

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORI
ANTONIO E VICTOR UCKMAR

DIRETTORE
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI
MASSIMO BASILAVECCHIA
UNIVERSITÀ DI TERAMO

ENRICO DE MITA
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. DI MILANO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

GUGLIELMO FRANSONI
UNIVERSITÀ DI FOGGIA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

MAURIZIO LOGOZZO
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. MILANO

ANTONIO LOVILOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

SEBASTIANO MAURIZIO MESSINA
UNIVERSITÀ DI VERONA

LIVIA SALVINI
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

Marzo-Aprile
2017

edicolaprofessionale.com/DPT



Wolters Kluwer

PROFILI FISCALI DELLE SPONSORIZZAZIONI SPORTIVE (1)

Sintesi: Sebbene gli oneri sostenuti dalle imprese per effettuare le sponsorizzazioni sportive siano riconducibili, alla luce del vigente quadro normativo, al novero delle spese di pubblicità, la giurisprudenza le ha spesso ricondotte fra quelle di rappresentanza assumendone la carenza di inerenza. Ciò, probabilmente, con il tacito intento di arginare fenomeni illeciti non adeguatamente dimostrati dall'Amministrazione finanziaria. Onde evitare in futuro analoghi esiti, potrebbero introdursi alcuni accorgimenti volti a limitare le possibilità di realizzazione delle condotte fraudolente che spesso si sono riscontrate in questa materia e, per l'effetto, a conferire certezza alle attività corrette.

SOMMARIO: 1. Inquadramento giuridico del fenomeno. – 2. I profili fiscali: legislazione e prassi. – 3. Le difficoltà applicative e le risposte della giurisprudenza. – 4. Spunti per possibili evoluzioni normative.

1. – *Inquadramento giuridico del fenomeno*

Il termine “sponsorizzazione”, pur designando un fenomeno che può collocarsi in vari ambiti della vita associata, evoca anzitutto una connessione con il settore dello *sport* agonistico, sia professionale che non.

Questa espressione, nella sua origine etimologica, discende dal latino *sponsor*, che designa il soggetto che assume il ruolo del garante. La parola è stata, poi, accolta nella lingua inglese, che denomina *sponsor* e *sponsee* i soggetti che prendono parte all'operazione di sponsorizzazione come oggi la si intende.

L'etimologia ci riporta all'origine storica dell'odierno rapporto di sponsorizzazione nella quale lo *sponsor* era il soggetto che, senza la pretesa di ritrarne un vantaggio economicamente valutabile, finanziava (attraverso erogazioni in denaro o in natura) lo svolgimento di un evento o di un'opera.

In seguito, la causa negoziale del rapporto di sponsorizzazione ha virato verso la commutatività e la prassi commerciale ha progressivamente individuato le controprestazioni chiamate a remunerare lo sforzo economico profuso dallo *sponsor*, solitamente rappresentato da un operatore economico; il loro tratto comune è il fatto di diffondere, evidenziare ed

(1) Testo della svolta dall'Autore al Convegno *Lo sport e il fisco*, svoltosi a Firenze il 30 e il 31 ottobre 2015.

esaltare l'immagine dello *sponsor*, il suo marchio, un suo prodotto o un marchio o un prodotto di cui è licenziatario o distributore.

La sponsorizzazione, dunque, – e questo, lo si anticipa sin d'ora, è l'elemento centrale ai fini della sua corretta qualificazione fiscale – è un fenomeno da ricondurre al novero delle attività dell'impresa volte alla commercializzazione indiretta dei propri prodotti e servizi.

Limitando la nostra analisi al settore dello *sport* (ancorché la sponsorizzazione ben si presti al finanziamento dei più vari eventi dotati di visibilità esterna, come un concerto od un'altra iniziativa artistica), lo *sponsee* può essere un individuo (si pensi ad uno scalatore o ad un apneista che si apprestino a compiere un'impresa sportiva o, più frequentemente, a un tennista od un golfista), un soggetto collettivo direttamente coinvolto nell'attività sportiva (una squadra di calcio, di *basket*, un *team* ciclistico o una “scuderia” automobilistica) o, infine, lo stesso ente organizzatore della manifestazione sportiva (una federazione sportiva od il Comitato Olimpico Nazionale).

La popolarità, la visibilità ed il prestigio sono gli elementi che concorrono nella scelta del soggetto da finanziare con la sponsorizzazione, in quanto si riflettono direttamente sull'efficacia dell'operazione promozionale.

Il buon esito della sponsorizzazione, inoltre, può essere legato, in determinati casi, al collegamento tra lo *sponsor* ed il settore di attività del soggetto e/o dell'evento sponsorizzato e del relativo pubblico (per esempio, la sponsorizzazione di un marchio di prodotti per la pratica del *golf* potrà avere una particolare efficacia se interesserà una gara golfistica od un giocatore che vi prenda parte).

Quanto precede, tuttavia, non ha valore generale e non smentisce il fatto che la sponsorizzazione, per sua propria natura, possa prescindere da un nesso logico, economico e merceologico tra lo *sponsor* e lo *sponsee* (non stupisce, dunque, che una squadra di calcio possa essere finanziata da un'azienda alimentare o che una squadra di corse automobilistiche possa essere sponsorizzata da un produttore di tabacchi).

Dal punto di vista giuridico, poi, l'accordo di sponsorizzazione rientra tra i contratti “atipici”, avendo avuto origine ed essendosi diffuso nella prassi commerciale senza essere disciplinato dal codice civile o da altra legge⁽²⁾.

