

# La sponsorizzazione sportiva in Italia



**Mario Tenore**

LL.M., Dottore di ricerca  
in diritto tributario  
Dottore commercialista  
Associato dello studio Maisto  
e Associati, Milano

## Brevi considerazioni in tema di deducibilità dei costi alla luce della giurisprudenza e della prassi italiana

### 1. Cenni introduttivi

Il tema della sponsorizzazione in ambito sportivo è oggi, come non mai, di stretta attualità. In ambito tributario, la "sponsorizzazione sportiva" presenta svariati profili contraddistinti da complessità e incertezza. Uno di questi riguarda l'annosa questione dell'individuazione del regime di deducibilità. Non sempre è agevole stabilire se, ai fini fiscali, i costi di sponsorizzazione siano da ritenersi spese di pubblicità deducibili ai sensi dell'articolo 108, comma 2, primo periodo del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917/1986 (di seguito TUIR) o se invece siano da inquadrarsi nell'ambito delle spese di rappresentanza e siano pertanto deducibili ai sensi dell'articolo 108, comma 2, secondo periodo TUIR. Ma la qualificazione del costo non è certamente il solo profilo di incertezza quando si affronta il tema delle sponsorizzazioni da un punto di vista fiscale. A tale profilo se ne aggiungono altri di certo non meno importanti quali, ad esempio, l'inerenza o la non congruità dei costi di sponsorizzazione rispetto al volume d'affari del contribuente. Senza pretesa di esaustività, il presente contributo analizza le tematiche fiscali legate alla sponsorizzazione sportiva da un punto di vista dell'imposizione diretta.

### 2. La sponsorizzazione sportiva: cenni all'inquadramento civilistico

La disamina degli aspetti fiscali non può prescindere dall'inquadramento civilistico della sponsorizzazione sportiva. Sarebbe d'acchito un mero esercizio teorico, ma non lo è affatto. Inquadrare la sponsorizzazione nell'ambito delle categorie contrattuali è tutt'altro che ultroneo rispetto alla corretta qualificazione dei costi di sponsorizzazione in ambito tributario. Non è presente nel Codice civile un'autonoma regolamentazione del contratto di sponsorizzazione[1]. Tale contratto rientra, dunque, nel novero dei "contratti atipici" con la conseguenza che ad esso troverà applicazione la disciplina generale sul contratto.

Il contratto di sponsorizzazione si perfeziona con il semplice consenso delle parti e a tal fine non è necessario l'utilizzo della forma

scritta. L'accordo si qualifica molto spesso come contratto di "durata" sebbene siano possibili accordi nei quali l'attività dello *sponsee* sia limitata ad una singola manifestazione o evento, o anche a più manifestazioni programmate. In assenza di una disciplina *ad hoc*, la dottrina è unanime nel ravvisare nel contratto di sponsorizzazione due caratteristiche essenziali: l'onerosità e la sinallagmaticità delle prestazioni dedotte nel contratto[2]. Per quanto concerne la "causa" del contratto di sponsorizzazione, questa è ravvisabile nella veicolazione all'esterno di un messaggio pubblicitario attraverso il collegamento ad un particolare evento o personaggio noto[3].



Ciò premesso, veniamo ora alle obbligazioni assunte dalle parti. A seconda della tipologia di sponsorizzazione lo *sponsor* può obbligarsi a versare in favore dello *sponsee* una somma di denaro o a fornire beni in natura, nel qual caso si rientra in una fattispecie di sponsorizzazione "tecnica". Più complessa è l'obbligazione assunta dallo *sponsee*, la quale si configura come obbligazione di mezzi. In particolare, con la stipula del contratto di sponsorizzazione, lo *sponsee* può assumere:

- un obbligo di fare (ad esempio, riportare il marchio dello *sponsor* sull'abbigliamento dell'atleta);
- un obbligo di permettere (ad esempio, consentire che lo *sponsor* nei suoi messaggi pubblicitari abbinì il proprio nome alla squadra sponsorizzata);
- un obbligo di non fare (ad esempio, non reclamizzare prodotti concorrenti)[4].

