

# PER IL COMMERCIALISTA

L'IMPRESA DONA  
PARTE DELLE VENDITE  
DOVE VOGLIONO I CLIENTI  
E SCARICA LE DONAZIONI  
COME SPESA PUBBLICITARIA,  
APPLICABILE SOLO PER:  
RICORRENZE,  
FESTIVITA' e OCCASIONALMENTE

I fogli che seguono contengono l'intera Risoluzione N 356/E dell'Agenzia delle Entrate del 14/11/2002 che spiega nei dettagli il titolo sopra indicato

## **ESEMPI di Applicabilità:**

**OCCASIONALMENTE:**

il 17 marzo di ogni anno

**PER FESTIVITA' o RICORRENZE:**

Nel Periodo Natalizio, di Pasqua, festa del patrono, eventi fieristici, anniversari, compleanni, ecc...



*Agenzia delle Entrate*

Direzione Centrale  
*Normativa e Contenzioso*

---

Roma, 14 novembre 2002

Oggetto:istanza d'interpello ai sensi dell'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 –società: “X.Z.Y. srl – Spese di pubblicità e rappresentanza

La società in oggetto indicata ha inviato alla scrivente in data 11 settembre 2002, per il tramite della Direzione Regionale competente, un'istanza di interpello formulata ai sensi dell'articolo 21, comma 9, della legge n. 413/91, relativa alla corretta qualificazione di determinate spese sostenute in dipendenza di un particolare contratto di sponsorizzazione.

*Fatto*

La società istante ha come oggetto sociale, tra l'altro, l'effettuazione di ricerche di mercato, sondaggi di opinione e piani pubblicitari. In particolare, la società stessa è dedita alla organizzazione di campagne pubblicitarie per conto terzi effettuate mediante l'utilizzo di una innovativa tecnica di origine anglosassone denominata “*cause related marketing*” che, come è stata definita

dal Ministero delle Finanze nella Risoluzione 8 settembre 2000, n. 137/E, rappresenta : *“una nuova tecnica pubblicitaria...che consiste nella valorizzazione di un marchio o nel lanciare un prodotto destinando risorse predeterminate o percentuali di ricavi al restauro di un’opera d’arte o al finanziamento di una struttura pubblica o ancora nell’abbinare il proprio marchio ad un’iniziativa di solidarietà sociale o ad un progetto di interesse collettivo”*.

Si tratta, sostanzialmente, come è stato rilevato anche nella citata risoluzione, di una nuova concezione di pubblicità rivolta al “sociale”, caratterizzata dalla circostanza che le campagne pubblicitarie sono sempre più rivolte non tanto a reclamizzare un prodotto come tale, quanto a far sì che l’impresa venga percepita come un elemento indispensabile allo sviluppo della comunità socio-politica in cui è inserita.

In particolare la X.Z.Y. srl acquisisce, per contratto, da enti non profit a rilevanza nazionale ed internazionale, il diritto a gestire il loro marchio (in genere la denominazione dell’ente non profit, l’emblema o logo dello stesso) che viene utilizzato nell’ambito di una campagna pubblicitaria commissionatagli da un’impresa.

*Condicio sine qua non* posta per l’utilizzo di detto marchio è che l’impresa committente destini una somma di denaro per sostenere i progetti umanitari dell’ente non profit a favore di altri enti della medesima natura di solito ubicati in Paesi in via di sviluppo o ad alto degrado socio-economico.

Nell’operazione descritta, l’ente non profit, in conformità alle proprie finalità istituzionali, non persegue alcuno scopo lucrativo giacchè il suo unico interesse è di promuovere progetti umanitari.

In ragione di ciò, le somme di denaro corrisposte dall’impresa committente non entrano in alcun modo ed a nessun titolo nella disponibilità dell’ente non profit, ma vengono direttamente erogate da X.Z.Y. ai soggetti destinatari del progetto umanitario.

