

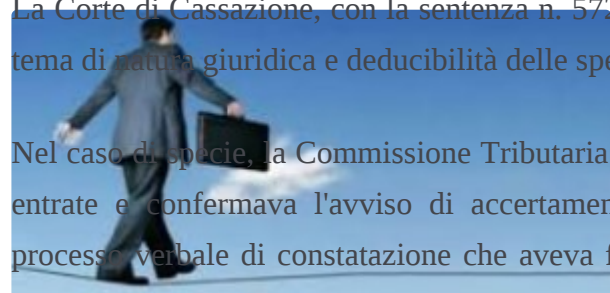
La natura reddituale delle spese di sponsorizzazione e di pubblicità: cosa deve prevedere il contratto

di [Giovambattista Palumbo](#)

Pubblicato il 6 Agosto 2016

la scelta di sponsorizzare eventi sportivi può portare a contenziosi col Fisco sulla deducibilità o meno dal reddito d'impresa di quanto speso; in questo articolo (partendo da un reale caso di contenzioso) vediamo quali sono i principi generali su cui si muove la giurisprudenza in tema di spese di pubblicità e di sponsorizzazione

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 5720 del 23.3.2016, ha espresso interessanti considerazioni in tema di natura giuridica e deducibilità delle spese di sponsorizzazione.



Nel caso di specie, la Commissione Tributaria Regionale accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate e confermava l'avviso di accertamento, ritenendo che l'atto impositivo fosse fondato su un processo verbale di constatazione che aveva fatto emergere gravi incongruenze contabili e fiscali «con particolare riferimento al confronto effettuato tra la documentazione contabile di parte appellata e quella di altre aziende alla prima collegate nonché al recupero a tassazione posto in essere per costi ed oneri illegittimamente detratti».

Osservava il giudice di secondo grado che la contribuente aveva, tra gli altri, messo in detrazione costi di sponsorizzazione che non avevano portato rilevanti e significati incrementi nelle vendite.

Avverso tale sentenza la contribuente proponeva ricorso per Cassazione, censurando la sentenza d'appello per «omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione» laddove, in tema di sponsorizzazione, la CTR non specificava nel dettaglio le fonti dalle quali avrebbe tratto il proprio convincimento senza spiegare il senso logico e giuridico del rilievo dato «a rilevanti e significativi incrementi nelle vendite».

La ricorrente denunciava poi la violazione dell'art. 90, c. 8, della legge n. 289/2002 e degli artt. 108, c. 2, e 109, c. 5, del TUIR, laddove la sentenza trascurava che, per l'art. 90, c. 8, cit., il corrispettivo in denaro o in natura a favore di società, associazioni sportive dilettantistiche e le altre istituzioni previste costituisce spesa di pubblicità entro l'importo massimo di duecentomila euro e che, secondo la circolare n. 21 del 22 aprile 2003 e in virtù di presunzione assoluta, i corrispettivi erogati possono essere dedotti ai sensi dell'art. 108, c. 2, del TUIR.

Osservava inoltre la ricorrente che non v'era ragione per dubitare dell'inerenza della sponsorizzazione di una squadra di *basket* di serie C1 (dilettanti), avendo documentato un rapporto percentuale tra costi pubblicitari e fatturato annuo congruo e adeguato all'attività d'impresa.

I motivi di impugnazione sopra indicati, secondo la Corte, erano fondati.

Evidenziano infatti i giudici di legittimità che l'art. 90, c. 8, della legge finanziaria 2003 (n. 289/2002) stabilisce 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 riconosciuta 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'articolo 74, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917»* (vedi ora art. 108).

Il thema decidendum, sottolinea la Corte, atteneva quindi alle condizioni di deducibilità delle spese di pubblicità quando queste coinvolgono soggetti ritenuti dal legislatore del 2003 meritevoli di peculiare tutela giuridica, ossia le compagini sportive dilettantistiche.

In generale, ai sensi dell'art. 108 del TUIR, costituiscono infatti 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.

Pertanto, **di norma, le spese di sponsorizzazione costituiscono spese di rappresentanza ove il contribuente non provi che all'attività sponsorizzata sia riconducibile una diretta aspettativa di ritorno commerciale** (Cass. n. 3433 del 2012; conf. n. 10914 del 2015 e n. 27482 del 2014).