Lo *sponsee* non è in alcun modo responsabile del ritorno commerciale; qualora tale ritorno non sia in linea con le aspettative, tale circostanza non legittimerebbe la risoluzione del contratto e più in generale non determinerebbe in capo allo *sponsee* alcun obbligo di risarcimento dei danni. Come di recente affermato dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 12801 del 29 maggio 2006, tra gli altri obblighi assunti dallo *sponsee* rientrano gli obblighi di protezione e correttezza che, anche se non richiamati nel contratto di sponsorizzazione, entrano comunque a fare parte del regolamento negoziale per effetto di un fenomeno di integrazione volto a tutelare gli interessi connessi alla prestazione principale.

Veniamo ora alle differenze tra attività pubblicitarie e sponsorizzazione e, da ultimo, alla distinzione tra diverse tipologie contrattuali di sponsorizzazione. Pur se entrambe hanno la finalità di veicolare un messaggio commerciale, la sponsorizzazione si distingue dalle attività pubblicitarie perché fondata sull'elemento del collegamento. Nella sponsorizzazione, infatti, la denominazione sociale, il segno distintivo o il marchio sono accostati all'immagine dello *sponsee* o sono associati ad un particolare avvenimento del quale quest'ultimo è protagonista. Si parla, invece, di pubblicità allorché l'attività promozionale è occasionale rispetto all'evento sportivo: ad esempio, cartelloni, manifesti, striscioni pubblicitari che sono collocati stabilmente (e non in occasione di un particolare evento sportivo) a bordo campo o ai margini di una palestra per promuovere in modo diretto ed esplicito la vendita di un prodotto o di un servizio. La differenza tra sponsorizzazione e pubblicità in termini di occasionalità rispetto all'evento sportivo è stata espressa dalla Corte di Cassazione nelle sentenze n. 428 e 429 del 19 gennaio 1996.



La particolare forma del collegamento contraddistingue le diverse tipologie di sponsorizzazione. Si è già fatto cenno alla sponsorizzazione tecnica, che si concretizza con la dazione di merce da parte dello *sponsor*, che assume così la veste di "fornitore ufficiale". È assai frequente che l'accordo di sponsorizzazione del club o dell'atleta preveda che lo *sponsee* si obblighi dietro corrispettivo a veicolare un determinato messaggio pubblicitario con scritte o altri simboli sull'abbigliamento degli atleti e su quello dei tecnici e degli accompagnatori ufficiali o su altro materiale di carattere promozionale. Non può, da ultimo, non essere menzionata nel novero delle differenti tipologie di sponsorizzazione la particolare ipotesi in cui lo *spon-*

*see* si obbliga a modificare la propria denominazione sociale, assumendo quella dello *sponsor*, o comunque affiancandola al proprio nome.

### 3.

#### I profili tributari della sponsorizzazione sportiva

##### 3.1.

#### Cenni al regime di deducibilità delle spese pubblicitarie e di rappresentanza

La *querelle* relativa al corretto inquadramento fiscale dei costi di sponsorizzazione ha riguardato essenzialmente la loro riconducibilità nella categoria delle spese di pubblicità ovvero in quella delle spese di rappresentanza<sup>[5]</sup>.

Val la pena pertanto richiamare i regimi di deducibilità di tali due categorie di spese. Il regime di deducibilità delle spese di rappresentanza è stato da ultimo modificato con la Legge Finanziaria per il 2008 (L. n. 244/2007 [di seguito Finanziaria 2008]). Prima delle suindicate modifiche l'articolo 108, comma 2, secondo periodo TUIR consentiva la deducibilità delle spese di rappresentanza nella misura di un terzo del loro ammontare, per quote costanti nell'esercizio di sostenimento e nei quattro successivi. Per contro, il primo periodo del citato articolo 108, comma 2 TUIR stabiliva l'integrale deducibilità delle spese di pubblicità, mantenendo tuttavia criteri di imputazione temporale analoghi a quelli applicabili alle spese di rappresentanza (deducibilità nell'esercizio di sostenimento o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi).

