

Commissione Tributaria Provinciale di Lecce 21 febbraio 2012, n. 53

Imposta reddito società (IRES) – Valutazione del reddito – Deduzioni – Spese di sponsorizzazione c.d. sportiva – Nesso logico tra l’attività dello sponsor e la promozione dedotta, scopo unico di reclamizzare il prodotto commerciale per incrementare i ricavi ed effettiva osservanza degli obblighi assunti dall’impresa sponsorizzata – Spese di pubblicità – Natura – Deducibilità integrale ex art.108 comma 2 TUIR – Conseguenza

Le spese di sponsorizzazione «sportiva» sostenute perché, ad esempio, un atleta, una società, un’associazione o un ente che organizza manifestazioni di carattere sportivo si adoperi per diffondere il nome e il marchio dello sponsor di norma, un’impresa commerciale sono di regola riconducibili tra le spese di pubblicità e quindi integralmente deducibili secondo le modalità previste per queste ultime, allorché abbiano come scopo unico quello di reclamizzare il prodotto commerciale per incrementare i ricavi e sempre che ai contributi faccia riscontro, in tal senso, una somma di obblighi contrattuali, anche in fatto osservati, cosicché sussista quel legame logico tra l’attività dell’azienda sponsorizzante e la promozione dedotta che costituisce la linea di confine tra sponsorizzazioni deducibili e mera erogazione liberale, come tale estranea all’attività di impresa

**L’EVOLUZIONE DELLA DISCIPLINA FISCALE INERENTE ALLE
SPESE DI SPONSORIZZAZIONE SPORTIVE:
L’INTERPRETAZIONE GIURISPRUDENZIALE IN AIUTO DI UNA
NORMATIVA FRAMMENTARIA**

di *Alessandro Capuano**

SOMMARIO: 1. I fatti origine della causa – 2. Il contratto di sponsorizzazione: nozioni – 3. La problematica dei costi deducibili da sponsorizzazioni affrontate nell’aspetto più comune dalla giurisprudenza di legittimità – 4. La decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Lecce – 5. La *ratio* sottostante la decisione dei giudici tributari di Lecce – 6. Condivisibilità e importanza della decisione in commento

* Studio Legale Sbisà, Dottore in Giurisprudenza presso l’Università di Trieste, E-mail: alessandro_capuano@hotmail.com.

1. Circa i fatti di causa relativi alla Sentenza in analisi, questi, prendono origine da una verifica fiscale eseguita dall’Agenzia delle Entrate di Casarano nei confronti della ROSS srl in seguito alla quale venivano contestate alla predetta società alcuni costi che erano stati dedotti nonostante fossero, ad avviso dell’Agenzia, non inerenti all’attività svolta e quindi indeducibili.

La società sottoposta ad accertamento presentava quindi all’Ufficio competente richiesta di accertamento con adesione, con esito però negativo.

In seguito a ciò, l’Agenzia notificava alla contribuente società avviso di accertamento, che veniva immediatamente impugnato da quest’ultima con ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, con il quale la stessa società eccepeva:

«- l’omessa autorizzazione del capo dell’ufficio all’accesso;
l’illegittimità dell’avviso di competenza per violazione dell’art.12 della legge n.212 del 27.08.2000;

- la nullità dell’avviso di accertamento per difetto di motivazione;
- l’illegittimità dell’avviso di accertamento per violazione degli articoli 41-bis del DPR n.600/73 e 54, comma 5, DPR n.633/72;
- la nullità dell’avviso di accertamento per evidente difetto di sottoscrizione;
- nel merito, la società documentava tutti i costi di competenza e deducibili, con vari allegati».¹

Inoltre la stessa società ROSS srl proponeva ulteriore ricorso avverso il rigetto dell’istanza di accertamento con adesione, fondato sulle medesime eccezioni.

Per quanto concerne la problematica qui affrontata della disciplina fiscale applicabile alle spese di sponsorizzazione la società ROSS srl aveva sostenuto costi per euro 72.500,00 che sono state dalla stessa società documentate in giudizio, e che sono state fatte rientrare nella disciplina dell’art.108, comma 2 del TUIR sotto la dicitura di spese di pubblicità (potendole quindi assoggettare a deducibilità integrale nell’anno di sostenimento, non sottostando quindi, come le spese di rappresentanza, alla normativa più restrittiva prevista in materia dal D.M. 19 novembre 2008).

