

Informativa per la clientela di studio

N. del 131 del 02.10.2013

*Ai gentili Clienti
Loro sedi*

OGGETTO: Spese sponsorizzazione

La disciplina generale **delle spese di sponsorizzazione**, con particolare riferimento al regime di deducibilità fiscale previsto.

Dopo una breve rassegna giurisprudenziale e di prassi, sarà illustrata la documentazione da predisporre qualora si stia per affrontare una spesa di sponsorizzazione.

Le spese di sponsorizzazione: una prima definizione

Tra le spese di pubblicità si includono le spese di sponsorizzazione.

La sponsorizzazione è infatti una forma specifica di pubblicità, caratterizzata dall'esistenza di un accordo contrattuale, atipico, stipulato tra un soggetto, lo *sponsee*, che si impegna a legare il marchio o il nome dell'azienda a una determinata attività e un altro soggetto, lo *sponsor*, il quale si impegna a fornire risorse in denaro o in natura.

Si tratta pertanto di un contratto a prestazioni corrispettive e oneroso.

Spese di pubblicità	Spese che l'imprenditore sostiene per portare a conoscenza della generalità dei consumatori l'offerta del prodotto, nel tentativo di intensificare la domanda di mercato.
Spese di propaganda	Diffusione di un'immagine o prodotto commerciale, diretta ad influenzare la psicologia collettiva con strumenti di persuasione, solitamente meno vistosi rispetto a quelli della campagna pubblicitaria. Sono assimilate alle spese di pubblicità.
Spese di sponsorizzazione	Contratto atipico in virtù del quale una parte si obbliga a legare un marchio o un altro segno all'esercizio di una determinata attività,

	mentre l'altra si obbliga a fornire risorse in denaro o in natura.
Spese di rappresentanza	Spese aventi come obiettivo generale la creazione, il mantenimento, l'accrescimento della visibilità, il miglioramento della propria immagine. Non trovano un corrispettivo, in quanto sono gratuite per i destinatari e hanno una connessione soltanto indiretta con la produzione dei ricavi.

Occorre specificare che in materia fiscale esistono delle differenze significative con riferimento alla deducibilità delle spese di pubblicità rispetto a quelle di rappresentanza.

La normativa di riferimento va rinvenuta nell'articolo 108, comma 2, del Testo Unico delle imposte sui redditi il quale sancisce che le spese di pubblicità e propaganda sono interamente deducibili nell'anno in cui sono state sostenute o in quote costanti in cinque anni successivi, mentre, in combinato disposto con il contenuto del decreto ministeriale del 19 novembre 2008, il medesimo articolo statuisce per le spese di rappresentanza il principio della deducibilità entro un limite massimo commisurato ai ricavi realizzati entro il periodo d'imposta. Per cui è prevista una **totale deducibilità per le spese di pubblicità** a fronte di una **deducibilità soltanto parziale per quelle di rappresentanza**.

Classificare le spese di sponsorizzazione tra le spese di pubblicità piuttosto che tra quelle di rappresentanza ha pertanto degli importanti effetti.

Purtroppo, sebbene la prassi sia ormai orientata nel riconoscere le spese di sponsorizzazione come vere e proprie spese di pubblicità, lo stesso non può dirsi per la giurisprudenza di legittimità.

Spese di sponsorizzazione: deducibilità fiscale

Le spese di sponsorizzazione, in quanto spese di pubblicità, sono totalmente deducibili, ma il contribuente ha comunque facoltà di scegliere tra:

- **deduzione totale** nell'esercizio di sostenimento del costo;
- **ripartizione in 5 esercizi**, in quote costanti (20% della spesa per ogni esercizio considerato).

È necessario ricordare che rileva, in ogni caso, la scelta effettuata dal contribuente in bilancio.

Pertanto, le spese di sponsorizzazione che sono state totalmente imputate a conto economico nell'anno non potranno essere ripartite in 5 esercizi, così come se sono state capitalizzate non sarà possibile dedurle totalmente nell'anno (principio di derivazione del reddito imponibile dal bilancio).

Si ricorda, a tal fine, che le spese di pubblicità possono essere capitalizzate, secondo il Principio Contabile OIC n. 24 solo se hanno un'accertata utilità prospettica, e, in particolare, nel caso ove le stesse abbiano carattere di eccezionalità, come nel caso di:

- lancio di un nuovo prodotto/marchio o gamma di prodotti;
- entrata in un nuovo mercato;
- riposizionamento o di rilancio di prodotti "maturi";
- c.d. pubblicità "istituzionale", volta alla diffusione e miglioramento dell'immagine aziendale o di un suo particolare marchio.