Prima della Finanziaria 2008, il regime di deducibilità delle spese di rappresentanza era dunque assai meno favorevole rispetto al regime di deducibilità delle spese pubblicitarie. Mentre quest'ultime risultavano interamente deducibili, le spese di rappresentanza erano invece deducibili solo nella misura di un terzo.

Il limite in questione è stato eliminato dalla Finanziaria 2008. Le spese di rappresentanza sono ora integralmente deducibili a condizione che soddisfino i requisiti di inerenza e congruità stabiliti dal Decreto Ministeriale (di seguito D.M.) del 19 novembre 2008, 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.

Le principali novità introdotte prima con le modifiche all'articolo 108, comma 2, secondo periodo TUIR e successivamente con il D.M. del 19 novembre 2008, possono ricondursi essenzialmente all'introduzione di una definizione di spese di rappresentanza e dalla fissazione *ex lege* di criteri quantitativi di deducibilità.

In ordine alla definizione di spese di rappresentanza, l'articolo 1, comma 1 D.M. del 19 novembre 2008 ne contiene una generica enucleazione. Sono infatti considerate spese di rappresentanza le "erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi", effettuate con "finalità promozionali o di pubbliche relazioni", a condizione che risultino "ragionevoli" in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa nonché "coerenti" rispetto alle pratiche commerciali di settore e

rispetto ai ricavi e ai proventi della gestione caratteristica. L'ulteriore aspetto di novità introdotto, con riferimento al regime delle spese di rappresentanza, dalla Finanziaria 2008 attiene alla fissazione di soglie di deducibilità, stabilite in ragione di parametri riguardanti i ricavi e a proventi della gestione caratteristica.

La Finanziaria 2008 non ha modificato il regime di deducibilità delle spese di pubblicità. L'articolo 108, comma 2, primo periodo TUIR è rimasto invariato e continuando a prevedere che le spese di pubblicità siano "deducibili nell'esercizio in cui sono sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi". Le disposizioni del TUIR non contengono per contro una definizione di pubblicità. In mancanza di una definizione normativa, l'Amministrazione finanziaria ha affermato che sono spese di pubblicità quelle "conseguenti alla stipula di un contratto sinallagmatico tra due parti, la cui causa va individuata, di regola, nell'obbligo di una di esse di pubblicizzare e/o propagandare il prodotto, il marchio, i servizi e, comunque, l'attività produttiva dell'altra che, a sua volta, si impegna ad una prestazione in denaro o in natura quale corrispettivo della prestazione ricevuta" (cfr. Risoluzione n. 148 del 17 settembre 1998).

Ciò premesso, ci si soffermerà d'ora in avanti sul tema specifico dell'inquadramento tributario delle spese di sponsorizzazione tra le categorie di spesa innanzi indicate.

### 3.2.

#### L'inquadramento delle spese di sponsorizzazione tra spese di pubblicità e di rappresentanza

La problematica dell'inquadramento dei costi di sponsorizzazione è stata particolarmente avvertita nel periodo antecedente alle modifiche apportate dalla Finanziaria 2008 al regime di deducibilità delle spese di rappresentanza. Secondo un consolidato orientamento dottrinale e di prassi, formatosi anteriormente alle modifiche apportate dalla Finanziaria 2008, i costi di sponsorizzazione sono stati inquadrati tra gli oneri di tipo pubblicitario integralmente deducibili ai fini dell'imposta sul reddito delle società. Secondo il citato orientamento, l'elemento decisivo per tale qualificazione è stato rinvenuto nell'assenza della componente di liberalità che, invece, contraddistingue le spese di rappresentanza. Gli accordi di sponsorizzazione, come si è visto allorché si è affrontato il tema dell'inquadramento civilistico, sono caratterizzati infatti 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*. L'elemento della gratuità è stato da ultimo richiamato anche nella Circolare n. 34 del 2009 emanata a commento delle modifiche al regime di deducibilità delle spese di rappresentanza. In tale Circolare, si legge infatti che "caratteristica delle spese di rappresentanza è la gratuità dell'erogazione di un bene o un servizio nei confronti di clienti o potenziali clienti. Le spese di pubblicità, invece, sono caratterizzate dalla circostanza che il loro sostenimento è frutto 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."