(2) Per un inquadramento civilistico dei contratti di sponsorizzazione si veda Vidiri G., *Il contratto di sponsorizzazione: natura e disciplina*, in *Giust. civ.*, 2001, II e Cantamessa L., *La Sponsorizzazione*, in *Lineamenti di diritto sportivo*, a cura di Cantamessa L., Riccio G. M., Sciancalepore G., Milano, 2008.

Si tratta di un contratto che può essere concluso pure oralmente o per fatti concludenti (salve le ovvie esigenze formalistiche *ad probationem*), tipicamente di durata (anche se ricorrono ipotesi di sponsorizzazione legate ad un singolo episodio, non destinato a ripetersi nel tempo), oneroso e commutativo.

Con riferimento a quest'ultimo profilo, le parti assumono obbligazioni l'una nei confronti dell'altra e, più precisamente:

– lo *sponsor* si obbliga ad erogare alla propria controparte contrattuale somme di denaro e/o a fornire beni in natura, della specie o anche diversi rispetto a quelli da costui prodotti e/o commercializzati. In sostanza, lo *sponsor* si obbliga ad una prestazione di *dare*;

– lo *sponsee* può essere tenuto a prestazioni del più vario contenuto: può ricorrere un obbligo di *facere* (ad esempio, porre un logo commerciale sulla maglia del ciclista), un obbligo di *pati* (si pensi allo *sponsor* che utilizzi il nome e/o l'immagine della squadra di calcio sponsorizzata nei propri messaggi promozionali) o, infine, un obbligo di *non facere* (sono tali tutti i patti di esclusiva, in forza dei quali il soggetto sponsorizzato si impegna a non effettuare prestazioni di natura promozionale in favore di altre aziende).

Con riguardo alla causa del negozio, questa è – come accennato – quella di realizzare una forma di pubblicità indiretta del marchio o del prodotto dello *sponsor*; la causa, tuttavia, non arriva mai a permeare l'obbligazione dello *sponsee*, talché questi non è responsabile della mancanza di ritorno commerciale per il proprio *sponsor*. Si è in presenza di un'obbligazione di mezzi, cui sempre si affianca un dovere di correttezza e di fedeltà, che – seppure non espressamente menzionato e dettagliato nel contratto – si inserisce nel rapporto negoziale come obbligo integrativo⁽³⁾.

2. – I profili fiscali: legislazione e prassi

Per ciò che attiene ai profili tributari del fenomeno, assume rilievo centrale la questione, assai dibattuta, in ordine al regime di deducibilità dal reddito imponibile delle spese sostenute dall'impresa nell'ambito del rapporto di sponsorizzazione: in particolare, si discute se tali oneri vadano qualificati come costi di pubblicità oppure di rappresentanza.

Siamo al cospetto di una *querelle* puramente fiscale (prettamente fiscali sono, del resto, la nozione di “spese di rappresentanza” e le implicazioni che ne conseguono), giacché la giurisprudenza civilistica di legitti-

⁽³⁾ In tal senso, cfr. Cass., sez. III civ., n. 12801 del 29 maggio 2006.

mità è ferma nel ricomprendere il contratto di sponsorizzazione nel *genus* dell'attività pubblicitaria, salvo specificare che *“la sponsorizzazione, pur potendo essere ricondotta al concetto ampio di pubblicità, nondimeno, come specifica forma contrattuale creata dall'autonomia privata, se ne distingue. In relazione, per esempio, ad un evento sportivo, si ha mera pubblicità se l'attività promozionale è rispetto all'evento stesso in rapporto di semplice occasionalità (è il caso dei cartelli collocati ai margini di un campo sportivo rispetto ai quali qualsiasi fatto agonistico è occasione per rendere operativo il messaggio propagandistico), mentre si ha sponsorizzazione se fra la promozione di un nome o di un marchio e l'avvenimento agonistico viene istituito uno specifico abbinamento”* (4).

Bisogna considerare, peraltro, che l'attenzione che la prassi e la giurisprudenza, in materia tributaria, hanno dedicato alla qualificazione degli oneri scaturenti dai contratti di sponsorizzazione è, almeno in parte, legata al fatto che fino al 2008 le spese di pubblicità e quelle di rappresentanza erano soggette a regimi di deducibilità sensibilmente diversi e non erano tipizzate le rispettive definizioni normative.

Fino all'intervento riformatore recato dalla l. n. 447 del 2007 (la c.d. “Finanziaria 2008”), infatti, l'art. 108 del d.p.r. n. 917 del 1986 (recante il Testo Unico delle Imposte sui Redditi, di seguito il “t.u.i.r.”) stabiliva che le spese di rappresentanza potevano essere dedotte nella misura di un terzo del loro ammontare in quote costanti nell'esercizio di sostenimento e nei quattro successivi, mentre per i costi di pubblicità era ammessa la deduzione integrale (secondo una scansione pluriennale analoga a quella degli oneri di rappresentanza).

Oggi, invece, le spese di rappresentanza sono deducibili dal reddito d'impresa, qualora siano *“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”*, nell'esercizio in cui sono sostenute (lo scomputo secondo una ripartizione pluriennale è rimesso, invece, all'opzione espressa dal contribuente per i costi di pubblicità); sono sottratte a detta verifica solo *“le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50”* (5).

(4) Cass., sez. I civ., n. 428 del 19 gennaio 1996.

