

FISCO E SPORT

AGENZIA DELLE ENTRATE

Direzione Regionale Friuli V.G.

27 giugno 2022

CONI

Friuli V.G.

Avv. Maurangelo RANA

info@studiolegalerana.it

LA RECENTE GIURISPRUDENZA

TRIBUTARIA SULLE

SPONSORIZZAZIONI

La Sponsorizzazione

La sponsorizzazione è quel **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 il prodotto, i servizi, il marchio e l'attività svolta dallo sponsor (**R.M. 17 giugno 1992, n. 9/204**)

La Giurisprudenza sulle Spese di Sponsorizzazione

Ai fini della determinazione del reddito d'impresa, le spese di sponsorizzazione rilevano sotto un duplice profilo:

- la loro **inerenza** all'attività esercitata;
- la loro qualificazione come **spesa di pubblicità o rappresentanza**

Inerenza

In merito al primo aspetto, secondo la **sentenza della Cassazione n. 6528 del 28 febbraio 2022**, sono **inerenti** (e, quindi, deducibili) le spese sostenute da una società di smaltimento dei rifiuti per sponsorizzare una squadra di calcio, dal momento che l'obiettivo, anche strategico, dello sponsor consiste nella crescita della propria immagine commerciale e del prestigio del marchio.

A nulla rileva la circostanza che il messaggio pubblicitario, rivolto al pubblico di un evento sportivo, sarebbe inidoneo a realizzare l'obiettivo dell'**incremento** dei **ricavi**, posto che la giurisprudenza di legittimità nega l'esistenza di un collegamento tra spese derivanti da un contratto di sponsorizzazione e la diretta aspettativa dell'incremento dei ricavi.

Nel caso di specie, le spese sostenute sono state ritenute idonee a valorizzare ed accrescere l'attività svolta dallo sponsor, in quanto quest'ultimo potrebbe essere comunque interessato a diffondere la propria immagine sul mercato, con conseguenziale capacità penetrativa nello stesso, e così ad accreditarsi anche presso gli operatori economici di settore.

Segue

In senso conforme si era espressa anche l'ordinanza **Cassazione n. 30024 del 26 ottobre 2021**, che ha giudicato inerente la sponsorizzazione di gare automobilistiche da parte di una società esercente attività di vendita al dettaglio di articoli di utensileria e altri per la casa, in quanto sostanzialmente correlata alla propria attività produttiva anche in via indiretta, potenziale o in **proiezione futura**, in considerazione degli "**importanti elementi di visibilità**" che ne sarebbero derivati in capo ad essa, dovendo, secondo il contratto, il marchio dello *sponsor* essere esposto, tra l'altro, sulla foto ufficiale della scuderia e su poster e materiale pubblicitario.

Segue

La Corte di cassazione ha affermato, nella **ordinanza n. 6386 del 25 febbraio 2022**, che le spese sostenute per la sponsorizzazione di una squadra di calcio sono **inerenti**, e quindi deducibili, anche se destinate a diffondere l'immagine dell'impresa presso un pubblico "**estraneo**" alla sua attività. Tale principio risulta importante anche al fine di dare soluzione alla problematica concernente la necessità o meno che sussista un collegamento tra il luogo in cui si svolge l'evento sponsorizzato e quello in cui risiede la potenziale clientela dell'impresa.

Di avviso contrario, invece, è la sentenza **Cassazione n. 2597 del 28 gennaio 2022**, secondo cui non sono deducibili, per mancanza di inerenza, le spese di sponsorizzazione sostenute da una S.r.l. per pubblicizzare il proprio marchio attraverso la sua apposizione su locandine di corsi di pittura tenuti in varie città italiane da un pittore, qualora l'attività della società riguardi un settore completamente **diverso** - ovvero quello alimentare - rispetto all'attività artistica sponsorizzata e l'importo della spesa sia **abnorme** rispetto al giro d'affari della società