Secondo un filone giurisprudenziale distinto da quello fondato sulla gratuità, affinché le spese di sponsorizzazione possano essere inquadrate tra le spese pubblicitarie è necessario che a fronte del loro sostenimento vi sia un'aspettativa di ritorno commerciale. In tal senso si è espressa la Corte di Cassazione con la sentenza del 23 aprile 2007, n. 9567, nella quale è stato affermato che "costituisce spesa pubblicitaria o di propaganda quella erogata per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi, servizi o, comunque, dell'attività svolta" e sostenute per ottenere "un incremento, più o meno immediato, della vendita di quanto realizzato nei vari cicli produttivi ed in certi contesti, anche temporali". L'obiettivo perseguito attraverso il sostenimento di tali spese è, pertanto, quello di conseguire "una diretta finalità promozionale e di incremento commerciale, normalmente concernente la produzione realizzata in un determinato contesto". Nella pronuncia sopra citata, i giudici di legittimità hanno evidenziato come siano da considerare spese di pubblicità tutte quelle che "pubblicizzano" prodotti, marchio, nome o attività dell'impresa sponsorizzata. Secondo i giudici di legittimità, le spese di sponsorizzazione sono dunque qualificabili come spese di pubblicità allorché la controprestazione offerta dallo *sponsor* consenta la diffusione del nome o del marchio (e non solo del prodotto) dell'impresa sponsorizzante e dunque generi una diretta aspettativa di ritorno commerciale. Per contro, laddove difetti tale aspettativa, si rientrerà nella categoria delle spese di rappresentanza le quali sono volte ad accrescere, generalmente, il prestigio, l'immagine e la possibilità di sviluppo della società. È quindi assolutamente imprescindibile, secondo il citato orientamento di legittimità, che le spese di pubblicità (o propaganda) siano effettuate per ottenere un incremento, più o meno immediato, della vendita di quanto realizzato nei vari cicli produttivi e in determinati contesti, anche temporali.

Nello stesso senso si è espressa la Corte di Cassazione con la sentenza del 15 aprile 2011, n. 8679, secondo cui 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" (si vedano anche le sentenze del 27 giugno 2008, n. 17602, e del 7 agosto 2008, n. 21270).

In altre pronunce, invece, la Corte di Cassazione è parsa più rigida in merito alla necessità che la spesa di sponsorizzazione debba essere sostenuta a fronte di un'aspettativa di ritorno commerciale. La Corte di Cassazione ha affermato, nella sentenza n. 6548 del 2012, che il contratto di sponsorizzazione, non specificamente disciplinato dalla legge, "ricomprende tutte quelle ipotesi nelle quali un soggetto – detto «sponsorizzato» o, con terminologia anglosassone, *sponsee* – si obbliga, dietro corrispettivo, a consentire ad altri l'uso della propria immagine pubblica e del proprio nome, per promuovere un marchio o un prodotto specificamente marchiato, o anche a tenere determinati comportamenti di testimonianza in favore del marchio o del prodotto oggetto della veicolazione commerciale. Da tali caratteristiche del rapporto, si evince, pertanto, che la sponsorizzazione – che, sotto il profilo concernente lo sponsorizzato, si concreta nella commercializzazione del nome e dell'immagine personale del soggetto – si traduce, al contempo, per lo sponsor, in una forma di pubblicità indiretta, consistente nella promozione del marchio o del prodotto che si intende