(5) Cfr. art. 108, 2° comma 2, del t.u.i.r., il quale fissa anche i limiti massimi di deducibilità delle spese di rappresentanza diverse da quelle occorse per i menzionati beni di valore unitario non superiore a euro 50; peraltro, in virtù dell'art. 9, 2° comma del d.lgs. n. 147 del 2015, la misura di detta deducibilità potrà in futuro essere stabilita anche con il decreto ministeriale sopra indicato.

Alla norma testé indicata fornisce attuazione il d.m. 19 novembre 2008, che ne fornisce un'esplicita definizione normativa: è il primo fondamentale parametro con il quale occorre misurarsi per stabilire se gli oneri di sponsorizzazione rientrano tra i costi di rappresentanza o tra quelli di pubblicità.

Alla stregua di detto decreto, sono qualificate come spese di rappresentanza (inerenti) “*le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa*”.

La definizione generale è arricchita da una esemplificazione di spese classificabili come di rappresentanza: si menzionano quelle sostenute dall'impresa per organizzare feste ed eventi in occasione dell'inaugurazione di proprie nuove sedi o finalizzate all'esposizione dei beni e servizi dell'impresa, oltre ai costi per beni o servizi distribuiti gratuitamente in convegni, fiere o altre manifestazioni.

In definitiva, ciò che – ai nostri fini – risulta dirimente è che le spese di rappresentanza si qualificano come quelle:

- concernenti acquisti volti a generare un ritorno valutabile in termini economici, esaltando la figura e il marchio dell'azienda e – indirettamente – i beni e servizi che la medesima offre sul mercato;

- a fronte delle quali non è prevista una controprestazione, inscrivendosi queste in un rapporto negoziale non corrispettivo (si pensi all'evocativo caso della distribuzione ai potenziali clienti di beni mobili di ridotto valore recanti l'emblema aziendale).

Come emerge da quel che precede, solo uno degli elementi caratteristici delle spese di rappresentanza ricorre nelle sponsorizzazioni, ossia la funzione promozionale che si esplica in modo “indiretto” (essendo evidentemente ad esse sotteso l'invito all'acquisto di un bene o servizio fornito dallo *sponsor*); difetta, viceversa, il tratto della gratuità, atteso che le erogazioni dello *sponsor* si collocano in un rapporto tipicamente sinallagmatico, nel quale lo *sponsee* – in ragione del denaro o dei beni ricevuti – si impegna ad una serie di attività suscettibili di valutazione in termini economici.

Essendo, così, esclusa la riconducibilità degli oneri sostenuti dallo *sponsor* alle spese di rappresentanza, ne discende ragionevolmente l'attrazione fra quelle di pubblicità, che sono tutte quelle aventi lo scopo di promuovere l'impresa e che non si prestano ad essere ricondotte alla definizione normativa dei costi di rappresentanza.

Si tratta, d'altronde, di una conclusione imposta dalla logica, in quanto le sponsorizzazioni perseguono lo stesso obiettivo delle spese pubblicitarie in un contesto parimenti connotato dal nesso sinallagmatico, e ratificata dalla prassi amministrativa; la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 34/E del 13 luglio 2009 afferma, infatti, che la *“caratteristica delle spese di rappresentanza è la gratuità dell'erogazione di un bene o un servizio nei confronti di clienti o potenziali clienti. Le spese di pubblicità, invece, 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”*.

Tale orientamento, fra l'altro, trovava seguito già prima dell'intervento di riforma poc'anzi rammentato:

– nella Risoluzione Ministeriale n. 9/204 del 17 giugno 1992 si era osservato che *“le spese di sponsorizzazione [...] possono accomunarsi a quelle di pubblicità poiché sono connesse ad un contratto la cui caratterizzazione è costituita, di regola, da un rapporto sinallagmatico tra lo sponsor e il soggetto sponsorizzato, in base al quale le parti interessate fissano le clausole contrattuali in relazione agli scopi che esse intendono raggiungere”*;

– nella Circolare n. 356/E del 14 novembre 2002, con cui l'Agenzia delle Entrate aveva richiamato la tesi *“prevalente in dottrina [e] condivisa anche dall'Amministrazione finanziaria la quale ha da tempo assimilato le spese di sponsorizzazione a quelle di pubblicità”*.

Conferma della qualificazione degli oneri affrontati dallo *sponsor* come costi di pubblicità può, inoltre, trovarsi nella disciplina delle Associazioni sportive dilettantistiche (note pure con l'acronimo “A.s.d.”, in seguito utilizzato).

Questa forma organizzativa è assai diffusa tra quanti promuovono lo svolgimento di attività sportive a livello dilettantistico; basti pensare che nell'elenco delle A.s.d. formato dall'Agenzia delle Entrate (ai fini del finanziamento del c.d. “5 per mille”, di cui subito riferiremo) per l'anno 2015 sono presenti oltre 8.000 soggetti.

È uno *status* soggettivo che assume peculiare rilevanza ai fini del diritto tributario, in virtù delle notevoli agevolazioni delle quali le A.s.d. possono fruire; si pensi, tra le più rilevanti:

– alla facoltà di concorrere – una volta ottenuta l'iscrizione nell'apposito elenco tenuto dall'Agenzia delle Entrate – al riparto del c.d. “5 per mille” dell'IRPEF;

– alla possibilità di avvalersi – a condizione che non sia superata la somma annua di 250.000 euro di proventi dell'attività commerciale – del regime di cui alla l. n. 398 del 1991, secondo cui l'ente viene esonerato da vari adempimenti contabili, sconta l'imposizione reddituale (con l'aliquota dell'ires) sulla porzione del 3% dei proventi della gestione commerciale e beneficia di una forfetizzazione per la detrazione dell'iva.

