



Igino Sorbino
Dottore Commercialista
Revisore Contabile
iginosorbino@sorbino.191.it

News per i Clienti dello Studio del 22 Marzo 2019

Ai gentili clienti e Loro Sedi

La deducibilità delle sponsorizzazioni alle A.S.D. Limiti, deducibilità e spunti di difesa

Questo breve intervento vuole cercare di fare luce sulla purtroppo **controversa questione della deducibilità delle sponsorizzazioni a favore delle associazioni sportive dilettantistiche**, che seppure normata e più volte interpretata da sentenza della Corte di Cassazione, trova nell'Agenzia delle Entrate un elemento di ostacolo.

Infatti, la **pacifica deduzioni di tale tipologia di spese** (che assume i caratteri della **spesa pubblicitaria**) **fino alla concorrenza di 200.000 euro l'anno**, se da una parte è garantita dal dettato normativo dell'art. 90 comma 8 della Legge 289/2002 e dalle successiva interpretazione della Corte di Cassazione, dall'altra **trova un continuo ostacolo nella prassi accertativa degli uffici che si ostinano a contestare**, soprattutto nei casi in cui la sponsorizzazione sia particolarmente cospicua, sebbene sotto il limite di legge, **l'antieconomicità del costo e/o la sua non inerenza all'attività d'impresa**. Questa sarà l'occasione per analizzare gli ultimi arresti giurisprudenziali di legittimità e per proporre qualche spunto per una efficace difesa tributaria.

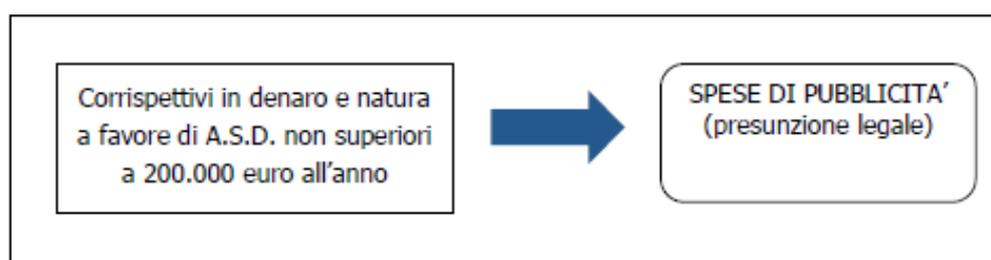
**L'art.90, co.8
della
L.289/2002**

La norma sopraccitata, **appositamente posta per favorire la sponsorizzazione delle associazioni sportive dilettantistiche da parte delle imprese**, viene titolata dal legislatore "*Disposizioni per l'attività sportiva dilettantistica*", e così recita: "*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". Partiamo quindi nella nostra analisi da questo primo elemento. **Esiste una norma di legge che regola la deducibilità fiscale delle elargizioni provenienti dalle imprese verso il mondo dell'associazionismo sportivo dilettantistico.**

Il dettato normativo è molto chiaro e non lascia spazio a dubbi: fino a 200.000 euro all'anno la sovvenzione di somme alle associazioni sportive dilettantistiche, a fronte di una effettiva attività promozionale effettuata da parte di queste, rappresenta una spesa di pubblicità (deducibile).

Tabella 1. La norma sulle sponsorizzazioni: art. 90, co. 8 L. 289/2002



Le perplessità degli Uffici

A fronte del predetto impianto normativo l'Ufficio, dopo aver **controllato che la prestazione di sponsorizzazione sia stata effettivamente posta in essere** (per esempio tramite affissione di scritte pubblicitarie sul campo di gioco, realizzazione di magliette riportanti il logo dello sponsor, ecc.), porta la sua analisi sul **piano della economicità della spesa** (in relazione al volume di ricavi realizzati dal contribuente) e alla **inerenza della stessa rispetto le caratteristiche dell'attività esercitata**.

ESEMPIO

Facciamo **un esempio** per chiarire la situazione. Immaginiamo un'azienda che svolge l'attività di agente di commercio nel settore informatico. L'azienda, che annualmente produce ricavi per 100.000 euro, sostiene in un anno spese di sponsorizzazione per 10.000 euro a favore di una associazione sportiva dilettantistica operante nel settore velico.

Una prima questione che viene sollevata dall'Erario è l'antieconomicità dell'operazione ovvero l'inverosimiglianza del fatto che un agente di commercio dedichi il 10% del fatturato a costi pubblicitari. In secondo luogo, viene contestato il fatto che tale spesa sarebbe non inerente in quanto non strutturalmente collegata ai ricavi, a seguito della scarsa connessione tra utenti del settore velico e il mondo dell'informatica. Vi sarebbe in sostanza un asserito flebile, se non inesistente, ritorno economico derivante dall'iniziativa pubblicitaria.

