

---

# Le spese di sponsorizzazione al test della Cassazione

---

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 23 Maggio 2011

partendo da un caso reale, vediamo l'orientamento della Cassazione sulla deduzione di spese di sponsorizzazione che sono, in realtà, spese di rappresentanza

Con sentenza n. 8679 del 15 aprile 2011 (ud. dell'8 febbraio 2011) la Corte di Cassazione ha affermato che le spese di rappresentanza sono costituite da oneri per i quali dal sostenimento si attende un incremento di immagine e prestigio dell'impresa, e pertanto le spese di sponsorizzazione vanno considerati tali.

## Il fatto

La controversia promossa da una società contro l'Agenzia delle Entrate è stata definita – in secondo grado - con il rigetto dell'appello proposto dall'A.F. contro la sentenza della C.T.P. di Ravenna che aveva accolto il ricorso della società avverso l'avviso di accertamento con cui l'Ufficio aveva rettificato la dichiarazione dei redditi presentata dalla società per l'anno 1990, riprendendo a tassazione costi ritenuti non inerenti o solo parzialmente deducibili.

La C.T.R. aveva ritenuto che le spese sostenute dalla società, dirette a sponsorizzare altre società del C.S.G. s.r.l. e il G.F., gruppo di cui la società faceva parte, dovessero considerarsi spese di pubblicità; ciò in quanto dirette a diffondere la conoscenza di un gruppo attraverso la diffusione del marchio. La C.T.R. riteneva inoltre che ogni contestazione circa la inerenza dei costi, da un lato, avrebbe dovuto essere mossa al C.S.G. s.r.l., autonomo soggetto di imposta; dall'altro che l'Ufficio non aveva fornito prova che "detti servizi fossero relativi ad illegittime richieste degli Amministratori dell'A.A.L.G. e dei loro familiari".

## La sentenza

*"Questa sezione ha ripetutamente affermato (Sez. 5, Sentenza n. 21270 del 07/08/2008; Sentenza n. 17602 del 27/06/2008; Sez. 5, Sentenza n. 9567 del 23/04/2007) 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, 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. In definitiva, si ritiene debbano farsi rientrare nelle spese di rappresentanza quelle effettuate senza che vi sia una diretta aspettativa di ritorno commerciale, e che vadano, invece, considerate spese di pubblicità o propaganda quelle altre sostenute per ottenere un incremento, più o meno immediato, della vendita di quanto*

---

*realizzato nei vari cicli produttivi ed in certi contesti, anche temporali. Il criterio discrezionale va, dunque, individuato nella diversità, anche strategica, degli obiettivi che, per le spese di rappresentanza, può farsi coincidere con la crescita d'immagine ed 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”.*

Da questo principio affermato dalla Corte Suprema il collegio giudicante ne fa discendere il corollario che secondo cui *“le spese di sponsorizzazione in questione, in quanto idonee al più ad accrescere il prestigio dell'impresa facente parte del G.F., vanno ritenute spese di rappresentanza, deducibili nei limiti di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 74, comma 2”.*

Inoltre, *“in tema di determinazione del reddito d'impresa, l'affidamento da parte di più imprese ad un consorzio della gestione esclusiva di determinati affari d'interesse comune (pubblicità, rappresentanza, sicurezza, logistica, ecc.) con sopportazione della relativa spesa "pro quota", non spoglia l'impresa consorziata della propria soggettività giuridica e fiscale, nè attribuisce al consorzio una natura puramente neutrale, con la conseguenza che la parte di spesa affrontata da ciascuna impresa, in base al patto consortile, per assicurarsi i vantaggi derivanti dall'istituzione del consorzio, non ha in se stessa, indefettibilmente, la connotazione d'inerenza, ai sensi ed ai fini dell'art. 75, comma 5, del D.P.R. cit., essendo invece ogni consorziata tenuta a dimostrare, ai fini della deducibilità, se ed in quale misura, tale spesa sia stata effettivamente sostenuta dal consorzio e si riferisca (anche) ad attività o beni propri (inerenza), da cui siano derivati ricavi od altri proventi che abbiano concorso a formarne il reddito (Sez. 5, Sentenza n. 22790 del 28/10/2009)”.*

## **Brevi indicazioni**

La deduzione dal reddito d'impresa delle spese di pubblicità, oggi disciplinate dall'art. 108, c. 2, p.p., del T.U. 917/86 e di rappresentanza, richiamate dal comma 2 dello stesso articolo 108, ha sempre destato l'interesse della giurisprudenza. Sono spese di rappresentanza quegli oneri sostenuti nei confronti della clientela, attuale e potenziale, per creare un'immagine positiva dell'azienda, e per promuovere l'acquisizione o il consolidamento del proprio prestigio.

