

**LE SPESE DI
SPONSORIZZAZIONE
NELL'IMPOSIZIONE
INDIRETTA E NEL
REDDITO D'IMPRESA**

Documento del 30 novembre 2015

F

N

C

LE SPESE DI SPONSORIZZAZIONE NELL'IMPOSIZIONE INDIRETTA E NEL REDDITO D'IMPRESA

di **Simone Carunchio**

Sommario: 1. Premessa. – 2. Inquadramento civilistico. – 3. L'imposizione indiretta. – 3.1. L'alternatività parziale tra imposta di registro e imposta sul valore aggiunto. – 3.2. L'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto alla sponsorizzazione e gli 'omaggi'. – 4. L'imposizione diretta nel reddito d'impresa. – 4.1. Prima del 2008. – 4.1.2. Tra il 2008 e il 2015. – 4.1.3 Le modifiche del 2015. – 4.1.4. Conclusioni riassuntive e le sponsorizzazioni culturali. – 4.2. Alcuni casi pratici. – 4.2.1. La riqualificazione delle spese: da pubblicità a rappresentanza. – 4.2.2. La problematica dell'inerenza delle spese. – 4.2.3. La sponsorizzazione del marchio di terzo. – 5. Conclusioni.

1. Premessa

La necessità di fare il punto in merito alle spese di sponsorizzazione è generata dall'apparente disorientamento degli operatori. Difatti, a fronte delle interpretazioni civilistiche del contratto di sponsorizzazione, per cui la sponsorizzazione è una delle più importanti evoluzioni della pubblicità (e dunque le relative spese a livello contabile in tal modo vengono usualmente qualificate), nella pratica tributaria e fiscale le spese per sponsorizzazione sono soggette, nell'ambito di quelle che si potrebbero definire come 'spese promozionali', a una sorta di doppia qualificazione a seconda dei casi.

Occorre al proposito richiamare, infatti, che le 'spese promozionali' rientrano tra le spese che sono definite come pluriennali o, più precisamente, in ambito fiscale, "relative a più esercizi". Tra di esse il legislatore ha distinto, per motivi antielusivi, le spese di pubblicità e propaganda, interamente deducibili, dalle spese di rappresentanza, il cui regime, invece, è variato più volte nel tempo e che prevede delle limitazioni di deducibilità, nell'ottica delle imposte dirette, e un divieto di detraibilità per quanto attiene all'imposta sul valore aggiunto. A tale indetraibilità e limitata deducibilità, il legislatore ha previsto un'eccezione: si tratta dei cosiddetti 'omaggi', nel caso in cui ogni singolo bene sia di valore inferiore a 50 €.

Ma oltre, queste questioni generali di sistematizzazione della materia (sistematizzazione che potrebbe rendere più certo il regime di tali spese di sponsorizzazione, una volta individuati i casi sensibili), una loro riconsiderazione è anche dettata da alcuni ultimi interventi normativi che ne hanno modificato il regime. Il riferimento è in particolare al così detto 'decreto internazionalizzazione' del 2015 (D. Lgs. n. 147/2015) e al 'decreto semplificazioni fiscali' del 2014 (D. Lgs. n. 175/2014), ambedue attuativi della delega fiscale al Governo di cui alla Legge n. 23/2014. Inoltre, benché tale previsione non vada a incidere sul regime delle spese

per oneri pluriennali, il D. Lgs. n. 156/2015, articolo 7, comma 8, ha previsto l'introduzione del comma 4-bis nell'articolo 108 del D. P. R. n. 917/1986, in ordine alla possibilità, per il contribuente, di interpellare l'Agenzia delle entrate in merito alla distinzione fra spese di pubblicità e spese di rappresentanza.

Per chiarire, preliminarmente, le difficoltà è importante evidenziare che questo in esame è uno degli ambiti in cui meglio si concretizza la problematica che è stata etichettata "evasione da interpretazione"; vale a dire di quei fenomeni che concernono non un'evasione vera e propria, per cui il contribuente non ha dichiarato i propri redditi o ha nascosto della ricchezza, ma la qualificazione di ciò che è stato effettivamente dichiarato.

In questo caso specifico si tratta di spese che potrebbero essere state utilizzate non per scopi produttivi, dunque afferenti e inerenti l'impresa, ma per scopi personali o di spese che sarebbero state effettuate fittiziamente in quanto si potrebbe sospettare di un loro rientro, seppur parziale, 'sotto banco'. In questi casi infatti, le spese in questione risultano, ovviamente, non deducibili ai fini della determinazione del reddito d'impresa e indetraibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Obiettivo del presente lavoro, dunque, è quello di tentare di sistematizzare la materia per individuare quali criteri sorreggono le diverse qualificazioni che è possibile costatare nella pratica amministrativa e giurisprudenziale tributaria in merito alle spese di sponsorizzazione. Se infatti dette spese sono qualificate generalmente come spese di pubblicità, in alcuni casi, da attenzionare con cura (si fa riferimento alle sponsorizzazioni sportive), sono invece qualificate, la maggior parte delle volte, di rappresentanza.

Nel prosieguo, pertanto, si inquadreranno i contratti di sponsorizzazione in chiave civilistica, per passare poi alla relativa imposizione indiretta e concludere con il regime di tali spese nell'ambito del reddito d'impresa. In ultimo si indicheranno alcuni elementi, desumibili dalla pratica, che il contribuente può tenere in considerazione per evitare che l'Amministrazione riquilifichi tali spese, o per difendersi in caso in cui si acceda al contenzioso, nell'ipotesi in cui egli decida di promuovere la propria attività attraverso tale tipologia di pubblicità.

2. Inquadramento civilistico

Essendo il contratto di sponsorizzazione una delle evoluzioni più recenti in ambito pubblicitario, non pare peregrino soffermarsi in primo luogo, brevemente, sui contratti di pubblicità in generale.¹ In ambito civilistico, infatti, i 'contratti di sponsorizzazione' rientrano tra i cosiddetti 'contratti di pubblicità'. Quest'ultima categoria non è normata direttamente dal legislatore, forse anche a causa della continua evoluzione a cui è sottoposta da parte degli operatori del mercato, ma è stata oggetto, in più occasioni, di attenzione dottrina. A tali

¹ M. C. Bruno, *I contratti di pubblicità*, in R. Bocchini (a cura di), *I contratti di somministrazione di servizi*, Torino 2006, p. 962.; M. Fusi, *I contratti della pubblicità*, Torino 1999; A. M. Gambino, *la pubblicità ingannevole*, Roma 1999.

interpretazioni hanno poi fatto seguito quelle della prassi e della giurisprudenza, sulla base di alcune indicazioni fornite da sparse norme legislative.

Tali contratti nascono da esigenze di promozione di prodotti o servizi di cui il potenziale acquirente potrebbe rimanerne ignaro se non ne fosse informato. Lo scopo promozionale è dunque l'elemento essenziale della comunicazione pubblicitaria.²

Originariamente il contratto di pubblicità si concretizzava nel contratto di diffusione pubblicitaria, il quale rappresenta il fondamento dei successivi tipi di contratto che si sono diffusi nella prassi, di cui le parti erano l'impresa alla ricerca di visibilità (per sé e i suoi prodotti) e il proprietario dei mezzi d'informazione. Attualmente detto accordo di diffusione non è più prettamente bilaterale ma consta di tre o quattro parti: l'impresa, detta anche 'utente'; i cosiddetti 'centri media', i quali si occupano della creazione del prodotto pubblicitario e curano i rapporti con i proprietari dei mezzi di diffusione o, più comunemente, con i rispettivi concessionari; e, dunque, appunto, i concessionari e/o i proprietari dei mezzi di informazione.³

Ovviamente, essendo una categoria di contratti atipici, per essi non è prevista alcuna forma particolare. Normalmente essi assumono la forma scritta, classificabile quale scrittura privata, e le obbligazioni che da essi scaturiscono hanno natura di promessa del fatto del terzo (art. 1381 c. c.). Si tratta, ad avviso della dottrina, di contratti a favore di terzo (artt. 1411 e ss., c. c.).

Oggetto del contratto è il mezzo (lo strumento) comunicativo; pertanto una classificazione di questi contratti può essere effettuata attraverso tale criterio. È stato così possibile individuare contratti di pubblicità 'tabellare' (manifesti) o non tabellare (pubblicità redazionale, telepromozione, pubblicità telematica); le quali complessivamente sono chiamate pubblicità

² Dal momento che la comunicazione pubblicitaria mira a persuadere il compratore della bontà dei prodotti e dei servizi, quest'ultimo deve essere tutelato dalla pubblicità ingannevole. La tradizione cristallizzò, nell'ambito delle trattative di acquisto, la fattispecie del "dolus bonus venditoris". Attualmente, in attuazione della Direttiva n. 84/450/CEE, modificata dalla Direttiva n. 97/55/CE, il D. Lgs. n. 74/1992 e il D. P. R. n. 284/2003 dettano un'articolata normativa per la tutela dei concorrenti e dei consumatori contro gli atti di pubblicità ingannevole. Nel D. Lgs. appena menzionato, all'art. 2, comma 1, lett. a), viene definita la pubblicità: "Ai fini del presente decreto si intende: [...] qualsiasi forma di messaggio che sia diffuso, in qualsiasi modo, nell'esercizio di un'attività commerciale, industriale, artigianale o professionale allo scopo di promuovere la vendita di beni mobili o immobili, la costituzione o il trasferimento di diritti ed obblighi su di essi oppure la prestazione di opere o di servizi". Si evidenzia che se questa definizione di pubblicità dovesse essere intesa come vincolante, la sponsorizzazione non rientrerebbe tra i contratti di pubblicità, in quanto, nella maggioranza dei casi pratici, ciò che viene pubblicizzato non è un bene o un servizio, ma il marchio dell'impresa sponsor. Questa limitazione, però, potrebbe essere superata semplicemente considerando che la pubblicità del marchio non potrebbe, in effetti, essere ricompresa nel concetto di pubblicità ingannevole.

³ Il D. Lgs. n. 74/1992, che, come detto, concerne la pubblicità ingannevole, all'art. 2, lett. c), riporta una definizione di "operatore pubblicitario": "il committente del messaggio pubblicitario ed il suo autore, nonché, nel caso in cui non consenta all'identificazione di costoro, il proprietario del mezzo con cui il messaggio pubblicitario è diffuso". Ne risulta, dunque, che il concessionario degli spazi pubblicitari non può essere considerato, ai fini di detta legge, concernente la pubblicità ingannevole, un operatore pubblicitario. Per quanto riguarda i contratti di concessione di spazi pubblicitari, si rimarca fin da subito che essi non possono essere assimilati ai contratti di sponsorizzazione (cfr. D. M. 19 dicembre 2012, § I.3.5), in quanto il fine promozionale è diretto e non indiretto.

dirette; ma, dall'altra parte, è stato possibile individuare anche contratti che non si concretizzano in attività pubblicitarie in senso proprio, quali i contratti di promozione attraverso giochi, concorsi, ecc., e, soprattutto, i contratti di sponsorizzazione. Tra questi ultimi è stato possibile individuare almeno due tipi diversi di contratto (i quali pongono problematiche differenti, soprattutto in ottica civilista): un primo attinente all'abbinamento di un prodotto ad una personaggio famoso; un secondo (la sponsorizzazione vera e propria) nel quale l'abbinamento è tra i segni distintivi dell'azienda e un avvenimento sportivo o culturale. Queste distinzioni, però, lo si rimarcherà nel prosieguo, non sono affatto definitive. Questa seconda categoria viene chiamata pubblicità indiretta.

Orbene, per quanto concerne le sponsorizzazioni nello specifico,⁴ in ottica civilistica, occorre in prima istanza rimarcare, che i contratti di cui esse formano oggetto sono contratti a titolo oneroso a prestazioni corrispettive; ma la loro origine è stata individuata dalla dottrina⁵ negli atti di donazione per spirito di mecenatismo, per i quali all'erogazione da parte del mecenate non corrispondeva (e non corrisponde) alcun obbligo a carico dell'altra parte se non quello di non potersi opporre alla divulgazione del fatto. Da ciò una importante problematica che si è posta, ossia la distinzione tra le sponsorizzazioni e le erogazioni liberali, di cui più oltre.

Prima di trattare delle distinzioni, infatti, è però necessario fare il punto sui contratti di sponsorizzazione, i quali trovano origine nel fenomeno anch'esso detto della sponsorizzazione.⁶

⁴ M. Bianca, *I contratti di sponsorizzazione*, Rimini 1990; M. Procopio, *Le spese di sponsorizzazione tra pubblicità e rappresentanza*, in *Rassegna Tributaria* n. 5/2002; A. Traballi, *Le spese di sponsorizzazione*, in *Pratica fiscale e professionale* n. 48/2004; M. Orlandi, *Le spese di pubblicità e propaganda*, in *il fisco* n. 25/2006; A. Vignoli, *L'inerenza delle sponsorizzazioni tra antieconomicità e diffidenze*, in *Dialoghi tributari* n. 6/2008; S. Vittorio, *I corrispettivi versati ad associazioni sportive dilettantistiche sono detraibili?*, in *L'IVA* n. 9/2011; S. Servidio, *Cass. n. 65489 del 27 aprile 2012. Sponsorizzazione del marchio e deduzione dei costi*, in *il fisco* n. 21/2012; N. Siviero, A. Bindoli, *Congruità ed inerENZA delle spese di sponsorizzazione*, in *Azienda&Fisco* n. 5/2013; F. Leone, D. De Lucia, *Le spese di sponsorizzazione*, in *Pratica fiscale e professionale* n. 44/2014). In A. Vasapolli, G. Vasapolli, *Dal bilancio d'esercizio al reddito d'impresa*, Milano 2015, p. 2576, viene richiamata, a proposito della distinzione tra pubblicità diretta e pubblicità indiretta in ordine alle sponsorizzazioni, la sentenza n. 673 del 1991 del TAR Lazio, da cui è possibile evincere che la sponsorizzazione non rientra in nessuna delle due macrocategorie indicate, ma che si trova, per così dire, tra le due.

⁵ Cfr. F. Galgano, *Diritto Privato*, Padova 1996, in cui, trattando dei comitati, i quali possono trovarsi all'origine di una fondazione, che agiscono in vista della creazione di un patrimonio da vincolare al perseguimento di uno scopo e che ricevono delle oblazioni, in merito a tali oblazioni e alla posizione degli oblatori così si esprime: "Non sempre gli oblatori sono mossi da disinteressato spirito di liberalità: i comitati promotori di mostre o esposizioni oppure di gare sportive spesso raccolgono le offerte di imprese che dalla oblazione effettuata in favore di una iniziativa destinata ad acquisire rinomanza o popolarità si ripromettono di ricavare un vantaggio pubblicitario (perché saranno menzionati come sovventori dell'iniziativa, o come suoi *sponsors*, o perché vanteranno questa loro qualità nei loro messaggi pubblicitari). Il che non toglie che l'oblazione resti, giuridicamente, un atto di liberalità, eventualmente una liberalità sottoposta ad onere". Cfr. inoltre M. Bianca, *I contratti di sponsorizzazione*, Rimini 1990, p. 113 e ss.

⁶ "Ai sensi della presente legge [L. n. 223/1990, art. 8, comma 12, disciplina del sistema radiotelevisivo pubblico e privato] per sponsorizzazione s'intende ogni contributo di un'impresa pubblica e 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".

Una definizione del contratto di sponsorizzazione potrebbe essere la seguente: il contratto di sponsorizzazione, nella sua forma più generale e astratta, è quel particolare contratto atipico mediante il quale un contraente (l'impresa), lo sponsor, trasforma le prestazioni (normalmente spettacoli sportivi e culturali) dell'altro contraente, lo sponsee, in un veicolo pubblicitario, dietro prestazione di corrispettivo; a sua volta lo sponsorizzato si impegna a far sì che la sua ordinaria attività svolta divenga un veicolo pubblicitario.⁷

Lo sponsor normalmente eroga denaro e/o fornisce alcuni beni in cambio della possibilità di utilizzare il nome e l'attività dello sponsee a fini pubblicitari, il quale è dunque gravato da un'obbligazione di mezzi e non di risultato, come per qualsiasi altra obbligazione pubblicitaria.