L'analisi della dottrina

In relazione a questi aspetti la **dottrina** ha precisato che: *"le sponsorizzazioni erogate a favore di associazioni sportive non sono contestabili dall'amministrazione finanziaria sotto il profilo della economicità, in quanto deducibili dal reddito di impresa anche se il ritorno economico è di gran lunga inferiore alle somme erogate e ciò in quanto i corrispettivi erogati a favore di tali associazioni – il cui scopo ai sensi del comma 8, art. 90, legge 289/2002 è quello soprattutto di **incentivare il sovvenzionamento delle associazioni sportive dilettantistiche**, delle fondazioni costituite da istituzioni scolastiche ed associazioni sportive che svolgono attività nei settori giovanili-, rientrano nella speciale tipologia delle "sovvenzioni" che godono di una **presunzione di inerenza per l'attività d'impresa del soggetto erogante**."* (Luigi Vassallo. Le prove e gli indizi nel processo Tributario. 2014 Giuffrè Editore. Pag. 63, nota n. 81).

In definitiva, per la dottrina il limite massimo stabilito dalla legge in 200.000 euro annui e la natura "sovvenzionale" della norma risolvono entrambe le questioni relative alla economicità della spesa e alla sua inerenza all'attività dell'impresa.

La recente giurisprudenza tributaria

Secondo la **recentissima giurisprudenza della Corte di Cassazione** c'è una **presunzione legale di deducibilità** delle spese di sponsorizzazione erogate alle associazioni sportive dilettantistiche per un ammontare non superiore a 200.000. Qui di seguito vengono riportati gli estratti di alcune recentissime decisioni di legittimità.

La **Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 1420/18 del 19 gennaio 2018** ha precisato che: *"I precedenti giurisprudenziali citati a conforto dalla ricorrente, nella specifica materia, sono stati meglio specificati dalla giurisprudenza più recente (cfr. Ord. n. 7202/2017; id n. 8991 del 06/04/2017) con l'affermazione dei seguenti principi: <<In tema di imposte sui redditi, **la presunzione legale di inerenza/deducibilità delle spese di sponsorizzazione di società sportive dilettantistiche, sancita dall'art. 90, comma 8, della l. n. 289 del 2002, opera in virtù della sola ricorrenza dei presupposti previsti dalla norma, senza che rilevino, pertanto, requisiti ulteriori**. In applicazione di tale principio, la S.C. ha cassato la sentenza impugnata che aveva escluso la deducibilità dei costi, pur sussistendone le condizioni previste di legge, in ragione dell'assenza di registrazione e di certezza di data del contratto con la "sponsee", dell'omissione della dichiarazione reddituale annuale da parte di quest'ultima nonché della ritenuta "antieconomicità" della spesa">>;*

Ancora la **Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 13508/18 del 30 maggio 2018**, ha ulteriormente precisato che: *"..l'art. 90 comma 8 della legge 289 del 2002 introduce **una presunzione legale assoluta di qualificazione**, nei limiti di 200.000,00 euro, come **spese di pubblicità** volte alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante il corrispettivo in denaro (Cass. Ord. nn. 8981/17, 5720/16, 7202/17), quindi, inerenti e congrue all'esercizio dell'attività commerciale se effettive, qualora erogate in favore di società sportive dilettantistiche..."*

Da un punto di vista strettamente giuridico quindi se ci troviamo di fronte a una presunzione legale assoluta circa la natura "pubblicitaria" della spesa di sponsorizzazione, **non è nemmeno ammessa prova contraria da parte degli Uffici**, qualora questi volessero dimostrare che si tratta, per esempio, di una spesa di rappresentanza.

Infine, la ancora più recente **ordinanza n. 22855/18 del 26 settembre 2018**, ha confermato che: *"... le spese di sponsorizzazione di cui alla L. n. 289 del 2002, articolo 90, comma 8, sono assistite da una "presunzione legale assoluta" circa la loro natura pubblicitaria, e non di rappresentanza a condizione che: 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"* (Cass. n. 14232 del 2017), *"senza che rilevino, pertanto, requisiti ulteriori"* (Cass. n. 8981 del 2017; v., altresì, Cass. n. 7202 del 2017 e nn. 1420 e 13508 del 2018); - *orbene, pur in presenza di tutte le sopra indicate condizioni, per come desumibile dallo stesso contenuto della sentenza impugnata, ed in particolare dai motivi di appello proposti dall'amministrazione finanziaria avverso la sfavorevole sentenza di primo grado (come sunteggiati a pag. 1 della sentenza in esame), da cui si evince che la ripresa fiscale era motivata dalla mancanza di inerenza di quei costi all'attività esercitata dalla società contribuente e dalla non congruità degli stessi, la CTR non si è attenuta al suddetto principio là dove ha escluso la deducibilità delle spese di sponsorizzazione documentate dalla società contribuente, di importo inferiore a quello massimo previsto dal citato articolo 90, sulla base di valutazioni circa l'inerenza e la congruità di quei costi, del tutto irrilevanti".*

