

IMPOSTE SUL REDDITO

Le spese di sponsorizzazione non rientrano tra le spese di rappresentanza

di **Stefano Rossetti**

Convegno di aggiornamento

Reddito di lavoro autonomo: focus operativi e novità della Legge Delega

Scopri di più

L'attuale disciplina delle spese di rappresentanza (in ambito lres) è contenuta, nella sua **formulazione generale**, nell'[articolo 108, comma 2, Tuir](#), mentre le **disposizioni attuative** sono disciplinate dal D.M. 19.11.2008.

L'[articolo 108, comma 2, Tuir](#), nel disciplinare la deducibilità delle spese di rappresentanza, prevede che esse *“sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse. Le spese del periodo precedente sono commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari: a) all'1,5 per cento dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni; b) allo 0,6 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni; c) allo 0,4 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50”*.

Dal punto di vista della qualificazione delle spese di rappresentanza, l'[articolo 108, comma 2, Tuir](#), rappresenta una norma in bianco, in quanto il legislatore fiscale ha semplicemente statuito i **limiti entro cui possono essere dedotte le spese di rappresentanza**, lasciando ad un provvedimento ministeriale (il decreto ministeriale già citato) l'**individuazione dei criteri di qualificazione delle stesse**.

Il menzionato decreto, composto da un unico articolo suddiviso in sette commi, in merito alla **deducibilità delle spese di rappresentanza** dal reddito d'impresa, ha individuato:

- specifici criteri di inerenza volti a **qualificare le spese di rappresentanza**;
- **criteri di congruità**, attraverso la fissazione di un limite quantitativo di deducibilità, legato all'ammontare dei “ricavi” conseguiti dall'impresa;
- **alcune tipologie di spese da escludere** dal novero delle spese di rappresentanza e, quindi, integralmente deducibili.

Il comma 1, del citato D.M. 19.11.2008, individua nella “**gratuità**” delle spese di rappresentanza il loro carattere essenziale e specifica i criteri in base ai quali le stesse possono considerarsi inerenti. In particolare, la disposizione attuativa declina il **requisito dell'inerenza**, richiedendo che:

- le spese di rappresentanza siano sostenute con **finalità promozionali o di pubbliche relazioni**;
- il loro sostenimento risponda comunque a criteri di **ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare**, anche potenzialmente, **benefici economici** per l'impresa, ovvero coerente con gli usi e le pratiche commerciali del settore in cui l'impresa si trova ad operare e competere.

In base a quanto sopra, una spesa di rappresentanza è tale ai fini della disciplina dell'articolo 108, comma 2, Tuir, se:

- **non è collegata ad una controprestazione** (criterio della gratuità);
- **è sostenute per finalità promozionali o di pubbliche relazioni**;
- **è ragionevole e coerente**.

In merito al **requisito della gratuità**, la [circolare dell'Agenzia delle entrate n. 34/E/2009](#) ha chiarito che:

- il carattere essenziale delle spese di rappresentanza è costituito dalla **manca di un corrispettivo** o di una **specifico controprestazione da parte dei destinatari dei beni e servizi erogati**;
- le spese di rappresentanza si distinguono dalle spese di pubblicità in ragione del fatto che la caratteristica delle **spese di rappresentanza** è rappresentata dalla “**gratuità dell'erogazione**” di un bene o un servizio nei confronti di clienti o potenziali clienti, mentre le **spese di pubblicità** sono caratterizzate dalla circostanza che il loro sostenimento è frutto di un **contratto a prestazioni corrispettive**, la cui causa va ricercata nell'obbligo della controparte di **pubblicizzare/propagandare** – a fronte della percezione di un corrispettivo – il marchio e/o il prodotto dell'impresa al fine di stimolarne la domanda.

In merito alla differenza tra le spese di rappresentanza e le spese di pubblicità si è espressa, di recente, la Corte di cassazione con la **sentenza n. 26368/2023**.

La Suprema Corte, in particolare, afferma che le **spese di rappresentanza** si caratterizzano per la mancanza di sinallagma, il quale, invece, è riscontrabile nelle **spese di sponsorizzazione**, le quali costituiscono, di norma, spese di rappresentanza, deducibili **nei limiti previsti dall'articolo 108, comma 2, Tuir**, ove il contribuente **non provi** che all'attività sponsorizzata sia riconducibile una **diretta “aspettativa di ritorno commerciale”** (Cassazione n. 3433/2012, Cassazione n. 10914/2022 e Cassazione n. 5720/2016). Pertanto, laddove non vi sia alcun nesso tra l'attività sponsorizzata e quella posta in essere dallo sponsor, le relative spese **non**



possono essere considerate di pubblicità, e come tali integralmente deducibili, ma devono **ritenersi spese di rappresentanza** soggette ai limiti previsti dall'[articolo 108 Tuir](#) e dalle disposizioni secondarie attuative (Cassazione n. 5720/2016).