

## DEDUCIBILITA' DELLE SPESE DI SPONSORIZZAZIONE

di Maria La Mela

### 1. Premessa.

Un tema certamente rilevante e di estrema attualità è l'inquadramento tra le spese pubblicitarie delle spese di sponsorizzazione a favore del *mondo* sportivo dilettantistico. Con l'articolo 90 comma 8 della L. 289/2002, il legislatore ha introdotto una norma che miri ad incentivare gli investimenti in favore delle associazioni sportive dilettantistiche.

In particolare, la disciplina prevede 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<sup>1</sup>, 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”*.

Tale disposizione è stata introdotta nel nostro ordinamento con l'intento di portare in attuazione gli scopi solidaristici propri delle associazioni sportive dilettantistiche<sup>2</sup> che, per le difficoltà che incontrano nel reperire entrate e fonti di finanziamento, beneficiano di un regime fiscale agevolato e sono destinatarie di disposizioni che incentivano la loro crescita.

---

<sup>1</sup> Soglia innalzata a 400.000 euro dal 2017.

<sup>2</sup> *“Il mondo sportivo dilettantistico, infatti, dovrebbe essere uno strumento di educazione, inclusione sociale, aggregazione e, più in generale, di sviluppo sociale della comunità”*. Gabriele Sepio e Gianpaolo Sbaraglia (a cura di), *Riforma del terzo settore: possibili scenari per ASD e SSD*, in *Il fisco*, n. 45 del 2018.

Per incoraggiare tali investimenti, viene consentita la piena deducibilità delle spese di sponsorizzazione loro rivolte al ricorrere di determinate condizioni<sup>3</sup>:

1. Il soggetto sponsorizzato deve essere una Associazione Sportiva Dilettantistica (ASD) senza fini di lucro ai sensi dell'art. 90 della legge n. 289/2002<sup>4</sup>.  
Esse, per essere legittimate alla fruizione del regime agevolato in esame, oltre a rispettare una serie di requisiti stabiliti dalla legge<sup>5</sup>, devono essere iscritte nell'apposito Registro istituito presso il CONI<sup>6</sup> (*Comitato Olimpico Nazionale Italiano*).
2. Deve essere rispettata la soglia annua di spesa per la sponsorizzazione dell'importo di 400.000 euro.
3. L'attività deve essere finalizzata a promuovere l'immagine, i prodotti, i servizi e il marchio dello sponsor.

---

<sup>3</sup> Cfr. Cass. n. 5720/2016, Cass. n. 8981/2017, Cass. n. 14235/2017.

<sup>4</sup> L'articolo 90 della legge n. 298 del 2002 racchiude la disciplina giuridica relativa agli aspetti di carattere extra-tributario delle associazioni sportive dilettantistiche e delle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro. Le disposizioni di detto articolo assumono particolare rilievo poiché indicano dettagliatamente i requisiti necessari per l'appartenente a tali tipologie soggettive.

<sup>5</sup> La legge n. 289/2002, art. 90, commi 17 e 18, detta in modo analitico i requisiti necessari per l'appartenenza a tali tipologie soggettive ai fini civilistici. In particolare, il comma 17, oltre a prevedere tre possibili le forme giuridiche, impone a tali enti non lucrativi di inserire nella propria denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale "dilettantistica"; mentre il comma 18 elenca una serie di disposizioni inerenti all'atto costitutivo e allo statuto.

<sup>6</sup> cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 18/E, 01/08/2018 – "*Questioni fiscali di interesse delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, emerse nell'ambito del Tavolo tecnico tra l'Agenzia delle entrate ed il Comitato Olimpico Nazionale Italiano "Alle tipologie soggettive di enti sportivi dilettantistici disciplinate dal citato articolo 90 si applicano i benefici fiscali previsti dalla vigente normativa per le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro. Le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, in possesso dei requisiti previsti, possono essere iscritte nell'apposito Registro istituito presso il CONI. A tale riguardo, l'articolo 7 del decreto legge 28 maggio 2014, n. 136, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 luglio 2004, n. 186, confermando il CONI quale unico organismo certificatore della effettiva attività sportiva svolta dalle società e dalle associazioni sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90 della legge n. 289 del 2002, si applicano alle associazioni ed alle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che sono in possesso del riconoscimento ai fini sportivi rilasciato dal CONI, quale garante dell'unicità dell'orientamento sportivo nazionale ... A tal proposito deve essere evidenziato che le nuove regole di funzionamento del Registro, approvate dal Consiglio Nazionale del CONI in data 18 luglio 2017, sono maggiormente funzionali sia al ruolo di certificatore attribuito al CONI dal legislatore, sia alla necessità di una verifica"*.

