

PROFESSIONISTI ASSOCIATI

**INTERVENTI DELLE IMPRESE AL NON PROFIT TRA CONTRIBUTI,
SPONSORIZZAZIONI ED EROGAZIONI LIBERALI: FORMALITÀ CIVILISTICHE E
REQUISITI DI DEDUCIBILITÀ FISCALE**

LUCA GAIANI

DOTTORE COMMERCIALISTA

MODENA 18 SETTEMBRE 2014

Studio Commerciale in Modena

Viale del Sagittario, 5

Tel. 059/352950 - Fax 059/353095 - E-mail: sede@profassmo.it

P.Iva e C.F. 02321860369

PROFESSIONISTI ASSOCIATI

1) PREMESSA

Nell'esaminare i profili civilistici e fiscali degli interventi delle imprese a favore del terzo settore, occorre preventivamente inquadrare correttamente la natura della spesa, distinguendo tra

“SPONSORIZZAZIONI”, “CONTRIBUTI” “EROGAZIONI LIBERALI”.

Le tre fattispecie, che per alcuni aspetti sono analoghe, si distinguono in quanto è assai diverso nell'una o nell'altra il grado di inerenza rispetto alla attività dell'impresa e alla produzione dei ricavi e del reddito.

L'esistenza o meno del requisito di inerenza modifica le formalità civilistiche necessarie al sostenimento dell'onere e le condizioni di deducibilità fiscale.

In particolare, in ambito tributario, l'inquadramento dell'onere sostenuto dall'impresa nell'una o nell'altra tipologia, e dunque la sussistenza, o meno, del requisito di inerenza, può farlo qualificare alternativamente:

- a) come spesa di pubblicità e propaganda integralmente deducibile (art. 108 comma 2 primo periodo Tuir)
- b) come spesa di rappresentanza deducibile entro limiti commisurati al volume dei ricavi (art. 108 comma 2 secondo periodo, Tuir, e Dm 19/11/2008)
- c) come erogazione liberale deducibile solo nei limiti e alle condizioni previste dall'art. 100, comma 2, Tuir o da altre specifiche disposizioni.

1) SPONSORIZZAZIONI

Il rapporto instaurato tra l'impresa e l'ente non profit può in primo luogo configurare una **sponsorizzazione**. Il contratto di sponsorizzazione è un contratto (atipico) a prestazioni corrispettive mediante il quale una parte (sponsorizzato) si obbliga nei confronti dell'altra (sponsor) ad effettuare determinate prestazioni pubblicitarie a fronte di un determinato corrispettivo.

Le prestazioni possono consistere, ad esempio:

PROFESSIONISTI ASSOCIATI

- (i) nella sponsorizzazione di un evento, di una manifestazione sportiva, artistica, culturale, ecc., o di una mostra;
- (ii) nella sponsorizzazione di una trasmissione radiotelevisiva o di un prodotto cinematografico;
- (iii) nella sponsorizzazione di un club sportivo o di singolo sportivo (sport individuali), sia nella forma di erogazione di denaro sia nella forma di sponsor tecnico come fornitore ufficiale delle attrezzature necessarie;
- (iv) nella sponsorizzazione di un singolo personaggio (sport, spettacolo, cultura o altri personaggi dotati di notorietà).

In tutti i casi, lo sponsorizzato, a fronte del pagamento di un corrispettivo, si obbliga a divulgare il nome e il marchio dello sponsor in forme e modalità contrattualmente definite con quest'ultimo in modo tale da associare, in via esclusiva o meno, nome, marchio e prodotti dello sponsor a ciò che forma oggetto del contratto (evento, club sportivo, personaggio).

Dal punto di vista civilistico, le sponsorizzazioni, costituendo ordinarie operazioni commerciali finalizzate al perseguimento dell'oggetto sociale, possono essere decise senza necessità di particolari formalizzazioni, nell'ambito dei poteri delegati ai singoli amministratori o manager.

È opportuno, soprattutto se il beneficiario della sponsorizzazione, è un ente non profit, cioè un soggetto che tipicamente raccoglie fondi non già quale corrispettivo di prestazioni rese, ma attraverso l'incasso di elargizioni, che i contratti vengano redatti per iscritto e che contengano in modo esaustivo le obbligazioni a carico dello sponsorizzato.