Si tratta dunque di un contratto a prestazioni corrispettive o sinallagmatico. Dal momento che da tali contratti nasce un rapporto di durata, esso è caratterizzato da un rilevante carattere fiduciario. “In questo genere di rapporti assumono particolare importanza i doveri di

⁷ Altre definizioni che è possibile riscontrare in dottrina, giurisprudenza e prassi, mettono l'accento su una piuttosto che un'altra particolarità, soffermandosi, nella maggior parte dei casi, sulla posizione dello sponsorizzato: M. Bianca, *I contratti di sponsorizzazione*, Rimini 1990, p. 112: “Il contratto di sponsorizzazione è il contratto col quale una parte, detta sponsor, si obbliga ad una prestazione pecuniaria o all'attribuzione di cose fungibili nei confronti di un'altra parte, detta sponsee (soggetto sponsorizzato), la quale si obbliga a divulgare il nome o il marchio dello sponsor nelle varie estrinsecazioni della propria attività (sportiva, culturale, ecc.) o anche talvolta a modificare la propria denominazione sociale assumendo quella dello sponsor”; A. Traballi, *Le spese di sponsorizzazione*, in *Pratica fiscale e professionale* n. 48/2004: “Contratto bilaterale a prestazioni corrispettive, con il quale una parte (detta sponsorizzato o sponsee) si obbliga, nei confronti di un altro soggetto (detto sponsor), ad effettuare determinate e specifiche prestazioni pubblicitarie dietro corrispettivo, in denaro o in servizi e beni, versato dallo sponsor all'altra parte”; A. Vignoli, *L'inerenza delle sponsorizzazioni tra antieconomicità e diffidenze*, in *Dialoghi tributari* n. 6/2008: “è un contratto atipico, a titolo oneroso, consensuale, per mezzo del quale un soggetto (lo sponsor) si impegna ad assicurare un beneficio (in natura o in denaro) all'altro contraente (lo sponsee), perché questi dia visibilità al marchio, al nome o ai prodotti del primo in occasione di una iniziativa, di un evento, di una manifestazione che può svolgersi una tantum (esempio: anniversario) o in un certo periodo di tempo (esempio: campionato di calcio o ... campionato motociclistico”; S. Servidio, *Cass. n. 65489 del 27 aprile 2012. Sponsorizzazione del marchio e deduzione dei costi*, in *il fisco* n. 21/2012: “è un contratto atipico, necessariamente bilaterale, consensuale, si perfeziona con la semplice manifestazione di volontà delle parti, a titolo oneroso e a prestazioni corrispettive, la cui causa va individuata nell'utilizzazione, ai fini direttamente o indirettamente pubblicitari, del nome, dell'attività o dell'immagine altrui”; D. M. 19 dicembre 2012, sulle sponsorizzazioni di beni culturali: “il contratto di sponsorizzazione può in via generale definirsi come negozio innominato, a titolo oneroso e a prestazioni corrispettive, stipulato fra due parti cos' definite: - lo sponsee, che, nell'ambito di iniziative destinate al pubblico ... si obbliga a fornire prestazioni di veicolazione del nome, del marchio, dell'immagine, delle attività o dei prodotti di un altro soggetto (lo sponsor); - lo sponsor, generalmente un'impresa, che si obbliga, in cambio della suddetta veicolazione, ad una prestazione pecuniaria, ovvero ad assumere in proprio la realizzazione di lavori, servizi o forniture in favore dello sponsee”; Agenzia delle Entrate, *Risoluzione n. 356/E/2002*: “La sponsorizzazione è un contratto bilaterale, a prestazioni corrispettive, in base al quale il soggetto sponsorizzato o sponsee si obbliga nei confronti dello sponsor ad effettuare determinate prestazioni pubblicitarie dietro versamento di un corrispettivo che può consistere in una somma di denaro, in beni o servizi, che lo sponsor deve erogare direttamente o indirettamente” (cfr. altresì: Agenzia delle entrate, *Risoluzione n. 88/E/2005*); Corte di Cassazione n. 9880 del 1997: “il cosiddetto contratto di sponsorizzazione, figura non specificamente disciplinata dalla legge, comprende una serie di ipotesi nelle quali comunque si ha che un soggetto, detto sponsorizzato, ... si obbliga a consentire ad altri l'uso della propria immagine pubblica ed il proprio nome per promuovere un marchio o un prodotto specificamente marcato, dietro corrispettivo. L'uso di tale immagine pubblica può prevedere che lo sponsee tenga anche determinati comportamenti di testimonianza in favore del marchio o del prodotto oggetto della veicolazione commerciale”. Questa definizione è stata recentemente ribadita nella sentenza della Corte di Cassazione n. 6548 del 2012.

correttezza e buona fede che gli artt. 1175 e 1374 c.c. pongono a carico delle parti nello svolgimento e nell'esecuzione del rapporto obbligatorio".⁸

A seconda delle obbligazioni a carico delle parti è stato possibile individuare alcuni tipi di contratti, corrispondenti a certe forme di sponsorizzazione: sponsorizzazione di una manifestazione sportiva, sponsorizzazione di un club o di una scuderia, sponsorizzazione di singoli atleti, sponsorizzazione tecnica; sponsorizzazione televisiva, ecc.⁹

Passando alle distinzioni, adesso che si sono tratteggiate le caratteristiche dei contratti di pubblicità in generale e quelle dei contratti di sponsorizzazione, è possibile in primo luogo distinguere tra questi due tipi che si trovano fra loro in rapporto di genere a specie. La caratteristica dei contratti di sponsorizzazione rispetto ai contratti di pubblicità è duplice: in primo luogo nelle sponsorizzazioni non è prevista una diffusione diretta del messaggio pubblicitario, mentre ciò avviene nella pubblicità; in secondo luogo la sponsorizzazione, dal momento che si tratta di una forma pubblicitaria che si inserisce in una diversa attività (si tratta appunto di una pubblicità indiretta), è un contratto più aleatorio di quello pubblicitario, nel quale ultimo le prestazioni a carico delle parti sono più nello specifico definite (tot réclames, tot cartelloni, ecc.).

Sempre per quanto attiene alle distinzioni con forme contrattuali affini, si era richiamata poc'anzi l'origine della sponsorizzazione, suggerita dalla dottrina, dagli atti di mecenatismo (liberalità) e, dunque, la problematica di una loro distinzione (che poi anche le erogazioni liberali rientrano nella categoria dei contratti di pubblicità, ebbene, questa è un'altra questione). Tale distinzione è di fondamentale importanza, come si rimarcherà più oltre, ai fini dell'imposizione, poiché una differente qualificazione del contratto può generare differenti regimi tributari.

Nella dottrina¹⁰ più risalente le indicazioni al proposito erano piuttosto contraddittorie. Si trova affermato che la sponsorizzazione è, giuridicamente, un atto di liberalità (in particolare secondo la formula della donazione modale); ma, nello stesso tempo, trattando della definizione dell'atto di liberalità (in relazione e a differenza rispetto agli atti gratuiti), si concludeva che con l'atto di liberalità il disponente non persegue fini patrimoniali.

⁸ Corte di Cassazione, sentenza n. 12801 del 2006. Cfr. M. Bianca, *I contratti di sponsorizzazione*, Rimini 1990, p. 13.

⁹ Cfr. al proposito: M. Bianca, *I contratti di sponsorizzazione*, Rimini 1990, p. 65 e ss.; M. Procopio, *Le spese di sponsorizzazione tra pubblicità e rappresentanza*, in *Rassegna Tributaria* n. 5/2002; A. Traballi, *Le spese di sponsorizzazione*, in *Pratica fiscale e professionale* n. 48/2004. Per quanto concerne la sponsorizzazione di beni culturali, cfr. il D. M. 19 dicembre 2012, nel quale è possibile individuare i contratti di sponsorizzazione che può concludere l'amministrazione pubblica; vale a dire: la sponsorizzazione 'tecnica', "consistente in una forma di partenariato estesa alla progettazione e alla realizzazione di parte o di tutto l'intervento a cura e a spese dello sponsor delle prestazioni richieste"; la sponsorizzazione 'pura', "in cui lo sponsor si impegna unicamente a finanziare, anche mediante accollo, le obbligazioni di pagamento dei corrispettivi dell'appalto dovuti dall'amministrazione"; la sponsorizzazione 'mista', "in cui lo sponsor può – per esempio – curare direttamente e fornire la sola progettazione, limitandosi ad erogare il finanziamento per le lavorazioni previste".

¹⁰ Cfr. F. Galgano, *Diritto privato*, Padova 1996 (Nona edizione), p. 661 e p. 870.

Effettivamente, volendo analizzare con attenzione, ad avviso di chi scrive, la pubblicità derivante dall'atto di sovvenzione non può essere considerata a natura patrimoniale; natura che invece connota i fini che si perseguono con la pubblicità vera e propria, e cioè un'aspettativa, almeno, di incremento delle vendite. Ma, a parte queste sottigliezze, non si può non rimarcare che rispetto alla dottrina risalente i contratti di sponsorizzazione si siano profondamente evoluti e che, se effettivamente potevano in principio essere ricompresi negli atti di liberalità, attualmente¹¹ non vi è alcun dubbio che debbano essere considerati quali atti a titolo oneroso, poiché con la sponsorizzazione si perseguono fini pubblicitari veri e propri, e cioè di incremento delle vendite. Se poi, come spesso accade, la sponsorizzazione è inserita in ambito commerciale, non vi è dubbio che essa non possa essere considerata una liberalità.¹²

Precisare questi elementi permette di individuare ulteriori e specifiche caratteristiche delle sponsorizzazioni. Dubbi, per esempio, potrebbero persistere nell'ambito della qualificazione dei contratti;¹³ vale a dire quando un contratto è titolato 'sponsorizzazione' e invece non se ne potrebbero ravvisare gli estremi. Se infatti dalla sovvenzione lo sponsor non intende ricavare alcun utile (e dunque il suo intento non è pubblicitario, come detto), allora si tratta di una erogazione liberale.¹⁴ Elemento centrale da considerare è, in questo caso, pare essere quello che è stato chiamato¹⁵ "evidenza pubblica". Anche l'erogazione liberale può produrre un'evidenza pubblica, come nel caso in cui sia previsto un ringraziamento pubblico per la sovvenzione erogata; ma in questa ipotesi, dal momento che manca l'intento pubblicitario da parte di colui che elargisce, non si può parlare di sponsorizzazione. Inoltre l'evidenza pubblica deve rappresentare, affinché si possa trattare di sponsorizzazione e non di elargizione, anche il corrispettivo della sovvenzione, nel senso che lo sponsorizzato si obbliga affinché tale evidenza sia assicurata. Si insiste su questo elemento dell'evidenza pubblica perché, più oltre lo si evidenzierà, a seconda del "grado" di evidenza è forse possibile individuare un criterio per distinguere, in ambito tributario, se una sponsorizzazione è una spesa di pubblicità o di rappresentanza (oltreché un'erogazione liberale). Dunque, se l'evidenza pubblica non rappresenta un'obbligazione dello sponsorizzato (e dunque si può

¹¹ M. Bianca, *I contratti di sponsorizzazione*, Rimini 1990, p. 25.

¹² Cfr. D. M. 19 dicembre 2012, § 1.3: "Nella prassi, una vera e propria donazione modale potrà essere perlopiù riscontrata nel caso in cui il soggetto erogante sia una persona fisica, che presumibilmente trarrà dalla prestazione un vantaggio meramente morale, mentre, ove l'erogante sia un'impresa, è più frequente il ricorrere della già vista figura del negozio gratuito modale".

¹³ Alcuni esempi di accordi che potrebbero ingenerare dubbi di qualificazione sono rappresentati, nell'ambito dei beni culturali, secondo le indicazioni del D. M. 19 dicembre 2012, da: i rapporti di partenariato con i soggetti del terzo settore (che vanno qualificati come rapporti di mecenatismo), la cosiddetta adozione di un monumento (la quale a seconda delle clausole contrattuali, concernenti il grado di "evidenza pubblica" della pubblicità può essere qualificata come sponsorizzazione o come erogazione liberale), la finanza di progetto (che non può essere inquadrato come una semplice sponsorizzazione). Della distinzione tra contratti di concessione di spazi pubblicitari e contratti di sponsorizzazione si è già argomentato precedentemente nella nota 3. Più in generale, ma i casi riportati sono gli stessi, cfr. M. Bianca, *I contratti di sponsorizzazione*, Rimini 1990, p. 165 e ss.

¹⁴ Cfr. D. M. 19 dicembre 2012, § 1.3: "rispetto alla sponsorizzazione [le erogazioni liberali] si distinguono per il fatto che il soggetto, pubblico o privato, il quale consente che l'attività di altri si svolga sotto il suo patrocinio, non trova corrispettivo nel vantaggio atteso dalla pubblicizzazione della sua figura di patrocinatore".

¹⁵ Cfr. D. M. 19 dicembre 2012, § 1.3.

presumere che dall'altra parte non si perseguano fini patrimoniale e pubblicitari), allora si sarà in presenza di una erogazione liberale.¹⁶

Or dunque, per concludere questo paragrafo a tema civilistico, è bene riassumere quanto segue in modo da individuare gli elementi necessari per la successiva trattazione tributaria.

La categoria dei i contratti di pubblicità consta delle seguenti fattispecie: contratto di diffusione o di inserzione pubblicitaria (il primo concernente la cd. pubblicità tabellare, il secondo concernente le inserzioni redazionali, televisive o telematiche) avente a oggetto la cosiddetta pubblicità diretta; inoltre è stato possibile individuare i contratti di promozione attraverso giochi, concorsi, ecc. e il contratto di sponsorizzazione, concernenti la cosiddetta pubblicità indiretta. Per ognuna di queste ipotesi si tratta in ogni caso di contratti atipici.

Tra i contratti di sponsorizzazione conclusi tra soggetti privati, nello specifico, è stato possibile, attraverso l'analisi della pratica, individuare i seguenti schemi: sponsorizzazione di una manifestazione sportiva, sponsorizzazione di un club o di una scuderia, sponsorizzazione di singoli atleti, sponsorizzazione tecnica e sponsorizzazione televisiva. Tra i contratti di sponsorizzazione che soggetti privati possono concludere con soggetti pubblici si possono individuare principalmente tre schemi: sponsorizzazione tecnica, pura e mista.

Si è evidenziato che in tutti questi casi il contratto in questione è un contratto sinallagmatico e che dunque alla prestazione dello sponsor - normalmente consistente in erogazioni di denaro, ma anche in erogazione di beni o servizi - corrisponde la prestazione dello sponsorizzato nel diffondere il messaggio pubblicitario richiesto dal primo.

Come detto, è questa seconda prestazione l'elemento caratterizzante il contratto di sponsorizzazione nei confronti delle semplici erogazioni liberali,¹⁷ per le quali tale obbligo

¹⁶ Cfr. D. M. 19 dicembre 2012, § 1.3, in cui, richiamando il D. M. 3 ottobre 2002, art. 5, comma 3, attuativo dell'art. 38 della legge n. 342/2000, così si afferma: "la previsione normativa risolve, sia pur implicitamente, il problema della distinzione tra mecenatismo e sponsorizzazioni, lasciando intendere che quest'ultima figura può dirsi ricorrente solo qualora la promozione del nome, dell'immagine, del marchio, dell'attività, dei prodotti dello sponsor sia oggetto di un preciso obbligo che costituisce la controprestazione del finanziamento erogato dallo sponsor".

¹⁷ La distinzione tra atti liberali e atti gratuiti non è ancora, nonostante la risalenza della materia, ben definita; anzi, da alcuna parte della dottrina e della giurisprudenza, è addirittura negata. Ma proprio l'atto e l'operazione di rappresentanza può fornire lo spunto, una volta analizzato, per delineare definitivamente tale distinzione. In generale occorre considerare – e ciò rappresenta uno degli elementi eccentrici, ma utili, recati dall'ordinamento dell'imposta sul valore aggiunto – oltre la causa dell'atto, anche la sua implicita finalità e, dunque, in un certo modo, anche l'aspettativa o l'intenzione delle parti: se in ordine alla liberalità si può dire che il disponente non nutre alcuna aspettativa di ritorno dal suo atto a suo favore, ciò non è riscontrabile in ipotesi di gratuità. Nel caso dell'atto di rappresentanza, per esempio considerando l'omaggio, l'atto è gratuito ma non liberale, perché colui che dispensa il bene si attende uno specifico ritorno a suo favore, se non di vendite, almeno d'immagine da parte di coloro che sono omaggiati. Ciò non è ravvisabile nel campo delle liberalità. A rigor di logica se ne potrebbe concludere che, in un certo senso, l'atto gratuito è sinallagmatico. Si rinvia, in merito all'argomento, a S. Carunchio, *La tassazione delle liberalità indirette e informali*, in *il fisco* n. 36/2015.

Per quanto attiene alle erogazioni liberali nell'ambito del reddito d'impresa la norma di riferimento è contenuta nell'art. 100 del TUIR; il quale prevede soglie di deducibilità delle valore delle erogazioni in questione a seconda del soggetto beneficiario. Se le condizioni elencate non sono rispettate, tali oneri risultano indeducibili. Per quanto attiene all'imposizione indiretta, le liberalità, di principio rientrano nel campo di applicazione dell'imposta sulle donazioni. Nel D. Lgs. n. 346/1990, però, ai sensi dell'art. 3, commi da 1 a 3, l'imposta sulle donazioni non si applica ai trasferimenti che abbiano come scopo quello di sovvenzionare attività di utilità

corrispettivo dello sponsorizzato non sussiste. Si è evidenziato come il riconoscimento pubblico non implichi la mutazione della natura dell'atto da liberale a oneroso. È questo elemento quello che è stato individuato nella locuzione "evidenza pubblica". Nel caso di un basso grado di evidenza pubblica si è in presenza di un'erogazione liberale, nel caso di un elevato grado si è in presenza di una sponsorizzazione; è inoltre necessario adottare però anche un ulteriore criterio affinché si possa affermare di essere in presenza di un contratto di sponsorizzazione: l'obbligo, che deve risultare dagli accordi contrattuali, a carico dello sponsorizzato di evidenziare pubblicamente lo sponsor. Se tale obbligo non è possibile ravvisarlo si tratta non di una sponsorizzazione ma di una erogazione liberale, benché venga pubblicamente veicolato il nome del mecenate.

Si è già anticipato che in ottica fiscale tra questi due estremi (atti a titolo oneroso e atti a titolo liberale) è possibile individuare gli atti che generano spese di rappresentanza (le quali operazioni, lo si evidenzierà, devono essere considerate a titolo gratuito). Tra gli atti che sicuramente rappresentano delle liberalità è possibile annoverare i rapporti di partenariato. Tra gli atti che possono generare dubbi (e cioè se essi rappresentino sponsorizzazioni ovvero erogazioni liberali) vanno annoverati quelli relativi alla cosiddetta adozione di un monumento.

3. L'imposizione indiretta

3.1. L'alternatività parziale tra imposta di registro e imposta sul valore aggiunto

Il contratto di sponsorizzazione, il quale assume usualmente la forma scritta, benché sia possibile, essendo un contratto atipico, anche la forma verbale, come detto, sembrerebbe assoggettabile, in prima istanza, a imposta di registro, in quanto atto sinallagmatico oneroso. Dal momento che si tratta, il più delle volte, di una scrittura privata non autenticata a natura patrimoniale, la registrazione, ai fini dell'imposta di registro deve avvenire in termine fisso¹⁸. Prima della richiesta di registrazione è necessario che il contribuente 'soggetto non IVA', in autoliquidazione, versi, ai sensi dell'articolo 9 della Parte Prima della Tariffa allegata al D. P. R. n. 131/1986 (di seguito TUR), l'imposta di registro nella misura del 3% del valore del contratto, valore rappresentato, a norma dell'articolo 43 del TUR, dal valore dell'erogazione o del bene fornito.

sociale. Per quanto attiene all'imposta sul valore aggiunto, la cui normativa effettua esclusivo riferimento alla gratuità e non alla liberalità (dunque il contrario di ciò che è dato riscontrare nel TUIR), si rinvia a quanto espresso nel testo nel testo a proposito degli 'omaggi'. In merito agli atti gratuiti nello specifico, per quanto attiene all'imposizione indiretta, essa ricalca la normativa degli atti liberali. Per quanto attiene all'imposizione diretta, tali atti gratuiti sono ineducibili, salvo che norma specifiche non derogino a questo principio generale. In questa ottica potrebbe essere interpretata anche la norma sulla rappresentanza.

¹⁸ Il termine previsto è quello di 30 giorni a partire dalla data di stipula del contratto, ai sensi dell'art. 13 del D. P. R. n. 131/1986.

Se l'atto, invece, è stato concluso tra 'soggetti IVA', la registrazione, in deroga a quanto appena espresso, deve effettuarsi esclusivamente in caso d'uso.¹⁹ Difatti l'articolo 5, comma 2, primo periodo, del TUR, così dispone: "Le scritture private non autenticate sono soggette a registrazione in caso d'uso se tutte le disposizioni in esse contemplate sono relative ad operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto". Tale previsione deve essere messa in relazione con l'articolo 1, lett. b), della seconda parte della tariffa allegata al TUR, in merito alla misura dell'imposta di registro. La norma appena menzionata, infatti, stabilisce che sono soggetti a registrazione in caso d'uso, con applicazione dell'imposta di registro in misura fissa (200 €), le scritture private non autenticate di cui le operazioni sottostanti siano assoggettate all'imposta sul valore aggiunto. Si tratta, in breve, della cosiddetta alternatività parziale tra imposta di registro e imposta sul valore aggiunto.