Difatti la società ricorrente aveva stipulato contratti di sponsorizzazione con la società Gestitalia srl e con il Circolo Ippico Euroequi Service.

2. Prima di soffermarsi sull’analisi della decisione presa dai giudici della Commissione Tributaria Provinciale di Lecce in data 21.02.2012, può risultare chiarificatore premettere alcuni brevissimi cenni sull’oggetto della sentenza in analisi, e cioè circa il contratto di sponsorizzazione, questo al precipuo fine di potersi addentrare meglio nei profili fiscali previsti dalla normativa italiana su tale tipologia di contratto.

La definizione di cosa deve intendersi per contratto di sponsorizzazione, non rientrando tra i c.d. contratti tipici, ci viene fornita dalla giurisprudenza di legittimità e dal legislatore, secondo la prima «*il cosiddetto contratto di sponsorizzazione, (...), comprende una serie di ipotesi nelle quali comunque si ha che un*

¹ Comm. Trib. Prov. di Lecce, 21 febbraio 2012, n. 53, in *dejure.it*.

soggetto, detto sponsorizzato, ovvero secondo la terminologia anglosassone, sponsee, si obbliga a consentire ad altri l'uso della propria immagine pubblica ed il proprio nome per promuovere il marchio o un prodotto specificamente marcato, dietro corrispettivo».²

Il legislatore, invece, definisce il contratto di sponsorizzazione come «ogni contratto di un'impresa pubblica o privata, non impegnata in attività televisive o radiofoniche o di produzione di opere audiovisive o radiofoniche, al finanziamento di programmi, allo scopo di promuovere il suo nome, il suo marchio, la sua immagine, la sua attività o i suoi prodotti, purché non facciano riferimenti specifici di carattere promozionale a tali attività o prodotti».³

Proprio per la mancanza di una definizione univoca, sono gli stessi giudici della Commissione Tributaria Provinciale di Lecce che, nella loro decisione, sentono la necessità di definire la sponsorizzazione quel contratto «caratterizzato dal fatto che un soggetto sportivo, rappresentato da un atleta, una società, un'associazione o da un ente che organizza manifestazioni di carattere sportivo, si obbliga verso un corrispettivo, nei confronti di un altro soggetto (sponsor) rappresentato di regola, da imprese commerciali, a divenire il veicolo di diffusione del nome e del marchio dello sponsor stesso».⁴

La dottrina, a riguardo, ha lungamente discusso sull'appartenenza del contratto di sponsorizzazione all'uno o all'altro tipo della disciplina codicistica;⁵ si è parlato di contratti di locazione o di contratti vendita,⁶ di appalto, in particolare di servizi,⁷ o di contratto d'opera,⁸ e ancora di contratto associativo,⁹ con ogni relativo sforzo di applicazione al negozio di sponsorizzazione delle norme dettate per questi contratti.¹⁰

² Cass. Civ., 11 ottobre 1997, n.9880, in *Foro it.*, 1998, I, 499. Tra le non numerosissime decisioni in tema, si veda anche, più di recente, Cass. Civ., 28 marzo 2006, n. 7083, in *Giust. Civ., Mass.* 2006, 3.

³ Art.2 lettera t), D.Lgs. 31 luglio 2005, n. 177, *Testo Unico della Radiotelevisione*, che sostanzialmente riprende l'art.8, comma 12 della Legge 6 agosto 1990, n. 223.

⁴ Comm. Trib. Prov. di Lecce, 21 febbraio 2012, n. 53, cit.

⁵ L. CANTAMESSA, *Sponsorizzazioni e diritti d'immagine*, in AA.VV., *Lineamenti di diritto sportivo*, 2008, Giuffrè, Milano, 512.

⁶ M. BIANCA, *I Contratti di sponsorizzazione*, 1990, Maggioli, Rimini, p.124; R. ROSSOTTO – C. ELESTICI, *I contratti di pubblicità*, 1994, Milano, p.201; C. VERDE, *Il contratto di sponsorizzazione*, 1989, Napoli, p.122 (richiamati da G. VIDIRI, *Il contratto di sponsorizzazione: natura e disciplina*, in *Giust. Civ.*, 2001, II, 3.