Alla luce della precedente giurisprudenza di legittimità risulta incontestabile il fatto che, entro il limite di legge, non può essere effettuata alcuna valutazione sugli aspetti di inerenza o di congruità della spesa, la cui deduzione deve essere comunque garantita. La ratio della norma è proprio quella di permettere il sovvenzionamento privato di organizzazioni sportive dilettantistiche, che probabilmente non avrebbero alcuna altra fonte di supporto economico.

Anche la giurisprudenza di merito ha recentemente recepito l'illustrato arresto giurisprudenziale. In particolare la **C.T.R. di Venezia** si è recentemente espressa con alcune pregevoli sentenze.

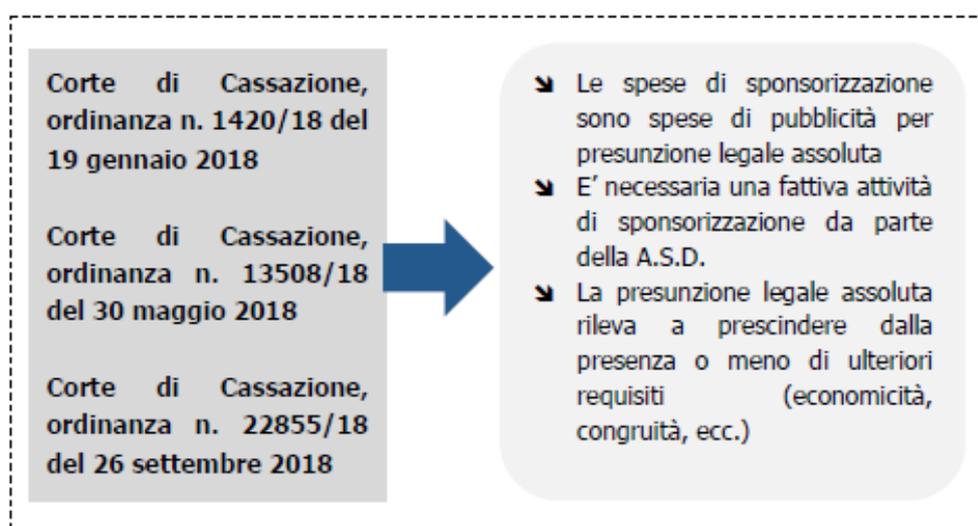
Per esempio, la prima sezione della Commissione Tributaria Regionale del Veneto (**sentenza n. 1290 del 19/11/2018**, respingendo l'appello dell'Agenzia delle Entrate, ha precisato che: *"L'argomento che costituisce oggetto del presente procedimento è quello delle cosiddette "sponsorizzazioni" in campo sportivo dilettantistico, che si può definire come l'accordo tra due o più parti diretto a finanziare economicamente una società sportiva dilettantistica, in cambio di pubblicità, cioè la messa in atto di una*