Stabilito dunque tale regime tributario indiretto in generale, occorre profilare più nello specifico il trattamento fiscale della sponsorizzazione nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto.²⁰

3.2. *L'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto alla sponsorizzazione e gli 'omaggi'*

L'amministrazione finanziaria ha stabilito, in accordo con le tesi dottrinarie,²¹ che la sponsorizzazione (almeno quella più diffusa, per cui lo sponsor eroga denaro) rientra tra le prestazioni di servizi.

Le prestazioni di servizi, come noto, sono regolate dall'articolo 3 del Decreto IVA, il quale in tal modo, al comma 1, recita: "Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia,

¹⁹ Il "caso d'uso" è definito dall'art. 6 del TUR: si tratta dell'ipotesi di deposito dell'atto. Se il deposito avviene per un procedimento giudiziario, non sono ravvisabili gli estremi per la registrazione; viceversa essi sono ravvisabili nell'ipotesi di deposito per attività amministrative.

²⁰ In merito all'alternatività parziale e al regime che ne sussegue, occorre indicare che una stretta lettura dell'art. 4 del D. P. R. n. 633/1972 (di seguito: Decreto IVA), potrebbe indurre a concludere che il solo fatto di stipulare un contratto di sponsorizzazione implichi una certa rilevanza ai fini dell'imposta sul valore aggiunto: articolo 4, comma 5, Decreto IVA: "Agli effetti delle disposizioni di questo articolo [Esercizio di imprese] sono considerate in ogni caso commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici, le seguenti attività: ... i) pubblicità commerciale". Non vale nemmeno la pena rimarcare che la locuzione "pubblicità commerciale" è pleonastica, in quanto la pubblicità è per sua natura, come già evidenziato, commerciale. Tale questione si pose in particolare in merito a un ente non commerciale che, in occasione dell'organizzazione di un'esposizione di opere pittoriche, stipulò un contratto di sponsorizzazione con un'impresa, impegnandosi a esporre il logo di quest'ultima sul materiale della mostra. Cfr., al proposito, Agenzia delle entrate, *Risoluzione n. 88/E/2005*: "In particolare, la sponsorizzazione, pur distinguendosi dall'ordinario contratto di pubblicità, costituisce comunque una forma atipica di pubblicità commerciale, attività considerata, ai sensi dell'articolo 4, comma 5, lett. i), del DPR n. 633 del 1972, «in ogni caso commerciale» ancorché esercitata da enti pubblici. Concretizzando l'attività di sponsorizzazione in esame un'attività di natura commerciale, sorge in capo all'ente il presupposto soggettivo, richiesto dall'articolo 4, quarto comma, del DPR 633 del 1972, secondo cui per gli enti non commerciali si considerano effettuate nell'esercizio di impresa soltanto le prestazioni di servizi rese nell'esercizio di attività commerciali."

²¹ Cfr. Risoluzioni nn. 360112 del 21 marzo 1978 e 363333 del 2 aprile 1987; cfr., inoltre M. Bianca, *i contratti di sponsorizzazione*, Rimini 1990, p. 228 e ss.

mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte”.

Orbene, dal momento che, come detto, il contratto di sponsorizzazione è un contratto sinallagmatico e oneroso, per cui lo sponsorizzato si impegna a diffondere il messaggio pubblicitario concordato con lo sponsor, il quale a sua volta si impegna in erogazioni di denaro (almeno nella maggior parte dei casi), esso rientra perfettamente nella definizione contenuta nell’articolo 3 citato in ordine alla definizione di prestazione di servizio.²²

Tale inquadramento è confermato, altresì, dal medesimo articolo 3, al comma 4, per cui: “non sono considerate prestazioni di servizi: a) le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d’autore effettuate dagli autori e loro eredi e legatari, tranne quelle relative ... alle opere di ogni genere utilizzate da imprese ai fini di pubblicità commerciale”.

In questa semplice ipotesi appena delineata lo sponsorizzato deve emettere fattura e lo sponsor può vantare il diritto alla detrazione di quanto corrisposto alla controparte a titolo d’imposta. Di queste tematiche, a cui è legata la questione dell’inerenza all’attività d’impresa delle spese sostenute, si tratterà nello specifico più oltre. Per adesso occorre evidenziare, però, rimanendo su di un piano più generale, che non sempre il contratto di sponsorizzazione prevede che lo sponsor eroghi esclusivamente denaro, ma, come detto, potrebbe prevedere una fornitura di beni (assieme magari a una erogazione di denaro).

In quest’ultimo caso potrebbero sorgere, come sono sorti, alcuni problemi interpretativi. Il D. M. 19 dicembre 2012, pur trattando della sponsorizzazioni di beni culturali, come già richiamato, confermando alcuni pareri della dottrina e della prassi,²³ indica per tale ipotesi, l’applicabilità dell’articolo 11 del Decreto IVA concernente le operazioni permutative e le dazioni in pagamento. Nello specifico si tratterebbe di una operazione permutativa per cui entrambe le operazioni “sono soggette all’imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate”.²⁴ Ne consegue che entrambe le parti devono emettere fattura, a norma dell’articolo 21 del Decreto IVA, e che la base imponibile (il corrispettivo), ai sensi dell’articolo 13, comma 2, lett. d), del medesimo Decreto è costituita dal “valore normale dei beni e dei servizi che formano oggetto di ciascuna di esse”. Il valore normale deve essere calcolato a norma del successivo articolo 14.²⁵

²² Come evidenziato nella prima parte, se il contratto non fosse sinallagmatico, si sarebbe in presenza di una erogazione liberale; mentre se non fosse oneroso ma fosse comunque sinallagmatico, si potrebbe ipotizzare di trovarsi in presenza di un’erogazione gratuita.

²³ A. Traballi, *Le spese di sponsorizzazione*, in *Pratica fiscale e professionale* n. 48/2014; G. Ferranti, *Le spese di sponsorizzazione tre pubblicità e rappresentanza*, in *Corriere tributario* n. 29/2013; Agenzia delle entrate, *Parere n. 150657/2002*.

²⁴ Si evidenzia che, in chiave civilistica, l’ipotesi prospettata non può costituire una permuta, poiché, in tale ambito, essa si concretizza nello scambio di due diritti. Si evidenzia inoltre che le due operazioni (cessioni di beni e prestazione di servizi) si considerano effettuate contemporaneamente. Cfr. N. Forte, *Il nuovo manuale dell’IVA 2015*, Rimini 2015.

²⁵ Decreto IVA, art. 14: “Determinazione della base imponibile. 1. Per valore normale si intende l’intero importo che il cessionario o committente, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente o

Orbene, come noto, chi riceve la fattura, sia nell'ipotesi della prestazione di servizi sia in quella in cui essa sia inserita in un'operazione permutativa, ha diritto, salvo specifiche norme (tra cui, per esempio quella ex articolo 74 del Decreto IVA in merito alla detrazione forfettaria), alla detrazione dell'imposta versata all'altra parte, ai sensi dell'articolo 19 del Decreto IVA, in quanto gli è stata addebitata in rivalsa (ex articolo 18 del medesimo Decreto), in onore del principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto.²⁶

È in questo ambito della detrazione d'imposta che le sponsorizzazioni rivelano tutta la loro difficoltà, dal momento che l'amministrazione finanziaria spesso contesta al contribuente/sponsor tale qualificazione del contratto e dell'operazione, determinando la classificazione di tali spese non come pubblicitarie ma come di rappresentanza; o, addirittura, contestando l'inerenza stessa delle spese; e, pertanto, contestando altresì il suddetto diritto a detrazione.

Ebbene, sia nell'uno che nell'altro caso, la situazione del contribuente è già segnata, in quanto non potrà egli esercitare il diritto alla detrazione: difatti se la natura della spesa è riqualificata, la riqualificazione riconduce la spesa a una delle categorie previste nella norma sulla cosiddetta 'indetraibilità oggettiva' (articolo 19-bis1); se viene contestata l'inerenza della spesa, viene negato implicitamente il diritto alla detrazione.

Oltre quello già richiamato (rappresentato dagli articoli 19 e 19-bis1 del Decreto IVA), il quale necessita in ogni caso di ulteriori chiarimenti, lo spazio normativo che interessa codeste dispute, che tra breve verranno attenzionate, è il seguente: in particolare si tratta sia dell'articolo 2, in merito alle cessioni di beni, sia dell'articolo 3, in merito alle prestazioni di servizi, sia dell'articolo 4, in ordine all'esercizio di impresa.

Per quanto attiene al concetto di inerenza, come noto, esso è strettamente legato alla detrazione e viceversa. L'articolo 19 riconosce, di principio, un generalizzato diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta dall'acquirente 'soggetto IVA' al momento di acquisti. Questo diritto, però, può sorgere esclusivamente nel caso in cui le operazioni siano riferibili ad attività d'impresa come definite nell'articolo 4.²⁷ Si tratta, insomma, del principio di inerenza: l'imposta versata per l'acquisto di beni e servizi può essere detraibile solo se tali beni e servizi saranno utilizzati per le finalità proprie dell'impresa.

Questa impostazione è stata più volte confermata dalla giurisprudenza di legittimità: "l'art. 19, comma 1, del D. P. R. 26 ottobre 1972, n. 633, consentendo al compratore di portare in

prestatore indipendente per ottenere i beni o i servizi in questione nel tempo e nel luogo di tale cessione o prestazione. 2. Qualora non siano accertabili cessioni di beni o prestazioni di servizi analoghe, per valore normale si intende: a) per le cessioni di beni, il prezzo acquistato di beni o beni simili o, in mancanza, il prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano le operazioni; b) per le prestazioni di servizi, le spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi medesimi."

²⁶ Come noto il principio di neutralità è il principio fondante il sistema dell'imposta sul valore aggiunto, attraverso il quale l'assoggettamento a imposizione non altera il mercato. Cfr. R. Portale, *IVA – Imposta sul valore aggiunto*, Milano 2013.

²⁷ L'art. 4 del Decreto IVA è rubricato, come noto, "Esercizio di imprese".

detrazione l'Iva addebitatagli a titolo di rivalsa dal venditore quando si tratti di acquisto effettuato nell'esercizio dell'impresa, richiede un *quid pluris* rispetto alla qualità d'imprenditore dell'acquirente, cioè l'inerenza o la strumentalità del bene comprato rispetto all'attività imprenditoriale (requisito cui fa riferimento anche la Corte di giustizia della Comunità con la sentenza del 15 gennaio 1998 in causa 37/95 richiamata dalla ricorrente), ed inoltre non introduce deroga ai comuni criteri in tema di onere della prova, lasciando la dimostrazione di detta inerenza o strumentalità a carico dell'interessato".²⁸

È necessario richiamare, lo si già evidenziato, che l'Amministrazione Finanziaria contesta l'inerenza (o la strumentalità) di certune operazioni pubblicitarie/di sponsorizzazione sulla base della cosiddetta 'antieconomicità'; vale a dire della sproporzione tra il costo dell'operazione e il risultato ottenuto. Si tratta di un argomento piuttosto spinoso che verrà approfondito successivamente. Basti per adesso affermare che l'antieconomicità può assumere la valenza probatoria di un indizio che l'Amministrazione può utilizzare per contestare l'inerenza (e pertanto la detrazione), ma certo non può assumere il grado di piena prova.²⁹

Se dunque, come appena detto, l'Amministrazione Finanziaria, talvolta, contesta la detraibilità dell'imposta versata allo sponsorizzato dallo sponsor in base a una presunta antieconomicità; talaltra essa nega la detrazione, contestando la qualificazione di sponsorizzazione all'operazione, e riqualificando la natura delle relative spese in spese di rappresentanza.³⁰

Per quanto attiene a quest'ultimo aspetto, occorre rimarcare che tale pratica è resa possibile da un dettato normativo dall'articolazione piuttosto contorta. Ai fini dell'imposta in esame (parallelamente alla normativa concernente l'imposizione diretta, di cui oltre), infatti, mentre le spese di pubblicità sono interamente detraibili, per le spese di rappresentanza è previsto un regime per cui l'imposta sul valore aggiunto, corrisposta su tali spese, non può essere detratta, salva l'ipotesi in cui il valore unitario del bene oggetto della rappresentanza sia inferiore a 50 €. Si tratta dell'ipotesi dei cosiddetti 'omaggi'.³¹

Per individuare appieno le conseguenze della riqualificazione, occorre in prima istanza tenere a mente il regime dettato per le spese di rappresentanza a cui si è appena accennato. L'art. 19-bis1, lettera h), del Decreto IVA, in tal modo attualmente statuisce in merito: "in deroga alle disposizioni di cui all'art. 19 ... non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di

²⁸ Corte di Cassazione, sentenza n. 4517 del 2000. Tale impostazione è stata poi confermata anche da altri pronunciamenti; vd., tra le numerose, le sentenze nn. 7418 del 2001, 3518 del 2006, 1421 del 2008, 281 del 2010, 3706 del 2010, 6548 del 2012. Cfr., altresì, Agenzia delle entrate, *Risoluzione n. 244/E/2002* e R. Portale, *IVA – Imposta sul Valore Aggiunto 2013*, Milano 2013, p. 793 e ss.

²⁹ Cfr. Agenzia delle entrate, *Risoluzione n. 88/E/2005*; Assonime, *Circolare n. 16/2009*; A. Ballancin, *L'antieconomicità tra occultamento di capacità contributiva, elusione fiscale ed il "dover essere" tributario*, in *Rivista di diritto tributario* n. 3/2012; Corte di cassazione, sentenze nn. 6548 del 2012 e 24065 del 2011.

³⁰ Cfr. Corte di cassazione, sentenze nn. 3433 del 2012, 8679 del 2011, 2790 del 2009

³¹ Si evidenzia che oltre le norme successivamente richiamate, è necessario tenere a mente che, in ogni caso, ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. d), de Decreto IVA, le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati non costituiscono cessioni di beni.

rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro cinquanta”.

Rispetto a tale previsione, occorre rimarcare che su di essa è intervenuto recentemente il D. Lgs. n. 175/2014 (Decreto semplificazioni), articolo 30, che ha modificato il valore di riferimento degli attuali 50 €.³² Precedentemente, infatti, il valore era ancora espresso in lire ed ammontava a 25,82 €; valore non allineato con quello previsto ai fini delle imposte sui redditi, che ammontava, già a partire dal 2008, appunto a 50 €. Come accennato, infatti, la limitata deducibilità prevista dall'articolo 108, comma 2, del D. P. R. n. 917/1986, è esclusa, parallelamente all'eccezione di indetraibilità nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto, per la medesima fattispecie ai fini della determinazione del reddito d'impresa.

La modifica appena considerata può portare all'individuazione di altre norme che attengono il regime previsto dalla legge per quanto concerne le operazioni di rappresentanza. Il medesimo articolo 30 del Decreto semplificazioni, infatti, ha apportato delle ulteriori modifiche anche a due norme che occorre prendere in considerazione in vista di un loro coordinamento con la previsione dell'art. 19-bis1, lettera *h*).

Si tratta, in primis, dell'art. 2, comma 2, n. 4), per cui “Costituiscono inoltre cessioni di beni ... le cessioni gratuite di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa³³ se di costo unitario non superiore a euro cinquanta”.

La modifica in esame concerne esattamente il medesimo valore di cui all'art. 19-bis1, lettera *h*). Medesimo coordinamento anche in merito all'art. 3, comma 3, primo periodo, per cui: “Le prestazioni indicate nei commi 1 e 2, sempreché l'imposta afferente agli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione sia detraibile, costituiscono per ogni operazione di valore superiore a euro cinquanta prestazioni di servizi anche se effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore, ovvero a titolo gratuito per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa, ad esclusione delle somministrazioni nelle mense aziendali e delle prestazioni di trasporto, didattiche, educative e ricreative, di assistenza sociale e sanitaria, a favore del personale dipendente, nonché delle operazioni di divulgazione pubblicitaria svolte a beneficio delle attività istituzionali di enti e associazioni che senza scopo di lucro perseguono finalità educative, culturali, sportive, religiose e di assistenza e solidarietà sociale, nonché delle

³² Cfr. Agenzia delle entrate, *Circolare n. 31/E/2014*; Assonime, *Circolare n. 14/2015*; M. Peirola, *Le novità IVA del Decreto sulle semplificazioni fiscali*, in *L'IVA n. 6/2015*; A. Vasapolli, G. Vasapolli, *Dal bilancio d'esercizio al reddito d'impresa*, Milano 2015, p. 2587. Per quanto concerne questo valore, si evidenzia, in primo luogo, che esso deve essere riferito esclusivamente a dei beni e non a dei servizi (pertanto l'imposta sull'acquisto di servizi per rappresentanza non può essere detratta); in secondo luogo esso deve essere apprezzato in relazione al bene nel suo complesso e non in relazione alle parti che lo compongono (esempio classico è quello del cesto natalizio).

³³ Per quanto concerne il concetto di attività propria dell'impresa, cfr. *C. M. n. 25/E/1979*; Agenzia delle entrate, *Risoluzione n. 168/E/2002*; Corte di cassazione, sentenza n. 7423 del 2001. Da tutti questi documenti si può desumere che l'attività propria è quella che normalmente e abitualmente viene esercitata dall'imprenditore e che per la sua individuazione non è sufficiente il dato formale risultante dall'atto costitutivo. Cfr. R. Portale, *IVA – Imposta sul valore aggiunto 2013*, Milano 2013, p. 861; N. Forte, *Il nuovo manuale dell'IVA 2015*, Rimini 2015, p. 836.

organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e delle diffusioni di messaggi, rappresentazioni, immagini o comunicazioni di pubblico interesse richieste o patrocinate dallo Stato o da enti pubblici”.

Invero, però, il coordinamento dovrebbe avvenire esclusivamente con l’articolo 2, in quanto l’articolo 19-bis1, lettera *h*), opera espresso riferimento esclusivamente ai beni e, pertanto, alle cessioni; con esclusione, sembrerebbe, dei servizi e delle relative prestazioni. È pur vero, però, che all’acquisto di beni possa conseguire una prestazione di servizi.

Da tale quadro normativo ne risulta, in altre parole, che è ammessa in detrazione, ai sensi dell’articolo 19-bis1, lettera *h*), l’imposta da corrispondere sulle spese di rappresentanza per l’acquisto di beni di valore (costo) unitario inferiore a 50 € (i cosiddetti ‘omaggi’).

A questa norma concernente gli acquisti di beni a monte fa eco, a valle, la cessione gratuita dei beni (o la prestazione gratuita di servizi). Le attività di rappresentanza, infatti, sono erogate a titolo gratuito (anche se non liberale³⁴).

Come detto, ai sensi dell’articolo 2, comma 2, n. 4), le cessioni a titolo gratuito di beni, la cui produzione o commercio rientra nell’oggetto proprio dell’impresa e il cui costo non superi i 50 €, sono considerate cessioni rilevanti ai fini iva.