*lanciare sul mercato. E, sotto tale profilo, - non a caso si suol dire, nel linguaggio corrente, che «la pubblicità è l'anima del commercio» - l'inerenza, ai fini fiscali, dei costi della sponsorizzazione all'attività di impresa, qualora lo sponsor sia lo stesso titolare del marchio o il produttore del bene da promuovere, non pare seriamente dubitabile. In siffatta ipotesi, è, invero, di chiara evidenza che la pubblicità del marchio o del prodotto si traducono innegabilmente in un potenziale vantaggio economico diretto per l'impresa sponsorizzante, potendone derivare, in conseguenza, un incremento della propria attività commerciale. E, in tale prospettiva, va tenuto conto altresì, ai fini tributari, del fatto che la deducibilità di un costo dal reddito di impresa non postula che esso sia stato necessariamente sostenuto per ottenere una ben precisa e determinata componente attiva di quel reddito, essendo sufficiente che esso sia correlato in senso ampio all'impresa in quanto tale, ossia che tale costo sia stato sostenuto al fine di svolgere un'attività potenzialmente idonea a produrre utili».*

Nello stesso filone giurisprudenziale si inseriscono due ulteriori pronunce della Corte di Cassazione, vale a dire le sentenze n. 3433 del 5 marzo 2012 e n. 6548 del 27 aprile 2012.

Con la prima, riguardante una società attiva nel settore dell'impiantistica e degli imballaggi, i costi di sponsorizzazione sono stati considerati spese di rappresentanza e non di pubblicità. La Suprema Corte ha stabilito che il contribuente, per poter dedurre i costi per la sponsorizzazione, sia tenuto a fornire la prova dell'incremento commerciale realizzatosi in conseguenza della sponsorizzazione. Nella seconda sentenza, la Corte di Cassazione ha affermato che, al fine di dedurre le spese, occorre dimostrare la sussistenza di un vantaggio e di un'utilità effettivi. In particolare, la Cassazione ha affrontato la problematica dell'onere della prova, specificando che tale onere spetta all'Ufficio in presenza di spese strettamente necessarie alla produzione del reddito, come quelle relative all'acquisto di beni di magazzino e beni strumentali; in tutti gli altri casi, come nel caso delle spese di sponsorizzazione, l'onere della prova ricade sul contribuente.

Sulla scorta di quanto sin qui esposto pare che la giurisprudenza recente ammetta la deducibilità dei costi di sponsorizzazione come spese pubblicitarie soltanto se il contribuente sia in grado di dimostrare la valenza di tipo pubblicitario/commerciale dell'onere sostenuto, vale a dire la sussistenza di una prestazione e di una controprestazione. Ciò detto, deve ammettersi tuttavia che - soprattutto a seguito delle modifiche introdotte dalla Finanziaria 2008, con la quale è stato eliminato il limite del terzo per la deducibilità delle spese di rappresentanza - la questione dell'inquadramento ha di sicuro perso la rilevanza che la stessa aveva nei periodi di imposta precedenti.

### 3.3.

#### L'inerenza delle spese di sponsorizzazione

Un ulteriore profilo di rilievo per quanto attiene alla deducibilità delle spese di sponsorizzazione è costituito dall'inerenza. Al riguardo, è opportuno sottolineare sin da subito che, a decorrere dal 1. gennaio 2003, l'articolo 90, comma 8 L. n. 289/2002 (Finanziaria 2003) ha stabilito che, fino a 200'000 euro, i corrispettivi in denaro o in natura erogati in favore di società e

associazioni sportive dilettantistiche si considerano in capo all'erogante in ogni caso spese pubblicitarie e, in quanto tali, integralmente deducibili dal reddito di impresa.

