

CIRCOLARE N. 8

Sponsorizzazioni

Premessa

La recente pubblicazione della norma di comportamento n.143 elaborata dall'Associazione O.DD.CC. di Milano sul trattamento tributario delle spese di sponsorizzazione nonché l'attenzione mostrata dalle grandi imprese verso tali attività hanno reso opportuno predisporre una specifica circolare al fine di fornire, senza la pretesa di essere esaustivi, un quadro relativo alla natura del contratto e al conseguente trattamento ai fini fiscali.

Qualificazione giuridica e fiscale: cenni

Il contratto di sponsorizzazione rientra tra i contratti a prestazioni corrispettive con i quali una parte, denominata "sponsorizzata", si obbliga a rendere alla controparte, denominata "sponsor", prestazioni di servizi di natura promozionale – pubblicitaria attraverso l'abbinamento, a determinate attività o iniziative proprie dello Sponsorizzato, del nome o del marchio o, in genere, di qualunque segno distintivo dell'azienda dello sponsor o dei suoi prodotti al fine di favorirne la diffusione tra il pubblico.

Gli elementi tipici della sponsorizzazione, rispetto ad esempio ai classici spot pubblicitari, possono essere così definiti:

1. intensità del messaggio pubblicitario proporzionato all'evento;
2. messaggio pubblicitario concentrato (spesso il semplice marchio);
3. minor controllabilità del messaggio pubblicitario da parte dello sponsor (non ha la garanzia come per gli spot pubblicitari di conoscere dettagliatamente tutte le apparizioni).

Se i suddetti punti sono alla base del crescente successo di questo strumento pubblicitario, non bisogna sottovalutare l'effetto di ritorno pubblicitario (positivo o

addirittura negativo) dilazionato nel tempo e che questo può dipendere in determinati momenti da fattori non controllabili dallo sponsor.

E', inoltre un contratto atipico che però, per la sua ampia utilizzazione in occasione di spettacoli sportivi o altre manifestazioni artistiche e culturali, può ormai essere considerato tipizzato.

I rapporti di sponsorizzazione possono avere per oggetto una singola manifestazione ovvero più manifestazioni programmate ed inoltre possono assumere tra le tante, le formule di:

1. abbinamento: quando il nome dello sponsor è affiancato a quello dello sponsorizzato (come avviene nella pallacanestro e nella pallanuoto);
2. sponsor ordinario: quando il nome dello sponsor compare sui mezzi dello sponsorizzato (attraverso l'apposizione del marchio sulle divise sportive degli atleti, ad esempio nel calcio).

Il contratto di sponsorizzazione è inquadrato tra i contratti di durata, ad esecuzione periodica o continuata in quanto il corrispettivo è riferito ad un periodo determinato od anche ad una manifestazione determinata e lo sponsorizzato si obbliga a compiere prestazioni continue volte a soddisfare le aspettative dello sponsor.

Ne consegue che, ai sensi dell'art.75 del Tuir, ai fini della determinazione del corrispettivo e della sua competenza al reddito, assume rilevanza l'insieme delle prestazioni svolte dallo sponsorizzato nell'interezza del periodo contrattato e non le singole prestazioni.

Ad esempio, nel caso di sponsorizzazione di squadre sportive non contano solo le attività svolte in occasioni di partite di calcio ma tutte le prestazioni svolte quotidianamente che permettono di pubblicizzare lo sponsor (allenamenti, conferenze stampe, ecc.).

Esso, quindi, è assimilato ai contratti di somministrazione di servizi e si differenzia dai contratti a prestazioni istantanee nei quali la prestazione assume rilevanza nel momento in cui può essere utilizzata dalla controparte.

Trattamento fiscale: imposte dirette

Secondo quanto previsto dalla lettera b), art.75 del Tuir, relativamente ai contratti a prestazione istantanea, i corrispettivi delle prestazioni di servizio si considerano conseguiti e le spese di acquisizione si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate.