Publicità

In ordine al secondo aspetto, appare innovativo il principio espresso dall'ordinanza della **Cassazione n. 21452 del 27/07/2021**, secondo cui in base alla normativa vigente **dal 2008**, in tema di detrazioni fiscali, le spese di sponsorizzazione di cui all'art. 90, comma 8, della legge n. 289 del 2002, 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 (di 200 mila euro); 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. Non rilevano requisiti ulteriori. L'applicazione della predetta norma, pertanto, rende del tutto irrilevante ogni valutazione in merito all'**inerenza** e alla **congruità** dei costi (Cfr. anche Cass. 14232/2017; n. 7202/2017; 1420 e 13508 del 2018).

Segue

In senso conforme si pone l'ordinanza della **Cassazione n. 15179 del 16 luglio 2020**, secondo cui, data l'assolutezza della presunzione in ordine alla natura pubblicitaria delle spese di sponsorizzazione di associazioni sportive dilettantistiche, **fino a 200.000 euro annui**, deve considerarsi irrilevante la contestazione di **antieconomicità** della spesa, in ragione della **sproporzione** tra l'entità della stessa rispetto al fatturato/utile di esercizio della società contribuente, ovvero della **inidoneità** della spesa stessa. Infatti, tale presunzione legale riguarda sia la natura del costo, quale spesa pubblicitaria, sia l'inerenza del costo stesso sino alla soglia, normativamente fissata, dell'importo di euro 200.000, appunto perché quella in esame è una **presunzione legale assoluta**, la cui *ratio* non riguarda la determinazione del reddito di impresa, ma il sostegno finanziario dei privati alle attività sportive dilettantistiche.

Segue

In senso diverso, invece, si pone l'ordinanza della **Cassazione n. 2990 dell'8 febbraio 2021**, secondo cui le spese di sponsorizzazione, di cui all'art. 90, comma 8, della legge n. 289/2002, sono assistite da una presunzione legale assoluta circa la loro natura pubblicitaria e non di rappresentanza, **soltanto qualora** il soggetto sponsorizzato assuma la natura di compagine sportiva dilettantistica, la sponsorizzazione miri a promuovere l'immagine e i prodotti dello sponsor e lo sponsorizzato abbia effettivamente svolto una specifica attività promozionale. In caso di assenza di una di queste condizioni decade il regime agevolativo.

Tale sentenza si pone nel solco delle considerazioni dettate **dalla Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 21 del 2003**.

Onere della prova

A documentare l'effettività delle attività svolte non è ritenuto sufficiente l'esibizione delle fatture di acquisto, dei contratti (che magari prevedono delle generiche e non ben identificate prestazioni promozionali) nonché i pagamenti effettuati. La regolarità formale dell'operazione dovrà essere accompagnata dalla dimostrazione sostanziale delle prestazioni svolte dall'associazione o società sportiva a favore dello *sponsor* (es. riproduzioni fotografiche, brochures, locandine, video, quotidiani e riviste ecc.). Ulteriore spunto viene sottolineato dai giudici di legittimità in relazione alla "**specifica attività promozionale**" che deve avere ben definiti obiettivi (documentati) e che devono essere effettivamente perseguiti anche in forma di pubblicità indiretta (Cass. n. 33557/2019). Infine, dovrà essere possibile tracciare i pagamenti posti a base del costo dichiarato (e dedotto) (Cass. n. 31101/2019).

Sponsorizzazioni e F.O.I.

L'elemento probatorio risulta **essenziale** nelle ipotesi, purtroppo non rare, di contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, a carico di enti sportivi che emettono fatture, senza soglie minime, per una sponsorizzazione **inesistente o parzialmente inesistente** (c.d. sovrapproduzione), utilizzate dagli *sponsor* per dedurre integralmente i costi ex art. 90, comma 8, Legge n. 289/2002.