Le A.s.d. sono favorite anche nella raccolta dei finanziamenti necessari per il proprio funzionamento. Ed è proprio in questo contesto che si rinviene una norma che incide sulla classificazione, ai fini dell'imposizione reddituale, delle spese gravanti sullo *sponsor*.

L'art. 90, 8° comma, della l. n. 289 del 2002 dispone che *“Il corrispettivo in denaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuti dalle Federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva costituisce, per il soggetto erogante, fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 euro, spesa di pubblicità volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario, ai sensi dell'art. 74, co. 2, [oggi art. 108, comma 2] del testo unico delle imposte sui redditi”*.

Il tenore e le modalità applicative di questo precetto sono state chiarite dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 21/E del 22 aprile 2003, la quale ha precisato che la citata disposizione introduce, in materia di imposte sui redditi, una presunzione assoluta circa la natura delle spese sostenute in ordine ai contratti di sponsorizzazione; nella medesima Circolare vengono altresì evidenziate le due (ovvie) condizioni che devono sussistere perché dette spese possano essere dedotte:

– i corrispettivi versati devono essere destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante;

– a fronte del pagamento di siffatti corrispettivi, deve essere riscontrata una specifica attività del relativo beneficiario.

Quel che rileva, per quanto ci preme, è l'indicazione sistematica che può ritrarsi dalla norma dianzi ricordata. Ossia quest'ultima e la presunzione ivi introdotta depongono nel senso della necessaria riconduzione dei costi per le sponsorizzazioni a quelli pubblicitari.

3. – *Le difficoltà applicative e le risposte della giurisprudenza*

Nonostante l'apparente chiarezza ed univocità della normativa e della prassi concernente la qualificazione tributaria delle spese di sponsorizza-

zione, l'analisi della giurisprudenza intervenuta sul tema rivela esiti del tutto inaspettati.

In primo luogo, va menzionato l'indirizzo della giurisprudenza di legittimità che tende alla riqualificazione degli oneri di sponsorizzazione da spese pubblicitarie (sì come di consueto qualificate dallo *sponsor* nella propria dichiarazione fiscale) in spese di rappresentanza; ciò perché sarebbe mancata, nei casi affrontati, la necessaria connessione tra i costi in commento e la concreta e diretta aspettativa di ritorno commerciale, da intendersi come incremento della vendita dei beni e servizi alla cui produzione e scambio è tesa l'attività d'impresa, e che compete al privato dimostrare ⁽⁶⁾.

In particolare, ragiona in questo modo la sezione Tributaria della Corte di Cassazione, motivando la decisione assunta con la sentenza n. 27482 del 30 dicembre 2014.

Ricorreva, in quell'occasione, l'Agenzia delle Entrate avverso una pronuncia che aveva fatto applicazione, con riferimento alle spese di sponsorizzazione sostenute dal contribuente, dei criteri di qualificazione che, come detto, già erano noti alla prassi amministrativa prima dell'intervento di riforma del 2008.

I Giudici di secondo grado avevano ritenuto che, stante la natura onerosa e sinallagmatica del contratto di sponsorizzazione, i connessi oneri dovevano essere trattati come spese pubblicitarie; la Commissione Tributaria Regionale, in specie, sosteneva che “*i motivi dell'inerenza [di tale] costo prescindono totalmente dal soggetto sponsorizzato e concernono esclusivamente la natura del contratto, nel caso di specie l'impegno di pubblicizzare e l'obbligo di un corrispettivo a fronte di tale impegno*”.

Tale statuizione veniva censurata dall'Amministrazione finanziaria perché lo *sponsor* non avrebbe potuto ritrarre un incremento delle proprie vendite in considerazione delle caratteristiche dell'associazione sportiva sponsorizzata. Per l'esattezza, lo *sponsor* era una società produttrice di ceramiche operante in ambito mondiale, con un fatturato annuo di oltre 200 milioni di euro, la quale aveva stipulato un contratto di sponsorizzazione con un'associazione sportiva dilettantistica di rilievo locale.

In ragione di ciò, i Supremi Giudici hanno aderito al mezzo d'impugnazione, secondo cui le spese di sponsorizzazione avrebbero dovuto essere annoverate fra quelle di rappresentanza, “*non avendo tali iniziative*

⁽⁶⁾ Sul punto, si veda Ferranti G., *Le spese per le sponsorizzazioni tra pubblicità e rappresentanza*, in *Corr. trib.*, n. 29 del 2013.

una diretta afferenza a fatti economici generatori di ricavi ed essendo volte più ad accrescere l'immagine ed il prestigio dell'impresa che a promuovere i beni dalla stessa prodotti".

Analogamente, per la Corte di Cassazione sono spese di rappresentanza anche quelle che una società di impiantistica per imballaggi aveva sostenuto per vedere stampigliato il proprio marchio aziendale su un'automobile da corsa; ed il motivo va ravvisato nel fatto che non poteva essere riscontrata alcuna "concreta finalità d'incremento commerciale, concernente la produzione d'impiantistica per imballaggi, nel contesto delle corse automobilistiche" (7) (Sez. trib., ord. n. 3433 del 5 marzo 2012 (8); similmente la medesima sezione si è espressa con le pronunce n. 14252 del 23 giugno 2014, n. 25100 del 26 novembre 2014 e n. 10914 del 27 maggio 2015 (9)).