Non sono invece capitalizzabili le spese sostenute per le c.d. campagne "di sostegno", volte al semplice mantenimento o rafforzamento delle posizioni aziendali di mercato (penetrazione, quota di mercato...).

Le spese di pubblicità e sponsorizzazione in giurisprudenza

L'Agenzia delle Entrate si è più volte espressa in tema di deducibilità fiscale delle spese di sponsorizzazione (si ricordano le risoluzioni 2/1016 del 1974, 9/204 del 1992 e 356/E del 2002) confermando ogni volta che le spese di sponsorizzazione hanno lo stesso trattamento di quelle di pubblicità.

Le incertezze interpretative derivano invece dalla giurisprudenza della Cassazione. I giudici di legittimità hanno infatti affermato che le spese di sponsorizzazione potrebbero essere qualificate come spese di rappresentanza, fornendo a tal fine criteri distintivi ben diversi rispetto a quelli appena visti.

La Corte di Cassazione ha infatti più volte affermato che:

- costituiscono **spese di rappresentanza** quelle affrontate per iniziative volte ad accrescere il prestigio e l'immagine dell'impresa ed a potenziarne le possibilità di sviluppo. In definitiva, si ritiene debbano farsi rientrare nelle spese di rappresentanza quelle effettuate senza che vi sia una diretta aspettativa di ritorno commerciale;
- 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, marchi e servizi, o comunque dell'attività svolta. Le spese di pubblicità o propaganda sono pertanto sostenute per ottenere un incremento, più o meno immediato, della vendita di quanto realizzato;
- si vedano a tal proposito la Sentenza n. 21270 del 07/08/2008, la Sentenza n. 17602 del 27/06/2008, la Sentenza n. 9567 del 23/04/2007, e da ultimo la Sentenza n. 8679 del 15/04/2011.

La distinzione tra le due tipologie di spesa va, dunque, individuata, secondo la giurisprudenza di legittimità, **nella diversità, anche strategica, degli obiettivi** che, per le spese di rappresentanza, può farsi coincidere con la crescita d'immagine e il maggior prestigio, nonché con il potenziamento delle possibilità di sviluppo della società; laddove, per le spese di pubblicità o propaganda, di regola, consiste in una diretta finalità promozionale e di incremento commerciale.

Va inoltre tenuto conto che, ai fini tributari, la deducibilità di un costo dal reddito di impresa non postula che esso sia stato necessariamente sostenuto per ottenere una ben precisa e determinata componente attiva di quel reddito, essendo sufficiente che esso sia correlato in senso ampio all'impresa in quanto tale, ossia che tale costo sia stato sostenuto al fine di svolgere un'attività potenzialmente idonea a produrre utili (Cass. 16826/07).

Si riportano i seguenti esempi giurisprudenziali:

- **Corte di Cassazione, ordinanza n. 3433/2012:** Il caso esaminato riguardava una società operante nel settore dell'impiantistica per imballaggi, la quale decise di sponsorizzare l'attività di un pilota professionista con l'apposizione sulla vettura da corsa della scritta "M. Packaging Machines Italy", considerando i costi sostenuti come costi di pubblicità.

La Corte di Cassazione ha ritenuto le spese di sponsorizzazione in questione, spese di rappresentanza, specificando che la società contribuente "operante nel diversissimo settore dell'impiantistica per imballaggi, non ha allegato e provato qualsivoglia diretta aspettativa di ritorno commerciale che potesse essere ragionevolmente riconducibile all'attività di un pilota professionista". Inoltre la contribuente "non ha spiegato quale potesse essere la concreta finalità di incremento commerciale, concernente la produzione d'impiantistica per imballaggi, nel contesto delle corse automobilistiche";

- **Corte di Cassazione, sentenza n. 6548 del 27 aprile 2012:** Il caso esaminato muoveva dalla contestazione alla contribuente dei costi di sponsorizzazione del marchio "(X)", poiché la Società non era titolare del predetto marchio, in relazione al quale vantava, infatti, il solo diritto all'utilizzazione, nonché quello di distribuzione del prodotto in Italia, al pari di altre società operanti in altri Paesi europei e facenti parte del gruppo (X) Europa.

