



Le sponsorizzazioni a favore di società dilettantistiche non sono sindacabili dal Fisco

Sempre più spesso i verificatori fiscali prendono di mira le spese relative ai contratti di sponsorizzazione. Molte volte l'attenzione del Fisco si concentra sulla veridicità ed effettività della prestazione pattuita fra i soggetti del contratto di sponsorizzazione nonché sull'inerenza delle spese sostenute rispetto all'attività nel concreto esercitata. Non mancano neppure casi nei quali l'operato del Fisco è giunto fino a mettere in discussione l'economicità stessa di tali spese applicando la teoria dell'abuso del diritto e della sindacabilità delle scelte imprenditoriali.

Quello delle spese per sponsorizzazioni è evidentemente un tema fiscalmente caldo del quale abbiamo già avuto modo di occuparci nel recente passato in relazione all'esatta collocazione di queste componenti negative fra le spese di pubblicità e le spese di rappresentanza¹⁵.

Il tema sul quale vorremmo, invece, riflettere in questo contributo è quello relativo ad una particolare tipologia di spese di sponsorizzazione ovvero quelle sostenute in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche e più in generale a quel panorama di soggetti ai quali fa riferimento il co.8 dell'art.90 della L. n.289/02.

Una riflessione che ovviamente non può prescindere dalle interpretazioni fornite sull'argomento dalla stessa Amministrazione Finanziaria in vari documenti di prassi nonché sulle più recenti pronunce delle Corti Tributarie di merito.

Normativa di riferimento e prassi amministrativa

Capita piuttosto spesso di imbattersi in verifiche fiscali nelle quali i funzionari non tengono in debita considerazione che la disposizione da ultimo richiamata introduce una vera e propria presunzione assoluta circa la natura e la qualifica di spese di pubblicità delle spese per sponsorizzazioni sostenute a favore di associazioni e società sportive dilettantistiche.

Il comma 8 dell'art.90 della L. n.289/02 dispone infatti testualmente 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'art.74, co.2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al DPR 22 dicembre 1986, n.917.”

Con riferimento alla suddetta disposizione normativa, la [C.M. n.21/E/03](#) dell'Agenzia delle Entrate ha, infatti, precisato che la stessa 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,

¹⁵ Il riferimento è a *“Le spese per sponsorizzazioni tra deducibilità ed antieconomicità”* di L.Dellapasqua in La Circolare Tributaria n.19/12 e del medesimo autore *“La linea di confine tra le spese di sponsorizzazione e quelle di rappresentanza”* in La Circolare Tributaria n.40/12.

integralmente deducibili per il soggetto erogante ai sensi dell'art.74, co.2 del Tuir (ora 108, co.2) nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio medesimo e nei quattro anni successivi.

Ovviamente tutto ciò a condizione che, si legge nella stessa circolare, sussistano le seguenti due 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. |

Ciò significa che ogni qual volta le sponsorizzazioni siano rivolte ad associazione sportive dilettantistiche, o ad uno degli altri enti indicati dalla legge, entro il limite annuo sopra citato, le stesse si presumono *ex lege* quali spese di pubblicità integralmente deducibili e come tali sottratte al sindacato di merito dell'Ufficio in ordine alla verifica della loro congruità, inerenza, economicità, etc.

La norma suddetta non ha dunque introdotto un limite massimo all'integrale deducibilità dal reddito d'impresa delle somme corrisposte agli enti in oggetto, ma ha soltanto individuato l'importo entro il quale dette somme costituiscono per presunzione assoluta, spese di pubblicità integralmente deducibili.

Ciò significa, si legge nella [R.M. n.57/E/10](#), che nel caso in cui il soggetto erogante (*sponsor*) versi alla società o associazione sportiva dilettantistica un corrispettivo di ammontare superiore al limite annuo complessivo di € 200.000, l'eccedenza sarà eventualmente deducibile in capo al medesimo secondo le regole ordinarie del Tuir¹⁶. A fronte di quanto appena detto, un soggetto che abbia erogato una somma superiore ad €200.000 a favore di associazioni sportive dilettantistiche, avrà diritto a dedursi l'eccedenza in base alle regole ordinarie dettate dal Tuir.