Questi ultimi, anch’essi enti ed organizzazioni non profit (ad esempio ospedali orfanatrofi, ecc.) sono giuridicamente autonomi rispetto all’ente non

profit che ha concesso in uso il proprio marchio e, di solito, sono ubicati in paesi in via di sviluppo o ad alto degrado socio-economico.

In altri termini, l'ente non profit svolge la funzione di *"testimonial"* che, nell'ambito della descritta campagna pubblicitaria di tipo sociale (cause related marketing), esercita un rilevante impatto nei confronti del destinatario del messaggio pubblicitario.

Al fine di raggiungere i rispettivi scopi, le parti interessate alla campagna pubblicitaria (Impresa committente, X.Z.Y. srl, ed ente non profit) stipulano appositi contratti che danno luogo ai seguenti rapporti giuridici.

1) Rapporto tra ente non profit e X.Z.Y. Srl

L'utilizzo del marchio, dell'emblema, della denominazione o del logo dell'ente non profit è a titolo gratuito. Ed infatti, X.Z.Y. Srl non deve adempiere ad alcun obbligo di natura finanziaria nei confronti dell'ente stesso ad eccezione, ovviamente, di quello di utilizzare per fini leciti il marchio e di versare somme di denaro, liberamente determinate, a favore dei soggetti destinatari finali della campagna umanitaria.

2) Rapporto tra X.Z.Y.. ed impresa committente

Viene stipulato un contratto di pubblicità a prestazioni sinallagmatiche in base al quale a fronte del corrispettivo versato a X.Z.Y., quest'ultima si impegna a sostenere un determinato progetto promosso dall'ente non profit di cui è concessionaria del marchio ed a diffondere un messaggio pubblicitario del tipo: *"L'impresa X contribuisce alla realizzazione dell'orfanatrofio in Brasile promosso dall'associazione Y (ente non profit)"*.

In ragione di ciò, l'impresa committente versa un corrispettivo a X.Z.Y. Srl per la realizzazione della campagna pubblicitaria ed a fronte del quale la X.Z.Y. stessa emette fattura per prestazioni pubblicitarie. Il contratto tra X.Z.Y. e l'impresa può prevedere, oltre all'obbligo di divulgazione di messaggi attraverso i mass media, anche l'esecuzione di altre prestazioni a favore dell'impresa stessa sempre di carattere pubblicitario.

3) Contratto tra X.Z.Y. e impresa con percentuale sui ricavi

Una variante al tipo di contratto sopra rappresentato è costituita dalla possibilità che l'impresa, attraverso la campagna pubblicitaria organizzata da X.Z.Y., proponga alla propria clientela di acquistare determinati prodotti con l'impegno, da parte dell'impresa stessa di destinare una percentuale dei ricavi a finalità di utilità sociale promosse dall'Ente non profit che concede in uso il proprio marchio.

In tal caso l'impresa versa una somma fissa a X.Z.Y. a titolo di corrispettivo per l'organizzazione della campagna pubblicitaria. Una parte di tale somma fissa è destinata alla realizzazione del progetto umanitario promosso dall'ente non profit.

Anche ricorrendo a tale particolare tipologia di contratto, la previsione nel contratto stesso della clausola secondo la quale una quota della somma ricevuta dall'impresa da sponsorizzare deve necessariamente venire destinata al sostegno dell'attività sociale, rappresenta una condizione indispensabile per la conclusione del contratto di sponsorizzazione.

#### 4) Ricavi e costi di X.Z.Y.

A fronte dei corrispettivi incassati in base ai rapporti sopra descritti, X.Z.Y. organizza la campagna pubblicitaria sostenendo:

- § costi per la divulgazione del messaggio pubblicitario (es. annunci televisivi e/o radiofonici, stampa di volantini e di altro materiale divulgativo);
- § costi per la gestione della campagna pubblicitaria (amministrativi e di struttura);
- § oneri rappresentati dalle somme da destinare all'ente non profit (erogazione del contributo per la costruzione di un orfanatrofio in un paese in via di sviluppo).