Ne consegue che sull’acquisto di beni per rappresentanza di valore unitario inferiore a 50 €, l’imposta su di esso corrisposta è detraibile (come detto, a norma dell’articolo 19-bis1), e la successiva cessione gratuita non rientra nel campo di applicazione dell’Imposta stessa (ai sensi dell’articolo 2). Se invece il valore unitario è superiore a 50 €, l’imposta relativa a tale acquisto è ex lege indetraibile, e la successiva cessione non rientra nell’ambito di applicazione dell’imposta.

Per queste prime conclusioni si dà per presupposto che i beni acquistati non rientrino nell’oggetto proprio dell’attività dell’impresa. Se invece i beni in questione rientrano in tale attività, la detrazione è ammessa e le conseguenti cessioni gratuite sono cessioni rilevanti ai fini dell’imposta, indipendentemente dal loro valore.

Per completezza si richiama che a tale ultima ipotesi (cessioni di beni oggetto dell’attività dell’impresa) è applicabile anche la previsione dell’articolo 2, comma 3, lettera *d*), del Decreto IVA, per la quale non costituiscono cessioni di beni “le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati”. Si tratta dunque, in questo caso, di un’eccezione alla regola prima stabilita. La differenza consiste nella diversa finalità della cessione. In quest’ultima ipotesi, difatti, non si tratta di omaggi, i quali sono utilizzati per promuovere all’esterno l’immagine dell’impresa, ma si tratta di campioni che vengono distribuiti in vista di implementare le vendite o per permettere dei controlli sugli stessi (CGUE C-581/08). In questo senso le spese relative costituiscono spese di pubblicità.

Se all’acquisto di beni non fa seguito una cessione ma una prestazione gratuita, come già evidenziato, occorre tenere in considerazione l’articolo 3, comma 3; per cui le prestazioni di

³⁴ Per questa distinzione cfr. la nota 17.

servizi di valore inferiore a 50 €, sempreché non afferiscano a prestazioni effettuate all'interno dell'impresa o non afferiscano a pubblicità riguardante enti a utilità sociale, e sempreché l'imposta per il loro acquisto sia detraibile, non rilevano ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Ne consegue che, coordinando l'articolo 19-bis1, lettera *h*), e l'articolo 3, comma 3, del Decreto IVA, se i beni acquistati a monte a scopo di rappresentanza, sono di valore unitario inferiore a 50 €, la relativa detrazione è ammessa e la conseguente prestazione gratuita non è rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Se invece il suddetto valore unitario è superiore a 50 €, l'imposta pagata sulla spesa per rappresentanza non è detraibile e la prestazione conseguente è rilevante ai fini dell'imposta (sia che la prestazione sia a titolo gratuito sia che la prestazione sia a titolo oneroso³⁵).

Prendendo in esame nel suo complesso questa articolata normativa, si impongono due ordini di considerazioni.

La prima è che queste norme concretizzano l'esigenza avvertita dal legislatore di evitare evasioni d'imposta.³⁶ È stato così previsto il limite generale e forfettario dei 50 € per individuare la soglia oltre la quale le spese di rappresentanza (alle quali il più delle volte conseguono operazioni gratuite) sono considerate tali, negandone di conseguenza la detraibilità dell'imposta su di esse pagata, presupponendo che, se di importo superiore, si può ravvisare ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, il perseguimento di scopi estranei all'attività d'impresa. Di riflesso la cessione gratuita di questi beni non rientra tra le cessioni di beni rilevanti ai fini dell'imposta e la prestazione gratuita di servizi ugualmente non rientra in detto campo di applicazione, perché in caso contrario si assisterebbe a una doppia imposizione.

La seconda considerazione che si impone è che le spese di rappresentanza, quando previste nell'ambito di sponsorizzazioni, si trovano al limite con la categoria delle spese di pubblicità. Dal momento che l'amministrazione, come detto, può contestare la detrazione dell'imposta, riquilificando la natura delle spese, è conseguente che sia necessario individuare i criteri per discriminare tra spese di pubblicità e spese di rappresentanza (nell'ambito particolare delle sponsorizzazioni).

Tali criteri occorre cercarli nella normativa sulle imposte dirette in quanto, secondo l'articolo 19-bis1, lettera *h*), del Decreto IVA, lo si è già indicato, "non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito".

Si anticipa che tale analisi implicherà, per quanto attiene ai profili della normativa sull'imposta sul valore aggiunto, la presa in considerazione di altre previsioni, contenute

³⁵ In caso di gratuità della prestazione non è prevista, in ogni caso, la rilevanza dell'imposta sul valore aggiunto se si tratta di prestazioni attinenti a vitto, trasporto, cultura e sicurezza o solidarietà sociale, effettuate all'interno dell'azienda a favore dei suoi propri dipendenti o effettuate a favore di ONLUS. Non rientra nell'ambito di applicazione dell'imposta nemmeno la prestazione pubblicitaria gratuita se essa è richiesta da enti pubblici.

³⁶ Cfr. Agenzia delle entrate, *Risoluzione n. 137/E/2000*; N. Forte, *Il nuovo manuale dell'IVA 2015*, Rimini 2015, p. 860.

sempre nell'articolo 19-bis1, di indetraibilità oggettiva dell'imposta da pagare relativa ad alcuni tipi di spese che potrebbero rientrare tra quelle di rappresentanza, quali le spese di trasporto, alloggio e vitto, dette anche 'spese di ospitalità'.

Ma prima di passare dunque all'analisi di tale comparto impositivo, la quale permetterà, dunque, di tirare delle conclusioni anche in merito all'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, è necessario evidenziare due questioni che comunque ad esso rinviano.

La prima concerne una presunzione legislativa, per la quale alcuni tipi di erogazioni devono essere classificate come spese di pubblicità, dunque integralmente detraibili. Si tratta della regola contenuta nell'articolo 90, comma 8, della Legge n. 289/2002, per cui: "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". In tale norma è dunque statuito che tali sponsorizzazioni costituiscono spese di pubblicità (dunque interamente detraibili, oltreché, come si dirà, deducibili ai fini delle imposte dirette) per il soggetto erogante.³⁷ Tale statuizione, di cui oltre in modo più approfondito, che una parte della dottrina, come si dirà, utilizza, trattando delle sponsorizzazioni, ai fini della distinzione tra spese di pubblicità e spese di rappresentanza, per affermare che le spese di sponsorizzazione costituiscono spese di pubblicità, sembra orientata, invero, più che altro al suo contrario: statuire il principio per cui le sponsorizzazioni sportive costituiscono spese di rappresentanza. La seconda questione concerne l'imposta sul valore aggiunto non detraibile o non detratta. Tale somma, infatti, rappresenta una componente di reddito negativa (a norma dell'art. 99, comma 1, del D. P. R. n. 917/1986 – nel seguito TUIR). Tale assunto era stato messo in dubbio, in un primo tempo, dall'amministrazione finanziaria³⁸ per quanto concerne le spese di vitto e alloggio di cui sopra. Su tale problematica, contestando la posizione

³⁷ Qualora tale soggetto erogante, ricorrendone le condizioni, abbia aderito al regime della Legge n. 398/1991, l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto è disciplinata dall'articolo 74, comma 6, del Decreto IVA, per cui, attualmente, a seguito della modifica prevista dal D. Lgs. n. 175/2014, articolo 29, la detrazione forfettaria per tali tipi di spese è del 50 % (e non del 10% come era previsto fino al 12 dicembre 2014). Cfr. Agenzia delle entrate, *Circolare n. 31/E/2014*; S. Vittoria, *I corrispettivi versati ad associazioni sportive dilettantistiche sono detraibili?*, in *L'IVA* n. 9/2011; M. Peirolo, *Detrazione IVA per spese di sponsorizzazione di imprese spettacolistiche*, in *Cooperative, enti no profit* n. 6/2015; Idem, *Le novità IVA del Decreto sulle semplificazioni fiscali*, in *L'IVA* n. 6/2015.

³⁸ Cfr. Agenzia delle entrate, *Circolare n. 6/E/2009* e *Risoluzione n. 84/E/2009*.

dell'amministrazione, era intervenuta la dottrina³⁹. A seguito di tali voci contrastanti, l'amministrazione ha rivisitato⁴⁰ la sua originaria posizione allineandosi all'assunto iniziale. Come detto, tale spese relative agli 'omaggi', nell'ambito del diritto d'impresa sono deducibili se inferiori al valore di 50 €, benché si tratti di spese di rappresentanza; le quali sono normalmente assoggettate a un regime di deducibilità limitata.

4. L'imposizione diretta nel reddito d'impresa

Primo passo per analizzare compiutamente l'imposizione diretta delle spese di sponsorizzazione è quello di tener da conto un primo principio fondamentale, espresso nell'art. 109, comma 4, del D. P. R. n. 917/1986 (nel seguito: TUIR): "Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza"^{41, 42}.

Nell'ambito delle imposte dirette, ambito a cui fa riferimento anche la 'normativa IVA', come detto, delle spese per sponsorizzazione non ve n'è traccia. Civilisticamente, lo si è analizzato, la sponsorizzazione è assimilabile alla pubblicità (indipendentemente dalla qualifica di pubblicità diretta o indiretta) e dunque fiscalmente le spese ad essa riferibili sono usualmente

³⁹ Cfr. Assonime, *Circolare n. 16/2009*; CNDCEC, *Circolare 9/IR/2009*.

⁴⁰ Cfr. Agenzia delle entrate, *Circolare n. 25/E/2010*.

⁴¹ Per completezza di segnali che alcune eccezioni a questo principio sono rinvenibili nell'articolo 95, commi 5 e 6 del TUIR. Il comma 5 concerne i compensi spettanti agli amministratori erogati sotto forma di partecipazione agli utili. Il comma 6 concerne le partecipazioni agli utili di dipendenti e di associati in partecipazione-. Tali spese sono deducibili o computate in diminuzione indipendentemente dall'imputazione al conto economico.

⁴² In merito all'iscrizione dei costi di pubblicità in bilancio, si richiama l'attuale art. 2426, n. 5), del c. c., secondo cui "i costi di impianto e di ampliamento, i costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale e devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni". Tali costi da poter capitalizzare, ai sensi dell'art. 2424, del c. c., devono essere riportati nella voce dello stato patrimoniale B.I.2). Tale statuizione è riscontrabile anche nel principio contabile OIC 24, § 46: "I costi di pubblicità sono costi di periodo e pertanto sono iscritti nel conto economico dell'esercizio in cui si sostengono. Tuttavia, essi possono essere capitalizzati solo se si tratta di operazioni non ricorrenti (ad esempio il lancio di una nuova attività produttiva, l'avvio di un nuovo processo produttivo diverso da quelli avviati nell'attuale core business) che sono relative ad azioni dalle quali la società ha la ragionevole aspettativa di importanti e duraturi ritorni economici risultanti da piani vendita approvati formalmente dalle competenti funzioni aziendali"; § 86: "I costi capitalizzati di ricerca, di sviluppo e pubblicità sono ammortizzati in un periodo non superiore a 5 anni. Questa limitazione temporale, puramente convenzionale, si giustifica per la particolare tipologia di costi la cui valutazione si presenta particolarmente incerta ed il cui contenuto non ha alcun valore di mercato autonomo". Da quanto esposto se ne ricava che, se si dovesse effettuare la capitalizzazione, ai fini fiscali risulterà deducibile esclusivamente la quota di ammortamento. Cfr., al proposito, CNDCEC, "OIC 24: immobilizzazioni immateriali", Documento luglio 2015; A. Vasapolli, G. Vasapolli, *Dal bilancio d'esercizio al reddito d'impresa*, Milano 2015, p. 1636 e ss.; L. De Angelis, *Considerazioni sulla patrimonializzazione dei costi di pubblicità*, in *Rivista dei Dottori Commercialisti* n. 4/2011; M. Orlandi, *Le spese di pubblicità e propaganda*, in *il fisco* n. 25/2006.

Fermo restando quanto sopra sostenuto, è bene rilevare quanto riportato nel D. Lgs. n. 139/2015, di attuazione della Direttiva UE n. 2013/34. L'art. 6, comma 4, lett. a), de Decreto citato, dispone: "Al primo comma dell'articolo 2424 del codice civile, sono apportate le seguenti modificazioni: a) le parole «2) costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità» sono sostituite dalle seguenti: «2) costi di sviluppo;»". Da tale modifica sembrerebbe potersi dedurre che le spese di pubblicità (e dunque le spese di sponsorizzazione) non potranno più essere capitalizzate. Ai fini fiscali questa modifica non influenza il normale regime tributario illustrato.

dedotte, in quanto componente negativo del reddito d'impresa, in base alla previsione dell'articolo 108 del TUIR, il quale concerne le spese relative a più esercizi e che contempla sia le spese di pubblicità che le spese di rappresentanza. Tra queste due categorie le regole per la deduzione sono diversissime e l'Amministrazione finanziaria spesso riqualifica le spese di pubblicità in spese di rappresentanza, in particolare per quanto attiene alle sponsorizzazioni sportive, oltretutto contestarne direttamente, e genericamente, l'inerenza.

Prima di affrontare direttamente questa problematica è necessario soffermarsi sulla normativa in merito alle spese relative a più esercizi e, più teoricamente, nel tentativo di sistematizzare la materia, i criteri adottati nella prassi e dalla giurisprudenza alla luce, altresì, di quanto proposto dalla dottrina. In seguito si tratterà nello specifico dei risvolti applicativi dei criteri che è possibile riscontrare in sede di contenzioso.

In particolare si tratta di analizzare il comma 2 dell'art. 108 citato, tenendo conto della evoluzione da esso subita nel corso del tempo. Occorre infatti tener a mente che anche le ultime sentenze della Corte di cassazione fanno riferimento a periodi d'imposta che sono precedenti alla importante penultima novella della norma in esame del 2008.⁴³ Recentemente, lo si anticipa, un'ulteriore modifica è intervenuta in merito alle spese di rappresentanza⁴⁴, ma tale modifica, per quanto importante, non insiste sulla questione in questa sede trattata, poiché è indirizzata esclusivamente a far variare i limiti di deducibilità delle spese di rappresentanza. Dunque per individuare il criterio distintivo tra le due specie di spese previste è necessario inquadrare storicamente la normativa al proposito, e l'eventuale contenzioso, nonché la posizione della prassi e della dottrina, che su di essa si è sviluppata a partire, almeno, dal periodo successivo all'anno 2004 (anno, come noto, di riscrittura del TUIR).

4.1. I criteri discretivi per la distinzione

4.1.1. Prima del 2008

L'articolo 108, comma 2, del TUIR (precedentemente alla riforma attuata nel 2008) in tal modo recava, avendo attenzione alla posizione fiscale dello sponsor (riproducendo l'articolo 74 del 'vecchio' TUIR, precedente alla riforma, appunto, del 2004⁴⁵): "Le spese di pubblicità e propaganda sono deducibili nell'esercizio stesso e nei quattro successivi. Le spese di rappresentanza sono ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare e sono deducibili per quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi. Si considerano spese di rappresentanza anche quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente, anche se recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti d'impresa, e i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili. Le

⁴³ Cfr., tra le altre, Corte di cassazione, sentenza n. 10914 del 2015.

⁴⁴ Cfr. il D. Lgs. n. 147/2015, articolo 9, che modifica l'art. 108 del TUIR.

⁴⁵ Precedentemente la normativa sulla deducibilità delle spese relative a oneri pluriennali era contenuta nell'art. 74 del 'vecchio' TUIR, il quale recava esattamente la medesima norma del 'nuovo', art. 108.

predette limitazioni non si applicano ove le spese di rappresentanza siano riferite a beni di cui al periodo precedente di valore unitario non eccedente euro 25,82 [gli omaggi di cui sopra]”.

Primo elemento da dover evidenziare, secondo una prima lettura della norma, è che le spese di rappresentanza costituiscono un genere delle spese di pubblicità e che il legislatore fiscale, spinto da esigenze di lotta all’evasione,⁴⁶ ha creato tale categoria della rappresentanza e che solo in relazione a tale ambito si è espresso nel senso di indicarne una definizione.⁴⁷

Ciò che dunque maggiormente richiede l’operare dell’interprete è la necessità di individuare un criterio di discriminazione tra le due categorie, al di là delle specifiche regole di deduzione, di cui più oltre, le quali sono poi variate, lo si è detto, nel 2008 e recentemente nel 2015, tenendo presente che le spese di rappresentanza sono comunque soggette a dei regimi restrittivi. Tale problematica si è sviluppata parallelamente anche in relazione alle spese di vitto, alloggio e viaggio; ambito a cui anche, dunque, è possibile fare riferimento. Anzi, occorre evidenziare che proprio l’intrecciarsi di questi due ambiti ha reso la tematica in questione sempre più contorta, in quanto i generali criteri discretivi tra le due specie di spese pluriennali, da riferire alla categoria delle spese di ospitalità o a quella delle spese di sponsorizzazione, sono andati a confondersi e non sempre quelli individuati dagli interpreti in ordine alla prima delle categorie possono essere agevolmente applicati anche all’altra.

Ad ogni modo, prendendo in considerazione, per il momento, documenti direttamente concernenti le sponsorizzazioni, la posizione dell’Amministrazione finanziaria risultava essere quella che segue. Un primo importante documento da esaminare è quello emesso dal Comitato Consultivo per l’Applicazione delle Norme Antielusive nel 2004. Si tratta del Parere n. 1/2004. In detto documento è espresso il principio, avvalorato da richiami a precedenti pareri e da una sentenza della Corte di cassazione⁴⁸, per cui “le spese di

⁴⁶ Cfr., al proposito, Agenzia delle entrate, *Risoluzione n. 137/2000*: “La ratio di tale modifica normativa [D. L. n. 69/1989, articolo 26, comma 12], e di conseguenza del regime di deducibilità limitato introdotto, va individuata nel fatto che le spese cosiddette ‘di rappresentanza’, attraverso le quali viene offerta al pubblico un’immagine positiva dell’impresa, in termini di organizzazione ed efficienza, si prestano a realizzare, di solito, manovre elusive potendo facilmente mascherare elargizioni a titolo di mera liberalità, assegnazioni di beni ai soci ed autoconsumo in genere”. Cfr., inoltre, M. Procopio, *Le spese di sponsorizzazione tra pubblicità e rappresentanza*, in *Rassegna tributaria* n. 5/2002: “Ora, non v’è dubbio come il principale motivo che abbia indotto il legislatore a disporre una limitata deduzione delle spese di rappresentanza, deve essere ricondotto alla convinzione che le stesse rappresentassero, nella realtà, atti di *autoconsumo*. Nella relazione governativa riferita alle disposizioni antielusive, recepite dal D. L. n. 69/1989, veniva infatti espressamente affermato che «in base all’attuale disciplina [quella precedente il 1989] è possibile dedurre per intero le spese di rappresentanza le quali, com’è noto, rivestono spesso carattere di autoconsumo ... si è previsto che devono considerarsi spese di rappresentanza, e quindi soggette al su indicato limite di deducibilità, quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente a fini promozionali, anche se recano emblemi ... nonché i contributi erogati per l’organizzazione di convegni e simili»”.