Con specifico riferimento alle sponsorizzazioni, la giurisprudenza di merito ha stabilito che *"è onere del contribuente provare l'effettività dell'operazione allorquando l'Ufficio abbia fornito la prova ovvero le argomentazioni indiziarie della pretesa fiscale attraverso l'uso corretto di elementi presuntivi [...]".* In tema di sponsorizzazioni occorre conservare *tutta la documentazione inerenti agli accordi presi"* (CTP Sondrio n. 22 dell'11/06/2013).

Documentazione probatoria

La documentazione valida per dimostrare l'effettività della prestazione dipende dal tipo di prestazione dedotta nel contratto; **ad esempio**: 1) per la pubblicità effettuata con striscioni o tramite l'apposizione del marchio sul materiale sportivo sarà opportuno fornire ai verificatori la documentazione fotografica; 2) per le pubblicazioni sarà opportuno fornire copia del materiale stampato; 3) per la pubblicità microfonica potrebbe essere utile effettuare una registrazione degli annunci pubblicitari effettuati; 4) per quanto concerne il materiale informativo, invece, è consigliato tenere copia di locandine e volantini.

**IL CANONE UNICO PATRIMONIALE E
L'ORDINANZA DELLA CORTE DI
CASSAZIONE N. 2184 DEL 30/01/ 2020**

Il Canone Unico Patrimoniale

Il Canone patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria è un canone dovuto al Comune (piuttosto che alla provincia o alla città metropolitana) che ha rilasciato la concessione o l'autorizzazione. Il **Canone Unico Patrimoniale – CUP** – ha sostituito, **dal 1° gennaio 2021**, l'imposta/canone sulla pubblicità, il diritto di affissione, la tassa/canone per l'occupazione spazi e aree pubbliche, il canone previsto dall'art. 27, commi 7 e 8, del codice della strada. Il **presupposto** del Canone è l'occupazione di aree appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile degli enti o la diffusione di messaggi pubblicitari, anche mediante affissioni.

Oggetto del CUP

Il canone unico patrimoniale è dovuto per: a) l'**occupazione, anche abusiva, delle aree** appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile degli Enti, compresi gli spazi soprastanti o sottostanti il suolo pubblico e le aree private gravate da servitù di pubblico passaggio; b) la **diffusione, anche abusiva, di messaggi pubblicitari** mediante impianti installati su aree appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile degli Enti, su beni privati nel caso siano visibili da luogo pubblico o aperto al pubblico del territorio comunale, ovvero all'esterno di veicoli adibiti a uso pubblico o a uso privato; c) **occupazione, anche abusiva, delle aree destinate a mercati**. Per le occupazioni mercatali temporanee, il canone comprende anche la tariffa per il servizio di asporto rifiuti (Tari). **È necessario richiedere ed ottenere la concessione per l'occupazione di suolo e/o l'autorizzazione/dichiarazione per l'esposizione pubblicitaria** anche per le fattispecie **esenti** dal pagamento del canone.

Esenzione

Ai sensi del comma 833, lettera p), della **Legge n. 160 del 27 dicembre 2019**, sono esenti «*i messaggi pubblicitari, in qualunque modo realizzati dai soggetti di cui al comma 1 dell'**art. 90 della legge n. 289/2002**, rivolti all'interno degli impianti dagli stessi utilizzati per manifestazioni sportive dilettantistiche con capienza inferiore a **tremila posti**».*

Segue

Tale esenzione era già prevista dal **comma 11-bis** del predetto art. 90 della legge n. 289/2002 (introdotto dal comma n. 470 della legge n. 311/2004) secondo cui *»Per i soggetti di cui al comma 1, la pubblicità, **in qualunque modo realizzata** negli impianti utilizzati per manifestazioni sportive dilettantistiche con capienza inferiore ai tremila posti, è da considerarsi, ai fini dell'applicazione delle disposizioni del d.p.r. n. 640/72 [contenente la disciplina dell'imposta sugli spettacoli], in rapporto di occasionalità rispetto all'evento sportivo direttamente organizzato».*