#### *Quesito e soluzione prospettata*

Tutto ciò premesso la società interpellante, ritenendo che le somme da

essa erogate per il sostenimento del progetto umanitario individuato dall'Ente non profit, e indicato nel contratto di prestazione pubblicitaria con l'impresa committente, non siano da classificare quali spese di pubblicità ( e ancor meno spese di rappresentanza) chiede di conoscere il corretto trattamento fiscale - ai fini delle imposte dirette e dell'Irap – delle somme destinate ai progetti umanitari in conseguenza della stipula dei contratti di sponsorizzazione.

Nel caso descritto, la società medesima ritiene che le somme erogate per il finanziamento del progetto umanitario devono essere considerate costo indispensabile dell'esercizio in quanto sostenute per poter giungere alla conclusione del contratto stesso di sponsorizzazione.

Pertanto, la società istante ritiene che tra detto costo (contributo) ed i ricavi della stessa X.Z.Y.. Srl esiste una relazione immediata e diretta talmente stringente che le somme erogate costituiscono un costo interamente deducibile dal reddito d'impresa, sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive.

#### *Parere dell'Agenzia delle Entrate*

Il caso prospettato è sicuramente di grande attualità dal momento che riguarda una particolare tecnica innovativa di marketing commerciale c.d. "*cause related marketing*", per la quale le campagne pubblicitarie – comprese quindi le sponsorizzazioni - tendono sempre di più ad intervenire sul "sociale", piuttosto che sul prodotto.

La sponsorizzazione è un contratto bilaterale, a prestazioni corrispettive, in base al quale il soggetto sponsorizzato o *sponsee* si obbliga nei confronti dello sponsor ad effettuare determinate prestazioni pubblicitarie dietro versamento di un corrispettivo che può consistere in una somma di denaro, in beni o servizi, che lo sponsor deve erogare direttamente o indirettamente.

Tale qualificazione giuridica, prevalente in dottrina, è condivisa anche dall'Amministrazione finanziaria la quale ha da tempo assimilato le spese di sponsorizzazione a quelle di pubblicità (cfr. R.M. 9/204 del 17 giugno 1992) sancendone l'integrale deducibilità dal reddito essendo la finalità delle stesse quella di far conseguire maggiori ricavi allo sponsor.

La suddetta precisazione rileva nel nostro caso unicamente per chiarire che le spese oggetto della domanda di interpello sicuramente non ricadono in detto ambito, atteso che l'istante non è lo sponsor del contratto – per il quale, quindi le spese sostenute potrebbero essere definite di “sponsorizzazione” – ma è la società che organizza la campagna pubblicitaria e diffonde il messaggio di utilità sociale.

Occorre allora stabilire se, nel caso *de quo*, le spese di detta ultima società (cioè X.Z.Y.. Srl) e, più precisamente, il contributo dalla stessa erogato all'Ente destinatario del progetto umanitario sponsorizzato, possa essere considerato costo diretto dell'esercizio in quanto correlato direttamente ai ricavi della stessa X.Z.Y.. srl.

E' indubbio che la erogazione da parte di X.Z.Y. del contributo per la realizzazione del progetto umanitario rappresenta un elemento essenziale, indispensabile per il raggiungimento dell'accordo tra le parti e nasce dai rapporti obbligatori reciproci pattuiti nel contratto stesso.

Non resta che verificare, chiarito che il costo è senz'altro inerente ai sensi del 5° comma dell'articolo 75 del TUIR, quale sia la natura di detto costo.

Tra l'altro, su una problematica analoga, esiste un pronunciamento del Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive (parere n. 1 del 12 febbraio 2001), in base al quale determinate spese, in quanto connesse direttamente alla produzione di ricavi, sono da considerare interamente deducibili dal reddito come costi inerenti ad una particolare tecnica di vendita.

E' da osservarsi che il compenso percepito da X.Z.Y.. per la realizzazione della campagna pubblicitaria è commisurato anche al contributo erogato da X.Z.Y.. stessa al sostegno della iniziativa umanitaria cui è abbinato il

marchio e il prodotto dell'azienda sponsor.