condotta capace di promuovere il nome e i beni e servizi del soggetto o dei soggetti che sono gli erogatori della prestazione economica e la sua regolamentazione è contenuta nella norma di cui all'art.90, comma 8, della L. 27 dicembre 2002, n. 289 (Finanziaria 2003). In realtà, lo Stato, nello svolgimento dei suoi compiti istituzionali, fra i quali vi è quello di promuovere lo sport, soprattutto quello dilettantistico, di fronte alla **oggettiva difficoltà di erogare finanziamenti ad una miriade di associazioni** che praticano l'attività sportiva in forma non professionistica, ha ritenuto, con l'emanazione della norma sopra citata - inserita in una serie di norme che regolavano la finanza per l'anno 2003 e per i seguenti - **di delegare in gran parte ai privati il compito di mantenere in vita le Associazioni S.D., mediante l'erogazione alle stesse di fondi, in cambio di attività, da parte dei soggetti beneficiari, dirette a caldeggiare le attività ed i prodotti dei soggetti erogatori.** Il beneficio economico che questi ultimi ne traggono è quello della possibilità di dedurre, nelle operazioni contabili finalizzate alla individuazione del reddito, il 100% della somma che è stata oggetto dell'erogazione sopra menzionata, fino ad un massimo di Euro.200.000,00, che viene definita come spesa per pubblicità, interamente deducibile, diversamente da quanto avveniva in precedenza, visto che le spese di tal genere venivano definite spese di rappresentanza ed erano deducibili solo per il 50%. Il soggetto beneficiario deve rilasciare regolare fattura per l'ammontare ricevuto e deve mettere in atto un'ideale condotta per diffondere l'immagine, il logo, il nominativo, i prodotti e i servizi che formano oggetto dell'attività commerciale del soggetto erogante. Date queste premesse, si osserva che in realtà **si tratta di un contratto a prestazioni corrispettive, laddove, all'obbligo di elargire una somma di denaro da parte del soggetto "Sponsor", si contrappone l'obbligo, da parte dell'Associazione S.D., di attivarsi per fornire una effettiva pubblicità al soggetto che ha proceduto all'erogazione della somma di denaro.** Come sopra si accennava, lo sponsor può dedurre dall'imponibile il 100% della somma erogata, che viene considerata come spesa di pubblicità e in tal senso si è ormai determinata una **vera e propria presunzione legale assoluta**, per il fatto che, verificata la sussistenza delle caratteristiche che la sponsorizzazione deve complessivamente possedere, quali poco sopra elencate, le somme in argomento vengono senz'altro considerate di natura pubblicitaria e non di rappresentanza senza che sia necessario effettuare alcun tipo di indagine diretta alla ricerca dell'inerenza e/o della congruità. Come insegna la recentissima sentenza della Suprema Corte n.22855 del 26 settembre 2018, si è dunque consolidato il principio secondo cui "in tema di detrazioni fiscali, le spese di sponsorizzazione di cui alla L. n. 289 del 2002, art.90, comma 8, sono assistite da una "presunzione legale assoluta" circa la loro natura pubblicitaria e non di rappresentanza a condizione che: 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 (Cass. n.14232 del 2017), senza che rilevino, pertanto, requisiti ulteriori" (Cass. n.8981 del 2017; v., altresì, Cass. n.7202 del 2017 e nn.1420 e 13508 del 2018)". In sostanza, nei casi in cui si versa in tema di sponsorizzazione, come regolata dalla norma di cui all'art.90, comma 8, della L. n. 289 del 2002, **vanno**

considerati del tutto irrilevanti le valutazioni compiute sulla base dei criteri relativi all'inerenza e alla congruità.".....e più avanti: "diventa irrilevante qualsiasi valutazione circa la sussistenza dei requisiti inerenza e congruità, quali richiesti dall'art.109 TUIR per riconoscere la detrazione nella misura del 100% alle spese che, nella presente fattispecie, devono essere riconosciute di pubblicità."

Per concludere, qualora siano pienamente rispettati i requisiti previsti dall'art. 90, co. 8 della L. 289/2002, deve ritenersi che il costo di sponsorizzazione sia pacificamente deducibile.

Tabella 2. La sponsorizzazione nella giurisprudenza di legittimità



Le proposte di recupero dell'Ufficio

Nella fase accertativa l'Ufficio non provvedere solo a contestare in senso "demolitorio" il comportamento del contribuente, ma **propone solitamente un parametro di congruità della spesa** di sponsorizzazione collegandolo a quanto proposto da un (o più) siti internet specializzati nella pubblicazione "on-line" di richieste di sponsorizzazione (a dire il vero le più disparate).

A fronte di una tale modo di procedere emerge immediatamente una **contraddizione di fondo**: ma se la contestazione dell'Ufficio concerne l'aspetto dell'inerenza del costo, che non ammette gradazioni di sorta (un elemento di spese è inerente o non lo è), come è possibile proporre un criterio che consenta un'inerenza solo parziale? Questa contraddizione dovrà essere portata di fronte al giudice tributario.

Purtroppo **quanto indicato nel sito internet proposto dall'Ufficio unico parametro di riferimento non rappresenta altro che una fonte di natura privatistica destituita di alcuna autorevolezza** (in quanto non certificata da alcuno). Sia chiaro gli uffici controlli non propongono elaborazioni su dati provenienti da fonti ufficiali (per esempio l'ISTAT) o quantomeno elaborazioni interne provenienti

dall'Anagrafe Tributaria. I siti di sponsorizzazione sono gestiti da società private e sono sprovvisti di alcuna forma di controllo e "certificazione" dei dati pubblicati, risultando quindi non autorevoli e privi di garanzie minimali (quantomeno per costituire un utile parametro di accertamento fiscale). Per dire, l'attività pubblicitaria dell'accertamento d'imposta può legittimamente essere ancorata a parametri economici di natura privatistica non verificabili?