L'illustrato orientamento (che ha trovato ampio riscontro nella giurisprudenza di merito) non è compatibile con l'attuale quadro normativo, che univocamente riconduce le spese per le sponsorizzazioni fra quelle pubblicitarie, anziché verso quelle di rappresentanza, le quali oggi sono normativamente caratterizzate dall'erogazione gratuita di beni o servizi (che, lo si ripete, è del tutto aliena al fenomeno di cui ci stiamo occupando).

L'attrazione delle spese sostenute dallo *sponsor* agli oneri di rappresentanza, peraltro, è avvenuta sulla scorta dell'asserita carenza del requisito dell'inerenza (in tal senso, è esplicita la citata sentenza n. 10914 del 2015 della Corte Suprema); ed è proprio questo il passaggio che merita attenzione e che evidenzia la criticità (o, meglio, le ragioni non immediatamente evidenti) del convincimento sotteso al ricordato *trend* giurisprudenziale.

Anzitutto, non si comprendono le censure fondate sulla distinzione merceologica tra l'attività dello *sponsor* e quella dello *sponsee* (come nel rammentato caso della società di impiantistica per imballaggi che aveva sponsorizzato una scuderia automobilistica).

Siffatta distinzione rappresenta, viceversa, uno dei profili ricorrenti e caratteristici del rapporto di sponsorizzazione, che si qualifica, per l'appunto, come strumento di pubblicizzazione indiretta, volta a sfruttare la visibilità di un certo evento (o di una serie di eventi: gli incontri di un

(7) Sul punto, si veda Vignoli A. e Lupi R., *Sponsorizzazioni, riserve mentali e motivazioni esplicite*, in *Dialoghi trib.*, n. 2 del 2013.

(8) Detta sentenza è stata commentata da Ungaro S., *La sponsorizzazione non è pubblicità se mancano maggiori ricavi*, in *Fisco*, n. 14 del 2012.

(9) Commentata da Busico M., *Le spese di sponsorizzazione costituiscono spese di rappresentanza se non è dimostrato il loro ritorno commerciale?*, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 11 del 2015.

campionato, per esempio) per la promozione di un marchio o di un prodotto aziendale, a prescindere dall'esistenza di una connessione diretta tra l'evento ed il settore merceologico di appartenenza dello *sponsor*.

Si tratta, cioè, di uno dei tratti tipici di un fenomeno sociale saldamente radicato e dalla universalmente riconosciuta efficacia promozionale; su di esso, pertanto, non può farsi leva per escludere la natura pubblicitaria – ai fini tributari – delle spese sostenute dallo *sponsor*.

Parimenti, e sotto altro profilo, non convincono neppure le pronunce che riqualificano i costi affrontati dallo *sponsor* come spese di rappresentanza per la ragione che il soggetto sponsorizzato opera in una realtà territoriale diversa dal bacino di clientela (attuale e/o potenziale) dello *sponsor* medesimo.

A tal proposito, una riflessione si impone: se davvero non esiste alcuna coincidenza tra il bacino di utenza della manifestazione sportiva e/o del soggetto sponsorizzato e la clientela dello *sponsor* e non è neanche prospettabile che il messaggio promozionale possa raggiungere detta clientela grazie agli odierni potenti mezzi di comunicazione, allora difetta *in toto* il requisito dell'inerenza, poiché il costo non presenta alcun legame con il progetto imprenditoriale. Cosicché tale onere non può essere dedotto affatto, né come spesa pubblicitaria né come spesa di rappresentanza⁽¹⁰⁾.

I costi di rappresentanza vengono sostenuti dall'impresa per dare lustro alla propria immagine, ma l'inerenza di tali spese presuppone pur sempre che i destinatari di questa, per così dire, "amplificazione" coincidano con la potenziale clientela del contribuente e che sussista, quindi, un nesso con le finalità aziendali; altrimenti si è in presenza di erogazioni di pura liberalità, certamente non deducibili.

Pertanto, qualora sussista la pressoché certa impossibilità per l'impresa di raggiungere la propria clientela attraverso la sponsorizzazione e, dunque, di conseguire un risultato coerente con gli scopi imprenditoriali, si deve riconoscere la totale indeducibilità delle spese connesse.

Ad ogni modo, le conclusioni che raggiunge la Cassazione quando nega (o, comunque, parzialmente contesta) lo scomputo dei costi di sponsorizzazione sono in contrasto con la corretta nozione di inerenza.

Difatti, non è sostenibile che siano inerenti solamente le spese, per dir così, "incorporate" nei beni o servizi alla cui produzione o scambio è volta l'attività di impresa; egualmente, non può affermarsi che sarebbe ammesso

⁽¹⁰⁾ Al riguardo, si veda Ferranti G., *Le spese per sponsorizzazioni devono risultare effettivamente "utili" per l'impresa che le sostiene*, in *Corr. trib.*, n. 7 del 2015.

in deduzione il solo onere che possa essere posto univocamente in relazione alla percezione, da parte dell'impresa, di componenti positive di reddito.

Piuttosto, va reputato inerente l'onere che – in base ad elementi oggettivi – si ricollegli teleologicamente all'esercizio dell'impresa, senza che abbia rilievo il fatto che, in un'ottica *ex post*, l'averlo sostenuto appaia ininfluenza nell'ottica dei risultati (e dei correlati profili reddituali) della gestione aziendale; ciò a condizione che il costo non sia apertamente contrario ad ogni logica economica, sì da non essere più riferibile al programma imprenditoriale e sconfinare in un gesto di liberalità⁽¹¹⁾.