⁷ A. DE SILVESTRI, *Le operazioni di sponsorizzazione e il merchandising delle società calcistiche*, in *Riv. Dir. Sport.*, 1983, 127; G.V. BRIANTE – G. SAVORANI, *Il fenomeno di sponsorizzazione nella dottrina, nella giurisprudenza e nella contrattualistica*, in *Dir. Inf.*, 1990, 645 (autori richiamati da G. VIDIRI, op. cit., 8).

⁸ D. ANCIETI, *Lo sfruttamento pubblicitario della notorietà tra concessione di vendita e contratto di sponsorizzazione*, in *Giust. Civ.*, 1998, 1061.

⁹ U. DAL LAGO, *Aspetti giuridici nella sponsorizzazione dello Sport – Relazione al Convegno della Popai Italia sulla "Comunicazione aziendale attraverso la sponsorizzazione"*, Verona, 27-28 marzo 1981 (richiamato da G. VIDIRI, *Il contratto di sponsorizzazione: natura e disciplina*, cit., p.8).

¹⁰ L. CANTAMESSA, *Sponsorizzazioni e diritti d'immagine*, in AA.VV., *Lineamenti di diritto sportivo*, cit., 512.

Dottrina prevalente, tuttavia, colloca il contratto di sponsorizzazione tra quelli atipici ma meritevoli di tutela *ex art.* 1322 c.c. e attribuisce la sua disciplina alle disposizioni sui contratti in generale, che proprio per la atipicità del negozio richiederanno d'essere integrate da pattuizioni specifiche.¹¹

Nella pratica, la sponsorizzazione può avere ad oggetto un evento (letterario, sportivo, artistico), oppure avere quale parte sponsorizzata (*sponsee*) una società sportiva o una Federazione, ovvero infine un singolo atleta.¹²

Pare, ancora, solamente il caso di precisare come, autorevole dottrina, ravvisa la causa della sponsorizzazione nel ritorno pubblicitario che le prestazioni o il *pati* dello *sponsee* producono (*rectius*: possono produrre nelle intenzioni delle parti) in capo allo sponsor.¹³

3. Al fine di affrontare in modo completo la questione decisa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, occorre precisare che la problematica dell'inquadramento del regime fiscale delle spese di sponsorizzazione, risulta essere una problematica molto discussa, tant'è che la giurisprudenza si è più volte soffermata, (anche molto di recente con la Sentenza della Corte di Cassazione n.3433 del 5 marzo 2012, che ripercorre ed approfondisce per vari aspetti decisioni precedenti in materia¹⁴), su come vadano inquadrate fiscalmente le spese c.d. di sponsorizzazione sportiva.

Difatti il quesito che più volte si sono poste dottrina e giurisprudenza, è se queste somme di denaro possano considerarsi spese di rappresentanza o spese di pubblicità; la materia è affrontata dall'art.108 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (T.U.I.R.), il quale al secondo comma dichiara che *«le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi. Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50»*.¹⁵

¹¹ B. INIZIARI, *Sponsorizzazione*, in *Contr. Impr.* 1985, 255; G. VIDIRI, *Società sportive e contratti di sponsorizzazione*, in *Giur. It.*, 1993, IV, 423; A. DI AMATO, *Impresa e nuovi contratti*, Napoli, 1991, 237; F. GALGANO, *Il marchio celebre, il contratto di merchandising e la sponsorizzazione*, in *Dir. Civ. e comm.*, Milano, 1990, III, I; F. RAMPONE, *Proventi della sponsorizzazione e tutela del diritto materiale d'autore*, in *Giust. Civ.*, 2000, 1035.

¹² L. CANTAMESSA, *Sponsorizzazioni e diritti d'immagine*, in AA.VV., *Lineamenti di diritto sportivo*, cit., 513.

¹³ L. CANTAMESSA, *Sponsorizzazioni e diritti d'immagine*, in AA.VV., *Lineamenti di diritto sportivo*, cit. op. cit..