⁴⁷ Per la precisione la distinzione tra tali spese fu inserita ad opera del D. L. n. 69/1989, art. 26, comma 12. Si rimarca che questa versione dell’art. 108 del TUIR creava un disallineamento con quanto previsto, in merito ai campioni gratuiti, nell’ambito dell’imposta sul valore aggiunto.

⁴⁸ Pareri nn. 1/2001, 4/2002, 11/2003; Corte di Cassazione, sentenza n. 7803 del 2000. Avverso tale parere in modo estremamente chiaro, vd. A. Vasapolli, G. Vasapolli, *Dal bilancio d’esercizio al reddito d’impresa*, Milano 2015, p. 2580: “Alla luce delle interpretazioni dei cui sopra [il riferimento è alla *Risoluzione 356/E/2002* dell’Agenzia delle entrate], non si ritiene condivisibile il pensiero espresso nel Parere 24 febbraio 2004, n. 1, del

rappresentanza sono sostenute al fine di creare, mantenere e accrescere il prestigio della società e di migliorarne l'immagine, senza dar luogo ad aspettative di incremento delle vendite. Inoltre sono spese di rappresentanza quelle che comportano una particolare utilità o un particolare beneficio a favore di determinati soggetti. Sono, invece, spese di pubblicità le spese che possono determinare un incremento delle vendite, acquisendo nuova clientela o incrementando le vendite alla clientela già esistente ... In base al criterio per cui sono spese di rappresentanza quelle che comportano una particolare utilità o un particolare beneficio a favore di determinati soggetti, sono da qualificare come spese di rappresentanza le sponsorizzazioni di manifestazioni culturali e sportive o congressi”.

Da quanto esposto dal Comitato risulta dunque che le spese di rappresentanza sono soggette a identificazione, rispetto alle spese di pubblicità generiche, in base a due elementi: I) nessuna aspettativa di incremento delle vendite; II) sono indirizzate in particolare a fornire utilità o benefici in capo a una certa cerchia di soggetti e non a una platea indeterminata.

Importantissima, però, l'ultima notazione, per cui dal Comitato sono equiparate ai congressi le manifestazioni culturali e sportive in genere: essa, infatti, genererà un contenzioso di non poco conto, soprattutto in merito alla sponsorizzazione di manifestazioni sportive, soprattutto perché tale interpretazione prescinde completamente dai criteri discretivi indicati dal Comitato stesso e pare dettata esclusivamente da questioni contingenti.

Orbene, a fronte della posizione del Comitato Consultivo per l'Applicazione delle Norme Antielusive, per cui, tra le spese di sponsorizzazione, quelle culturali e sportive costituiscono spese di rappresentanza, occorre tenere a mente un altro documento ufficiale dell'Amministrazione Finanziaria di poco precedente, per cui, più in generale, le spese di sponsorizzazione costituiscono spese di pubblicità. Si tratta della *Risoluzione n. 356/E/2002* dell'Agenzia delle entrate.

Ne risulta in questa maniera un quadro piuttosto preciso: in generale le spese di sponsorizzazione sono assimilabili alle spese di pubblicità; mentre le spese di sponsorizzazioni sportive (e culturali) si presume siano qualificabili quali spese di rappresentanza, a meno che il contribuente non dimostri il contrario.

Per quanto attiene alla giurisprudenza di legittimità, concernente in particolare il contenzioso vertente sulla qualificazione delle spese per sponsorizzazioni, è possibile richiamare più di una sentenza della Corte di cassazione. Di seguito alcune di queste sentenze. Si noterà che, benché il criterio adottato sia leggermente differente, in quanto in giurisprudenza non si fa riferimento all'evidenza pubblica, spesso le conclusioni dell'Amministrazione e della Corte tendono a coincidere.⁴⁹

Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive dove è stato affermato che “sono da qualificare come spese di rappresentanza le sponsorizzazioni di manifestazioni culturali e sportive o congressi”.

⁴⁹ Pare utile richiamare che le spese di pubblicità o quelle di rappresentanza sono, dalle Corte di Cassazione, considerate sempre inerenti, anche tenendo da conto l'evoluzione del concetto di inerenza, salvo che l'Amministrazione finanziaria non ne dimostri l'antieconomicità. Cfr., per quanto attiene all'inerenza, Corte di cassazione, sentenza n. 3770 del 2015: “deve infatti ribadirsi che la pubblicità non svolge più un ruolo puramente

Nella sentenza numero 10914 del 2015, concernente la sponsorizzazione di sodalizi sportivi e di manifestazioni fieristiche, avvenute in anni precedenti al 2005, così è possibile leggere: "il criterio discretivo tra spese di rappresentanza e di pubblicità va individuato nella diversità, anche strategica, degli obiettivi, atteso che costituiscono spese di rappresentanza i costi sostenuti per accrescere il prestigio e l'immagine della società e per potenziarne le possibilità di sviluppo, senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite, mentre sono spese di pubblicità o propaganda quelle erogate per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque al fine diretto di incrementare le vendite (16812/14; 15318/14; 15183/14). In particolare si è osservato, nella medesima linea di pensiero, richiamando altresì l'onere della prova che compete al riguardo sulla parte che le spese di sponsorizzazione costituiscono spese di rappresentanza, deducibili nei limiti della norma menzionata, ove il contribuente non provi che all'attività sponsorizzata sia riconducibile una diretta aspettativa di ritorno commerciale (27482/14; 14252/14; 3433/12)".

Tale impostazione appena delineata è piuttosto risalente; nella sentenza della Corte di Cassazione n. 9567 del 2007, per esempio, riferita ad accertamento per redditi prodotti nel periodo d'imposta 1990, il medesimo principio è così espresso: "il criterio discretivo va, dunque, individuato nella diversità, anche strategica, degli obiettivi che, per le spese di rappresentanza, può farsi coincidere con la crescita d'immagine ed il maggior prestigio

informativo limitato alla notizia dell'esistenza di un prodotto già introdotto sul mercato, poiché lo sviluppo della produzione industriale di massa ha fatto assumere al messaggio pubblicitario la funzione di sensibilizzare preventivamente l'interesse dei consumatori verso beni o servizi non ancora offerti concretamente: un tal tipo di spesa deve perciò essere qualificata come inerente all'esercizio d'impresa anche quando sia sostenuta prima ancora che l'offerta del bene o del servizio pubblicizzato si sia in concreto realizzata (Cass. nn. 14350 del 1999, 6502 del 2000). Ciò porta, a fortiori, a dover escludere che, nell'attuale mercato 'globalizzato', ai fini della sussistenza del requisito dell'inerenza delle spese di pubblicità debba sussistere un legame territoriale tra l'offerta pubblicitaria e l'area geografica in cui l'impresa svolge la propria attività". Cfr. altresì, la sentenza n.6548 del 2012: "l'inerenza, ai fini fiscali, dei costi della sponsorizzazione all'attività d'impresa, qualora lo sponsor sia lo stesso titolare del marchio o il produttore del bene da promuovere, non pare dubitabile".

Altre questioni in merito all'inerenza delle spese di sponsorizzazione si pongono anche nel caso in cui il contribuente promuova il marchio altrui. Al proposito è possibile richiamare le sentenze della Corte di Cassazione nn. 8679 del 2011 (promozione da parte di un'impresa del marchio del gruppo di cui faceva parte: spese di rappresentanza – implicitamente inerenti); 6548 del 2012 (promozione da parte di un'impresa del marchio della casa madre del quale vanta diritti di utilizzazione: la Cassazione dichiara tali spese inerenti in quanto spese di pubblicità, direttamente collegabili ad un incremento commerciale dell'impresa stessa); 27198 del 2014 (come sopra).

Tale impostazione della Corte di Cassazione è stata colta anche da una parte della dottrina; cfr. M. Procopio, *Le spese di sponsorizzazione tra pubblicità e rappresentanza*, in *Rassegna tributaria* n. 5/2002: "È peraltro innegabile che le spese sostenute dallo sponsor soddisfino l'essenziale requisito dell'inerenza, giacché la relativa nozione si sostanzia in un rapporto tra spese sostenute e attività d'impresa". Cfr., inoltre, A. Vasapolli, G. Vasapolli, *Dal bilancio d'esercizio al reddito d'impresa*, Milano 2015, p. 2580 e ss.

In merito alla antieconomicità cfr. Corte di Cassazione, sentenza n 25100 del 2014: "la menzionata deducibilità esige la previa dimostrazione, a carico del contribuente, del requisito dell'inerenza, consistente non solo nella giustificazione della congruità dei costi, rispetto ai ricavi o all'oggetto sociale". In questi casi, dunque, la mancata congruità della spesa può rappresentare un sintomo di antieconomicità. Cfr., in dottrina, R. Lupi, *L'oggetto economico delle imposte nella giurisprudenza sull'antieconomicità*, in *Corriere tributario* n. 4/2009; A. Ballancin, *L'antieconomicità tra occultamento di capacità contributiva, elusione fiscale ed il "dover essere" tributario*, in *Rivista di diritto tributario* n. 3/2012.

nonché con il potenziamento delle possibilità di sviluppo della società, la dove, invece, per le spese di pubblicità o propaganda, di regola, consiste in una diretta finalità promozionale e di incremento commerciale, normalmente, concernente la produzione realizzata in un determinato contesto. I giudici di merito si sono attenuti a tali principi, avendo considerato, con valutazione corretta sotto il profilo logico formale (Cass. n. 11462/2004; n. 12468/2003; n. 15113/2001), spese di rappresentanza quelle sostenute dalla contribuente, in quanto afferenti ad una generica attività di diffusione dell'immagine aziendale”.

Se questo è il criterio adottato, occorre evidenziare che le pronunce della Corte sono poi, in merito alla qualificazione delle spese di sponsorizzazione, quali spese di pubblicità o di rappresentanza piuttosto oscillanti, anche se, spesso, sono dirette a riqualificarle quali spese di rappresentanza, avallando la pretesa dell'Amministrazione che le riqualifica, essendo state indicate dal contribuente quali spese di pubblicità.

Un breve elenco delle sentenze emesse più di recente rende al meglio tale ultima affermazione:

- Cassazione n. 9567 del 2007: spese di rappresentanza.
- Cassazione n. 17602 del 2008: spese di pubblicità.
- Cassazione n. 3433 del 2012: spese di rappresentanza.
- Cassazione n. 14252 del 2014: spese di rappresentanza.
- Cassazione n. 16327 del 2014: spese di rappresentanza.
- Cassazione n. 27482 del 2014: spese di rappresentanza.
- Cassazione n. 3770 del 2015: spese di pubblicità.
- Cassazione n. 10914 del 2015: spese di rappresentanza.

Com'è stato giustamente rilevato, però, tali oscillamenti (di cui più oltre se ne tratteranno nello specifico i singoli casi) sono dovuti a ragioni contingenti, e cioè al “sospetto che l'operazione sia fittizia”.⁵⁰ È dunque chiaro che in realtà ognuna delle sentenze richiamate andrebbe analizzata nello specifico: non è raro che, a partire, dal medesimo criterio, le conclusioni alla quale giungono i giudici di legittimità possa essere ogni volta difforme. “La funzione giurisdizionale [infatti] ... è risolvere controversie nel modo migliore, non di sistematizzare concetti ... la legittima preoccupazione della giurisprudenza ... è redigere sentenze sostanzialmente corrette in concreto”.⁵¹ Tali pensieri in merito al sospetto della fittizietà delle operazioni di sponsorizzazioni sono stati però fortemente criticati: “Tale lettura, per quanto suggestiva, non è però dimostrabile, non potendosi dalla lettura delle anzidette decisioni desumere che i giudici abbiano deciso i casi ad essi sottoposti in base al sospetto di una frode che non risultava provata negli atti processuali, ma che addirittura non è stata in

⁵⁰ R. Lupi, *Forzature interpretative per sospetti di frode e “sponsorizzazioni pilotate” da terzi*, in *Dialoghi Tributari* n. 6/2013.

⁵¹ R. Lupi, *Forzature interpretative per sospetti di frode e “sponsorizzazioni pilotate” da terzi*, in *Dialoghi Tributari* n. 6/2013.

alcun modo neppure contestata dagli organi accertatori; in ogni caso, è assolutamente inaccettabile e, a ben vedere, non dovrebbe essere nemmeno ipotizzabile che i giudici, a maggior ragione se di vertice, decidano, non *iuxta alligata et probata partium*, ma in base a sospetti aleggianti”.⁵²

Ad ogni modo, più oltre lo si rileverà meglio, il regime meno conveniente per il contribuente previsto per le spese di rappresentanza, viene spesso statuito dai giudici in caso di sponsorizzazioni sportive. In questo senso la posizione della Giurisprudenza di legittimità e quella dell’Amministrazione (considerando sia i documenti del Comitato Consultivo per l’Applicazione delle Norme Antielusivo che i documenti dell’Agenzia delle entrate) tendono a coincidere. Tale convergenza la si riscontra anche nel diverso ambito delle ‘spese di ospitalità’.

Per quanto attiene a tale ultima categoria indicata, il Comitato di Consultazione, infatti, si è più volte occupato della distinzione fra spese di pubblicità e spese di rappresentanza, attenzionando le spese di viaggio, vitto e alloggio. Anche in questo ambito è possibile individuare ulteriori criteri per distinguere fra le due categorie di spese pluriennali, che però non sono sempre di facile applicazione all’ambito delle spese di sponsorizzazione.

Nel parere n. 19/2004, oltre a chiarificare che sia le spese di pubblicità sia le spese di rappresentanza hanno un rapporto solo indiretto con i ricavi (in quanto se il legame fosse diretto esse andrebbero inquadrate nella nozione di spesa gestionale di cui all’articolo 109, comma 5, del TUIR), si chiarifica anche che la pubblicità si distingue dalla rappresentanza (e dunque le relative spese) in quanto la prima è indirizzata a “una collettività indeterminata” mentre la seconda “ad un gruppo in qualche modo definito di destinatari, siano essi clienti, clienti in fase di acquisizione, ovvero particolari operatori di settore”. Ulteriore importante elemento è però anche il seguente: “Va anche evidenziato che secondo un recente indirizzo di questo Comitato, dal quale non vi è ragione di discostarsi, un ulteriore e sussidiario criterio discrezionale delle spese di rappresentanza è costituito dalla loro ‘gratuità’, ossia dalla mancanza di un corrispettivo da parte dei destinatari ovvero di un obbligo di dare o fare a loro carico; mentre le spese di pubblicità sono principalmente correlate alla stipula di un contratto tra le parti”.

Tale impostazione è rinvenibile, espressa praticamente con gli stessi termini, anche nel Parere n. 47/2005.

In linea teorica non si potrebbe dedurre che mentre il primo criterio pare traslabile anche nel campo delle sponsorizzazioni, il secondo pare limitato all’ospitalità.

Nello stesso periodo, sempre per quanto concerne le spese di viaggio, vitto e alloggio, nella giurisprudenza di legittimità riferita allo stesso periodo legislativo (quello precedente alla riforma di dette spese del 2008) è possibile rinvenire un criterio di distinzione fra le spese di

⁵² M. Busico, *Le spese di sponsorizzazione costituiscono spese di rappresentanza se non è dimostrato il loro ritorno commerciale?*, in *GT* n. 11/2015.

rappresentanza e le spese di pubblicità.⁵³ “Costituisce spesa di rappresentanza quella affrontata per iniziative volte ad accrescere, generalmente, il prestigio, l’immagine e le possibilità di sviluppo della società, mentre 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”. In giurisprudenza, dunque, non si fa riferimento né all’inerenza né all’evidenza pubblica, ma solo all’oggetto della promozione, almeno per quanto concerne le ‘spese di ospitalità’.

Di fronte a tali impostazioni della prassi e della giurisprudenza, una parte della dottrina di quel periodo⁵⁴, dal canto suo, non distinguendo i criteri individuati in ordine ai differenti ambiti delle ‘spese di sponsorizzazione’ e delle ‘spese di ospitalità’, sembra prendere in modo deciso, giustamente, le distanze dall’elemento della gratuità proposto dall’Amministrazione finanziaria, seppur in via sussidiaria⁵⁵, in quanto, effettivamente, esso concerne l’ospitalità e non le sponsorizzazioni, mentre sembra accogliere, pur criticandoli in vario modo, i diversi criteri proposti sia dall’Amministrazione stessa sia dalla Giurisprudenza di legittimità. Vale a dire: sia quello attinente al differente obiettivo perseguito mediante la pubblicità vera e propria rispetto a quello perseguito con la rappresentanza, sia al diverso criterio concernente l’inerenza delle spese: stretta inerenza in ordine alle spese di pubblicità (dunque legame diretto con l’aumento dei ricavi); inerenza più ‘blanda’ (e cioè afferente non ai ricavi dell’impresa ma all’attività della stessa) in ordine alle spese di rappresentanza. Orbene, la critica di fondo, oltre quelle più particolari,⁵⁶ apportata è la medesima: la sponsorizzazione, per quanto civilisticamente non sia normata, è una specie del genere ‘pubblicità’, pertanto è

⁵³ Corte di Cassazione, sentenza n. 21270 del 2008, la quale richiama anche le sentenze nn. 10959 del 2007, 9567 del 2007 e 7803 del 2000.

⁵⁴ M. Procopio, *Le spese di sponsorizzazione tra pubblicità e rappresentanza*, in *Rassegna tributaria* n. 5/2002.

⁵⁵ M. Procopio, *Le spese di sponsorizzazione tra pubblicità e rappresentanza*, in *Rassegna tributaria* n. 5/2002: “In tale sede non può che osservarsi come tale interpretazione appaia, in verità, un «fuor d’opera». Se, infatti, come ha osservato l’amministrazione finanziaria, elemento caratterizzante le spese di rappresentanza dovesse essere rappresentato dalla gratuità, anche le spese di pubblicità e propaganda (e di sponsorizzazione) dovrebbero essere considerate alla stessa stregua, in quanto la medesima gratuità si rileva nei confronti dei destinatari che si identificano nella generalità dei soggetti raggiungibili dal messaggio promozionale”. Cfr. inoltre: A. Bugamelli, *Il contratto di sponsorizzazione: problematiche civili e inerenza fiscale*, in *Società e Contratti, Bilancio e Revisione* n. 5/2014: “Invero la gratuità non contraddistingue la rappresentanza dalla pubblicità, come invece afferma la prassi elaborata dall’Agenzia delle entrate, poiché, seppure la pubblicità sorge da un contratto a prestazioni corrispettive, il consumatore finale che ne è destinatario non è tenuto ad alcun pagamento, al pari di chi riceve i beni e servizi di rappresentanza; parimenti, la rappresentanza ha origine da un contratto sinallagmatico posto che il bene o il servizio erogato viene di regola acquistato da imprese terze”.