Le somme erogate a titolo di sponsorizzazioni sportive, per la parte eccedente i 200.000 euro saranno dunque deducibili secondo quanto stabilito dall'art.108, co.2 del Tuir a condizione:

- ⇒ che la natura del rapporto contrattuale presenti tutti i requisiti formali e sostanziali riscontrabili in un rapporto di sponsorizzazione o di altra prestazione pubblicitaria;
- ⇒ e che, inoltre, siano soddisfatti i requisiti di cui all'art.109 del Tuir quanto a inerenza, certezza, esistenza del costo, oggettiva determinabilità e inerenza dello stesso ad attività o beni da cui derivino ricavi o altri proventi imponibili.

Le sponsorizzazioni alle società dilettantistiche e la giurisprudenza tributaria

Le riprese a tassazione delle spese per sponsorizzazione a favore di società o associazioni dilettantistiche sono finite spesso al vaglio della giurisprudenza tributaria di merito.

I casi sottoposti al giudizio delle Commissioni Tributarie dimostrano come in molti casi gli organi verificatori non abbiano tenuto in debita considerazione la natura di tali spese e la presunzione assoluta di inerenza che le contraddistingue.

La lettura di alcune delle sentenze più recenti su questo tema lascia aperti alcuni dubbi circa le motivazioni sottostanti al mancato riconoscimento della natura e della qualità di tali spese durante la fase endoprocedimentale dell'accertamento con adesione o dell'autotutela.

¹⁶ Considerata anche la *ratio* dell'art.90 della L. n.289/02, precisa la risoluzione in commento, diretta ad agevolare il settore delle società e associazioni sportive dilettantistiche, il quale trae la maggiore fonte di finanziamento dall'attività di sponsorizzazione, ne consegue che la previsione recata dallo stesso articolo non introduce un limite massimo all'integrale deducibilità dal reddito d'impresa delle somme corrisposte agli enti di cui trattasi, ma individua l'importo entro il quale dette somme costituiscono per presunzione assoluta spese di pubblicità.

In fondo, una volta verificata la realtà delle spese stesse e l'assenza di meccanismi fraudolenti alla base di tali contratti, diviene davvero difficile comprendere con quali motivazioni l'ufficio abbia voluto a tutti i costi disconoscere la deducibilità di tali componenti di costo nei limiti di quanto stabilito dall'art.90 della L. n.289/02.

Ciò premesso vediamo, in estrema sintesi, i contenuti delle più recenti sentenze tributarie in materia di deducibilità delle spese di sponsorizzazione a favore di società o associazioni dilettantistiche.

Secondo la CTR Emilia Romagna, sentenza n.5 dell'11/02/08:

“la strategia pubblicitaria dell'imprenditore non è sindacabile dall'Amministrazione Finanziaria ed il costo sostenuto per la sponsorizzazione ad una società sportiva per pubblicità nell'ambito dell'attività dilettantistica svolta nel caso di specie, è fiscalmente deducibile in quanto finalizzata a portare a conoscenza di potenziali clienti la produzione del contribuente in correlazione diretta con un presunto incremento di ricavi”. L'art.90, co.8, L. n.289/02 – continua la sentenza – “...considera, per presunzione assoluta, come spese di pubblicità i corrispettivi in denaro o in natura di importo annuo non superiore ad euro 200.000 erogati a società ed associazioni dilettantistiche”.

Le riprese del Fisco su tali spese devono, quindi, essere respinte al mittente con l'accoglimento delle ragioni del contribuente.

Anche la [CTR Marche, sentenza n.94 dell'11/10/11](#) ha accolto le doglianze del contribuente in ordine alla deducibilità delle spese di sponsorizzazione dopo aver preso atto che:

- ➔ la società contribuente aveva stipulato regolare scrittura privata con la società sportiva dilettantistica;
- ➔ a fronte di tale scrittura privata la società sportiva aveva rilasciato regolare fattura ed aveva adempiuto al suo obbligo tramite l'esposizione di apposita cartellonistica riferita allo sponsor.

In presenza di questi requisiti e tenuto conto di quanto stabilito dall'art.90, co.8 della L. n.289/02, si legge nella sentenza, in virtù anche dei chiarimenti contenuti nella R.M. n.57/10 “...tali spese devono considerarsi, per presunzione assoluta, spese di pubblicità deducibili dal reddito d'impresa”.

Più articolata, anche se analoga nelle conclusioni favorevoli al contribuente, la recente pronuncia della [CTP di Reggio Emilia, sentenza n.116 del 18/09/12](#).