La Corte ha tuttavia chiarito che la deducibilità è ammessa anche se lo sponsor non è titolare del marchio sponsorizzato, ma semplicemente il distributore. In ogni caso, dovrà dimostrare concretamente le potenziali utilità del costo sostenuto per la propria attività commerciale (Cass. n. 6548);

- **Ctr Lombardia, sentenza 113/2011:** Il caso riguarda una nota casa di moda la quale aveva sostenuto dei costi per gli eventi organizzati, e a cui partecipavano personaggi del mondo dello spettacolo. Detti costi sono da ritenersi ad "elevata valenza promo-pubblicitaria" in quanto "primo fattore di influenza delle scelte di acquisto dei consumatori". La qualificazione delle spese di sponsorizzazione quali spese di rappresentanza o di pubblicità può avvenire solo in considerazione del caso concreto.

Le sponsorizzazioni culturali

La sponsorizzazione di beni culturali rappresenta un particolare rapporto di partenariato pubblico-privato che si caratterizza per l'associazione del nome, del marchio, dell'immagine o del prodotto di un'impresa a un bene o a un'iniziativa culturale.

Ai fini Iva:	La sponsorizzazione, pur distinguendosi dall'ordinario contratto di pubblicità, costituisce comunque una forma atipica di pubblicità commerciale, attività considerata, ai sensi dell'articolo 4, comma 5, lett. i), del DPR n. 633 del 1972, "in ogni caso commerciale" ancorché esercitata da enti pubblici. Concretizzando l'attività di sponsorizzazione un'attività di natura commerciale, sorge in capo all'ente il presupposto soggettivo, richiesto dall'articolo 4, quarto comma, del D.P.R. 633 del 1972, secondo cui per gli enti non commerciali si considerano effettuate nell'esercizio di impresa soltanto le prestazioni di servizi rese nell'esercizio di attività commerciali. <u>L'operazione sarà pertanto soggetta ad iva all'aliquota ordinaria (22%)</u> Gli enti non commerciali e le pubbliche amministrazioni dovranno applicare l'aliquota Iva ordinaria anche con riferimento alle <u>sponsorizzazioni tecniche e miste</u>. Ove, infatti, <u>la prestazione dello sponsor sia in tutto o in parte costituita da una prestazione di lavori, servizi o forniture, e non invece da una somma di denaro</u>, si realizza un'operazione permutativa rispetto alla controprestazione offerta dall'amministrazione. Troverà, pertanto, applicazione l'articolo 11 del citato D.P.R. n. 633 del 1972, il quale stabilisce che "le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni o prestazioni di servizi, o per estinguere precedenti obbligazioni, sono soggette all'imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate". In tal caso, pertanto, sia lo sponsor che lo sponsee sono tenuti alla fatturazione, sulla base del valore della prestazione.
Ai fini delle imposte sui redditi:	La corresponsione di somme ad enti non commerciali o a pubbliche amministrazioni può configurare una spesa di sponsorizzazione o un'erogazione liberale. Ai fini della qualificazione giuridica del rapporto come sponsorizzazione piuttosto che come erogazione liberale assume rilevanza la presenza (sponsorizzazione) o l'assenza (erogazione liberale o gratuita) di un "corrispettivo". Tale "corrispettivo" sussiste solo qualora la promozione del nome, dell'immagine,

del marchio, dell'attività, dei prodotti dello sponsor sia oggetto di un preciso obbligo giuridico gravante in capo al soggetto sponsorizzato.

Possono invece considerarsi comunque erogazioni liberali anche le elargizioni che diano luogo a un "pubblico ringraziamento" del beneficiario al mecenate.

Occorrerà pertanto distinguere attentamente se trattasi di spesa di sponsorizzazione o di erogazione liberale al fine di individuare il corretto regime di deducibilità/detraibilità d'imposta.

Si fa presente inoltre, al riguardo, che l'articolo 40, comma 9, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214, ha introdotto apposite misure di semplificazione delle procedure in materia di agevolazioni fiscali per le erogazioni liberali in favore dei beni e delle attività culturali, prevedendo la sostituzione dei relativi adempimenti burocratici con un'autocertificazione, salvi i controlli successivi a campione da parte dell'amministrazione.

I corrispettivi nei confronti di società e ASD

Il comma 8 dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002 prevede che i corrispettivi in denaro o in natura erogati in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche, fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuta dalle Federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva, non superiori all'importo annuo di 200.000 euro, costituiscono per il soggetto erogante "spese di pubblicità".