La citata disposizione ha istituito una vera presunzione assoluta di inerenza, come chiarito anche dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 21 del 22 aprile 2003 (§ 8). Tale presunzione si fonda sull'assimilabilità dei costi di sponsorizzazione alle spese "pubblicitarie", con conseguente integrale deducibilità dal reddito (in un'unica soluzione o, se aventi natura pluriennale, per quote costanti su cinque periodi d'imposta). La deducibilità di tali spese è tuttavia subordinata alla condizione che i corrispettivi erogati siano destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante e sia riscontrata, a fronte dell'erogazione, una specifica attività del beneficiario della medesima (Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia del 18 settembre 2012, n. 116/4/12).

Posta in questi termini, la questione dell'inerenza dei costi di sponsorizzazione rimane tuttavia rilevante per i corrispettivi erogati in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche eccedenti l'importo di 200'000 euro (cfr. Risoluzione n. 57 del 23 giugno 2010) e più in generale per le spese di sponsorizzazione che non rientrano nell'ambito di applicazione di tale disciplina per mancanza dei presupposti sopra richiamati.



Ma veniamo preliminarmente al profilo dell'inerenza in generale, effettuando una succinta ricognizione delle sentenze maggiormente rilevanti. La Corte di cassazione, con la sentenza del 21 gennaio 2009, n. 1465, ha affermato che "l'inerenza va interpretata come una relazione tra due concetti - la spesa e l'impresa - che implica un accostamento concettuale tra due circostanze con la conseguenza che il costo assume rilevanza ai fini della quantificazione della base imponibile, non tanto per la sua esplicita e diretta connessione ad una precisa componente di reddito bensì in virtù della sua correlazione con una attività «potenzialmente» idonea a produrre utili". Tale principio è stato ribadito successivamente nella sentenza del 25 novembre 2011, n. 24930 e da ultimo nella sentenza n. 6548 del 27 aprile 2012, con la quale la stessa Corte di Cassazione ha evidenziato che "quella di inerenza è una nozione pregiudiziale, di origine economica, legata all'idea del reddito come entità necessariamente calcolata al netto dei costi sostenuti per la sua produzione. Sotto tale profilo, pertanto, inerente è tutto ciò che - sul piano dei costi e delle spese - appartiene alla sfera dell'impresa, in quanto sostenuto nell'intento di fornire a quest'ultima

un'utilità, anche in modo indiretto. A contrario, non è invece inerente all'impresa tutto ciò che si può ricondurre alla sfera personale o familiare dell'imprenditore, ovvero del socio o del terzo".

Ai fini probatori, la Corte di cassazione ha affermato, con la sentenza del 12 aprile 2006, n. 8577 che "rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria, ai fini dell'imposizione sul reddito, sulla base dell'art. 75, comma 5, del T.U.I.R., la valutazione dell'inerenza dei costi esposti in bilancio all'attività o beni di impresa da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito, e senza che tale giudizio incida sulle scelte dell'imprenditore, valendo ai soli fini dell'opponibilità della spesa al Fisco" (lo stesso principio è stato affermato nelle sentenze n. 7680 e n. 10802 del 2002, n. 13398 del 2003 e n. 4750, 12247 e 19489 del 2010).

Ciò premesso, per quanto attiene alle spese di sponsorizzazione, la Corte di Cassazione è intervenuta in tema di inerente con la sentenza n. 24065 del 16 novembre 2011. I giudici della Suprema Corte hanno ritenuto deducibili, perché inerenti, le spese sostenute per supportare la pubblicità finalizzata a promuovere l'immagine o il marchio di un'altra impresa a condizione che l'impresa *sponsor* sia tuttavia nella condizione di poter dimostrare l'esistenza di proprie utilità future, anche se solo potenziali. È il caso ad esempio delle spese di sponsorizzazione sostenute dal rivenditore a favore dell'impresa produttrice per la quale opera in regime di esclusiva.