Il collegamento tra il costo e l'attività produttiva di redditi, insomma, può essere indiretto, nel senso che si devono ritenere deducibili anche spese non suscettibili di essere messe in rapporto, in modo inequivocabile e misurabile, alle voci positive del bilancio dell'impresa. Se ne ha conferma proprio nella circostanza che il legislatore abbia previsto la possibilità che, tra le poste detratte da considerare nel computo del reddito d'impresa, vi siano pure quelle pubblicitarie e di rappresentanza, per le quali la connessione con l'attività produttiva di reddito si può apprezzare soltanto in termini di razionalità economica e non può precisamente computarsi in comparazione con i ricavi.

Al contrario, la mancanza dell'inerenza emerge ogni qual volta la spesa sia rivolta a finalità del tutto estranee allo svolgimento dell'impresa, per esigenze personali dell'imprenditore o dei soci ed amministratori della società o giustificate da una causa di liberalità pura⁽¹²⁾.

D'altra parte, stando alla stessa giurisprudenza della Suprema Corte, *“l'inerenza va interpretata come una relazione tra due concetti – la spesa e l'impresa – che implica un accostamento concettuale tra due circostanze con la conseguenza che il costo assume rilevanza ai fini della quantificazione della base imponibile, non tanto per la sua esplicita e diretta connessione ad una precisa componente di reddito bensì in virtù della sua correlazione con una attività «potenzialmente» idonea a produrre utili”* (v. Cass., sez. trib., n. 1465 del 21 gennaio 2009). Parimenti, nella sentenza n. 6548 del 27 aprile 2012, la sezione tributaria della Corte di Cassazione ha evidenziato che *“quella di inerenza è una nozione pregiuridica, di origine economica, legata all'idea del reddito come entità necessariamente calcolata al*

⁽¹¹⁾ In proposito e con specifico riferimento alle spese di sponsorizzazione si rinvia a Procopio M., *Le imposte sui redditi e il principio dell'inerenza*, retro, n. 1 del 2010.

⁽¹²⁾ Su questo argomento si veda Beghin M., *Spese di pubblicità e requisito dell'inerenza: una lampante svista giurisprudenziale*, in *Riv. dir. trib.*, n. 6 del 2008

netto dei costi sostenuti per la sua produzione. Sotto tale profilo, pertanto, inerente è tutto ciò che – sul piano dei costi e delle spese – appartiene alla sfera dell'impresa, in quanto sostenuto nell'intento di fornire a quest'ultima un'utilità, anche in modo indiretto. A contrario, non è invece inerente all'impresa tutto ciò che si può ricondurre alla sfera personale o familiare dell'imprenditore, ovvero del socio o del terzo”.

Non si vede, perciò, come possa ragionevolmente escludersi la deducibilità di una spesa di sponsorizzazione perché asseritamente non inerente; questo, a ben vedere, lo si potrebbe correttamente affermare solo in casi estremi, ossia laddove emergesse l'assenza di ogni nesso territoriale – anche ragionevolmente potenziale alla luce degli attuali *mass media* – fra lo *sponsor* e lo *sponsee* oppure che con la sponsorizzazione si è perseguito l'esclusivo interesse personale dell'imprenditore o dell'amministratore o del *manager* di una società (che, ad esempio, giochi a calcio nella squadra sponsorizzata) o, ancora, la sussistenza di una palese antieconomicità dell'operazione promozionale (ossia allorché quest'ultima si rivela talmente incongrua rispetto ai fini ed ai risultati dell'impresa da poter essere assimilata ad una liberalità).

Le riferite soluzioni giurisprudenziali sulla riqualificazione delle spese di sponsorizzazione in quelle di rappresentanza, tuttavia, celano – con buona probabilità – l'esigenza di arginare fenomeni presumibilmente illeciti, pur in mancanza di convincenti elementi di prova al riguardo⁽¹³⁾.

Assumendo che le spese di sponsorizzazione fossero da annoverare fra quelle di rappresentanza, infatti, il Fisco, prima, ed i Giudici di legittimità, poi, sono riusciti a falciadiare (stante il tenore della normativa applicabile *ratione temporis* ai casi esaminati dalla Suprema Corte) la deducibilità di costi relativi ad operazioni della cui completa genuinità era lecito dubitare, ancorché non fossero emersi elementi probatori in senso contrario.

Una sponsorizzazione di una modesta e locale realtà sportiva dilettantistica da parte di un'impresa di ragguardevoli dimensioni ed operante in tutt'altro settore può, invero, destare il sospetto che, a fronte della medesima, siano state fatturate prestazioni promozionali parzialmente inesistenti, finalizzate alla costituzione di c.d. “fondi neri” per il soggetto sponsorizzante.

La riqualificazione in spese di rappresentanza, allora, portando alla deducibilità dei costi nella porzione di un terzo (prima della riforma del

⁽¹³⁾ Si veda, su questo punto, Marchetti E. e Lupi R., *Stereotipi, sostanza e riserve mentali sulla sponsorizzazione*, in *Dialoghi trib.*, n. 6 del 2013.

2008, beninteso), può aver consentito all'Amministrazione finanziaria ed ai Giudici, che ne hanno condiviso le pretese, una sorta di *modus discessus* in tutti i casi nei quali, in presenza del menzionato dubbio, mancassero gli elementi per darne sufficiente prova.