Una forma intermedia fra pubblicità e propaganda è data dalla sponsorizzazione con la quale si intende l'attività di finanziamento che un'impresa effettua nei confronti di un altro soggetto al fine di riceverne una pubblicizzazione, anche indiretta, del proprio marchio o prodotto.

La sponsorizzazione è comunque finalizzata a garantire un ritorno d'immagine allo *sponsor* ed un miglioramento dei servizi per lo *sponsor* : quest'ultimo si deve impegnare ad adottare ogni misura e soluzione utile all'ottimale realizzazione dell'iniziativa.

Si ricorda che l'art. 1, c. 33, lett. p, della Finanziaria 2008 ha sostituito all'art. 108, c. 2, i periodi dal secondo al quarto, così che ne discende la seguente nuova formulazione: *“Le spese di rappresentanza 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 dell'impresa. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50.”*

In attuazione del nuovo art. 108, c. 2, del T.U. n. 917/86, è stato emanato il D.M. 19 novembre 2008, che ha fissato i criteri ed i limiti di deducibilità delle spese di rappresentanza.

Le novità riguardano sia l'introduzione di specifici criteri di definizione delle spese di rappresentanza, ai fini della verifica della loro inerenza, sia la fissazione di un nuovo limite di deducibilità di tali spese, non più fissato in via forfetaria in funzione dello stesso ammontare di spese sostenute, ma in percentuale dei ricavi dell'impresa.

Per quanto concerne la definizione generale, la norma individua nella "gratuità" delle spese di rappresentanza il loro carattere essenziale e specifica i criteri in base ai quali le stesse possono considerarsi inerenti. La definizione generale trova poi specificazione nelle fattispecie successivamente elencate che riguardano:

- le spese relative all'organizzazione, diretta od indiretta, di viaggi di tipo turistico in occasione dei quali è svolta attività a carattere promozionale dei beni o servizi che costituiscono oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa (lett. a);
- le spese sostenute per eventi a carattere conviviale, in occasione di ricorrenze aziendali, come anniversari o centenari, o festività, nazionali o religiose (lett. b);
- le spese sostenute per intrattenimenti in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi dell'impresa ovvero di nuovi uffici o stabilimenti (lett. c);
- le spese sostenute per eventi d'intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere ed eventi simili in cui è svolta attività promozionale dei beni e servizi prodotti dall'impresa (lett. d).
- ogni altra erogazione gratuita di beni e servizi effettuata in occasioni diverse da quelle espressamente contemplate nelle precedenti lettere ma che, comunque, si qualifichi funzionalmente per essere idonea, anche potenzialmente, ad assicurare all'impresa benefici in termini promozionali o relazionali.

Il comma 2 del D.M. ha individuato, invece, il parametro (ricavi e altri proventi della gestione caratteristica) atto a misurare la congruità delle spese di rappresentanza.

Le spese sono così deducibili:

- a) l'1,3% dei ricavi ed altri proventi fino ad euro 10 milioni;
- b) lo 0,5% dei ricavi ed altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni;
- c) lo 0,1% dei ricavi ed altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni.

Uno specifico criterio è stato previsto per la deducibilità delle spese di rappresentanza da parte delle imprese di nuova costituzione (le spese sostenute nei periodi d'imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi possono essere portate in deduzione dal reddito dello stesso periodo e di quello successivo se e nella misura in cui le spese sostenute in tali periodi siano inferiori a quelle deducibili secondo i limiti del comma 2).

23 maggio 2011

Francesco Buetto