Tale ultima norma è stata poi oggetto di interpretazione autentica attraverso l'art. 1, comma 128, della L. n. 266/2005, secondo cui *"La disposizione di cui al comma 11-bis dell'art. 90 della legge [n. 289/2002] si interpreta nel senso che la pubblicità, in qualunque modo realizzata dai soggetti di cui al comma 1 [ASD e SSD senza scopo di lucro] all'interno degli impianti dagli stessi utilizzati (...) è esente dall'imposta sulla pubblicità di cui al [D.Lgs. n. 507/1993]"*

Cassazione n. 2184 del 30/01/2020

L'**esenzione dall'imposta comunale sulla pubblicità**, prevista dal combinato disposto dell'art. 1, comma 470, Legge n. 311/2004 e dell'art. 1, comma 128, della Legge n. 266/2005 a favore delle associazioni e delle società di capitali sportive dilettantistiche senza fine di lucro, spetta **a condizione che** siano gli stessi enti sportivi a **realizzare** la pubblicità direttamente all'interno dei propri impianti sportivi, che devono avere una capienza massima non superiore ai **tremila posti**. Ciò, al fine di ampliare la base associativa degli iscritti e, allo stesso tempo, diffondere in maniera maggiore la disciplina sportiva dilettantistica posta ad oggetto della propria attività. Pertanto, non è possibile utilizzare terzi per svolgere la medesima attività pubblicitaria, nel senso che tale modalità non permette la suddetta esenzione. Nel caso di specie, l'imposta era stata accertata in quanto la pubblicità, rivolta all'interno dell'impianto sportivo ma percepibile **anche** dall'esterno, era stata effettuata su mezzi predisposti dalla S.S.D. ma **concessi in locazione a terzi** a fini di sponsorizzazione.

Il termine «realizzata»

Secondo la Suprema Corte, il termine “**realizzata**”, in merito alla pubblicità, è chiaramente riferito ai soggetti che la pongono in essere, e che non possono essere altri che le A.S.D. e S.S.D. senza scopo di lucro, e non soggetti terzi che la realizzano su spazi messi a loro disposizione dai primi. Oltretutto, continuano i giudici, non si può neanche convenire sul fatto che l’interpretazione data nel giudizio di secondo grado risponda alla *ratio* della norma, ossia di “*fornire una agevolazione agli enti sportivi dilettantistici e privi dello scopo di lucro nel **reperimento di fondi necessari allo sviluppo dell’attività sportiva***”, considerato che le norme agevolative, derogando ai principi generali dell’imposizione, devono essere interpretate **restrittivamente**.

Conclusioni

Pertanto, concludono i giudici di legittimità, sia A.S.D. che S.S.D. senza scopo di lucro godono dell'esenzione dall'imposta sulla pubblicità quando effettuino **direttamente** la propaganda della propria attività con finalità di ampliamento della base associativa, diffondendo così la pratica dell'attività sportiva dilettantistica svolta.

Nota MEF-DPF prot. 1576 del 03/04/2007

Sull'allocazione dei mezzi pubblicitari, la sentenza di secondo grado impugnata (CTR Lombardia n. 4056/2016) è conforme all'indicata Nota del MEF, secondo cui *«L'esenzione in parola deve essere accordata **anche** nell'ipotesi in cui vengano esposti messaggi pubblicitari che non riguardino specificamente le società utilizzatrici degli impianti sportivi, ma **soggetti terzi**. Riguardo, poi, alla visibilità che tali messaggi possono avere anche all'esterno degli impianti sportivi (...) va precisato che (...) è sufficiente che (...) siano esposti sulle strutture interne dell'impianto sportivo, essendo ininfluente la loro eventuale visibilità anche all'esterno dell'impianto stesso».*

GRAZIE PER L'ATTENZIONE

Avv. Maurangelo RANA – Corso Venezia, 12 – 20121 - Milano

info@studiolegalerana.it