Anche ai fini della dimostrazione del requisito dell'inerente parrebbe pertanto necessaria la verifica dell'utilità prodotta dai costi dei servizi pubblicitari ed in particolare la dimostrazione dell'incremento anche solo potenziale dei ricavi dell'impresa che deduce il costo. L'esistenza di potenziali utilità future qualifica, dunque, in astratto l'inerente del costo che, però, deve essere sempre provata dal contribuente che deduce il costo in ragione della loro correlazione con i propri potenziali ricavi. Alle stesse conclusioni era pervenuta la Corte di Cassazione nella sentenza n. 16826 del 30 luglio 2007, che ha ricondotto l'inerente alla "generica afferenza oggettiva all'attività «istituzionale» del soggetto d'imposta, un concetto onnicomprensivo di operatività di funzioni indicate nell'oggetto sociale in vista delle quali la società è stata costituita". In altre parole, si può dunque affermare che l'inerente vada vista come la relazione tra il concetto di spesa e quello di impresa, assumendo rilevanza il costo non tanto per la sua esplicita diretta connessione ad una precisa componente di reddito, bensì in virtù di una correlazione con un'attività potenzialmente idonea alla produzione di utili.

### 3.4.

#### Brevi considerazioni finali in tema di congruità

Le contestazioni fondate sulla congruità sono spesso riconducibili nell'alveo delle contestazioni riguardanti il difetto di inerente, della quale si è già detto al precedente paragrafo. Un esempio in tal senso è fornito dalla recente sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia con la quale è stato ritenuto legittimo il comportamento dell'Amministrazione finanziaria che aveva parzialmente disconosciuto la deducibilità del costo di una sponsorizzazione di gare motociclistiche svolte in parte all'estero, ritenendo il comportamento antieconomico in considerazione della incongruità

dello stesso in relazione alla tipologia della clientela (imprenditori del settore alimentare e della ristorazione) e al numero di gare svolte in Italia. Secondo tale pronuncia, la riferibilità delle spese all'attività commerciale o, in termini più precisi, alla produzione di ricavi sarebbe da collegare alle caratteristiche del territorio e, in particolare, alla capacità dei soggetti ivi stabiliti di "ricepire" il messaggio pubblicitario. In altre parole, ad avviso dei giudici, il luogo nel quale l'imprenditore sceglie di pubblicizzare il marchio dovrebbe corrispondere al mercato di riferimento. Come evidenziato in dottrina, la sentenza si fonda su una visione obsoleta dei contratti di sponsorizzazione che trascura come con gli attuali sistemi di comunicazione il messaggio pubblicitario possa avere diffusione a livello mondiale a prescindere dal luogo di concreto svolgimento della prestazione del soggetto sponsorizzato. La sentenza sopra citata si presta allo svolgimento di qualche ulteriore considerazione sul tema dell'antieconomicità o del difetto di congruità della spesa sostenuta. Le contestazioni in tema di antieconomicità finiscono inevitabilmente per sconfinare nelle valutazioni imprenditoriali. In tal senso, la sentenza sopra citata è interessante perché ha ad oggetto una contestazione di irragionevolezza del mezzo pubblicitario; ad avviso dell'Ufficio sarebbe stato preferibile optare per una campagna pubblicitaria più fortemente orientata al mercato domestico e meno attenta, invece, al mercato internazionale. Anche queste valutazioni, però, ricadono nella sfera decisionale del soggetto che gestisce l'attività commerciale, nella quale non dovrebbero ammettersi ingerenze dell'Amministrazione finanziaria.



La giurisprudenza di merito appare tuttavia restia ad accogliere la tesi dell'antieconomicità, così come avanzata dall'Amministrazione nel corso delle attività di verifica. Nelle prime sentenze di merito, si va infatti consolidando l'orientamento secondo cui l'antieconomicità, se isolatamente considerata, rappresenta una presunzione semplice perciò priva dei requisiti di gravità, precisione e concordanza (in questo senso cfr. Commissione Tributaria Provinciale di Mantova, sentenza n. 114/01/2013). L'Ufficio non può quindi sindacare le scelte imprenditoriali, come ribadito ulteriormente dalla sentenza n. 94 del 2013 pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale delle Marche che ha affermato come "la valutazione costi-benefici è rimessa esclusivamente al soggetto che ha inteso utilizzare lo strumento pubblicitario al fine di incrementare auspicabilmente il proprio volume d'affari".