4. L'attività deve essere effettivamente realizzata: il soggetto sponsorizzato deve attuare una specifica attività promozionale. La sponsorizzazione si instaura mediante un rapporto sinallagmatico<sup>7</sup> nella quale lo sponsor si obbliga ad una prestazione di denaro o in natura in favore del soggetto sponsorizzato che, a sua volta, si obbliga a promuoverne l'immagine.

Per la Cassazione<sup>3</sup>, la norma, stabilendo tali condizioni oggettive e soggettive, categorizza automaticamente le spese di sponsorizzazione sotto il profilo fiscale delle spese di pubblicità ai sensi dell'art. 108, comma 1, Tuir<sup>8</sup>, assumendo il valore di presunzione assoluta che non ammette prova contraria (*praesumptio iuris et de iure*), in merito alla loro natura, deducibilità ed inerenza.

## **2. La recente sentenza n. 39/2017 della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna.**

Entrando nel merito della vicenda, la Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, con la sentenza n. 39 del 7 gennaio 2019, sulla scia della più recente giurisprudenza e dottrina, conferma le prerogative che rendono deducibili ex art. 108, comma 1, Tuir, per presunzione assoluta, le spese di sponsorizzazione a favore delle associazioni sportive dilettantistiche.

Il fatto oggetto della pronuncia trae origine da un avviso di accertamento notificato

---

<sup>7</sup> “Per quanto riguarda le spese di sponsorizzazione, esse si caratterizzano dall'esistenza di un rapporto sinallagmatico (contratto bilaterale a prestazioni corrispettive) 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 (R.M. 2/1016/1974 e R.M. 9/204/1992). Proprio per l'esistenza di tale rapporto sinallagmatico, tali spese sono state ricondotte secondo consolidato orientamento dell'Amministrazione finanziaria nell'ambito delle spese di pubblicità, in mancanza di carattere gratuito e anche in considerazione della definizione di spesa di pubblicità fornita dalla circolare AdE 34/E/2009”. Evolution Euroconference, *Spese di rappresentanza, pubblicità, sponsorizzazione*, 10 Maggio 2018, <https://www.ecnews.it/spese-rappresentanza-pubblicita-sponsorizzazione/>.

<sup>8</sup> L'art. 108, c. 1, Tuir, prevede espressamente che le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.

dall’Agenzia delle Entrate ad un contribuente esercente l’attività di consulenza per la internalizzazione delle imprese, a cui veniva contestato, per l’anno 2011, tra le altre questioni, di aver indebitamente dedotto spese di pubblicità effettuate in favore di un’associazione sportiva dilettantistica poiché ritenute non inerenti all’attività di impresa.

La sentenza di primo grado<sup>9</sup>, a conferma di un orientamento consolidato<sup>3</sup>, aveva accolto il ricorso in merito alla deducibilità delle spese di sponsorizzazione dichiarate dal contribuente respingendo le altre questioni. Nonostante ciò, nell’atto di appello incidentale l’Agenzia delle Entrate riscontrava che la documentazione prodotta dal contribuente a dimostrazione delle spese di sponsorizzazione non era univoca e non consentiva di ricondurre le spese di pubblicità dichiarate nell’anno 2011 oggetto di accertamento.

Riguardo al profilo delle spese di sponsorizzazione, anche la sentenza di secondo grado è favorevole al contribuente in quanto, secondo la Commissione Tributaria Regionale dell’Emilia Romagna, ancor prima di inquadrare tali oneri ai sensi dell’art. 90, comma 8 della L. 289/2002, i versamenti effettuati in favore dell’associazione sportiva dilettantistica sussistono e provano l’esistenza e l’inerenza delle spese di pubblicità sostenute nel periodo d’imposta 2011.

La CTR osserva quindi che la questione in oggetto è evidentemente riconducibile alla norma di cui all’art. 90, co. 8, L. n. 289/2002 in quanto, nello specifico caso:

1) è incontestata la dazione di somme di denaro: il corrispettivo in denaro a favore dell’associazione sportiva dilettantistica è effettivamente eseguito e documentato dall’esistenza di una scrittura privata, di fatture, assegni ed estratti conto da cui risultano i relativi addebiti;

2) il soggetto sponsorizzato è un’associazione dilettantistica sportiva iscritta nell’apposito

---

<sup>9</sup> Sentenza pronunciata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Rimini.

