicabile *ratione temporis* e, dunque, ante articolo 1, comma 33, lettera p), legge n. 244/2007): nell'ambito delle spese pluriennali, la norma Tuir distingue le spese di pubblicità e di propaganda dalle spese di rappresentanza, sottoponendo le due tipologie di costi a un differente trattamento fiscale (integralmente deducibili le prime nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi; deducibili le seconde solo nella misura di un terzo del loro ammontare e, per quote costanti, nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi).

Al riguardo la Cassazione, sulla base del citato rinvio della disposizione Iva, ha ricordato che il criterio discretivo elaborato ai fini delle imposte dirette è stato individuato negli obiettivi perseguiti dalle due tipologie di spesa. Per orientamento consolidato di legittimità, costituiscono spese di rappresentanza quelle affrontate per iniziative volte ad accrescere l'immagine dell'impresa e a potenziarne le possibilità di sviluppo, mentre vanno qualificate come spese pubblicitarie o di propaganda quelle erogate per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti e servizi dell'impresa (n. 25021/2018, n. 1795

e 6092 del 2019). Di conseguenza, le prime sono sostenute per accrescere il prestigio della impresa senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite, se non in via mediata e indiretta attraverso il conseguente aumento della sua notorietà e immagine, mentre le seconde hanno una diretta finalità promozionale di prodotti e servizi commercializzati, mediante sia l'informazione ai consumatori circa l'esistenza di tali beni e servizi, evidenziandone ed esaltandone le caratteristiche e l'idoneità a soddisfarne i bisogni, sia l'incremento delle vendite.

La Corte ha precisato più volte che l'accertamento delle spese di pubblicità postula:

- l'esistenza di un collegamento obiettivo e immediato tra la promozione di un prodotto o di una produzione e l'aspettativa diretta di un maggior ricavo, tenendo conto anche della qualità dei soggetti beneficiari in quanto espressiva della relazione diretta tra la spesa e i ricavi dell'impresa che l'ha sostenuta (Cassazione, nn. 8851/2016, n. 16223/2018 e n. 1795/2019)
- l'inserimento della spesa nell'ambito di un rapporto contrattuale oneroso, quale corrispettivo di una prestazione ricevuta, poiché una spesa "gratuita", sulla base di una presunzione "dottrinarica" assoluta, deve essere qualificata di rappresentanza (Cassazione, n. 10910/2015)
- la prova, da parte del contribuente, che le spese derivanti da contratti di sponsorizzazione, generalmente riconducibili alla tipologia delle spese di rappresentanza, colleghino l'attività sponsorizzata a una diretta aspettativa di ritorno commerciale (Cassazione, n. 27482/2014; 21977/2015 e n. 25021/2018) in via immediata e diretta (Cassazione, n. 1922/2019).

Richiamati i principi generali elaborati in materia, la Corte li ha proiettati sulla fattispecie in esame e ha osservato che il requisito della gratuità dei rapporti contrattuali tra la contribuente e i vari rivenditori di tabacchi non bastava, da solo, per qualificare le spese dedotte come spese di rappresentanza. Al riguardo i giudici di legittimità hanno affermato che il rapporto contrattuale, fonte delle spese in contestazione, non è stato correttamente esaminato dalla Commissione regionale:

- a. in relazione al presunto carattere oneroso del rapporto di comodato, desunto erroneamente dagli obblighi di condotta gravanti sui rivenditori, individuati sia nel divieto di «modificare la destinazione d'uso dei beni e di spostarli ad altra sede», che nell'obbligo di «conservarli e custodirli con la dovuta diligenza» e di «restituzione alla scadenza». Si tratta, infatti, di obbligazioni non configuranti prestazioni di dare o di fare in rapporto sinallagmatico con la concessione in godimento, ma che costituiscono, piuttosto, limiti al godimento del bene

- b. con riferimento all'assenza, sugli espositori, del marchio d'impresa o, comunque, di altri elementi idonei a comunicare al pubblico l'identità del soggetto che aveva provveduto alla relativa fornitura. Si tratta di un indizio che depone in senso contrario all'esistenza del collegamento funzionale necessario tra le spese e l'aspettativa diretta di un maggior ricavo, in quanto proprio la presenza di elementi (segni distintivi o altro) che consentono al pubblico di associare i beni posti in vendita con l'impresa venditrice garantisce una maggiore visibilità ai prodotti commercializzati e, per tale via, consente il soddisfacimento di una finalità promozionale
- c. in relazione alla dimostrazione che la finalità promozionale potesse comunque essere assicurata mediante l'esposizione di "prodotti fumo" destinati alla vendita all'interno delle scansie fornite, non essendo stato accertato che vi fossero esposti solo i prodotti della contribuente. Di conseguenza, la spesa sostenuta dalla società che produce prodotti da fumo per scansie ed espositori non è idonea a generare l'incremento delle vendite, perché, nonostante il settore merceologico degli espositori coincida con quello in cui si collocano i prodotti da fumo commercializzati, tra i due sussiste un collegamento solo indiretto con l'incremento delle vendite
- d. sulla specifica connessione, solo indiretta, dei costi di acquisto delle scansie con la produzione di ricavi. Nonostante la sentenza di legittimità non rechi indicazioni in tal senso, deve ritenersi desumibile dal comune sapere che: i) un fumatore, data la dipendenza dal tabacco, proceda comunque all'acquisto del prodotto, indipendentemente dal tipo di scaffalatura sulla quale lo stesso viene esposto; ii) il rivenditore di tabacchi ripone anche pacchetti di sigarette di altri produttori (nella fattispecie non risulta dimostrato dalla società che il contratto di comodato prevedesse scansie monomarca) e, pertanto, non esponendo esclusivamente prodotti dello specifico marchio, la contribuente non trae un immediato vantaggio, in termini di ricavi, direttamente collegabile ai costi relativi; iii) solo determinate modalità di esposizione stabilite in esecuzione di specifiche clausole contrattuali possono suscitare una particolare attenzione del consumatore. Altrimenti detto, i prodotti da fumo della contribuente ben potevano essere esposti anche in maniera casuale e decentrata rispetto ad altri simili, non suscitando così particolare attenzione nel fumatore che avrebbe comunque potuto acquistarle a prescindere dalla loro esposizione nelle tabaccherie
- e. sulle esclusive finalità di migliorare i rapporti commerciali tra azienda produttrice e rivenditori di tabacchi, che hanno usufruito gratuitamente dei beni "scansie" risparmiando le spese per l'acquisto di ripiani e beni mobili atti a riporre i prodotti destinati alla vendita.

In conclusione, ai fini della riconducibilità di una spesa tra quelle di pubblicità, detraibili ai fini Iva, la società avrebbe dovuto dimostrare se e in che modo il costo sostenuto sia stato direttamente

strumentale all'incremento delle vendite dei prodotti commercializzati.

di

**Romina Morrone**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/acquisto-scaffali-sigarette-indebita-detrazione-delliva>