⁵⁶ M. Procopio, *Le spese di sponsorizzazione tra pubblicità e rappresentanza*, in *Rassegna tributaria* n. 5/2002: “È tuttavia innegabile che le spese di sponsorizzazione e pubblicità destinate, rispettivamente, a reclamizzare l’impresa (sponsorizzazione) e i prodotti da questa commercializzati (pubblicità e propaganda), hanno il comune fine di incrementare i ricavi, e si distinguono per la (necessaria) presenza di una somma di obblighi previsti fra l’impresa che sostiene il costo della sponsorizzazione o della pubblicità ed il soggetto che s’impegna a diffondere la denominazione dell’impresa o del singolo prodotto.”

inammissibile che essa rientri, generalmente, tra le spese di rappresentanza.⁵⁷ La distanza interpretativa rispetto alla posizione dell'Amministrazione e a quella della Giurisprudenza precedentemente richiamate, soprattutto in merito alle sponsorizzazioni sportive e culturali, è evidente.

Altra parte della dottrina, oltre a tentare di spiegare il riferimento che l'Amministrazione opera alla presunta "gratuità"⁵⁸ e oltre a mettere in chiaro che le spese di rappresentanza concernono in particolare le spese di trasporto, vitto e alloggio, e non le spese di pubblicità (o di sponsorizzazione),⁵⁹ già metteva l'accento sul criterio che si ritiene, come annunciato, fondamentale, e cioè quello dell' "evidenza pubblica": "le spese di rappresentanza, invece, non sono dirette alla generalità del pubblico, ma comportano una utilità a favore di soggetti particolari, che ad esempio partecipano a rinfreschi, eventi mondani o d'affari, beneficiando della relativa ospitalità".

Occorre rimarcare che altra parte ancora della dottrina⁶⁰ non rilascia critiche alla posizione dell'Amministrazione finanziaria, ma, trattando principalmente di aspetti contabili, indipendentemente dalla qualificazione delle spese di sponsorizzazione, in tal modo riassume le posizioni finora indicate, nel tentativo di sintetizzare sia quelle della giurisprudenza sia quelle dell'Amministrazione: "Dall'esame delle varie interpretazioni ministeriali e giurisprudenziali si può evincere, sostanzialmente, che per discernere le spese di pubblicità da quelle di rappresentanza è necessario, soprattutto, ponderare accuratamente le caratteristiche e le finalità del messaggio (ovvero l'oggetto): più propriamente, le prime si pongono l'obiettivo di esaltare o di far conoscere il prodotto o il servizio erogato dall'impresa ad un'ampia platea di consumatori o potenziali clienti (pubblicità di prodotto) per incrementare così le vendite, mentre le spese di rappresentanza concernono la ditta (o meglio l'immagine dell'impresa) e, al contrario, sono sostenute nei confronti di una determinata cerchia di soggetti beneficiari, in modo gratuito per i medesimi (ad esempio, omaggi a clienti, contributi ad associazioni o enti per convegni ed eventi simili)". Tale ricostruzione, però, non tiene da conto la differenza sussistente tra ospitalità e sponsorizzazione, che si è tentato finora di ricostruire.

⁵⁷ M. Procopio, *Le spese di sponsorizzazione tra pubblicità e rappresentanza*, in *Rassegna tributaria* n. 5/2002: "Con il presente studio si è ritenuto – al fine di giungere ad una soddisfacente soluzione sul piano tributario – accertare, in via propedeutica, i profili giuridici del contratto di sponsorizzazione. Dal relativo esame è emerso – ritengo con sufficiente evidenza – che pur essendo tale contratto inquadrabile tra quelli innominati (in assenza di una specifica disciplina codicistica), esso rappresenta una sottospecie di quello di pubblicità. La sponsorizzazione, invero, è, al pari di quest'ultima, diretta ad accrescere il volume d'affari dell'impresa, ancorché con modalità notevolmente differenti".

⁵⁸ R. Lupi, *i diversi motivi di "diffidenza" del fisco per la sponsorizzazione e la rappresentanza*, in *Rassegna tributaria* n. 5/2002: "il riferimento alla gratuità della rappresentanza si spiega in quanto, per essere chiari, le spese di rappresentanza fanno sì che qualcuno mangi, viaggi e dorma gratis, a carico dell'impresa".

⁵⁹ R. Lupi, *i diversi motivi di "diffidenza" del fisco per la sponsorizzazione e la rappresentanza*, in *Rassegna tributaria* n. 5/2002: "Può non piacere, ma le spese sostenute per ospitare un cliente costituiscono concettualmente spese di rappresentanza, non avendo nulla a che vedere con la pubblicità, che lancia un messaggio a un uditorio indeterminato". Si aggiunge, per il momento, che la differenza tra la pubblicità e la rappresentanza potrebbe essere afferente, tra l'altro, proprio a questa "indeterminatezza".

⁶⁰ M. Orlandi, *Le spese di pubblicità e propaganda*, in *il fisco* n. 25/2006.

Altro aspetto interessante è che buona parte della dottrina, lo si è già indicato precedentemente, sia del periodo considerato sia ancora attualmente per avvalorare la posizione assunta, per cui le spese di sponsorizzazione rientrano tra le spese di pubblicità, fa riferimento, altresì, alla norma contenuta nella L. 289/2002, articolo 90, comma 8.

Secondo tale previsione “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 [attualmente 108], comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917”.

Nella norma è dunque statuito che tali sponsorizzazioni costituiscono, per presunzione assoluta, qualora ne ricorrano le condizioni, spese di pubblicità (dunque interamente deducibili ai fini delle imposte dirette e interamente detraibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto) per il soggetto erogante.⁶¹

A ben considerare, invero, tale previsione potrebbe essere letta anche nella direzione opposta, com'è stato anche sostenuto: dal momento che le spese di sponsorizzazione sportive (e culturali), dall'Amministrazione (e dalla Giurisprudenza), sono considerate come spese di rappresentanza, lo si è detto, attraverso la presunzione in esame viene stabilito che, qualora ricorrano tutte le condizioni previste dalla norma, tale spese debbano costituire spese di pubblicità; e che dunque “Qualora tali importi fossero superiori ai 200.000 €, la parte eccedente il limite indicato dovrà essere considerata spesa di rappresentanza”.⁶² Occorre indicare però, che tale tipo di interpretazione così categorica, ma che forse più di altre ‘coglie nel segno’, è assolutamente minoritaria. L'Amministrazione, dal canto suo, ha dichiarato, senza in sostanza esporsi più del dovuto, che l'eccedenza sarà eventualmente deducibile in capo al medesimo soggetto erogante secondo le regole ordinarie previste dal TUIR.⁶³

⁶¹ Qualora tale soggetto erogante, ricorrendone le condizioni, abbia aderito al regime della Legge n. 398/1991, l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto è disciplinata dall'articolo 74, comma 6, del Decreto IVA, per cui, attualmente, a seguito della modifica prevista dal D. Lgs. n. 175/2014, articolo 29, la detrazione forfettaria per tali tipi di spese è del 50 % (e non del 10% come era previsto fino al 12 dicembre 2014). Tale nuova previsione fa sì che la detrazione forfettaria prevista per l'imposta da corrispondere sulle spese di sponsorizzazione sia allineata a quella prevista per le spese di pubblicità. Cfr. Agenzia delle entrate, *Circolare n. 31/E/2014*; Assonime, *Circolare n. 14/2015*. S. Vittoria, *I corrispettivi versati ad associazioni sportive dilettantistiche sono detraibili?*, in *L'IVA* n. 9/2011; M. Peirolo, *Detrazione IVA per spese di sponsorizzazione di imprese spettacolistiche*, in *Cooperative, enti no profit* n. 6/2015; Idem, *Le novità IVA del Decreto sulle semplificazioni fiscali*, in *L'IVA* n. 6/2015; M. Saccaro, *Operazioni di pubblicità e sponsorizzazione: equiparata la detrazione IVA*, in *Cooperative e Enti non profit* n. 2/2015.

⁶² A. Traballi, *Le spese di sponsorizzazione*, in *Pratica fiscale e professionale* n. 48/2004.

⁶³ Cfr. Agenzia delle entrate, *Risoluzione n. 57/E/2010*.

4.1.2. Tra il 2008 e il 2015

Questa situazione appena adesso descritta, in merito all'individuazione di criteri discriminanti tra spese di pubblicità e spese di rappresentanza, che si tenterà di sintetizzare sistematicamente più oltre, ma che necessita dell'importante distinzione fra ospitalità e sponsorizzazione, in quanto solo nel primo ambito è possibile e ha senso parlare di 'gratuità', è stata messa nuovamente in questione a partire dall'approvazione della Legge n. 244/2007, con la quale il legislatore ha modificato l'art. 108 del TUIR. Orbene, scopo dell'interprete, dunque, è quello di verificare se le posizioni della prassi, della dottrina e della giurisprudenza siano variate o meno a seguito della novella legislativa, concernente, in particolare, le sole spese di rappresentanza.

Più nello specifico: il legislatore, attraverso l'articolo 1, comma 33, lettera *p*), della Legge n. 244/2007, ha radicalmente modificato l'articolo 108, comma 2, del TUIR, in merito alla deducibilità delle spese di rappresentanza. Prima dell'ultima novella attuata nel 2015, di cui più oltre, tale era il tenore di detto articolo: "le spese di rappresentanza sono deducibili se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministero 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 euro 50".

Fondamentale, in prima lettura, è evidenziare che, per la Legge, le spese di rappresentanza non comprendono più le erogazioni per convegni e simili e le spese relative ai campioni gratuiti, com'era, al contrario prima della novella. Se ne potrebbe concludere che la posizione del Comitato Consultivo per l'Applicazione delle Norme Antielusive non debba più valere, soprattutto in merito all'assimilazione di tale categoria con quella sportiva e culturale. In realtà tale previsione sarà statuita, anche se diversamente, anche nella normativa susseguente la modifica.

Alla fine dell'anno 2008, il 19 novembre, il Ministero dell'Economia e delle Finanze emana dunque il Decreto previsto dall'articolo del TUIR riportato. Per quanto interessa in merito alle sponsorizzazioni occorre evidenziare che, oltre a una presunzione di inerenza specifica delle spese di rappresentanza, su cui tra breve, il Decreto si sofferma principalmente sulle spese sostenute per intrattenimenti (legati alla vita e alla storia dell'impresa) e per convegni, seminari e manifestazioni; vale a dire a spese di ospitalità. In questo caso si tratta di spese di rappresentanza (comma 1). Sono escluse da tale categoria di spese quelle sostenute per viaggio vitto e alloggio per clienti anche potenziali, sempreché tali spese di ospitalità siano sostenute nel quadro, in breve, di fiere o manifestazioni attinenti all'attività dell'impresa (comma 5). In quest'ultima ipotesi tali oneri risulteranno pienamente deducibili. È dunque evidente che tali ultime previsioni devono essere poste in relazione più con le spese di vitto e alloggio di cui all'articolo 95, comma 3, concernente le spese di vitto e alloggio dei

dipendenti in missione, e all'art. 109, comma 5, del TUIR, concenete la limitata deducibilità (75%) delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande, che non con l'art. 108, comma 2, del medesimo testo unico, come effettivamente è avvenuto.⁶⁴ Chiaramente il decreto contiene anche l'indicazione dei limiti di deducibilità delle spese considerate di rappresentanza, detti anche criteri di congruità, una serie esemplificativa di spese di rappresentanza. (D. M. 19 novembre 2008, articolo 1, comma 1) e una serie esemplificativa di spese che non possono essere considerate di rappresentanza. In tutti questi casi il riferimento è sempre alle spese per viaggi, vitto o alloggio.⁶⁵

Ciò che dunque effettivamente interessa rispetto alle sponsorizzazioni è, piuttosto, la definizione generale dell'inerenza delle spese di rappresentanza: "si considerano inerenti, sempreché effettivamente sostenute e documentate, le spese per erogazioni a titolo gratuito per beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento corrisponda 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 subordine occorre tenere a mente anche la definizione residuale di spese di rappresentanza contenuta nella lettera e), comma 1, articolo 1, del Decreto in esame: "Ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza indicati nel presente comma".

Occorre rimarcare in primo luogo che nella norma del Decreto sembrerebbe che il legislatore abbia tentato di inserire tutti gli spunti, in merito alla distinzione in esame, che erano stati fino a quel momento proposti dalla dottrina, dalla prassi e dalla giurisprudenza, di cui si è trattato precedentemente, senza però considerare le critiche che ai criteri medesimi erano state mosse e soprattutto senza considerare che le previsioni generali potevano riguardare, oltreché l'ospitalità, anche le sponsorizzazioni, in particolare per quanto concerne il criterio della gratuità, che dunque a partire dal 2008 pare comune ai due ambiti per espressa previsione normativa. Occorre rimarcare che, effettivamente, la presa in considerazione di tale criterio per distinguere se le spese di sponsorizzazioni costituiscano spese di pubblicità o di rappresentanza, porterebbe a concludere, necessariamente, per la prima qualificazione.

⁶⁴ Cfr., al proposito: Assonime, *Circolare n. 16/2009. Imposte sul reddito e IVA: disciplina delle spese di rappresentanza*; Idem, *Circolare n. 32/2009. Imposte sul reddito e IVA: istruzioni dell'Agenzia delle entrate sulla disciplina delle spese di rappresentanza*; Agenzia delle entrate, *Circolare n. 34/E/2009*; CNDCEC, *Circolare n. 9/IR/2009*; A. Vasapoli, G. Vasapoli, *Dal bilancio d'esercizio al reddito d'impresa*, Milano 2015, p. 2590 e ss.

⁶⁵ D. M. 19 novembre 2008, art. 1, comma 2: "Le spese indicate nel comma 1, deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento, sono commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari: a) all'1,3 per cento dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni; b) allo 0,5 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni; c) allo 0,1 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni". Com'è stato giustamente osservato, con tale previsione le spese di rappresentanza perdono il loro carattere di onere pluriennale in quanto devono essere dedotte nell'anno di sostenimento. Cfr. CNDCEC, *Circolare 9/IR/2009*.

Ad ogni modo è evidente che la previsione in ordine alle erogazioni per convegni e simili, sulla quale l'Amministrazione ha insistito, come detto, per qualificare le spese di sponsorizzazioni sportive a quelle di rappresentanza "se esce dalla porta rientra dalla finestra": essa, infatti, non è più rintracciabile nella previsione legislativa, ma lo è in quella amministrativa (D. M. 19 novembre 2008, art. 1, comma 1, lett. e)).

Su tale principio dell'inerenza delle spese di rappresentanza è intervenuta in primo luogo l'Amministrazione finanziaria.⁶⁶ I requisiti che lo qualificano sono i seguenti:

- Il carattere della gratuità.
- Le finalità promozionali o di pubbliche relazioni.
- La ragionevolezza e la coerenza.

Per quanto concerne il carattere della gratuità delle erogazioni successive all'acquisto dei beni e dei servizi, si rinvia a quanto già espresso precedentemente. Si puntualizza, sulla scia di quanto già espresso, che mentre per le spese di pubblicità il destinatario della pubblicità stessa non ricava assolutamente niente dal messaggio promozionale (dunque in questo senso la problematica della distinzione dalle erogazioni liberali, e dell'origine delle prime da queste seconde, di cui più sopra), per le spese di rappresentanza l'erogazione è gratuita perché essa consiste nell'utilità che da essa il destinatario può ricavarne (come, appunto, viaggi, alloggi e vitto), in sinallagma con l'attesa, da parte dell'ente erogante, di un miglioramento del proprio utile. In questo senso sarebbe da richiamare, piuttosto, l'elemento dell'"evidenza pubblica" precedentemente elaborato.

Per quanto attiene al requisito delle finalità, così si esprime l'Amministrazione: "Si può, in generale, sostenere che le "finalità promozionali" richieste dalla norma consistono nella divulgazione sul mercato dell'attività svolta, dei beni o dei servizi prodotti, a beneficio sia degli attuali clienti, che di quelli potenziali. Nel concetto di finalità di "pubbliche relazioni" devono essere ricomprese tutte le iniziative volte a diffondere e/o consolidare l'immagine dell'impresa, ad accrescerne l'apprezzamento verso il pubblico, senza una diretta correlazione con i ricavi".

Ne consegue, pertanto, che il criterio di distinzione tra spese di pubblicità e spese di rappresentanza non può più essere quello 'oggettivo', basato, cioè, sul differente oggetto della promozione: rappresentanza nel caso dell'immagine dell'impresa; pubblicità nel caso dei prodotti dell'impresa stessa, come più sopra esposto. Entrambi, infatti, a partire dalla lettera della norma, secondo l'Amministrazione, possono rientrare nel concetto di rappresentanza.

In merito al terzo requisito indicato (ragionevolezza o coerenza della spesa), l'Amministrazione finanziaria in tal modo precisa: "Una spesa di rappresentanza deve, quindi, risultare ragionevole, in quanto idonea a generare ricavi ed adeguata rispetto all'obiettivo

⁶⁶ Agenzia delle entrate, Circolare n. 34/E/2009; CNDCEC, Circolare n. 9/IR/2009; Assonime, Circolare n. 16/2009 e Circolare n.32/2009.

atteso in termini di ritorno economico, oppure, in alternativa, deve essere coerente con le pratiche commerciali di settore.”

Non si può non rimarcare come tale requisito sembri riproporre, rivestito di altri termini, il concetto di inerenza in generale. Infatti, per esempio, nella sentenza n. 16826 del 2007, della Corte di Cassazione, l'inerenza viene in tal modo definita: “L'inerenza è quindi una relazione tra due concetti – la spesa e l'impresa – che implica, un accostamento concettuale tra due circostanze per cui 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”.⁶⁷

Ma per quanto attiene nello specifico tale problematica della distinzione in esame, in relazione alle sponsorizzazioni, le questioni paiono sorgere, più che altro, dalla locuzione ‘finalità promozionali’ e da quella ‘pubbliche relazioni’. Le difficoltà aumentano qualora le due locuzioni vengano legate al terzo requisito indicato, che appare, considerando l'insieme del sistema, come appena affermato, piuttosto pleonastico: le spese di rappresentanza, infatti, paiono essere caratterizzate anche da elementi riscontrabili nella categoria delle spese di pubblicità.

La stessa Amministrazione, al proposito, più volte richiama la relazione illustrativa del Decreto in esame: “*proprio il riscontro di tali elementi funzionali (le finalità promozionali o di pubbliche relazioni, la ragionevolezza ovvero la coerenza con gli usi e le pratiche di settore) garantisce il collegamento delle spese in questione con l'attività d'impresa e la loro distinguibilità rispetto ad altre fattispecie in cui l'erogazione gratuita di reddito, soprattutto in funzione del beneficiario, risponde evidentemente ad altre finalità (erogazioni ai soci o a loro familiari, autoconsumo, liberalità a dipendenti o collaboratori) e alle quali la disciplina fiscale del reddito d'impresa riserva opportuni altri trattamenti*”.

