Le spese di sponsorizzazione - Deducibilità dal reddito d'impresa

Autore : Giuseppe Mercurio

Categoria : In Pratica

Tagged as : ASD, pubblicità, spese di rappresentanza, sponsorsponsorizzazione

Data : 13 Novembre 2017

Le spese riferite alla promozione dell'immagine e dei prodotti dell'impresa si distinguono in:

- spese di rappresentanza soggette a limiti di deducibilità legati ai ricavi e compensi della gestione caratteristica dell'impresa;
- spese di pubblicità, interamente deducibili.

La Cassazione fino al 2008

Tale distinzione (rappresentanza/pubblicità) fino al periodo d'imposta 2008 non aveva una base normativa tant'è che la Cassazione distingueva tra spese di rappresentanza e pubblicità a seconda degli obiettivi perseguiti con il sostenimento delle spese:

- spese di rappresentanza accrescono il prestigio della società senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite;
- spese di pubblicità/propaganda pubblicizzano prodotti e servizi dell'impresa con una diretta finalità promozionale e di incremento delle vendite (per tutte, Cassazione sentenza 10111 del 21/4/17 riferita al periodo d'imposta 2003) .

Le modifiche dal 2008

Con la legge finanziaria 2008 (art. 1, co. 33, lett. p) legge n. 244/2007), e soprattutto con il decreto attuativo 19/11/08, è stata modificata la disciplina delle spese di rappresentanza dell'art. 108, co. 2, del Tuir, con l'introduzione, tra l'altro, di una sua definizione normativa. In base all'art. 1 del citato decreto "si considerano inerenti, sempreché effettivamente sostenute e documentate, le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore." Si tratta della enunciazione delle spese di rappresentanza dalla quale si evince che il carattere essenziale è dato

mancanza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari dei beni e servizi erogati. Pertanto:

- le spese di rappresentanza rappresentano erogazioni gratuite effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni;
- le spese di pubblicità rientrano in un contratto a prestazioni corrispettive, la cui causa va ricercata nell'obbligo di pubblicizzare/propagandare a fronte della percezione di un corrispettivo il marchio e/o prodotto dell'impresa al fine di stimolarne la domanda (Cfr. Agenzia delle entrate, circolare n. 34/2009).

Spese di sponsorizzazione disciplina dal 2008

Nonostante le continue pronunce della Cassazione secondo cui le spese di sponsorizzazione sono considerate spese di rappresentanza - peraltro a condizione che il contribuente dimostri il fine diretto dell'incremento delle vendite (da ultimo, Cassazione n. 10914 del 27/5/17) occorre considerare che tale classificazione non è più rispondente alle vigenti norme. Le suddette pronunce della Corte, infatti, si riferiscono ancora a periodi d'imposta ante modifica legislativa.

Infatti, a decorrere dal periodo d'imposta 2008, le spese di sponsorizzazione è da ritenersi siano classificabili nell'ambito delle spese di pubblicità, posto rientrano in un contratto sinallagmatico a prestazioni corrispettive.

Il contratto di sponsorizzazione, infatti, è un contratto atipico a prestazioni corrispettive che, sebbene possa avere il contenuto più vario (sponsorizzazioni sportive, culturali, ecc.), in sostanza, prevede che lo sponsor, si obbliga ad una prestazione (che può consistere in una somma di denaro, in beni o servizi) nei confronti del soggetto sponsorizzato, che a sua volta si obbliga divulgare il nome/marchio dello sponsor nella propria attività e, in generale, a effettuare determinate prestazioni pubblicitarie.

Peraltro, la stessa amministrazione finanziaria con una risalente risoluzione 9/204 del 17/6/92 ha assimilato le spese di sponsorizzazione a quelle di pubblicità sancendone l'integrale deducibilità dal reddito posto che la finalità delle stesse è quella di far conseguire maggiori ricavi allo sponsor.

Più recentemente, con il decreto del MIBAC 19/12/12, è stata affermata la natura pubblicitaria delle sponsorizzazioni culturali.

Assumendo la natura di spese di pubblicità delle spese di sponsorizzazione ne discende che ai sensi dell'art. 108, co. 1 del Tuir tali spese sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio (ossia sono deducibili per l'intero importo nell'esercizio in cui sono sostenute).

Sponsorizzazioni associazioni sportive dilettantistiche

I dubbi interpretativi, semmai vi fossero, legati alla collocazione delle spese di sponsorizzazione tra le spese di rappresentanza ovvero tra quelle di pubblicità non sussistono per le sponsorizzazioni delle associazioni sportive dilettantistiche (ASD) in quanto l'art. 90, co. 8, della legge n. 289/2002, qualifica espressamente come spese di pubblicità per l'impresa erogante, fino a 200.000 euro annui complessivi, i contributi in favore di enti che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuta dalle Federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva (ASD):

- società/associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche;
- associazioni sportive scolastiche.

Detta disposizione costituisce una presunzione legale assoluta, nei limiti suddetti, della:

- natura di spesa pubblicitaria;
- inerenza e deducibilità (Cassazione n. 8981 del 6/4/17).

Ciò, sempre che siano rispettati i seguenti criteri:

- la sponsorizzazione deve promuovere l'immagine e i prodotti dello sponsor;
- il soggetto sponsorizzato pone effettivamente in essere una specifica attività promozionale.

L'Amministrazione finanziaria non può sindacare l'inerenza e la congruità della spesa sostenuta la quale è interamente deducibile, a nulla rilevando l'eventuale antieconomicità delle spese in rapporto al fatturato aziendale (Cassazione n. 21578 del 18/9/17).

In caso di contributi eccedenti i 200.000 euro l'eventuale eccedenza rispetto alla soglia non gode della presunzione assoluta. L'Agenzia delle Entrate (Risoluzione n.57/2010) ha chiarito che tale eccedenza è comunque deducibile per il soggetto erogante ai sensi dell'art. 108 del Tuir come spesa di pubblicità a condizione che la natura del rapporto contrattuale presenti tutti i requisiti formali e sostanziali riscontrabili in un rapporto di sponsorizzazione o di altra prestazione pubblicitaria.

È bene fare attenzione ai requisiti delle ASD destinatarie dei contributi erogati posto che la presunzione legale assoluta scatta se esse sono riconosciute delle rispettive Federazioni (Cassazione n. 7202 del 21/3/17), riconoscimento che può aversi solo con l'iscrizione al Registro del CONI delle Società/Associazioni sportive dilettantistiche. In mancanza dell'iscrizione, ai fini della deducibilità dei costi come spese di pubblicità, l'impresa erogante dovrà provare l'inerenza della spesa (come per le sponsorizzazioni destinate a soggetti diversi da ASD), consistente nella:

- giustificazione della congruità dei costi rispetto ai ricavi e all'oggetto sociale;
- prova che all'attività sponsorizzata è riconducibile una diretta aspettativa di ritorno commerciale.