¹⁴ Cfr. Cass. Civ. sez. Trib., 7 agosto 2008, n.21270, 27 giugno 2008, n. 17602, 23 aprile 2007, n. 9567.

¹⁵ Comma così modificato dall'art.1, comma 33, Legge 24 dicembre 2007, n. 244, ai sensi del comma

Occorre precisare a riguardo che il Testo Unico, però non fornisce alcuna indicazione circa i parametri discriminanti la qualificazione delle spese di rappresentanza e delle spese di pubblicità e, proprio alla luce di ciò, è dovuta intervenire la dottrina, la prassi e soprattutto la giurisprudenza a colmare tale vuoto normativo.

Data la complessità del problema risulta doveroso dapprima precisare come la sponsorizzazione si distingue dalla pubblicità tradizionale in quanto il contratto di pubblicità ha come oggetto la diffusione del messaggio pubblicitario, nei modi e nei termini convenuti, mentre nel contratto di sponsorizzazione il messaggio pubblicitario viene diffuso in modo indiretto, ossia attraverso un comportamento dello *sponsee* che si sarebbe tenuto indipendentemente dall'obbligazione dedotta in contratto; sul piano della normativa la sponsorizzazione è soggetta alle stesse norme che regolano la pubblicità ed in generale la comunicazione commerciale.¹⁶

Circa la disciplina fiscale assoggettabile, secondo la Suprema Corte di Cassazione le sponsorizzazioni sportive devono essere equiparate alle spese di rappresentanza poiché sono effettuate senza una diretta aspettativa di ritorno commerciale al fine di accrescere il prestigio dell'impresa; difatti i giudici hanno precisato che «*debbono farsi rientrare nelle spese di rappresentanza quelle effettuate senza che vi sia una diretta aspettativa di ritorno commerciale, e che vadano, invece, considerate spese di pubblicità o propaganda quelle altre sostenute per ottenere un incremento, più o meno immediato, della vendita di quanto realizzato nei vari cicli produttivi ed in certi contesti, anche temporali*».¹⁷

In tal caso la società oggetto dell'accertamento non aveva provato se e quale fosse stata la diretta aspettativa di ritorno commerciale, dato che la sponsorizzazione venne effettuata in un'area (quella dello sport) che nulla aveva a che vedere con l'area d'interesse in cui operava l'impresa (e cioè quella degli imballaggi).

Concludendo su tale punto, occorre solamente quindi dire come non basta la forma della sponsorizzazione per dedurre che la spesa sia di pubblicità, ma è necessario che il comportamento complessivo delle parti sia congruente con la forma data al contratto, non basta cioè, che nello stesso si preveda solamente uno scambio di denaro a fronte dell'esposizione di un marchio, ma, secondo i giudici, occorre invece che all'interno del contratto si faccia presente la diretta aspettativa di ritorno commerciale conseguente alla sponsorizzazione.

Secondo i giudici quindi nel caso da loro esaminato le relative spese avrebbero potuto accrescere l'immagine della società che le aveva sostenute, ma non erano in grado di influire positivamente sull'ammontare delle vendite.

A tal fine occorre quindi, che vi sia tra la società sponsorizzante e la società (o lo sportivo) sponsorizzata un requisito di inerenza dove per «*spese inerenti si considerano le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate*

34 del medesimo articolo la modifica decorre dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

¹⁶ R. ROSSOTTO, *Contratti di sponsorizzazione opportunità giuridiche*, in *Riv. Aedon – Rivista di arti e diritto online*, 2010, 1.

¹⁷ Cass. Civ., sez. Trib., 5 marzo 2012, n.3433, disponibile sulla banca dati *dejure.i*.

*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 ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore».*¹⁸

4. Circa la decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, come già accennato in precedenza, tra le varie contestazioni che erano state opposte alla società ROSS Srl dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, una di queste concerneva costi per Euro 72,500,00 sostenute (e documentate) a fini di sponsorizzazione sportiva.