Dunque, apparentemente, tali indicazioni non risultano affatto sufficienti per distinguere le due categorie di spese, almeno per quanto concerne le spese di sponsorizzazione; e tale insufficienza pare essere dichiarata nella relazione stessa. Trattando, infatti, dell'intervento del legislatore in merito ai criteri di deducibilità, si rimarca che tale intervento è stato attuato “con le necessarie cautele imposte dalla circostanza che le spese si caratterizzano per essere comunque delle erogazioni gratuite di reddito ... tali spese [infatti] assolvono a una funzione di promozione e consolidamento degli affari dell'impresa analoga a quella riconducibile per definizione alle tradizionali forme di pubblicità e di propaganda in senso stretto”.

Unica indicazione più precisa e particolare è, però, quella ricavabile dalla previsione recata dalla lettera e) precedentemente richiamata: se le spese di sponsorizzazione concernono successive erogazioni gratuite nell'ambito di convegni, seminari e manifestazioni simili, esse

⁶⁷ Cfr., inoltre, Corte di Cassazione, sentenze nn. 3770 del 2015, 16327 del 2014, 23551 del 2012, 4554 del 2010.

costituiscono spese di rappresentanza. Chiaramente si deve trattare di erogazioni e non di semplici esposizioni o distribuzioni di materiale pubblicitario.⁶⁸

In generale, dunque, dal testo del Decreto e dalla relativa interpretazione che ne fornisce l'Amministrazione, è possibile concludere che l'unico criterio discretivo da esso deducibile è in realtà quello della 'gratuità'. Si sono già espresse tutte le riserve in merito all'applicazione di tale criterio all'ambito delle sponsorizzazioni.

Sul concetto di spese di rappresentanza l'Amministrazione è poi, di recente, nuovamente intervenuta.⁶⁹ Trattando più nello specifico, però, la tematica degli 'omaggi' (di cui le spese sono interamente deducibili, benché si tratti evidentemente di rappresentanza, nel caso in cui il rispettivo valore unitario non sia superiore a 50 €), in tal modo definisce le spese di rappresentanza: "si osserva che le spese di rappresentanza assolvono a una funzione di promozione e consolidamento degli affari dell'impresa analoga a quella riconducibile per definizione alle tradizionali forme di pubblicità e di propaganda in senso stretto, differenziandosi da queste ultime per l'assenza di un corrispettivo e di una generica controprestazione. Nelle spese di rappresentanza devono essere ricomprese, in particolare, tutte le iniziative volte a diffondere o consolidare l'immagine dell'impresa, ad accrescerne l'apprezzamento presso il pubblico, senza una diretta correlazione con i ricavi".

Dunque, nonostante la modifica normativa gli elementi indicati dall'Amministrazione restano gli stessi: l'inerenza, come essa si è evoluta nel corso del tempo, evoluzione a cui già si è fatto cenno; lo scopo perseguito con la spesa, vale a dire la promozione dell'immagine dell'impresa (e non dei suoi prodotti); la gratuità dell'erogazione, di cui si è più volte precedentemente trattato, benché questo termine non sia utilizzato nel testo citato, ma che è in esso facilmente individuabile.

Ancora una volta il principale elemento utile per distinguere tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità, nell'ottica delle sponsorizzazioni, a parere dell'Amministrazione, risulta dunque quello della 'gratuità'. Per quanto concerne, infatti, l'elemento oggettivo della sponsorizzazione, benché richiamato nel documento appena citato, la dottrina,⁷⁰ seppur, come detto, siano riscontrabili voci discordanti, ha da tempo indicato che la sponsorizzazione può essere indirizzata a promuovere sia l'immagine dell'impresa sia i prodotti della stessa, e tale

⁶⁸ CNDCEC, *Circolare n. 9/IR/2009*: "Per quanto concerne i contributi per l'organizzazione di convegni e iniziative simili, la nuova disciplina ha il pregio di chiarire definitivamente che ai fini del loro inquadramento tra le spese di rappresentanza è necessario che essi siano *erogati gratuitamente* e non siano invece corrisposti sulla base di un rapporto sinallagmatico con l'organizzatore dell'evento da cui discende l'obbligo, per quest'ultimo, di effettuare ben determinate controprestazioni. Ed infatti, se l'organizzatore del convegno, a fronte del contributo, si obbliga contrattualmente ad esporre, ad esempio, il marchio dell'impresa finanziatrice durante la manifestazione e sulle locandine relative alla stessa, detto contributo, se inerente, sarà riconducibile sotto il profilo fiscale tra le spese di pubblicità, mancando il tal caso il requisito della gratuità che caratterizza le spese di rappresentanza". Ancora una volta non si può non evidenziare le complicazioni generate dall'introduzione normativa dell'elemento della gratuità quale discrimine tra le spese di pubblicità e le spese di rappresentanza.

⁶⁹ Agenzia delle entrate, *Risoluzione n. 27/E/2014*.

⁷⁰ M. Leo, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano 2014, p. 1851; A. Cotto, G. Odetto, G. Valente, *TUIR*, Milano 2011; M. Bianca, *I contratti di sponsorizzazione*, Rimini 1990, p. 225.

conclusione era, tra l'altro, stata avallata dall'Amministrazione stessa,⁷¹ la quale dunque ha recentemente rivisitato la propria posizione. Inoltre occorre rimarcare che è scomparso qualsiasi riferimento alla così detta 'evidenza pubblica'; elemento che, invece, si reputa, se affiancato con gli altri, piuttosto determinante.

Per quanto attiene alle posizioni dottrinarie successive alla riforma del 2007-2008, occorre evidenziare in primo luogo che esse non sono effettivamente evolute, anche perché nella maggior parte dei casi concernono commenti alle sentenze della Corte di Cassazione precedentemente richiamate, le quali, a loro volta, trattano di casi i cui periodi d'imposta sono precedenti alla riforma del 2007-2008.

Gli aspetti salienti di tali ultimi interventi concernono in particolare alcune proposte che il legislatore potrebbe adottare: "Per ovviare a tale criticità sarebbe opportuno modificare l'art. 108, comma 2, del T.U.I.R. prevedendo, in ogni esercizio un limite di deducibilità delle spese di pubblicità e propaganda non superiore ad un certo ammontare dei corrispettivi delle cessioni di beni e servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa. Con un tale provvedimento, si determinerebbe, al pari di quanto previsto per le spese di rappresentanza, un limite forfettario entro cui il costo di pubblicità deve ritenersi «proporzionato» e, conseguentemente, inerente".⁷²

In merito a tale proposta un altro interprete così si esprime: "la previsione legislativa ... non è certamente la «panacea» dei mali del diritto tributario, però in questo caso consentirebbe (forse) di evitare alcuni degli «inconvenienti» sopra evidenziati e permetterebbe all'Amministrazione finanziaria di concentrare la propria attenzione sul reale sospetto che da sempre aleggia sui contratti di sponsorizzazione, e cioè la retrocessione di denaro allo *sponsor*".⁷³

Ma oltre questa specifica proposta, fino ad adesso non recepita, benché sia stata effettivamente presentata in sede di normazione,⁷⁴ sempre nei testi della dottrina è possibile individuare anche altre affermazioni in merito ai criteri enucleati precedentemente. Per esempio per quanto concerne il requisito dell'inerenza: "Ciò posto, per sostenere la natura di spesa pubblicitaria, dovrebbe essere sufficiente identificare, in generale un legame logico ed una correlazione reale tra la sponsorizzazione stessa e l'incremento commerciale atteso".⁷⁵ In questo senso viene accolta e ribadita la posizione risalente del Comitato Consultivo per l'Applicazione delle Norme Antielusivo e confermata la posizione della giurisprudenza di legittimità. Orbene, se alcuni interpreti accolgono dunque questo criterio, per altri esso è

⁷¹ Agenzia delle entrate, *Risoluzione n. 356/E/2002*.

⁷² G. Ferranti, *Spese di pubblicità e sponsorizzazione: opportuno un tetto per la deducibilità*, in *Corriere tributario* n. 33/2012. Posizione ribadita poi in Idem, *Le spese per sponsorizzazioni devono risultare effettivamente "utili" per l'impresa che le sostiene*, in *Corriere tributario* n. 7/2015 e nuovamente in Idem, *I nuovi limiti di deducibilità delle spese di rappresentanza, in il fisco* n. 21/2015.

⁷³ E. Marchetti, *Una motivazione discutibile per un'ordinanza sostanzialmente corretta*, in *Dialoghi Tributarî* n. 6/2013.

⁷⁴ Cfr. l'ordine del giorno 9/1750/7 accolto dal Governo nella seduta della Camera del 27 ottobre 2006.

⁷⁵ N. Siviero, A. Bindoli, *Congruità ed inerente delle spese di sponsorizzazione*, in *Azienda&Fisco* n. 5/2013.

assolutamente inaccettabile: “non risulta affatto convincente l’oggetto della prova richiesta al contribuente, ovvero la «diretta aspettativa di ritorno commerciale» ... Tale impostazione della Cassazione, che impone una stretta correlazione tra i costi in questione e i ricavi, non più in generale con l’attività d’impresa, è assolutamente anacronistica, ovvero ferma alla normativa vigente *ante* riforma del 1973 e si pone in contrasto con la propria recente giurisprudenza che al contrario ha accolto una lettura evoluta al principio di inerenza”.⁷⁶

Altre volte, in dottrina, si torna a ribadire il criterio principe stabilito dall’Amministrazione finanziaria a partire dal 2008, anche se con riferimento a casi precedenti la riforma del 2008 (si tratta infatti di un recupero afferente gli anni d’imposta 1996 e 1997), e vale a dire quello della ‘gratuità’: “considerando che il tratto caratterizzante delle «nuove» spese di rappresentanza sia la loro «gratuità», si potrebbe sostenere che qualunque spesa promozionale implichi la corresponsione di un corrispettivo e il ricevimento di una controprestazione dovrebbe, per tale motivo (*i.e.* per l’assenza di «gratuità») accedere al più favorevole regime delle spese di pubblicità (o di sponsorizzazione). Questa conclusione, tuttavia, si scontra con il fatto che, il criterio elaborato dalla Cassazione secondo cui costituiscono spese di rappresentanza i costi per i quali non si provi una «diretta aspettativa di ritorno commerciale», non risulta essere stato abbandonato”.⁷⁷

4.1.3. Le modifiche del 2015

Tali differenti interpretazioni della prassi, della giurisprudenza e della dottrina, per quanto concerne il criterio distintivo tra spese di pubblicità e spese di rappresentanza, come non hanno subito mutamenti per la riforma del 2007-2008, non sembra che subiranno mutamenti a causa dell’ultima revisione dell’articolo 108, comma 2, del TUIR, avvenuta attraverso il D. Lgs. n. 147/2015 (cosiddetto ‘Decreto internazionalizzazione’), articolo 9, a cui si era già precedentemente fatto cenno.

Attualmente l’articolo del Testo Unico appena richiamato in tal modo statuisce: “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 stabiliti con decreto del Ministero dell’economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse. Le spese del periodo precedente sono commisurate all’ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell’impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari: a) all’1,5 per cento dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni; b) allo 0,6 per cento dei ricavi e altri proventi per

⁷⁶ M. Busico, *Le spese di sponsorizzazione costituiscono spese di rappresentanza se non è dimostrato il loro ritorno commerciale?*, in *GT* n. 11/2015.

⁷⁷ N. Raggi, *Usare un’imbarcazione da regata come «testimonial» è iniziativa promozionale deducibile?*, in *Diritto e pratica tributaria* n. 1/2015.

la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni; c) allo 0,4 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni”.

Se ne ricava che, rispetto alla normativa precedente, per quanto concerne i limiti di deducibilità non occorre più fare riferimento al D. M. 19 novembre 2008, articolo 1, comma 2, il quale apparentemente rimane in vigore per quanto concerne tutti gli altri aspetti (salvo appunto il detto comma 2), e che è venuta meno la previsione, mai attuata, che i limiti di deducibilità delle spese di rappresentanza dovessero essere commisurati anche all’“attività internazionale dell’impresa”. Non è questa la sede per prestare attenzione specifica alla novella citata; si richiama semplicemente che tali previsioni si applicheranno a decorrere dal 2016.⁷⁸

Si richiama, inoltre, che l’articolo 108, del TUIR, nel 2015 ha subito un’ulteriore modifica. Il D. Lgs. n. 156/2015, difatti, ha inserito il comma 4-bis nel citato articolo 108, il quale prevede che il contribuente possa interpellare l’Agenzia delle entrate in merito alla distinzione fra le due categorie di spese in ordine ad alcune poste di bilancio.

4.1.4. Conclusioni riassuntive e le sponsorizzazioni culturali

Orbene, per concludere questo paragrafo, pare utile riassumere i criteri che sono stati avanzati dalla prassi e dalla giurisprudenza in merito alla distinzione fra spese di rappresentanza e spese di pubblicità, alla luce delle critiche apportate dalla dottrina, in ordine alle sponsorizzazioni; categoria che, al proposito, è andata a sovrapporsi a quella delle spese di ospitalità.

Secondo l’Amministrazione i criteri discretivi paiono dunque essere i seguenti.

Le spese di pubblicità sono caratterizzate da: diretto legame con un aumento delle vendite (inerenza ‘stretta’); utenza potenzialmente indeterminata; sinallagmaticità tra la spesa e gli obblighi; oggetto della promozione è un prodotto (bene o servizio). Le spese di rappresentanza, viceversa, sono caratterizzate da: semplice aspettativa di incremento delle vendite (inerenza ‘blanda’); utenza determinata; gratuità dell’operazione e assenza di obblighi gravanti sui fruitori dell’operazione stessa; oggetto di promozione è l’immagine dell’impresa. Occorre tenere a mente che, ad avviso dell’Amministrazione la sponsorizzazione di manifestazioni sportive è equiparata alla sponsorizzazione di eventi culturali e congressi, costituendo, dunque, una spesa di rappresentanza.

A parere della giurisprudenza di legittimità, le spese di pubblicità sono caratterizzate da: diretto legame con un incremento delle vendite (inerenza ‘stretta’); oggetto della promozione è un prodotto; viceversa le spese di rappresentanza sono caratterizzate da: semplice aspettativa di incremento delle vendite (inerenza ‘blanda’); oggetto di promozione è

⁷⁸ Cfr. L. De Stefani, *Più sconti per la rappresentanza*, in *ISole24ore*, 2 settembre 2015, p. 35; G. Gavelli, *Spese di rappresentanza, meno vincoli alle deduzioni e Nessun plafond per i costi di ospitalità*, in *ISole24ore*, 30 settembre 2015, p. 15; G. Ferranti, *Spese promozionali con più certezze*, in *ISole24ore*, 2 novembre 2015, p. 21; Idem, *I nuovi limiti di deducibilità delle spese di rappresentanza*, in *il fisco* n. 21/2015.

l'immagine dell'impresa. Tali criteri, lo si esaminerà tra breve, sono quelli che apparentemente permettono di qualificare le spese per sponsorizzazioni sportive e culturali quali spese di rappresentanza. In realtà che tali spese debbano rientrare in tale categoria, però, sembra più una presa di posizione che il frutto di un ragionamento coerente a partire da tali principi. Principi che in più occasioni sono stati negativamente criticati perché non più attuali. Per quanto attiene alle posizioni della dottrina, come detto, gli interpreti, in generale, propendono a criticare l'elemento della 'gratuità' indicato dall'Amministrazione, mentre, non condividendo gli altri elementi (oggetto della promozione e inerenza), tendono a propugnare quello dell' 'evidenza pubblica'; vale a dire quello dei destinatari delle operazioni.

Questi criteri, applicati alle sponsorizzazioni, tra breve lo si analizzerà nello specifico, conducono a distinguere, come annunciato, le sponsorizzazioni sportive (e culturali) da tutte le altre, per cui, tendenzialmente, le prime costituiscono attività di rappresentanza (e tali sono qualificate le relative spese a fini fiscali), e non di pubblicità.

Per quanto attiene alla tematica delle sponsorizzazioni culturali, essa è stata di recente affrontata a livello ministeriale. Nel Decreto del ministero per i beni e le attività culturali del 19 dicembre 2012, difatti, la trattazione della parte fiscale fa trasparire le difficoltà finora indicate. Le spese per sponsorizzazioni culturali, per quanto finora espresso, soprattutto con riferimento all'interpretazione del Comitato Consultivo per l'Applicazione delle Norme Antielusive, dovrebbero essere qualificate come spese di rappresentanza. Questa conclusione però sarebbe a detrimento dell'intento del legislatore di favorire le sponsorizzazioni per il mantenimento o il restauro del patrimonio culturale. § V.1 (premessa): "Ancorché le determinazioni in materia di regime fiscale delle sponsorizzazioni siano istituzionalmente riservate ai competenti uffici del Ministero dell'economia e delle finanze e dell'Agenzia delle entrate, ed esclusa, dunque, in questa sede, ogni statuizione vincolante su tale tema, si reputa tuttavia fornire comunque agli uffici un'informativa di carattere generale e alcune indicazioni di massima, basate su orientamenti sostanzialmente consolidati, al mero scopo di orientare l'azione e senza alcuna pretesa di esaustività".

Ebbene, l'informativa è piuttosto indicativa, in quanto non viene richiamata, appunto, la posizione del Comitato, ma esclusivamente quella dell'Agenzia delle entrate, per cui le spese di sponsorizzazione costituiscono spese di pubblicità, e quella della giurisprudenza di legittimità, per cui tra le spese di sponsorizzazioni sono da qualificare spese di rappresentanza solo quelle concernenti manifestazioni sportive. Come a dire: che gli sponsor di beni culturali non si preoccupino, in quanto le spese sostenute costituiranno spese di pubblicità.

4.2. Alcuni casi pratici

A partire, dunque, da tale ricostruzione in merito ai criteri distintivi tra le spese di pubblicità e propaganda e quelle di rappresentanza, è possibile analizzare compiutamente dei casi pratici,

tra i quali alcuni hanno ricevuto anche una certa risonanza mediatica, in considerazione, soprattutto dei soggetti coinvolti (Epson e Tod's).

I casi che è possibile prendere in considerazione per analizzare l'applicazione dei principi appena su esposti alle ipotesi di sponsorizzazione possono essere raggruppati in tre grandi categorie: la prima attiene alla riqualificazione, operata dall'Amministrazione, delle spese di sponsorizzazione da spese di pubblicità in spese di rappresentanza; la seconda attiene alla contestazione, operata dall'Amministrazione, dell'inerenza delle spese; la terza, strettamente correlata a questa seconda, concerne le sponsorizzazioni di marchio di cui è titolare un terzo (collegato in qualche maniera, ovviamente, allo sponsor-contribuente).