Le spese per una sponsorizzazione "genuina" e opportunamente documentate – a prescindere dalla qualifica (commerciale o non profit) del beneficiario (sponsorizzato) – rientrano, ad avviso della prevalente dottrina e della stessa prassi ministeriale tra quelle di pubblicità o propaganda in quanto, a differenza delle spese di rappresentanza, posseggono congiuntamente i seguenti requisiti:

- hanno uno scopo promozionale diretto in quanto l'oggetto della prestazione dello sponsorizzato è costituito dalla diffusione del nome dell'impresa, del suo marchio o dei suoi prodotti;
- vengono sostenute a fronte di un obbligo sinallagmatico del beneficiario.

PROFESSIONISTI ASSOCIATI

Mancano dunque gli elementi che caratterizzano le spese di rappresentanza, come individuati dal Dm 19/11/2008 (si veda anche la circolare 34/E/2009 dell' Agenzia delle entrate): in particolare la gratuità della prestazione (cioè l' assenza di ogni obbligazione a carico del beneficiario della erogazione) e le finalità di accrescimento dell' immagine e di pubbliche relazioni.

La qualificazione delle spese di sponsorizzazione tra quelle di rappresentanza è stata peraltro sostenuta da numerose recenti sentenze della Cassazione.

La Cassazione, che è intervenuta su vicende anteriori alle modifiche legislative del 2008 (Dm 19/11/2008 citato), che hanno per la prima volta introdotto una definizione specifica di spese di rappresentanza, ha ripetutamente sostenuto (si veda, da ultimo, l' Ordinanza 16812 del 24 luglio 2014) 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. Il criterio discrezionale va individuato nella diversità, anche strategica, degli obiettivi, che, per le spese di rappresentanza, si possono far coincidere con la crescita dell' immagine ed il maggior prestigio, nonché con il potenziamento delle possibilità di sviluppo della società; là dove gli obiettivi delle spese di pubblicità o propaganda, di regola, consistono in una diretta finalità promozionale e di incremento commerciale, normalmente concernente la produzione realizzata in un determinato contesto (Cass., ord.3433/2012; 6 marzo 2013, n. 5494; 3 luglio 2014, n. 15193 e 4 luglio 2014, n. 15318). La Corte ha ulteriormente precisato che rientrano tra le spese di rappresentanza... i costi sostenuti per accrescere il prestigio della società senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite, mentre ne restano escluse quelle di pubblicità e propaganda, aventi come scopo preminente quello di informare i consumatori circa l' esistenza di beni e servizi prodotti dall' impresa, con l' evidenziazione e l' esaltazione delle loro caratteristiche e dell' idoneità a soddisfare i bisogni al fine di incrementare le vendite, dovendo

PROFESSIONISTI ASSOCIATI

le medesime essere finalizzate a tale scopo e non invece essere successive (Cass., ord. 18 luglio 2013, n. 17645).

La Cassazione ha invece svalutato, per inquadrare la spesa di rappresentanza, il requisito di gratuità (non presente nelle sponsorizzazioni, quanto meno in quelle genuine) che è stato fissato quale elemento essenziale dal Dm del 2008.

In attesa che la Cassazione si pronunci su fattispecie disciplinate dal Dm del 2008, è opportuno verificare e documentare che **la sponsorizzazione**, soprattutto qualora il beneficiario sia un ente non profit (nel qual caso possono sussistere anche finalità differenti da quelle promozionali nella erogazione della somma), presenti non solo la caratteristica della onerosità (cioè che l'erogazione dello sponsor costituisca il pagamento di una reale e congrua prestazione resa dallo sponsorizzato), ma anche una **finalità specificamente promozionale** e non solo di tutela e valorizzazione dell'immagine dell'impresa.

In particolare, nel rapporto di sponsorizzazione, l'ente non profit (ad esempio, quando oggetto della sponsorizzazione è un evento o manifestazione organizzata da quest'ultimo) deve obbligarsi ad effettuare una precisa prestazione di diffusione commerciale del marchio, del nome e dei prodotti dell'impresa sponsor. La prestazione non deve invece essere limitata ad acconsentire il collegamento del nome dello sponsor alle attività meritevoli svolte dall'ente (in campo sociale, culturale, di ricerca, ecc.).

2) CONTRIBUTI

L'impresa può, senza realizzare un vero contratto di sponsorizzazione, erogare all'ente non profit, contributi specificamente destinati a sostenere la realizzazione di una attività di quest'ultimo.

L'impresa si pone dunque quale sostenitore non già genericamente dell'ente non profit (con una erogazione liberale), bensì di una specifica manifestazione, evento, iniziativa o progetto (mostra culturale, restauro di un che l'ente intende realizzare. L'ente comunicherà pubblicamente il nome dell'impresa quel soggetto sostenitore di quella specifica iniziativa, evento, ecc.