A riguardo occorre da subito porre in risalto come la sentenza in commento, a differenza della decisione poco fa accennata della Corte di Cassazione n.3433/12, dirime in termini ambigui la questione della qualificazione di sponsorizzazione sportiva ai fini della deducibilità dal reddito, singolarmente posta come alternativa non già all'inquadramento tra le spese di rappresentanza (come avviene nella decisione della Corte di Cassazione n.3433/12) ma alla possibilità che si tratti di mere erogazioni liberali estranee all'attività d'impresa.

Difatti i giudici di Lecce, dopo aver richiamato l'orientamento enunciato dalla Risoluzione del 5/11/1974 n.2/1016, secondo cui, *«le somme corrisposte a società sportive possono essere considerate di natura pubblicitaria – e come tali inerenti alla produzione di reddito – solo se abbiano come scopo unico quello di reclamizzare il prodotto commerciale per incrementare i ricavi e sempre che ai contributi faccia riscontro, in tal senso, una somma di obblighi contrattuali, anche in fatto osservati»*, affermano che *«ai fini della deducibilità delle “spese di sponsorizzazione” va, in definitiva, ricercato quel legame logico tra l'attività dell'azienda sponsorizzante e la promozione dedotta. Legame logico che costituisce la linea di confine tra sponsorizzazioni deducibili e mera erogazione liberale, come tale estranea all'attività d'impresa».*¹⁹

Alla luce di ciò, i giudici tenuto conto dell'oggetto dei contratti di sponsorizzazioni stipulati con la Gestitalia Srl e con il Circolo Ippico Euroequi Service, affermano *«che sussiste un legame logico tra l'attività dell'azienda sponsorizzante e la promozione dedotta, con la conseguente legittima deducibilità delle spese di sponsorizzazione del reddito d'impresa della Ross Srl».*²⁰

5. Al fine di comprendere se il ragionamento dei giudici possa essere condiviso o meno, pur contrastando con la giurisprudenza di legittimità, oramai, sul punto, quasi costante, occorre fare un passo indietro e capire quale sia l'evoluzione e la *ratio* della disciplina di tali spese.

In origine, le spese di rappresentanza rientravano nel genere indistinto delle spese

¹⁸ Decreto Ministeriale, 19 novembre 2008, art.1, comma 1, in *dejure.it*.

¹⁹ Comm. Trib. Prov. di Lecce, 21 febbraio 2012, n. 53, cit.

²⁰ Comm. Trib. Prov. di Lecce, 21 febbraio 2012, n. 53, cit., op. cit.

di pubblicità e propaganda di cui al secondo comma dell'art.108 TUIR. In seguito, col D.L. 2 marzo 1989, n.69 il legislatore ha introdotto il regime della deducibilità parziale, nella misura di un terzo, per i costi e le spese di rappresentanza (anche se non forniva di esse una precisa definizione); tale scelta fu introdotta sul doppio presupposto che le spese di rappresentanza fossero agevolati veicoli per l'autoconsumo, e che le stesse possano essere inerenti anche solamente per una parte, cioè che le spese di rappresentanza fossero ritenute per natura non appieno utili o funzionali all'impresa. E quindi per la quota indeducibile, sono spese sostenute senza precisi scopi commerciali direttamente o indirettamente correlabili con la produzione del reddito.

Su tale problematica, autorevole dottrina, ritiene che, il regime forfetario, più che la deducibilità parziale, è una soluzione motivata dalla presunzione di una parziale inerenza, oltre che di economia amministrativa e di prevenzione del prevedibile contenzioso sui criteri e la misura della parziale inerenza per questa tipologia di spese o, in genere, per quelle che l'impresa imputerebbe alla voce «spese di rappresentanza»; mentre denota una più marcata vocazione antielusiva la norma che presume «di rappresentanza» spese per omaggi e contributi per organizzare convegni. Si tratta, cioè, di un'inerenza affievolita intrinseca al genere di quelle spese, e non di una limitazione di deducibilità, almeno in linea di principio, ma di una parziale indeducibilità; il genere delle spese di rappresentanza è composto da spese inerenti al reddito prodotto, ma non appieno. Di connotazione composita e in parte affine alle liberalità, esse afferiscono solo in parte all'attività d'impresa.²¹

Per tornare quindi alla decisione in analisi, la Commissione, pur rilevando che, di regola, quelle genericamente sostenute per diffondere il nome e il marchio dello sponsor vanno inquadrate tra le spese di pubblicità integralmente deducibili secondo le modalità previste per queste ultime, sembra porre l'ulteriore condizione che dette spese abbiano come scopo unico quello di reclamizzare il prodotto commerciale per incrementare i ricavi, salvo poi tornare a concepire il criterio di *discrimen* come sussistenza di un legame logico tra l'attività dell'azienda sponsorizzante e la promozione dedotta, intesa, peraltro, come linea di confine tra sponsorizzazioni deducibili e mere erogazioni liberali.