La disposizione in esame introduce, in sostanza, ai fini delle imposte sui redditi, una **presunzione assoluta circa la natura di tali spese**, che vengono considerate, sempre nel limite del predetto importo, comunque di pubblicità, pertanto integralmente deducibili per il soggetto erogante.

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.21/E del 22 aprile 2003 ha tuttavia chiarito che la fruizione dell'agevolazione in esame è subordinata alla sussistenza delle seguenti condizioni:

- 1) i corrispettivi erogati devono essere necessariamente destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante;
- 2) deve essere riscontrata, a fronte dell'erogazione, una specifica attività del beneficiario della medesima.

Il differenziale tributario tra quanto dedotto da un'impresa e quanto imponibile in capo a un'associazione sportiva dilettantistica (per opzione, ex L. 398/1991) ispira tuttavia, molto spesso, la costruzione di operazioni pubblicitarie e/o di sponsorizzazione effettive, ma sovrappaccate e parzialmente inesistenti, ovvero generatrici di vantaggi fraudolenti.

L'Agenzia delle Entrate ha pertanto più volte cercato di porre riparo, incrociando gli elenchi clienti di una serie di associazioni con le dichiarazioni delle società che le sponsorizzavano, e ha inoltre contestato l'antieconomicità delle spese, ritenendole di sovente "inutili" ai fini del conseguimento degli obiettivi aziendali.

Questo è accaduto soprattutto in relazione ad associazioni e società sportive dilettantistiche per le quali sono concesse sponsorizzazioni fino a 200mila euro. Giacché, come si è detto, si presume che le spese di questo tipo siano sponsorizzazioni fino a 200mila euro, l'Amministrazione Finanziaria non potendo "riqualificare" le spese di sponsorizzazione ne ha contestato l'antieconomicità, dunque il carattere fittizio.

Più precisamente, i **costi vengono ritenuti antieconomici** e, quasi per intero, indeducibili per difetto del requisito di inerenza, per le seguenti ragioni:

- entità del costo, ritenuto elevato;
- sproporzione del costo rispetto all'utile conseguito nello stesso periodo di imposta.

Il costo viene ritenuto elevato facendo riferimento:

- ad altre forme pubblicitarie, ritenute dall'amministrazione più incisive e meno onerose (ma, a questo proposito, l'ufficio non precisa quale siano tali forme né il loro costo);
- alle fatture emesse dalla medesima associazione ad altre imprese, di importo inferiore;
- alla mancata produzione da parte del soggetto sottoposto al controllo di documentazione attestante l'avvenuta sponsorizzazione/pubblicità.

Relativamente alla sproporzione del costo, invece, si ricorre al confronto dell'utile d'esercizio con le spese in questione: in alcuni casi le società avrebbero incredibilmente rinunciato a un profitto per destinarlo a "un'attività senza prospettive concrete di ritorno pubblicitario, concretizzando quindi un comportamento chiaramente antieconomico".

*Pertanto, alla luce di quanto appena illustrato, laddove l'azienda stia affrontando delle spese di sponsorizzazione, soprattutto se di **importo ingente**, risulta preferibile:*

- **redigere** in forma scritta l'accordo di sponsorizzazione fornendo ogni dettaglio in merito all'oggetto della sponsorizzazione, alle modalità di espletamento, alle prestazioni a carico delle parti, ecc.;*
- **conservare** tutta la documentazione ritenuta utile a prova del fatto che gli obblighi contrattuali siano stati effettivamente adempiuti (conservando, per esempio, manifesti, striscioni, magliette riportanti il logo dello sponsor, riprese televisive, ecc.), al fine di disporre di quanto necessario a provare, in sede di eventuale contestazione, l'effettività della sponsorizzazione;*
- **fornire prova** della ratio della sponsorizzazione effettuata e del suo legame con il programma economico imprenditoriale, specificando l'obiettivo perseguito con la spesa in questione ed evidenziando il ritorno commerciale che si spera di ottenere. In tal modo viene facilitata l'Amministrazione Finanziaria, prima, e i giudici poi, nell'individuazione di ogni elemento utile a qualificare la sponsorizzazione quale spesa di pubblicità.*

Distinti saluti

Lo Studio ringrazia per l'attenzione riservatagli e rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento, riservandosi la facoltà di tenervi costantemente aggiornati sulle novità e relativi adempimenti di Vostro interesse.....