PROFESSIONISTI ASSOCIATI

Il contributo, pur essendo correlato ad una specifica attività od evento realizzato dal beneficiario, presenta, a differenza della sponsorizzazione, i caratteri della gratuità, non essendo previste obbligazioni particolari a carico del beneficiario. Non può infatti configurarsi quale controprestazione, l'indicazione da parte del beneficiario del nome dell'impresa quale sostenitore della iniziativa ("opera realizzata con il contributo di ...").

La finalità della erogazione di questi "contributi" si distingue da quella della sponsorizzazione, associandosi ad aspetti per così dire morali, l'obiettivo di sostenere l'immagine dell'impresa e dunque di mantenere un buon nome e buone relazioni pubbliche. In tal senso, l'onere in questione presenta profili (seppur attenuati) di inerenza alla produzione dei ricavi, rientrando a pieno titolo nella categoria delle spese di rappresentanza (art. 108 comma 2 Tuir) che sono deducibili nei limiti di importo fissati dal Dm 19/11/2008.

Una specifica disciplina è prevista per la sponsorizzazione di beni culturali (al cui sostegno è altresì destinato il cosiddetto art bonus, cioè il credito di imposta introdotto dal DL 83/2014). Nonostante si ritenga in genere che la sponsorizzazione di beni e attività culturali (realizzata attraverso il finanziamento di pubblicazioni specializzate o il restauro di beni di particolare interesse artistico o storico), per il carattere della gratuità, non rientri nelle spese pubblicitarie (bensì in quelle di rappresentanza ovvero nelle vere e proprie erogazioni liberali), il Dm 19 dicembre 2012, emanato dal Ministero per i beni culturali (ed avente quindi un ambito extrafiscale), riconosce infatti la possibilità di realizzare sponsorizzazione culturale avente natura di spesa pubblicitaria.

In particolare, viene riconosciuta la possibilità di realizzare tale sponsorizzazione non soltanto nella forma della sponsorizzazione «tecnica», consistente in una forma di partenariato estesa alla progettazione e alla realizzazione di parte o di tutto l'intervento a cura e a spese dello sponsor, ma anche nella forma della sponsorizzazione «pura», in cui lo sponsor si impegna unicamente a finanziare, anche mediante accollo, le obbligazioni di pagamento dei corrispettivi dell'appalto dovuti dall'amministrazione, ed in quella della sponsorizzazione «mista» (ossia risultante dalla combinazione delle prime due) in cui lo sponsor può - per esempio - curare direttamente e fornire la sola progettazione, limitandosi ad erogare il finanziamento per le

PROFESSIONISTI ASSOCIATI

lavorazioni previste. La controprestazione resa dallo sponsorizzato, peraltro, deve rivestire le forme della

promozione del nome, dell'immagine, del marchio, dell'attività, dei prodotti dello sponsor ed essere oggetto di un preciso obbligo giuridico gravante in capo al soggetto sponsorizzato.

Risulta estranea a tale fattispecie l'ipotesi in cui il soggetto beneficiario delle somme corrisposte si limiti ad effettuare attività riconducibili ad un mero pubblico ringraziamento: in queste situazioni, le somme erogate rientrano nel concetto di contributo qui esaminato, qualificandosi quali spese di rappresentanza, ovvero mere erogazioni liberali.

3) EROGAZIONI LIBERALI

La terza tipologia di interventi è costituita dalle erogazioni liberali, cioè da dazioni unilaterali in denaro o in natura effettuate senza alcuna controprestazione o comunque senza ricevimento di alcun beneficio di valore paragonabile.

La assoluta gratuità della erogazione si associa, a differenza di quanto previsto per i cosiddetti contributi, a finalità di tipo morale, che sono dunque del tutto avulse da quelle di produzione del reddito e di conseguimento dei ricavi.

Per queste tipologie di interventi, manca dunque ogni profilo di inerenza fiscale e, in qualche modo, anche civilistica, ancorché in termini civilistici manchi una definizione di oneri inerenti che ne giustifichi la collocazione nel conto economico.