Dunque, di solito, 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'art. 108 del TUIR e dalle disposizioni secondarie attuative (I.E. ora quelle del D.M. 19 novembre 2008).

Per la dottrina, invece, una peculiare esimente è prevista dagli enunciati dell'art. 90, c. 8, della legge finanziaria 2003, laddove il corrispettivo in denaro o in natura in favore di compagini sportive dilettantistiche costituisce comunque, per il soggetto erogante, fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a duecentomila 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. 108, c. 2, del TUIR (già art. 74).

L'amministrazione finanziaria, con la circolare n.21/E del 22 aprile 2003 (§8), chiarisce del resto che *«La disposizione in esame introduce, in sostanza, ai fini delle imposte sui redditi, una presunzione assoluta circa la natura di tali spese, che vengono considerate - nel limite del predetto importo – comunque di pubblicità e, pertanto, integralmente deducibili per il soggetto erogante ai sensi dell'art. 74, comma 2, del TUIR nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio medesimo e nei quattro anni successivi»*.

La medesima Agenzia evidenzia poi che *«la fruizione dell'agevolazione in esame è subordinata alla sussistenza delle seguenti condizioni:*

- 1) i corrispettivi erogati devono essere necessariamente destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante;*
- 2) deve essere riscontrata, a fronte dell'erogazione, una specifica attività del beneficiario della medesima*
» (conf. risoluzione 23 giugno 2010, n. 57/E).

In sintesi, conclude la Suprema Corte, è proprio il comma 8 dell'articolo 90 a qualificare *ex lege* tali spese come pubblicitarie, se:

- (a) il soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica,
- (b) sia rispettato il limite quantitativo di spesa,
- (c) la sponsorizzazione miri a promuovere l'immagine ed i prodotti dello sponsor,
- (d) il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale (es. apposizione del marchio sulle divise, esibizione di striscioni e/o tabelloni sul campo da gioco...).

Dunque, correttamente la ricorrente lamentava, nel caso di specie, che il giudice d'appello avesse trascurato il contenuto esplicito degli accordi intercorsi tra la contribuente e la squadra militante nel campionato di *basket* di serie dilettanti (C1 maschile) e in particolare la circostanza che l'erogazione fosse stata pattuita nei limiti di legge a fronte dell'impegno da parte dell'associazione sportiva di apporre il logo di tale società sulle divise, nella cartellonistica del campo da gioco e sulle locandine degli eventi sportivi.

Altrettanto correttamente, sottolinea ancora la Corte, la contribuente si doleva del fatto che, a fronte dei sospetti elusivi in termini di antieconomicità, la CTR avesse trascurato la non rilevante incidenza del costo di sponsorizzazione rispetto agli oltre 11,2 milioni di euro di ricavi globalmente esposti in bilancio.

In conclusione, **la sponsorizzazione dello sport dilettantistico è dunque favorita dalla legge, che riconosce, entro determinati limiti, l'integrale deducibilità dal reddito imponibile di un'impresa delle somme erogate ad una società sportiva dilettantistica. L'art. 90, c. 8, della L. n. 289/2002 riconosce infatti in questi casi, come visto, il regime fiscale di spese di pubblicità ai corrispettivi in denaro o in natura fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000,00 euro.**

Questa deducibilità, però, può essere oggetto di contestazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria, oppure, nei limiti indicati dalla norma, è coperta sempre da una sorta di presunzione legale assoluta?

Secondo parte della giurisprudenza, a ben vedere, solo nel caso in cui le stesse spese superino il vaglio di inerenza, avendo tali tipi di costi assunto, per definizione legislativa, la natura di spese di pubblicità, le

rispettive erogazioni risulteranno integralmente deducibili.

La deducibilità è stata per esempio in altri casi esclusa laddove i costi non potevano considerarsi inerenti all'attività dell'impresa, in quanto di eclatante antieconomicità e comunque non idonei a produrre reddito.