Registro del CONI;

3) la controprestazione dell'ente sponsorizzato è oggettivamente realizzata: il soggetto sponsorizzato ha dimostrato l'esistenza di una reale attività di sponsorizzazione mediante l'esibizione di materiale pubblicitario, del calendario 2011 e della documentazione fotografica riportante la data degli eventi che comprovano l'utilizzo del nome e del logo dello sponsor da parte della squadra sponsorizzata. Inoltre, ad integrazione della prova già prodotta, vi è anche l'attestazione del Presidente dell'associazione sul calendario degli eventi e una dichiarazione scritta del fotografo che ha riprodotto le fotografie delle manifestazioni sportive e ha indicato il sito web ove poter consultare il materiale<sup>10</sup>.

4) l'importo pagato per l'attività di sponsorizzazione oggetto di deduzione rientra nel limite indicato dalla legge in quanto inferiore a 400.000 euro annui.

Dalla lettura della norma, se tutte le condizioni che rendono gli oneri di sponsorizzazione deducibili per presunzione assoluta sono presenti (e lo sono), non si comprende per quale motivo si dovrebbe contestare la natura della spesa.

In secondo luogo, non va dimenticato un aspetto molto importante: la Cassazione<sup>11</sup>, oltre a sostenere la deducibilità delle spese di sponsorizzazione incontestabile, precisa che l'Ufficio non è legittimato ad effettuare una valutazione in merito all'inerenza della spesa stessa fino alla soglia che la normativa ha prefissato; è irrilevante ogni considerazione che vagli tali oneri come antieconomici e non inerenti in relazione all'entità della spesa e/o all'attività dello sponsor e del soggetto sponsorizzato.

In definitiva, *“deve quindi concludersi che vi è una presunzione assoluta in ordine alla deducibilità integrale dell'importo dichiarato come spesa pubblicitaria ex art. 108*

---

<sup>10</sup> La sentenza n. 39/2019 della CTR Emilia Romagna richiama la Suprema Corte di Cassazione (Cass. civ. n. 6618/2018; Cass. civ. n. 16711/2016; Cass. civ. n. 7707/2013).

<sup>11</sup> Cfr. Cass.civ. n. 5720/2016, Cass.civ. n. 8981/2017, Cass.civ. n. 7702/2017, Cass.civ. n. 14232/2017.

Tuir<sup>12</sup>”.

### 3. L'orientamento giurisprudenziale.

La sentenza della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, sezione XI, n. 39, del 7 gennaio 2019 in commento, segue un filone giurisprudenziale ormai consolidato da tempo e che non accenna al cambiamento di tendenza, *sint ut sunt aut non sint*.

È stato possibile dare una (corretta) interpretazione dell'articolo 90, comma 8, L. 289/2002 grazie a due recenti e famose Ordinanze della Suprema Corte di Cassazione che meritano di essere citate; la prima è la sentenza n. 5720 del 23 marzo 2016 che, nel fare una distinzione tra la natura delle spese di pubblicità e quella delle spese di rappresentanza<sup>13</sup>, prescinde dalla stessa poiché l'art. 90, co. 8, L. 289/2002 qualifica *ex lege* le spese di sponsorizzazione come pubblicitarie.

Successivamente, l'Ordinanza n. 8981 del 6 aprile 2017<sup>14</sup>, richiamando le condizioni richieste dalla legge e citate dalla sentenza della Cassazione sopramenzionata, per considerare le sponsorizzazioni deducibili ex art. 108, comma 1, Tuir, si è in presenza di una presunzione assoluta.

---

<sup>12</sup> Cfr. Ctr Emilia Romagna sentenza n. 39/2019

<sup>13</sup> “*In sintesi, è proprio il comma 8 dell'art.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, etc.)*”. Cfr. Cass. sentenza n. 5720/2016.

<sup>14</sup> “*Ugualmente irrilevante deve considerarsi l'ulteriore considerazione del giudice di appello circa la “antieconomicità” della spesa in esame, in ragione della affermata irragionevole sproporzione tra l'entità della stessa rispetto al fatturato/utile di esercizio della società contribuente. In ordine a quest'ultimo profilo deve infatti ribadirsi che quella sancita dalla L. n. 289 del 2002, art. 90, comma 8, è una “presunzione assoluta” oltre che della natura di “spesa di pubblicità”, altresì di inerenza della spesa stessa fino alla soglia, normativamente prefissata, dell'importo di euro 200.000 (400.000), trattandosi nel caso di specie di esborsi che sono pacificamente ben al di sotto di tale limite*”. Cfr. Cass. Ordinanza n. 8981/2017.

In conclusione, la giurisprudenza regionale conformandosi agli orientamenti della Suprema Corte di Cassazione citati nel presente elaborato, in presenza di elementi oggettivi e soggettivi ben definiti, rende irrilevante qualsiasi sindacato di merito che contesti la valenza della norma di cui all'articolo 90 comma 8 della Legge n. 289/2002.