Oltre a questa inquietante nota di fondo, occorre precisare che, non è infrequente trovare inserzioni di carattere estemporaneo del tutto inconferenti con lo strumento (ovviamente se si vuole ritenere questo uno strumento utile per l'accertamento).

Tabella 3. L'utilizzo dei siti di sponsorizzazione come riferimento congruo per l'accertamento

<p>Siti internet di sponsorizzazione di natura privata Mancanza di certificazione dei dati Opportunità di utilizzare fonti privatistiche per l'attività di accertamento (di natura amministrativa)</p>
--

La circolare n.21/E del 22/4/2003

In sede dibattimentale non è raro sperimentare che **gli Uffici si trincerano dietro una vecchia circolare dell'Agenzia delle Entrate (n. 21/E del 22/4/2003)** in tema di *"Disposizioni urgenti per l'attività sportiva dilettantistica"*. In quella sede però, se si analizza il contenuto delle disposizioni riguardanti le agevolazioni in tema di spese di pubblicità, risulta che **le disposizioni di prassi sono sorprendentemente chiare**: *"Il comma 8 dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002 prevede che i corrispettivi in denaro o in natura erogati in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche, 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, non superiori all'importo annuo di 200.000 euro, costituiscono per il soggetto erogante "spese di pubblicità". 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. Si evidenzia 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."*

Di fatto il dettato di prassi è perfettamente aderente alla successiva interpretazione fatta dalla Corte di Cassazione, anche se **gli Uffici tendono a far passare l'inciso riguardante la necessità di una specifica attività del beneficiario come un elemento di riscontro per l'eventuale antieconomicità della spesa e la sua inerenza all'attività dell'impresa erogante.** Gli Uffici si spingono fino a sostenere che **deve essere il contribuente a dover dimostrare l'inerenza del costo di sponsorizzazione rispetto alla specifica attività imprenditoriale.** E ciò non solo sul piano qualitativo, ma pure sotto un aspetto quantitativo allorquando la voce di spese assunta, per l'Ufficio, caratteri di anormalità rispetto a un non meglio specificato "buon senso". Come precisato precedentemente, per l'Ufficio la misura viene data dal riscontro con le richieste di sponsorizzazione provenienti dai siti on-line, ma, come visto, si tratta di strumenti accertativi del tutto spuntati e sforniti del benché minimo carattere di autorevolezza.

In merito al calcolo della presunta redditività del settore

Al fine di qualificare ulteriormente la presunzione accertativa, l'Ufficio sovente effettua **un'analisi comparata tra la redditività del soggetto accertato e la media del settore** (inteso come un campione estrapolato dall'anagrafe tributaria, nel quale sono presenti un centinaio di posizioni di imprenditori esercitanti l'attività d'impresa con codice attività identico a quello del soggetto, operanti in regime di contabilità ordinaria, semplificata e in regime forfettario).

Alla luce dei dati così estrapolati **viene contestata la bassa redditività del contribuente accertato rispetto a quella del settore** (formato da imprese che evidentemente non hanno provveduto a sostenere spese di sponsorizzazione), senza che sia stata effettuata una preventiva **"clusterizzazione"** dei soggetti. Come sappiamo ad ogni cluster corrisponde una specifica funzione di ricavo e tanto più il soggetto ha una probabilità alta (tendente al 100%) di appartenere a quel cluster, tanto meglio sarà comparabile con le altre aziende appartenenti a quel raggruppamento. Nulla di tutto ciò viene fatto dall'Ufficio per suffragare le sue tesi accertative e purtroppo vengono considerati i dati di aziende il cui unico denominatore è costituito dal codice attività, a prescindere dalla struttura di costo.

Tabella 4. La redditività media: elementi da valutare

<p>Campione significativo? E' stata effettuata una clusterizzazione (sul modello metodologico degli studi di settore)? Funzione di Ricavo coerente con le caratteristiche delle aziende Calcolo della media correttamente effettuato?</p>

Conclusioni

Nel concludere l'analisi possiamo precisare che, in tema di costi di sponsorizzazione ad associazioni sportive dilettantistiche, la presenza di una norma di legge molto chiara, peraltro oggetto di una interpretazione costante da parte della Corte di Cassazione, porta a ritenere che non possa essere eccepito, quale condizione di deducibilità dal reddito d'impresa, alcun ulteriore elemento di qualificazione della spesa.

Lo Studio resta a disposizione per ulteriori chiarimenti e approfondimenti