È innegabile, difatti, che la sponsorizzazione di una A.s.d. si possa prestare ad ospitare finalità di evasione d'imposta: lo *sponsor* può abbattere il proprio reddito imponibile deducendo spese promozionali effettuate con disponibilità che possono, in seguito, essere retrocesse in contanti allo *sponsor* medesimo ad opera dell'associazione, la quale, per parte sua, si trova a scontare un'imposizione estremamente lieve sui correlati proventi (in applicazione dell'illustrato regime agevolativo)⁽¹⁴⁾.

Del resto, il timore che i contratti di sponsorizzazione delle A.s.d. possano sottendere operazioni illecite trova anche ulteriori significativi riscontri.

In prima battuta, la prassi amministrativa della Banca d'Italia in materia di antiriciclaggio si è espressamente occupata dei rapporti tra imprese ed associazioni sportive (i quali, sovente, si risolvono proprio nei contratti di sponsorizzazione). In specie, nella Comunicazione dell'Unità di Informazione Finanziaria (anche nota con l'acronimo "UIF") del 23 aprile 2012, recante gli "*Schemi rappresentativi di comportamenti anomali ai sensi dell'art. 6, comma 7, lett. b), del d.lgs. 231/2007*", si sostiene che, tra gli elementi oggettivi che evocano ipotesi di frodi nella fatturazione, vi sono i "*rapporti riconducibili a società/associazioni sportive dilettantistiche sui quali si verificano contestuali versamenti da parte di soggetti che intendono sponsorizzarne l'attività e prelevamenti giustificati da esigenze di gestione operativa (es. spese inerenti l'acquisto di divise sportive, il pagamento del trasporto o delle trasferte delle squadre, l'elargizione di compensi o rimborsi spese a collaboratori e atleti)*".

Il rischio che le associazioni sportive possano prestarsi (anche attraverso rapporti negoziali quali quelli di sponsorizzazione) a condotte illecite è, inoltre, il fondamento delle misure sanzionatorie previste per le ipotesi di violazione, da parte delle A.s.d., delle norme sulla tracciabilità dei pagamenti.

⁽¹⁴⁾ Il fenomeno delle sponsorizzazioni delle A.s.d., con specifico riferimento ai profili iva, è considerato da Vittoria S., *I corrispettivi versati ad associazioni sportive dilettantistiche sono detraibili?*, in *L'iva*, n. 9 del 2011.

4. – *Spunti per possibili evoluzioni normative*

Le ricordate pronunce in materia di sponsorizzazioni sportive costituiscono indubbiamente un elemento di incertezza per l'impresa che intenda avvalersi di uno dei più consolidati strumenti delle odierne strategie di *marketing*.

Più che la riqualificazione in spese di rappresentanza – che, a seguito della riforma del 2008 e della relativa definizione normativa, dovrebbe essere ragionevolmente scongiurata – fanno temere le affermazioni sull'inerenza concernente i costi di sponsorizzazione che si rinvencono nella giurisprudenza espressasi sul tema (significativa, sul punto, è la rammentata sentenza n. 10914 del 2015 della Cassazione, ove si legge che, per dedurre le spese sostenute quali oneri di sponsorizzazione, ne va “*comprovata l'inerenza sotto lo specifico profilo del concreto vantaggio che nello specifico contesto territoriale ne avrebbero potuto ritrarre le attività della contribuente in termini di allargamento della clientela e di incremento dei ricavi*”). Più in particolare, la (a parer nostro, censurabile) nozione di inerenza che è stata impiegata per attrarre i costi di sponsorizzazione fra quelli di rappresentanza potrebbe essere ora utilizzata per escludere ogni scomputo degli oneri dei quali ci stiamo occupando.

L'incertezza per l'impresa, poi ed inevitabilmente, si riflette in termini negativi sulla possibilità per le realtà sportive – in specie, quelle dilettantistiche – di raccogliere fondi che possono, per esse, rivelarsi essenziali.

Si tratta senz'altro di un esito non desiderabile, anche perché la sponsorizzazione, proprio nel campo dello *sport* dilettantistico, consente la valorizzazione di un fenomeno di notevole importanza sociale, dotato oltretutto di rilievo costituzionale (le società ed associazioni sportive dilettantistiche, infatti, sono formazioni sociali che, promuovendo lo sviluppo della personalità dei consociati, assolvono ad un significativo compito educativo e di tutela della salute pubblica).

Al contempo, le illustrate posizioni della giurisprudenza lasciano intuire, come segnalato, la portata ed i condizionamenti che, nel settore delle sponsorizzazioni sportive, rispettivamente assumono e determinano le condotte illecite.

Le finalità frodatriche che talora si accompagnano ai rapporti di sponsorizzazione, d'altro canto, non sono soltanto all'ordine del giorno delle verifiche dell'Amministrazione finanziaria, ma assurgono sempre più di frequente agli “onori” della cronaca giudiziaria penale.

Che sia doveroso contrastare con ogni mezzo tali illeciti è fuor di dubbio, ma siffatta attività repressiva non può pregiudicare le iniziative promozionali lecite, inducendo il Fisco e la Magistratura a pretendere

un'indebita dimostrazione di inerenza per le spese occasionate dai rapporti di sponsorizzazione.

È naturale, allora, chiedersi se possano adottarsi iniziative riformatrici che, limitando le possibilità di realizzare le condotte illecite, vadano conseguentemente a beneficio delle attività corrette.

