

*Linea dura della Cassazione: va dimostrato l'incremento commerciale conseguente all'investimento*

# Lo sponsor deduce al minimo

## Spese assimilate a quelle di rappresentanza, non di pubblicità

Pagina a cura

DI MASSIMILIANO TASINI

**L**e spese di sponsorizzazione sostenute da un'impresa, nella fattispecie relative all'apposizione della scritta sociale sulla vettura di un pilota professionista, sono idonee ad accrescere il prestigio dell'impresa più che a incrementare la vendita dei prodotti commercializzati e hanno pertanto natura di spesa di rappresentanza. Lo ha stabilito la Corte di cassazione, sezione tributaria, con la sentenza n. 3433 del 5 marzo 2012.

La Corte premette «... che costituiscono spese di rappresentanza quelle affrontate per iniziative volte ad accrescere il prestigio e 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, marchi e servizi, o comunque dell'attività svolta».

La differenza va individuata «... 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, normalmente, concernente la produzione realizzata

in un determinato contesto».

Nel caso la Cassazione ritiene che la società contribuente, che opera nel settore degli imballaggi, non ha provato il «ritorno commerciale» che la sponsorizzazione di un pilota professionista avrebbe comportato alla stessa, né ha spiegato «... quale potesse essere la concreta finalità d'incremento commerciale, concernente la produzione di impiantistica per imballaggi, nel contesto delle corse automobilistiche».

Da qui la riqualificazione delle spese sostenute nel novero di quelle di rappresentanza, deducibili nei limiti di cui all'articolo 108 del Tuir, vigente ratione temporis.

Pertanto, conclude la Corte, la sentenza di appello deve essere cassata senza rinvio, anche con riferimento all'Iva, «... atteso che non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito...».

Quello che va subito focalizzato è dunque che la Corte non ha affermato che le sponsorizzazioni costituiscono sempre e comunque spese di rappresentanza, ma occorre piuttosto indagare e indugiare nel caso specifico onde fornire la prova dell'inerenza «rafforzata» richiesta per dedurre qualunque costo dell'impresa (laddove, per contro, le spese di rappresentanza presentano un basso livello di inerenza, e come tali possono essere dedotte solo nei più ristretti limiti dell'art. 108 Tuir).

Che, peraltro, la Cassazione

tenda recentemente a riqualificare le sponsorizzazioni come spese di rappresentanza è ormai evidente: con la sentenza 15 aprile 2011 n. 8679 aveva già ritenuto che le spese di sponsorizzazione erogate a favore di società sportive (anno di imposta 1990) sono da qualificare come spese di rappresentanza in quanto l'impresa erogante tramite la sponsorizzazione intende accrescere il proprio prestigio senza però avere un immediato e diretto tangibile impatto in termini di incremento delle vendite dei propri beni e servizi. Per essere qualificate come spese di pubblicità, le spese devono inoltre essere erogate «... per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente, anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque dell'attività svolta», con conseguente impossibilità di sostenere come nella specie spese per pubblicizzare marchi di altre società all'interno dello stesso gruppo.

Ancora, per la Cassazione (sentenza 18/11/2011 n. 24065) non sono deducibili le spese sostenute da una società per la pubblicizzazione di altra società, sua migliore cliente, al fine di aumentarne il prestigio dell'immagine.

Da ultimo si può sul punto richiamare la sentenza 12 aprile 2008 n. 8577 che ha sancito l'indeducibilità delle spese sostenute da una società a titolo di sponsorizzazione nel caso in cui il marchio utilizzato dallo sponsor non sia agevolmente riconducibile all'impresa che eroga le somme.

—© Riproduzione riservata—



## Diverso l'orientamento della prassi

Secondo l'Agenzia delle entrate (circolare 23 giugno 2010 n. 57/E) l'articolo 74, comma 2, del Tuir: «Non introduce un limite massimo all'integrale deducibilità dal reddito d'impresa delle somme corrisposte agli enti di cui trattasi, ma individua l'importo entro il quale dette somme costituiscono per presunzione assoluta spese di pubblicità».

Sul piano generale vanno invece richiamate quanto meno due risoluzioni.

In primo luogo la risoluzione n. 148 del 17/9/98 secondo cui:

- le spese di pubblicità sono conseguenti alla stipula di un contratto sinallagmatico tra due parti, la cui causa va individuata, di regola, nell'obbligo di una di esse di pubblicizzare e/o propagandare: il prodotto, il marchio, i servizi, o, comunque, l'attività produttiva dell'altra che, a sua volta, si impegna a una prestazione in denaro o in natura quale corrispettivo della prestazione ricevuta;

- la deducibilità ai fini fiscali di dette spese è subordinata al rispetto delle condizioni poste dall'articolo 75 del Tuir, vale a dire alla sussistenza dei requisiti della competenza, della certezza e determinabilità e dell'inerenza.

E ancora la risoluzione 9/204 del 17/6/92, «che ha confermato che le spese di sponsorizzazione possono accomunarsi a quelle di pubblicità; sono connesse a un contratto la cui caratterizzazione è costituita, di regola, da un rapporto sinallagmatico tra lo sponsor e il soggetto sponsorizzato»; «... che, a sua volta si impegna a pubblicizzare e/o a propagandare il prodotto, il marchio, i servizi, o comunque, l'attività produttiva dello sponsor e, pertanto, le relative spese, cui non può disconoscersi una stretta correlazione con l'intento di conseguire maggiori ricavi, rientrano nella previsione normativa di cui alla prima parte del comma 2 dell'art. 74 del Tuir, con i conseguenti riflessi in termini fiscali».

## Un tetto all'agevolazione

La deducibilità delle spese di sponsorizzazione non trova una compiuta disciplina fiscale. Tuttavia alcuni interventi normativi hanno consentito di delineare il corretto trattamento fiscale di alcune specifiche situazioni.

Sul piano generale occorre fare riferimento all'art. 108, comma 2, del Tuir (rispettivamente, primo e secondo periodo), che disciplina il

tanza

a) sono ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare;

b) e sono deducibili per quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi.

Dal 2008 il comma 2 è stato riformulato. Nella sua attuale versione esso dispone che le spese di pubblicità e di propaganda continuano a essere deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi. Le spese di rappresentanza per contro sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione:

- della natura e della destinazione delle stesse;

- del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale.

Considerando i costi delle sponsorizzazioni sportive come spese di rappresentanza viene a esserne limitata la deducibilità fiscale ai fini Ires. Oggi, infatti, le spese in parola sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento ma nei limiti previsti dal dm 19/11/2008 che sono determinati in funzione dei ricavi prodotti dalla gestione caratteristica, vale a dire l'aggregato «A» del Conto economico. Fino a 10.000.000 euro di ricavi,

si possono dedurre spese di rappresentanza fino all'1,3% dei ricavi realizzati; per la parte eccedente 10.000.000 euro e fino a 50.000.000 euro, la percentuale diventa dello 0,5%; oltre 50.000.000 euro, il plafond di deducibilità si abbassa allo 0,1%.

In merito alla disciplina di tali spese va inoltre considerato quanto disposto dall'art. 90 c. 8 legge 289/2002, secondo cui il corrispettivo in denaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche e 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 costituisce, per il soggetto erogante, fino a un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 euro, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario, ai sensi dell'articolo 74, comma 2, del Tuir.

trattamento delle spese di pubblicità e di quelle di rappresentanza.

La norma, per quanto qui interessa, stabilisce che:

- le spese di pubblicità e di propaganda

a) sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute;

b) o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi;

- mentre quelle di rappresen-