Apparirà ora palese il contrasto tra la decisione poco sopra accennata della Corte di Cassazione del 5 marzo 2012 n.3433 e quella della Commissione Tributaria Provinciale di Lecce n.53 del 21 febbraio 2012; tale contrasto, in realtà, è solo apparente.

A riguardo si ricorda brevemente che secondo la Suprema Corte di Cassazione sponsorizzare un'auto da corsa con il nome dell'impresa rientra tra le spese di rappresentanza (e non tra le spese di pubblicità), intendendo quindi per spese di rappresentanza quelle che contribuiscono ad accrescere prestigio e immagine dell'impresa e a potenziarne la possibilità di sviluppo.

²¹ E. CINTOLESI, *Le spese di pubblicità, propaganda e rappresentanza*, Milano, Giuffré, 2005, 53 e ss; cfr. altresì, M. PROCOPIO, *Spese di rappresentanza: un problema ancora irrisolto*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999, 437 ss.

I giudici tributari di Lecce invece, accostandosi all'orientamento opposto espresso dal Ministero delle Finanze nel R.M. 5 novembre 1974 n. 2/1016 e 17 giugno 1992 n. 9/204, affermano che le spese di sponsorizzazione sono riconducibili nell'ambito di quelle finalizzate alla pubblicità, in quanto caratterizzate dall'esistenza di un rapporto sinallagmatico in base al quale lo sponsor si obbliga ad una prestazione in denaro o in natura e il soggetto sponsorizzato si obbliga a pubblicizzare e propagandare il prodotto, i servizi, il marchio e l'attività svolta dallo sponsor.

Il contrasto però è risolvibile se si considera che la decisione della Suprema Corte fa riferimento alla disciplina vigente prima dell'entrata in vigore della L. 244/2007; ciò si denota, secondo la dottrina, dal criterio distintivo tra le due tipologie di spesa utilizzato dai giudici per motivare la propria conclusione.²²

I criteri previsti dal D.M. 19 novembre 2008 dovrebbero comportare il superamento della suddetta impostazione: tale provvedimento, pur definendo unicamente le spese di rappresentanza, costituisce il fondamento per ricavare, a contrario, la nozione di spesa di pubblicità. Infatti, proprio prendendo le mosse dal citato D.M., la Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 13 luglio 2009 ha chiarito che le spese di pubblicità sono quelle sostenute in forza 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.²³

Può essere ancora d'aiuto prendere in considerazione la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 57 di data 23.06.2010, emessa dalla stessa Agenzia in seguito a una richiesta di chiarimento da parte di una società proprio sulla qualificazione di alcune somme da questa destinate ad una società sportiva in seguito alla stipula con la stessa di alcuni contratti di sponsorizzazione.

L'Agenzia inizia la sua analisi partendo dal dettato dell'art. 90, comma 8, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, il quale stabilisce che il corrispettivo, in denaro o in natura, erogato a 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 200.000,00 Euro, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario*», deducibile ai sensi dell'art. 108, comma 2, primo periodo (già art. 74, comma 2) del TUIR.

Proprio con riferimento a tale normativa è stata emessa la Circolare n.21/E del 22 aprile 2003, la quale al paragrafo 8 ha precisato che con la Legge n.289/02 s'introduce «*ai fini delle imposte sui redditi, una presunzione assoluta circa la natura delle somme corrisposte, fra l'altro, alle società e alle associazioni sportive dilettantistiche. In forza di detta presunzione* – continua l'Agenzia –

²² Si veda il sito www.comlegal.eu, (maggio 2012).