I principi contabili (OIC 12 revisionato 2014) prevede l'inclusione delle liberalità tra gli oneri diversi di gestione (B14) del conto economico, senza specificarne la tipologia o la natura. La dottrina (Assonime, circ. 34 del 2009) considera iscrivibili nel conto economico (e dunque civilisticamente inerenti) gli oneri per erogazioni liberali correnti, i quali sono dunque sostenuti secondo regole ordinarie di formazione delle decisioni aziendali (quindi rientrano nella ordinaria definizione dei poteri di spesa). Le erogazioni di natura straordinaria (anche relativamente all'importo) dovrebbero invece essere rilevate in sede di destinazione del risultato di esercizio e dunque sottoposte ad una delibera dei soci.

PROFESSIONISTI ASSOCIATI

In termini operativi, è in ogni caso da suggerire, per le società che intendono frequentemente e per importi non trascurabili effettuare erogazioni liberali vere e proprie (senza dunque alcun profilo di inerenza in termini di sostegno dell'immagine), includere tali operazioni tra quelle previste in via sussidiaria ed accessoria dall'oggetto sociale statutario e in ogni caso menzionarle nelle delibere del Cda di attribuzione poteri a singoli amministratori ai sensi dell'art. 2381 c.c..

Fiscalmente, queste erogazioni, mancando come detto ogni profilo di inerenza (neppure attenuata, come per le spese di rappresentanza), sono indeducibili, salvo che rientrino nelle particolari fattispecie tassativamente individuate dall'art. 100, comma 2, del Tuir o in altre norme speciali, che ne stabiliscono imiti e condizioni per la deducibilità.

L'art. 100, comma 2, del testo unico, contiene una gamma talmente ampia di tipologie di erogazioni in tutto o in parte deducibili (si va dalla lettera a alla lettera o-bis), che risulta di fatto impossibile fornire una trattazione analitica al riguardo.

Mi limiterò pertanto ad analizzare taluni requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti per la deduzione della categoria più ampia e generalizzata (quella prevista dalla lettera a), nonché le modalità richieste per la documentazione della spesa alla luce anche di recenti interventi di prassi dell'Amministrazione finanziaria.

La lettera a) dell'art. 100 stabilisce la deducibilità nei limiti del 2% del reddito di impresa delle erogazioni fatte a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, nonché di ricerca scientifica. Sono altresì deducibili negli stessi limiti i contributi, le donazioni e le oblazioni a favore delle ONG idonee ai sensi dell'art. 28 della L. 49/87.

Un primo requisito soggettivo del beneficiario è il possesso della personalità giuridica. Personalità giuridica che può provenire anche da un provvedimento di uno stato estero purché i requisiti ivi stabiliti siano analoghi a quelli della legislazione italiana (ris. 99/E/1996, relativa ad una fondazione istituita nella Città del vaticano; più in generale il principio è affermato dalla Corte di giustizia della Ue nella sentenza 21 gennaio 2009, causa C-318/07). Tra gli enti dotati di

PROFESSIONISTI ASSOCIATI

personalità giuridica, si possono annoverare le parrocchie ai sensi dell'art. 29 della legge 222 del 1985 (come riconosciuto nella risoluzione ministeriale 198/E/2003).

Quanto al requisito oggettivo, e dunque alle finalità perseguite dal beneficiario, la norma prevede che esse debbano essere esclusive. Sul tema, l'Amministrazione finanziaria ha assunto negli anni una posizione più flessibile affermando già nella ris. 411/E/2008, e di recente nella ris. 74/E del 29 luglio 2014, che la delimitazione dei destinatari delle erogazioni liberali sulla base delle finalità perseguite non preclude che l'ente beneficiario possa porre in essere attività che si qualificano, sotto il profilo fiscale, come attività commerciali, sempre che si tratti di attività svolte in diretta attuazione delle finalità indicate dalla medesima disposizione agevolativa e con finalità e modalità non lucrative.

Rientrano altresì nel disposto dell'art. 100, comma 2, lett. a), sussistendo il descritto requisito oggettivo, le erogazioni effettuate a persone giuridiche (ad esempio fondazioni) che, a loro volta, operano nell'ambito delle finalità istituzionali previste dalla norma, quali soggetti erogatori a favore di altri enti che realizzano poi direttamente gli obiettivi.

Il caso è quello di una fondazione di erogazione che riceve donazioni da una società di capitali per il sostegno di iniziative che vengono realizzate da terzi soggetti a cui la fondazione donataria a sua volta eroga le somme ricevute.

La deducibilità in capo al primo donante (impresa) è consentita a condizione che i soggetti terzi a loro volta beneficiari dei fondi trasferiti dal primo beneficiario:

- 1) abbiano gli stessi requisiti (personalità giuridica e finalità) dei soggetti destinatari delle erogazioni liberali previste dall'art. 100, comma 2, lettera a) del Tuir;
- 2) realizzino "direttamente" i suddetti progetti.