In primo luogo i giudici della provinciale hanno precisato come l'Agenzia non abbia dimostrato, come era suo onere, che i rapporti di sponsorizzazione pubblicitaria non erano effettivamente intercorsi tra la società ricorrente e le associazioni sportive dilettantistiche firmatarie dei contratti.

In merito, invece, alla contestazione circa l'inerenza di tali spese la Commissione ha inoltre ritenuto di:

“...accogliere le motivazioni del contribuente secondo il quale le suddette spese di sponsorizzazione pubblicitaria si convertano, nel limite per anno di imposta di €200.000, in spese di pubblicità, deducibili ex art.90, co.8, L. n.289/02 considerato che, nella fattispecie dedotta in giudizio, è provata l'esistenza della specifica attività richiesta dalla norma”.

Quando le sponsorizzazioni rientrano nel perimetro qualitativo e quantitativo delineato dall'art.90 della L. n.289/02 e quando la finalità della spesa è la diffusione dell'immagine o dei prodotti dell'azienda e la controprestazione è stata riscontrata, il giudizio delle Corti di merito appare dunque scontato e favorevole al contribuente.

Aspetto critico: le spese sopra la soglia dei 200mila euro

Come chiarito nella già citata R.M. n.57/E/10, la disposizione contenuta nell'art.90 della L. n.289/02 non introduce un limite massimo all'integrale deducibilità dal reddito d'impresa delle somme corrisposte alle associazioni dilettantistiche, ma individua solamente l'importo entro il quale dette somme costituiscono per presunzione assoluta spese di pubblicità come tali deducibili dal soggetto erogante ai sensi dell'art.108, co.2 del Tuir.

Il problema che può dunque emergere nella pratica riguarda la necessità di procedere alla dimostrazione che le eventuali somme eccedenti il suddetto limite abbiano i requisiti sia formali che sostanziali per poter essere egualmente dedotte dal reddito d'impresa quali spese di pubblicità.

Per comprendere meglio la situazione facciamo un semplice esempio.

Esempio

Supponiamo che una società abbia erogato, nel corso dello stesso esercizio, a titolo di sponsorizzazione somme per complessive €400.000 mila a favore di due società sportive dilettantistiche (200mila ciascuna).



Come si rende applicabile al caso di specie la disposizione di cui all'art.90 della L. n.289/02 che prevede il limite annuo di 200mila euro? Si potrà considerare uno dei due contratti assorbito integralmente dalla presunzione assoluta di appartenenza alle spese di pubblicità senza possibilità di sindacato di merito da parte dell'amministrazione finanziaria o si potrà invece applicare una tale analisi pro quota su ciascuno dei due contratti?

Il problema non è di poco conto.

A parere di chi scrive, tenuto conto anche delle sentenze sopra esaminate, in casi del genere è necessario che entrambi i contratti siano in grado di resistere alla verifica del fisco in ordine ai requisiti necessari alla deducibilità degli stessi dal reddito d'impresa.

Se solo uno dei due contratti avesse tali requisiti è difficile pensare che possa essere il contribuente a scegliere su quale di essi applicare la franchigia protettiva costituita dalla disposizione contenuta nel co.8 dell'art.90 della L. n.289/02.

🇮🇹 Riprendendo la citata risoluzione, l'eccedenza rispetto al limite annuo dei 200mila euro potrà essere dedotta dal reddito d'impresa del soggetto erogante quale spesa di pubblicità ai sensi del secondo comma dell'art.108 del Tuir solo se *“la natura del rapporto contrattuale presenti tutti i requisiti formali e sostanziali riscontrabili in un rapporto di sponsorizzazione o di altra prestazione pubblicitaria”*. Inoltre, prosegue il documento di prassi ministeriale, le spese in questione per poter essere dedotte dal reddito d'impresa dovranno possedere i requisiti generali previsti nell'art.109 del Tuir quali la competenza economica, la certezza, l'esistenza e l'oggettiva determinabilità del costo, nonché l'inerenza della spesa ad attività o beni da cui derivino ricavi o altri proventi imponibili.

Tali principi non potranno non essere applicati ai due o più contratti di sponsorizzazione stipulati dal contribuente tramite i quali si è superato il limite soglia dei 200mila euro l'anno.