Relativamente ai contratti inquadrabili fra quelli di durata od ad esecuzione continuata e periodica (contratti di mutuo, locazione, assicurazione) e quindi anche ai contratti di sponsorizzazione, i corrispettivi delle prestazioni di servizio si considerano conseguiti e le spese di acquisizione si considerano sostenute, alla data di relativa maturazione .

Il concetto di maturazione dei corrispettivi è da intendersi come ripartizione dei costi e dei ricavi durante tutta la durata del contratto, quindi maturazione giornaliera e la quota di competenza va determinata ogni anno col criterio del pro rata temporis.

Si precisa che una volta determinata la quota di costo di competenza si può, come previsto dall'articolo 74, comma 2, Tuir, decidere di portarla in deduzione, nell'esercizio in cui è di competenza ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi.

Trattamento fiscale: Iva

Il trattamento ai fini IVA delle prestazioni di sponsorizzazione è regolamentato dal comma 6, art.74, DPR 633 del 1972 e dal D.lgs 02.09.1997, n.313 recanti particolari disposizioni per il settore dello spettacolo.

La norma dispone che per gli spettacoli e giochi l'Iva si applichi sulla stessa base imponibile dell'imposta degli intrattenimenti.

La detrazione di cui all'art.19 del DPR 633 del 1972 è forfettizzata nella misura del 50 per cento dell'imposta relativa alle operazioni imponibili e se vengono effettuate anche prestazioni di sponsorizzazione è forfettizzata in misura pari ad un decimo.

Le imprese hanno, però, la facoltà di optare per l'applicazione dell'imposta secondo il regime ordinario dandone comunicazione all'ufficio Iva prima dell'inizio dell'anno solare ed è vincolante per un quinquennio.

Per le prestazioni di sponsorizzazione la fattura è obbligatoria.

Capita sovente, in particolare per le società sportive, che le sponsorizzazioni assumano la veste tecnica e invece di esborso monetario, lo sponsor conceda materiale (esempio delle divise sociali).

Il rapporto di scambio di prestazione e controprestazione che si viene a creare, in questi casi, tra lo sponsor e lo sponsorizzato va inquadrato tra le operazioni permutative espresse dall'art 11 del D.P.R. n.633/1972 non rientranti negli artt. 2 e 3 dello stesso.

In questi casi mancando il corrispettivo, la base imponibile è costituita dal valore normale dei beni e dei servizi¹ che formano oggetto di ciascuna di esse come espresso art.13, comma 2, lettera d) del D.P.R. 633/1972².

Nel caso in cui il cedente non eserciti la rivalsa ai sensi dell'art.18, comma 2, D.P.R. 633/1972 l'Iva non potrà essere detratta dal beneficiario e diventa un costo per il cedente, interamente deducibile ai fini Irpeg.

Il Ministero delle finanze, con risoluzione del 14 luglio 2000, n.113/E, ha dato risposta in senso negativo a parte della dottrina che non riteneva necessaria la reciproca fatturazione per i soggetto coinvolti in operazioni permutative, venendo a mancare un debito di imposta e quindi un danno per l'Erario.

Secondo l'Amministrazione finanziaria l'omessa fatturazione di un'operazione imponibile, anche in mancanza di debito di imposta per effetto del meccanismo della

¹ Per valore normale dei beni e dei servizi si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni o servizi della stessa specie o simile in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui è stata effettuata l'operazione o nel tempo e nel luogo più prossimi (art.9 Tuir).

² Uno dei principi fondamentali della normativa Iva è l'esclusione della possibilità di compensare i corrispettivi in presenza di operazioni permutative che si determinano quando tra due soggetti Iva si realizza il reciproco scambio delle relative prestazioni.

Di conseguenza le cessioni di beni di propria produzione o commercio, nel caso in questione, sono considerate ai fini Iva come normali cessioni e quindi regolarmente fatturate applicando l'aliquota relativa ai beni cui si riferiscono.

detassazione, in ipotesi di operazioni permutative non regolarizzate fiscalmente dà vita alle seguenti violazioni sostanziali:

1. omessa fatturazione e registrazione da parte di entrambi i soggetti Iva in qualità di prestatori di servizi;
2. acquisti di servizi senza emissione di fattura da parte di entrambi i soggetti in qualità di committenti.