Non è consentito, secondo l'Agenzia delle entrate, il fenomeno delle erogazioni a catena attraverso molteplici passaggi di denaro tra enti diversi.

Non è invece deducibile la somma che viene erogata ad una fondazione per essere da questa riversata ad una società commerciale a titolo di contributo o di erogazione, anche se per la realizzazione di attività rientranti tra quelle incluse nella norma (ad esempio attività ricreative, sportive ecc.).

PROFESSIONISTI ASSOCIATI

Diverso è evidentemente il caso di una donazione ad un ente che effettua direttamente gli interventi previsti dalle finalità statuarie, ad esempio erogando contributi e somme per il sostegno diretto di persone svantaggiate bisognose di assistenza sociale o sanitaria (individuate secondo principi previsti dai propri regolamenti), ovvero acquistando beni e servizi anche presso imprese commerciali terze per la realizzazione diretta di tali interventi.

Un'ultima annotazione riguarda le formalità documentali previste per la deduzione delle erogazioni.

Le somme devono essere corrisposte mediante mezzi di pagamento tracciabili e mai in contanti. È altresì necessario raccogliere da parte degli enti beneficiari documentazione circa i requisiti soggettivi e oggettivi che giustificano la deduzione.

Art bonus

Un ultimo cenno alla disciplina del credito di imposta per i beni culturali, cosiddetto art. bonus, introdotto dal DL 83 del 2014.

La norma ha previsto un credito di imposta pari al 65% per taluni interventi a sostegno della cultura. L'incentivo, che, per il triennio 2014-2015-2016, sostituisce le specifiche agevolazioni del testo unico (art. 15, lett. h-i, e art. 100, lett. f-g), riguarda ogni contribuente e dunque sia le persone fisiche (privati non imprenditori) sia le società e le imprese, nonché gli enti non commerciali.

Le erogazioni devono avere specifiche destinazioni individuate dalla norma. In particolare sono agevolate le somme erogate per interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici, quelle per il sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura di appartenenza pubblica, come musei, biblioteche, parchi archeologici, ecc.; ed infine le donazioni finalizzate a realizzare nuove strutture, o il restauro di quelle esistenti, delle fondazioni lirico-sinfoniche o di istituzioni pubbliche che operano nello spettacolo senza fine di lucro.

PROFESSIONISTI ASSOCIATI

Il bonus è costituito da un credito di imposta pari al 65% (2014 e 2015) e al 50% (2016) delle somme che i contribuenti erogano per le finalità sopra ricordate.

Il credito di imposta non può eccedere, rispettivamente, il 15% del reddito imponibile dell'anno di erogazione per i soggetti non titolari di reddito di impresa e il 5 per mille dei ricavi (come definiti dall'art. 85 del Tuir) per le imprese e le società.

Ad esempio, una Srl che nel 2014 realizza 20 milioni di euro di ricavi, avrà un tetto pari a 100 mila euro, potendo dunque detassare, in tale esercizio, erogazioni alla cultura fino a 153.846 euro (il cui 65% dà appunto 100 mila euro).

Il credito di imposta, che non costituisce provento tassabile, si può utilizzare in tre rate annuali di pari importo con modalità differenti per le imprese e per le persone fisiche.

I soggetti titolari di reddito di impresa scontano il credito nel mod. F24 per il pagamento di tributi e contributi, senza il limite dei 700 mila euro o quello di 250 mila per i crediti agevolativi.

Il credito neppure soggiace al divieto di compensazione per i contribuenti che hanno debiti tributari scaduti iscritti a ruolo per importi eccedenti 1500 euro.

Le persone fisiche utilizzano invece il credito (sempre nelle tre rate annuali in cui va ripartito) nella dichiarazione dei redditi, partendo da quella riferita all'anno di effettuazione delle erogazioni. Ad esempio una persona fisica che nel 2014 eroga una somma di 10.000 euro, fruirà di un credito di 6.500 euro (avendo un reddito almeno pari a 43.333 per rispettare il tetto del 15%) che potrà scalare per un terzo (2.166 euro) nel mod. Unico 2015 (versamento di giugno 2015) e per i restanti importi nelle dichiarazioni successive.

Se il credito non è interamente utilizzabile (in quanto la quota annua supera le imposte dovute), l'eccedenza può essere riportata in avanti per essere utilizzata senza limiti temporali.

Luca Gaiani