Assumersi quindi costi di sponsorizzazione per 200.000,00 per avere l'immagine del proprio marchio sulla maglia della squadra di calcio del paesino di campagna di 1000 abitanti (magari lontano decine e decine di chilometri dalla sede dell'azienda sponsorizzata) può non essere giustificabile sotto il profilo dell'economicità del costo rispetto ai ricavi concretamente conseguibili, laddove, a prescindere dal fine dell'agevolazione di sostegno alle associazioni sportive, il fine dell'impresa resta sempre e comunque quello di lucro.

E' importante del resto **redigere attentamente il contratto di sponsorship**, nel quale andranno indicati tutti gli adempimenti cui è tenuta la società sportiva a fronte del corrispettivo che lo sponsor deve versare.

E' importante inoltre anche lo **specifico riferimento allo scopo** che l'impresa erogante si prefigge con la concessione del contributo, in termini di promozione del proprio nome, marchio, immagine, attività o prodotto.

La presunzione assoluta non riguarda infatti la deducibilità *tout court*, ma la natura pubblicitaria delle spese, superando il dubbio se le spese di sponsorizzazione siano da assimilare a spese di pubblicità (integralmente deducibili) o di rappresentanza (solo parzialmente deducibili); dubbio appunto ormai risolto a favore della natura (oggi indiscussa) di spese di pubblicità.

Anche le spese di pubblicità devono però **rispettare il principio di inerenza**. E quindi la fruizione dell'agevolazione in esame è subordinata alla sussistenza delle seguenti condizioni:

- 1) i corrispettivi erogati devono essere necessariamente destinati alla **promozione dell'immagine o dei prodotti** del soggetto erogante;
- 2) deve essere riscontrata, a fronte dell'erogazione, una **specificata attività del beneficiario** della medesima.

E' sul rispetto di tali due condizioni che si potrà appuntare, a seconda delle specifiche condizioni di fatto e merito riscontrate, il controllo dell'Amministrazione Finanziaria.

Tra le spese di pubblicità sono dunque oggi senz'altro da ricomprendersi, a tutti gli effetti, anche le sponsorizzazioni, laddove vi sia un **contratto sinallagmatico**, in cui, a fronte del pagamento di una determinata somma, il soggetto o l'evento sponsorizzato si impegna a divulgare un determinato messaggio commerciale presso un'entità indistinta di utenti o soggetti destinatari.

La comunicazione pubblicitaria ha dunque come obiettivo il raggiungimento di interlocutori ad acquistare il prodotto offerto, essendo strumentale al consolidamento ed all'ampliamento del mercato. In assenza di tale obiettivo cade il presupposto di deducibilità.

Ne consegue che anche nell'ipotesi della sponsorizzazione va comunque ricercato quel legame logico tra l'attività dell'azienda sponsorizzante e la promozione dedotta. Legame logico che, come ritenuto dalla Cassazione, costituisce proprio la linea di confine tra sponsorizzazioni deducibili e le mere erogazioni liberali, che, in quanto tali, sono estranee all'attività di impresa.

Il contratto di sponsorizzazione può essere quindi definito come un contratto atipico, a forma libera, in base al quale lo sponsorizzato si obbliga a consentire allo sponsor l'uso della propria immagine pubblica e del proprio nome, per promuovere un marchio o un prodotto, dietro corrispettivo.

In conclusione sarà fondamentale anche procedere ad una corretta stipulazione dei singoli contratti di sponsorizzazione, laddove le clausole, che trovano la loro fonte nella libera scelta delle parti, sono integrate, specialmente per quanto attiene alle manifestazioni sportive, da eventuali disposizioni emanate dagli organi delle diverse Federazioni di settore.

Tenuto conto della molteplicità e della varietà degli obblighi delle parti, il contratto di sponsorizzazione dovrebbe essere sempre stipulato nella forma scritta, assicurando questa forma maggiore certezza ai fini della prova.

Il contratto di sponsorizzazione deve dunque contenere:

1. **l'indicazione della parti che sottoscrivono l'accordo**
-

2. una descrizione particolareggiata del segno distintivo da diffondere
3. un'elencazione degli obblighi pubblicitari che gravano sul soggetto sponsorizzato
4. il corrispettivo economico
5. le modalità di pagamento
6. la durata del contratto
7. la possibilità di rinnovo
8. il foro competente in caso di controversie
9. l'eventuale arbitrato in caso di controversie

28 luglio 2016

Giovambattista Palumbo