Spese di rappresentanza - spese di pubblicità

Le sponsorizzazioni sono state sovente inquadrare dall'Amministrazione Finanziaria come spese di rappresentanza e non di pubblicità, in relazione a taluni casi in cui era controversa l'esistenza del sinallagma economico.

Posto che non esiste una disposizione normativa che consenta una chiara differenziazione tra spese di pubblicità e spese di rappresentanza, si conviene che possano essere considerate spese di pubblicità quelle sostenute dall'azienda col fine di portare a conoscenza dei consumatori l'offerta del prodotto nel tentativo specifico di stimolare la formazione o l'intensificazione della domanda sul mercato e che si basano sostanzialmente su un rapporto giuridico sinallagmatico (Prestazione-controprestazione).

Si rammenta, in aggiunta, che il legislatore recependo la direttiva CE n.84/450 all'art.2, lettera a), D.Lgs.25 gennaio 1992, n.74 ha definito pubblicità qualsiasi forma di messaggio che sia diffuso, in qualsiasi modo, nell'esercizio di un'attività commerciale, industriale, artigianale o professionale allo scopo di promuovere la vendita di beni mobili e immobili, la costituzione o il trasferimento di diritti ed obblighi su di essi oppure la prestazione di opere o servizi.

Spese di rappresentanza sono, invece, quelle sostenute dall'azienda per offrire un'immagine positiva dell'impresa e della sua attività in termini di organizzazione e di efficienza.

Infatti, la Ris.Min. del 17 settembre 1998 n.148/E ha precisato che le spese di pubblicità non sono mai rese senza controprestazione e devono essere conseguenti alla stipula di

un contratto sinallagmatico tra due parti col quale una di esse si obbliga a pubblicizzare il prodotto o l'attività dell'altra che a sua volta si impegna ad una prestazione in denaro o in natura quale corrispettivo della prestazione ricevuta.

Le spese di rappresentanza, invece, hanno la caratteristica della gratuità, ovvero della mancanza di un controcorrispettivo o di uno specifico obbligo di dare o di fare a carico dei destinatari-beneficiari.

Nessun dubbio sussiste, invece, nel qualificare le sponsorizzazioni nell'ambito del "genere pubblicitario" in quanto anche la risoluzione ministeriale n.9/904 del 17 giugno 1992 ha affermato che "le spese di sponsor possono essere accomunate con quelle di pubblicità e sono connesse ad un contratto la cui caratteristica è costituita da un rapporto sinallagmatico tra lo sponsor ed il soggetto sponsorizzato, in base al quale le parti interessate fissano le clausole contrattuali in relazione agli scopi che intendono raggiungere".

A sostegno di tali tesi possono essere richiamate anche le pronunce della Commissione tributaria di I grado di Livorno, sez.V, 8 giugno 1995, n.133, della Commissione tributaria provinciale di Torino, sez. II 10 dicembre 1997, n.505 e in particolare della Commissione tributaria di I grado di Reggio Emilia, sez.VII, 3 maggio 1995, n.98 che definisce la sponsorizzazione come tipico messaggio pubblicitario.

Anche la norma di comportamento in materia tributaria n.127 dell'Associazione Dottori commercialisti ha affermato che le spese di sponsorizzazione rientrano tra le spese di pubblicità e propaganda in quanto finalizzate a reclamizzare i prodotti o l'immagine dell'azienda.

La conseguenza della diversa classificazione è significativa in quanto, ai sensi del comma 2, dell'art.74 Tuir, le spese di rappresentanza sono fiscalmente deducibili per un terzo del loro ammontare e in cinque esercizi, mentre le spese di pubblicità sono totalmente deducibili nell'esercizio in cui è di competenza ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi in cui si sono sostenute.

Napoli, 14.05.2001

Dott. Maurizio Moccaldi Ruggiero