²³ Si veda il sito www.comlegal.eu, cit., op. cit.

le somme di cui trattasi costituiscono, in ogni caso, nel limite d'importo annuo complessivamente non superiore ai 200.000,00 Euro, spese di pubblicità in capo al soggetto erogante, integralmente deducibili dal reddito d'impresa nell'esercizio in cui sono sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi.

La citata circolare n.21/E del 2003 ha, altresì, precisato che, in base all'art.90, comma 8, della legge n.289 del 2002, la fruibilità dell'agevolazione in argomento 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) a fronte dell'erogazione delle somme deve essere riscontrata una specifica attività del beneficiario della medesima erogazione».*²⁴

*L'Agenzia inoltre precisa «che ai fini della deducibilità dal reddito d'impresa delle spese in argomento devono altresì essere soddisfatti, secondo i principi generali recati dal TUIR all'art.109, i requisiti della competenza, della certezza, quanto all'esistenza del costo, e dell'oggettiva determinabilità dello stesso, quanto al relativo ammontare, nonché dell'inerenza della spesa ad attività o beni da cui derivino ricavi o altri proventi imponibili».*²⁵

Proprio con riferimento al fondamentale requisito dell'inerenza, il già citato D.M. 19 novembre 2008, all'art.1, comma 1, precisa come debbano considerarsi inerenti «le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionale 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 ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore».

In conclusione, secondo la dottrina, nel regime attuale, le spese di sponsorizzazione possono essere disciplinate quali spese pubblicitarie (così come sostenuto dal Ministero delle Finanze nella precedente disciplina) e quindi totalmente deducibili:

- nell'esercizio di sostenimento*
- in quote costanti nell'esercizio di sostenimento e nei quattro successivi*

*Con la precisazione che qualora la sponsorizzazione interessi più periodi d'imposta, occorre preliminarmente individuare la quota delle spese di competenza di ogni esercizio.*²⁶

6. *In conclusione, l'iter logico seguito dalla Commissione Tributaria Provinciale di Lecce appare condivisibile, in quanto aderente alla lettera della norma e alle precisazioni fornite con le Circolari citate dall'Agenzia dell'Entrate.*

Pare invece di difficile comprensione, la decisione finale dei giudici, i quali dichiarano che «sussiste un legame logico tra l'attività dell'azienda sponsorizzante e la promozione dedotta, con la conseguente legittima deducibilità delle spese di

²⁴ Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 57, 23 giugno 2010, in *CERDEF*.

²⁵ Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 57, 23 giugno 2010, cit. op. cit.

²⁶ Si veda il sito www.comlegal.eu, cit.

sponsorizzazione del reddito di impresa della Ross Srl».

Tale decisione risulterebbe sicuramente comprensibile dopo un'attenta analisi (come effettuata dagli stessi giudici tributari) sull'oggetto e su quanto, quindi, dichiarato nelle clausole dei relativi contratti di sponsorizzazione stipulati.

Volgendo, infine, uno sguardo sugli effetti che potrà produrre tale decisione, basta sottolineare che tutelando e favorendo, nella giusta misura, la deducibilità delle somme destinate a sponsorizzazioni, non solo viene agevolata la società sponsorizzante che può abbattere in maniera considerevole il suo reddito imponibile e in alcuni casi (quelli di sponsorizzazioni durature nel tempo), addirittura affiancare nell'immaginario collettivo il suo nome a quello della società sportiva (si pensi, ad esempio che la squadra di basket di Milano è collegata al nome dello stilista Armani e del suo *brand* Jeans), ma si aiuta altrettanto la società sportiva, soprattutto se dilettantistica in quanto la sua sopravvivenza è il più delle volte fondata su questi introiti.

Al fine quindi di evitare, da parte del contribuente, qualsiasi contestazione circa la deducibilità o meno dei costi di sponsorizzazione sostenuti, e la relativa inerenza all'attività sociale dello sponsorizzante, pare doveroso da parte dei soggetti contraenti specificarlo più chiaramente possibile nel contratto stipulato, e non rimettersi, anche in buona fede, all'interpretazione nella stipula dello stesso, della comune intenzione delle parti, e quindi al loro comportamento complessivo anche posteriore alla conclusione del contratto, così come previsto dal dettato dell'art. 1362 c.c.