Nella fattispecie rappresentata, la società istante riceve per le prestazioni da svolgere in favore della committente un corrispettivo che fattura per l'intero importo e che è comprensivo, comunque, della quota parte (contributo) che la X.Z.Y..Srl non trattiene per sé ma ha l'obbligo contrattuale di devolvere all'ente non profit destinatario finale del progetto di utilità sociale.

In definitiva, essendo l'utile della società istante costituito dalla differenza tra il totale del corrispettivo pattuito e la parte di contributo erogato, la scrivente ritiene corretto considerare tale spesa come costo interamente deducibile dal reddito dal momento che il suo sostenimento, oltre ad essere elemento indispensabile per la conclusione del contratto, è connesso direttamente alla particolare attività pubblicitaria in concreto esercitata.

Per completezza di trattazione è opportuno svolgere, in fine, talune considerazioni che attengono alla posizione fiscale degli enti non profit coinvolti nell'operazione in esame.

Ritiene la scrivente che, consentendo l'utilizzo della propria denominazione dietro versamento di una somma di denaro (sia pure devoluta a favore di terzi), l'ente non profit (ente non commerciale in genere) ponga in essere un'attività riconducibile nello schema negoziale della sponsorizzazione, che rileva, ai fini fiscali, come attività commerciale.

Solo qualora l'iniziativa assunta, che preveda tra l'altro la possibilità di associare il marchio dell'impresa al logo dell'ente non profit, fosse riconducibile nell'ambito di una raccolta occasionale di fondi, promossa dallo stesso ente, si potrebbe ritenere che i proventi (contributi) in questione non assumano rilevanza reddituale. A tal fine sarebbe tuttavia necessario evidenziare il carattere sostanzialmente liberale della causa negoziale, emergente in particolare dalla prevalenza della somma versata dall'impresa rispetto al valore economico della prestazione pubblicitaria ricevuta, nonché la ricorrenza degli altri presupposti per l'applicazione dell'art. 108, comma 2-bis, lett. a) del TUIR, secondo il quale *“Non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non*

*commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'art. 87:*

*a) i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione” .*

La suddetta disposizione, come è noto, è applicabile non solo agli enti non commerciali, ma, in virtù del rinvio operato dall'art. 26 del decreto legislativo n. 460 del 1997, anche alle Onlus.

Si segnala al riguardo che qualora l'ente che concede l'utilizzo del proprio marchio sia una Onlus, detta attività (a meno che non rientri nelle condizioni e limiti previsti dall'art. 108, comma 2-bis lett. a) del TUIR) dovrebbe ritenersi ad essa non consentita, pena la perdita della qualifica di Onlus.

L'art. 10, comma 1, lett. c) del decreto legislativo n. 460 del 1997, infatti, vieta alle Onlus di svolgere attività diverse da quelle istituzionali nei settori tassativamente individuati, ad eccezione di quelle a queste direttamente connesse.

L'operazione in argomento non sembra configurabile quale attività connessa ove si consideri che la norma (art. 10, comma 5, primo periodo del decreto legislativo n. 460 del 1997) qualifica tali le attività analoghe a quelle istituzionali e le attività accessorie per natura a quelle istituzionali, in quanto integrative delle stesse.

Per quanto riguarda, infine, le ONLUS di diritto (organizzazioni non governative, organizzazioni di volontariato e cooperative sociali), occorre precisare che, ai sensi dell'art. 10, comma 8, del decreto legislativo n. 460 del 1997, detti organismi sono in ogni caso considerati ONLUS nel rispetto delle loro strutture e delle loro finalità come individuate dalle rispettive leggi istitutive.

Pertanto la compatibilità dell'attività in questione con la natura e le finalità perseguite dai suddetti enti andrà valutata alla luce della normativa speciale che li disciplina (legge n. 49 del 1987, legge n. 266 del 1991, legge n. 381 del 1991).