La non sindacabilità dell'antieconomicità, nei termini sin qui chiariti dalla sopra citata giurisprudenza di merito, ha aperto uno spiraglio in favore dei contribuenti. Se tale filone dovesse essere confermato dalla giurisprudenza di legittimità ne conseguirà un sicuro rafforzamento della difesa dei contribuenti avverso gli accertamenti dell'Amministrazione finanziaria.

**Elenco delle fonti fotografiche:**

[http://www.pctreff.ch/impressionen/hinwil/sauber\\_petronas2\\_1024x768.jpg](http://www.pctreff.ch/impressionen/hinwil/sauber_petronas2_1024x768.jpg) [05.11.2014]

[http://www.nikonclubitalia.com/forum/uploads/1262213403/gallery\\_24488\\_2243\\_221878.jpg](http://www.nikonclubitalia.com/forum/uploads/1262213403/gallery_24488_2243_221878.jpg) [05.11.2014]

<http://static.mevaleo.de/Sponsoring.jpg> [05.11.2014]

[http://d1.stern.de/bilder/stern\\_5/wirtschaft/2012/KW13/verein\\_sponsoring\\_noscale.jpg](http://d1.stern.de/bilder/stern_5/wirtschaft/2012/KW13/verein_sponsoring_noscale.jpg) [05.11.2014]

**[1]** La sponsorizzazione è definita a livello settoriale dalla Legge [di seguito L.] n. 22/1990 ("Disciplina del sistema radiotelevisivo pubblico e privato"), all'articolo 8, comma 12 ("Disposizioni sulla pubblicità"): "Ai sensi della presente legge per sponsorizzazione si intende ogni contributo 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, le sue attività o i suoi prodotti".

**[2]** Sulla materia si veda anche Arzano R./Corradin C./Fornero L./Peirola M., Il contratto di sponsorizzazione, in: AA.VV., I contratti di impresa, Qua-

terni di Schede di Aggiornamento, n. 49, Eutekne, Torino 2003, pagina 117 e seguenti.

**[3]** Si è osservato che "la causa del contratto è individuata in un fine di pubblicità, non limitato soltanto alla sola veicolazione del nome/marchio dello sponsor, ma esteso anche a promuovere un apprezzamento favorevole, da parte del pubblico, verso di esso e i suoi prodotti" (Procopio Massimo, L'inerenza nel sistema delle imposte sui redditi, Giuffrè, Milano 2009, pagina 146).

**[4]** Cfr. La Rocca Sergio, Il regime fiscale (imposte dirette e IVA) delle spese di pubblicità e di rappresentanza alla luce dei più recenti interventi in materia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in: Il Fisco, n. 45/2002, pagina I/7129 e seguenti.

**[5]** Si vedano per tutti, Leo Maurizio, Le imposte sui redditi nel Testo Unico, Volume 2, Giuffrè, Milano 2007, pagina 1944 e seguente; Lupi Raffaello, I diversi motivi di "diffidenza" del fisco per la sponsorizzazione e rappresentanza, in: Rassegna Tributaria, n. 5/2002, pagina 1566; Capolupo Saverio/Capolupo Mario, La controversa distinzione tra spese di pubblicità e rappresentanza, in: Rivista della Guardia di finanza, n. 4/2001, pagina 1587 e seguenti; Giovanardi Andrea, La sponsorizzazione tra pubblicità e rappresentanza, in: Diritto e pratica tributaria, n. 3/1994, pagina I/721 e seguenti; Norma di comportamento ADC 4.1.96 n. 127.