Tra i mezzi che si potrebbero prospettare a tale scopo vi potrebbero essere, in primo luogo, delle regole di tracciabilità dei pagamenti ed un obbligo di ritenuta a titolo di acconto da parte dello *sponsor*.

Si potrebbe, cioè, immaginare di estendere alle sponsorizzazioni un meccanismo analogo a quello previsto per l'applicazione delle agevolazioni fiscali per gli interventi di ristrutturazione e di riqualificazione energetica degli edifici di cui all'art. 16-*bis* del t.u.i.r.

La deduzione da parte dello *sponsor* delle spese sostenute per il finanziamento dell'iniziativa promozionale potrebbe essere, così, condizionata all'esecuzione dei pagamenti attraverso bonifico bancario o mezzi equiparabili ed alla effettuazione di una ritenuta a titolo di acconto (che, nel caso delle predette agevolazioni "edilizie", ammonta oggi all'8%).

Si limiterebbe, in questo modo, il rischio che i corrispettivi attribuiti in ragione della sponsorizzazione possano evitare l'imposizione presso il soggetto sponsorizzato, che si troverebbe a percepire importi già al netto di una trattenuta fiscale.

Tale soluzione potrebbe trovare applicazione – con i necessari adattamenti – anche per le sponsorizzazioni effettuate nei confronti dei soggetti che operano in un regime speciale (quali le A.s.d., come evidenziato).

In questo caso, il meccanismo della ritenuta potrebbe essere rimodellato – nel *quantum* – sulla base delle peculiarità del c.d. "regime del 3%" (ossia il meccanismo di tassazione disciplinato dalla l. n. 398 del 1991), semmai prevedendo delle ipotesi di rimborso semplificato per i casi di ritenute eccedenti la liquidazione dell'imposta lorda.

Inoltre, sarebbe opportuno approntare un'iniziativa per cercare di arginare il diffuso malcostume delle sponsorizzazioni "truccate", ossia sovrastimate (e sovralfatturate) per consentire la costituzione di "fondi neri" presso lo *sponsor*.

Su questo ulteriore fronte, si potrebbe pensare ad una certificazione (preventiva, salvo verifiche *in itinere*) della congruità e dell'effettività dei costi sostenuti dall'impresa per le proprie sponsorizzazioni; siffatta certificazione potrebbe avere l'effetto di costituire una presunzione relativa a favore del contribuente, idonea a dare sufficiente sicurezza della stabilità dei rapporti giuridici al privato in buona fede, ma senza impedire, al

contempo, la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di reprimere le condotte illecite, ove sia in grado di dimostrarne il compimento.

Si potrebbe ipotizzare che il compito di certificazione, ai fini fiscali, delle operazioni di sponsorizzazione possa essere assolto da organismi appositamente costituiti presso gli enti esponenziali delle società e delle associazioni sportive (il pensiero corre alla UISP o al CONI, con tutte le relative articolazioni di settore e territoriali).

Questi soggetti, difatti, oltre a garantire terzietà e serietà, potrebbero fruire di un importante bagaglio di esperienza nel settore sportivo, effettuando riscontri e valutazioni sulle quali sia il privato che il Fisco potrebbero ragionevolmente fare affidamento.

Analoghi strumenti non sono, d'altronde, estranei all'ordinamento tributario: si pensi alla c.d. "certificazione tributaria" (alla quale ci si riferisce pure con la denominazione "visto pesante").

Essa consiste nella possibilità, prevista dall'art. 36 del d.lgs. n. 241 del 1997, per cui i titolari di reddito d'impresa possono rivolgersi ai revisori contabili per chiedere, a certe condizioni, che sia certificata "*l'esatta applicazione delle norme tributarie sostanziali*", con effetti positivi su numerosi aspetti connessi ad un'eventuale successiva verifica fiscale.

Ulteriormente, un interessante modello normativo di riferimento potrebbe essere rinvenuto nella disciplina sulle c.d. "PMI innovative".

Il d.l. n. 3 del 2015, convertito nella l. n. 33 del 2015, quando ha previsto i requisiti di accesso ai benefici fiscali per le imprese dell'innovazione, ha stabilito che ne potessero fruire solo le imprese costituite da meno di sette anni, salva la possibilità, per quelle che abbiano superato tale requisito anagrafico, di munirsi di una certificazione attestante l'effettivo svolgimento, da parte loro, di un'attività di valore innovativo.

Più nel dettaglio, secondo l'art. 4, comma 9-bis, del d.l. n. 3 del 2015, possono permanere nel regime agevolativo le società che, pur essendo in vita da più di sette anni, "*siano in grado di presentare un programma di sviluppo di prodotti, servizi o processi nuovi o sensibilmente migliorati rispetto allo stato dell'arte del settore interessato. Il piano di sviluppo è valutato e approvato da un organismo indipendente di valutazione espressione dell'associazionismo imprenditoriale, ovvero da un organismo pubblico*".

Anche in questa circostanza, dunque, l'applicazione di una determinata disciplina fiscale è rimessa ad una certificazione specialistica proveniente da un organismo tecnico.

È su questa falsariga che potrebbe introdursi, magari in via sperimentale, un istituto di certificazione della genuinità e dell'effettività dei rapporti di sponsorizzazione sportiva, tentando così di porre rimedio, in via

normativa, al segnalato aspetto problematico che nuoce tanto al corretto adempimento dei doveri impositivi quanto al proficuo dispiegarsi dei rapporti suddetti.

prof. FRANCESCO PISTOLESI
Università di Siena