4.2.1. La riqualificazione delle spese: da pubblicità a rappresentanza

Per quanto attiene al primo gruppo di casi è possibile annoverare un nutrito numero di sentenze della Corte di Cassazione. Un elemento comune che è necessario evidenziare subito è che l'Amministrazione, benché nei propri documenti affermi che le sponsorizzazioni devono essere accomunate fiscalmente alla generica pubblicità,⁷⁹ in pratica contesta proprio tale qualificazione, spesso confermata dai giudici di legittimità. Si è già evidenziato, però, che ciò si verifica in particolare in merito alle sponsorizzazioni sportive a causa delle previsioni normative interpretate in prima battuta dal Comitato Consultivo per l'Applicazione delle Norme Antielusive. Di tali interpretazioni, però, effettivamente, nella Giurisprudenza di legittimità non ve n'è traccia, ma non pare che possa escludersi una loro importante influenza sul granitico convincimento dei giudici.

Un primo caso da analizzare, che ha destato l'attenzione anche della dottrina più accreditata, è quello rinvenibile nell'ordinanza della Corte di Cassazione n. 3433 del 2012. Si trattava di una contribuente, impresa produttrice di macchine per imballare, che, sponsorizzando un pilota, prendeva accordi per apporre sulla vettura da corsa una certa scritta pubblicitaria. I costi sostenuti per la sponsorizzazione venivano qualificati dalla contribuente costi di pubblicità. L'Amministrazione, spiccando avviso di accertamento, aveva contestato tale qualifica, sostenendone la natura di spese di rappresentanza. I giudici di legittimità, applicando i criteri chiarificati precedentemente dell'oggetto della promozione e dell'inerenza, sostengono la ragione dell'Amministrazione: "Nella specie, la società contribuente, operante nel diversissimo settore dell'impiantistica per imballaggi, non ha allegato e provato qualsivoglia «diretta aspettativa al ritorno commerciale» che potesse essere ragionevolmente riconducibile all'attività di un pilota professionista e all'apposizione sulla vettura da corsa della scritta ... Né ha spiegato, neppure in memoria, quale potesse essere la

⁷⁹ Cfr. R. M. n. 9/204/1992; Agenzia delle Entrate, *Risoluzione n. 356/E/2002*.

concreta finalità d'incremento commerciale, concernente la produzione d'impiantistica per imballaggi, nel concreto delle corse automobilistiche".⁸⁰

Non si può non criticare negativamente il dispositivo della sentenza, volendo attenersi a criteri di coerenza logica, salvo tener da conto che la decisione è stata dettata da sospetti di frode.⁸¹ In effetti la giustificazione pare apodittica per almeno quattro ordini di motivi: primo perché le società che partecipano alle corse spesso devono trasportare beni e dunque imballarle; secondo perché apporre su una vettura da corsa una scritta rende indeterminata la platea di potenziali clienti che potrebbero essere interessati all'impiantistica da imballaggi che assistono alla competizione (la questione dell'evidenza pubblica); terzo, collegato col secondo motivo, non si può non rimarcare che, benché la controversia fosse sul periodo d'imposta 2004, il requisito generale dell'inerenza è riferito all'attività dell'impresa e non più al diretto ritorno commerciale; quarto: non si riesce ad individuare nessuna utilità percepita né dall'impresa (oltre gli effetti della sponsorizzazione) né da soggetti specifici ad essa legati.

Strettamente legato a quest'ultimo caso è quello rinvenibile nell'ordinanza della Corte di Cassazione n. 14252 del 2014; infatti anche in questo documento è analizzata la situazione di una società che aveva acquistato uno spazio pubblicitario su una vettura da competizione. Ancora una volta gli ermellini hanno dato ragione all'Amministrazione finanziaria confermando la riqualificazione del costo sostenuto da spesa di pubblicità a spesa di rappresentanza, facendo leva sul criterio dell'oggetto della sponsorizzazione: trattandosi dell'immagine dell'impresa e non del risultato dell'attività della stessa, il costo costituisce spesa di rappresentanza.

Sempre nel corso dell'anno 2014 la Corte di Cassazione si è di nuovo occupata di un caso di sponsorizzazione di attività sportive, ma in questa occasione dilettantistiche, da parte di una società la cui produzione imprenditoriale è quella delle ceramiche. Si tratta della sentenza n. 27482 del 2014: "le spese di sponsorizzazione costituiscono spese di rappresentanza ... ove il contribuente non provi che all'attività sponsorizzata sia riconducibile una diretta aspettativa di ritorno commerciale", a niente valendo le argomentazioni concernenti l'onerosità o la 'gratuità' del contratto soggiacente all'operazione. Ancora una volta, dunque, la questione, a parere della Corte, è quella dell'inerenza e quella della cosiddetta 'evidenza pubblica'; difatti, aderendo alle lamentazioni espresse dall'Amministrazione finanziaria, i giudici convengono che la spesa di sponsorizzazione sostenuta da "una società di notevoli fatturati ... operante in ambito prevalentemente europeo e mondiale", a favore "di una modesta realtà dilettantistica locale", costituisce spesa di rappresentanza in quanto "finalizzata ad una generica valorizzazione dell'immagine della società in ambito locale e con riferimento al contesto

⁸⁰ Cfr. S. Ungaro, *Cass. n. 3433 del 5 marzo 2012 – La sponsorizzazione non è pubblicità se mancano maggiori ricavi*, in *il fisco* n. 14/2012; G. Ferranti, *Spese di pubblicità e sponsorizzazione: opportuno un tetto per la deducibilità*, in *Corriere tributario* n. 33/2012.

⁸¹ Cfr. A. Vignoli, R. Lupi, *Sponsorizzazioni, riserve mentale e motivazioni esplicite*, in *Dialoghi Tributarî* n. 2/2013; E. Marchetti, R. Lupi, *Stereotipi, sostanza e riserve mentali sulla sponsorizzazione*, in *Dialoghi Tributarî* n. 6/2013.

territoriale in cui l'impresa sponsorizzatrice è storicamente radicata ... non essendo in grado di stabilire un contatto funzionale con il mercato di sbocco dei prodotti dell'impresa ... in quanto la sponsorizzazione prescelta non è idonea a condizionare le scelte economiche di una cerchia significativa di potenziali clienti”.

Oltre a rimarcare che, effettivamente, dal momento che si tratta di periodi d'imposta precedenti al 2008,⁸² non sarebbe possibile richiamare l'elemento della 'gratuità' (come confermano giustamente i giudici), in quanto criterio generalizzato, come detto, solo a partire dal D. M. 19 novembre 2008, ancora una volta pare di trovarsi di fronte a una sentenza legata al caso concreto; caso in cui sembrerebbe ipotizzabile, anche se non direttamente espresso, il sospetto di attività fraudolente. Infatti, se si dovesse perseguire un ragionamento dalla coerenza logica, in base anche ai principi che si sono finora enucleati, la decisione che scaturirebbe dalle premesse dovrebbe essere esattamente opposta, e le ragioni dedotte dall'Amministrazione le si sarebbe dovute dichiarare senza valore, soprattutto in merito alla questione sul pubblico che assiste alle manifestazioni sportive e alla clientela dello sponsor, anche considerando l'evoluzione del concetto di pubblicità promozionale enucleato precedentemente. Lo scopo di una sponsorizzazione, in quanto pubblicità, consiste proprio nella 'scommessa' che fra il vario pubblico vi sia qualcuno interessato ai prodotti dell'azienda promossa.

Trattando sempre di sponsorizzazioni sportive (anche perché il contenzioso si sviluppa quasi sempre attorno a questa tematica) si richiama in ultimo la sentenza della Corte di Cassazione n. 10914 del 2015. In questo caso una società la cui produzione imprenditoriale è quella di manufatti in vetroresina sponsorizza alcuni sodalizi sportivi. Le spese sostenute in un periodo d'imposta precedente al 2004 vengono dedotte integralmente in quanto spese di pubblicità. L'Amministrazione nel 2005 emette avviso di accertamento disconoscendo l'integrale deduzione e riqualficando quelle spese in spese di rappresentanza. Il contribuente propone ricorso e vince sia in primo che in secondo grado; in sede di terzo grado la ragione, invece, per motivi identici a quelli riscontrati in altre sentenze, viene data all'Agenzia delle entrate.

Dal momento che i motivi della sentenza in esame sono i medesimi delle sentenze citate precedentemente, ci si astiene da un'analisi più puntuale del documento. Ad ogni modo, in generale, non è possibile non evidenziare, per ribadirle, almeno due questioni che accomunano tutti casi finora citati: la prima è che le sentenze analizzate, tutte concernenti sponsorizzazioni sportive, si allineano con il parere del Comitato Consultivo per l'Applicazione delle Norme Antielusive n. 1/2004, in cui venivano equiparate le sponsorizzazioni sportive a quelle culturali, per le quali la legge medesima prevede che le

⁸² In particolare si tratta del periodo d'imposta 2001; dunque non era ancora stata approvata la norma contenente la presunzione che le erogazioni a favore di società sportive dilettantistiche, nel limite di 200.000,00 €, costituissero in ogni caso spese di pubblicità. La norma in questione è quella contenuta all'articolo 90, comma 8, della Legge n. 289/2002, di cui si è già trattato. Si richiama che, in questo senso, si conferma quanto già affermato nel testo; vale a dire che la norma in realtà conferma che le spese di sponsorizzazione di attività sportive costituiscono spese di rappresentanza.

spese relative costituiscono spese di rappresentanza; la seconda concerne, in un'ottica molto più generale, i rapporti tra il diritto civile e il diritto tributario. Nella sentenza n. 27482 del 2014, prima richiamata, infatti, è riportato il principio applicato dai giudici della sentenza d'appello impugnata che disvela proprio questa questione, valorizzando il dato civilistico su un'eventuale riqualificazione fiscale: "la CTR ha ritenuto tali spese ascrivibili a quelle pubblicitarie in ragione della natura onerosa del contratto di sponsorizzazione, dell'esistenza di prestazioni contrapposte che «rendono deducibili i suddetti costi, indipendentemente dall'importanza della realtà sportiva cui si riferiscono, atteso che i motivi dell'inerenza del costo prescindono totalmente dal soggetto sponsorizzato e concernono esclusivamente la natura del contratto, nel caso di specie l'impegno di pubblicizzare e l'obbligo di un corrispettivo a fronte di tale impegno". In realtà, almeno per l'ambito in questa sede trattato, tali rapporti sono già chiarificati; si richiama, infatti, che le spese di rappresentanza, a parere dell'Amministrazione e del legislatore, rappresentano una specie del genere spese di pubblicità. Il punto più interessante è comunque che i giudici di legittimità, per quanto attiene ai criteri utilizzati in giudizio, evidenziano l'"importanza della realtà sportiva". Importanza non valorizzata dai giudici di merito.

Un altro caso particolarmente interessante, in merito a questo primo gruppo di sentenze concernenti la riqualificazione delle spese di sponsorizzazione, è quello rinvenibile nella sentenza della Corte di Cassazione n. 2349 del 2013. Si trattava di spese di pubblicità, qualificate come tali dal contribuente, ai sensi dell'articolo 74, comma 2, del TUIR (attuale articolo 108), sostenute da un noto calzaturificio, per il noleggio di una barca da regata nella quale esporre le scarpe recentemente prodotte, nei periodi d'imposta 1996 e 1997 (occorre tenere a mente che in quel periodo le spese per il noleggio di unità da diporto erano non deducibili ai sensi dell'art. 67, comma 8-bis, del TUIR – attuale 102, comma 9). Necessario specificare che all'impresa contribuente veniva concesso il diritto di utilizzo dell'immagine della barca in tutte le fasi del noleggio in questione. Tale ultima notazione pare importante perché potrebbe indurre l'interprete a considerare che lo sponsor non sia l'impresa contribuente ma l'impresa detentrica della barca o, meglio, che entrambi i soggetti fossero in una volta sponsor e sponsorizzati. Ad ogni modo la statuizione dei giudici è quella di rinviare la causa ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale: in breve dall'analisi dei fatti non è risultato accertabile che la barca non sia stata utilizzata anche per scopi diportistici oltre che pubblicitari: "È al contrario evidente che un impiego in senso lato «diportistico» di una siffatta imbarcazione, consentito dal titolo in forza del quale ne era stata acquisita la disponibilità, non può essere escluso sulla base delle ragioni esposte nella sentenza, con le relative conseguenze in ordine alla (in)deducibilità dei relativi costi a lume dell'art. 67, comma 8-bis, del t.u.i.r.; ed è inoltre evidente che, sul piano della possibilità, non può essere escluso un uso «promiscuo» dell'imbarcazione stessa". In questo senso si potrebbe concludere

che le spese di rappresentanza siano costituite da spese che si trovano a metà fra le spese di pubblicità e le spese a uso personale.⁸³

In sostanza si riaffaccia la questione del grado di 'evidenza pubblica' e la questione dell'inerenza all'attività d'impresa.

Ad ogni modo, per concludere in merito a questo primo gruppo di sentenze, la questione sembra ruotare soprattutto attorno alle sponsorizzazioni sportive. Dall'analisi di questi casi è possibile dedurre, in breve, che le spese per sponsorizzazioni sportive sono da ricondurre tra le spese di pubblicità solo nel caso in cui si possa dimostrare che esse abbiano un legame diretto con un'aspettativa di incremento dei ricavi; viceversa, se tale dimostrazione non è possibile, esse costituiscono spese di rappresentanza; sempreché non ci possa avvalere della presunzione ex art. 90, comma 8, della Legge n. 289/2002.

4.2.2. *La problematica dell'inerenza delle spese*

Quanto appena esposto rinvia al secondo gruppo di casi indicato, quello sull'inerenza (e il conseguente onere della prova) delle spese di sponsorizzazione: anche per quest'ipotesi sarebbe possibile citare una nutrita serie di sentenze della Corte di Cassazione,⁸⁴ ma, dal momento che la questione dell'inerenza nell'ambito delle sponsorizzazioni afferisce maggiormente all'ultimo caso da proporre, precedentemente evocato, di spese per sponsorizzazione di marchio di terzo, ci si limita a citarne esclusivamente una tra le recentissime.

La sentenza della Corte di Cassazione (sentenza n. 3770 del 2015) che si vuole prendere in esame ha a che fare con gli elementi di territorialità già incontrati precedentemente nel caso di riqualificazione delle spese di sponsorizzazione da spese di pubblicità a spese di rappresentanza. Si è detto che le spese di sponsorizzazione, a parere della Cassazione (sentenza n. 27482 del 2014), non possono essere qualificate di pubblicità se l'impresa non ha

⁸³ Cfr. N. Raggi, *Usare un'imbarcazione da regata come «testimonial» è iniziativa promozionale deducibile?*, in *Diritto e pratica tributaria* n. 1/2015.

⁸⁴ Per quanto concerne il principio di inerenza in generale, sul quale non è possibile in questa sede soffermarsi eccessivamente, si rinvia, in breve, a: Agenzia delle entrate, *Risoluzione n. 158/1998*; sentenza della Corte di Cassazione n. 10062 del 2000 (confermata successivamente, tra le altre, in sentenza n. 16826 del 2007). Interessante osservare in particolare che il principio di inerenza si specifica nell'effettività e nella congruità della spesa. Il principio di inerenza trova una sua ulteriore applicazione anche nell'ambito dell'imposte indirette e, in particolare, nell'ambito IVA; al proposito si rinvia, anche in questa occasione, in breve, alla sentenza della Corte di Cassazione n. 6194 del 2007, dalla quale è possibile evincere che il principio in questione si specifica si nell'effettività e nella congruità, ma dalle norme è richiesto un *quid pluris* "essendo necessario che i servizi siano prestati in vista del compimento, da parte del soggetto destinatario, di operazioni soggette a imposta", vale a dire nella 'teleologicità' tra le operazioni a monte e le operazioni a valle. Per quanto concerne l'onere della prova della (in)deducibilità si rinvia alla sentenza della Corte di Cassazione n. 4554 del 2010, da cui si evince che "l'onere della prova dei presupposti dei costi ed oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa ... incombe al contribuente". Si rammenta che la specificazione del principio di inerenza nella congruità, qualora si assista alla sua contestazione da parte dell'Amministrazione, produce un giudizio sull'antieconomicità delle operazioni considerate. Tale giudizio, essendo afferente all'attività dell'impresa e alle scelte discrezionali dell'imprenditore-contribuente, è, evidentemente, un giudizio piuttosto delicato. Cfr., *ivi*, nota 49.

diretti legami con l'area territoriale della pubblicità. Ebbene, tale criterio non è più valido se, delle spese di sponsorizzazione, non ne viene contestata la qualifica ma ne viene contestata l'inerenza: "Deve infatti ribadirsi che la pubblicità da tempo non svolge più un ruolo puramente informativo limitato alla notizia dell'esistenza di un prodotto già introdotto sul mercato, poiché lo sviluppo della produzione industriale di massa ha fatto assumere al messaggio pubblicitario la funzione di sensibilizzare preventivamente l'interesse dei consumatori verso beni o servizi ancora non offerti concretamente: un tal tipo di spesa deve perciò essere qualificata come inerente all'esercizio d'impresa anche quando sia sostenuta prima ancora che l'offerta del bene o del servizio pubblicizzato si sia in concreto realizzata ... Ciò porta, a fortiori, a dover escludere che, nell'attuale mercato «globalizzato», ai fini della sussistenza del requisito dell'inerenza delle spese di pubblicità debba sussistere un legame territoriale tra l'offerta pubblicitaria e l'area geografica in cui l'impresa svolge la propria attività".

Tale conclusione, piuttosto interessante per quanto concerne l'applicazione del principio di inerenza, sembrerebbe, come detto, in contrasto con altre pronunce concernenti la qualificazione delle spese.⁸⁵ Occorre notare, per ora, che l'elemento che ne permette la differenziazione apparirebbe essere quello della differente sponsorizzazione: nei casi precedentemente esaminati, infatti, si trattava di sponsorizzazioni sportive; in questo, invece, si trattava, tra il resto, di "costi di servizi promozionali" e di "spese pubblicitarie sostenute congiuntamente ad altra società del gruppo anche in zone dove non era presente la contribuente".

Si richiama, inoltre, quanto già espresso; vale a dire che la contestazione dell'inerenza da parte dell'Amministrazione è spesso basata sulla valutazione di una presunta antieconomicità in relazione a una più o meno congruità dei costi rispetto ai ricavi.⁸⁶ Basti, in questa sede, richiamare alcune posizioni della dottrina: "l'antieconomicità ha bisogno di essere associata a una ulteriore contestazione, e se usata da sola può essere una scorciatoia per avallare rilievi fiscali grossolani, specialmente in tema di qualificazione giuridica di circostanza compiutamente dichiarate dai contribuenti"⁸⁷; "Appare di tutta evidenza come l'antieconomicità renda *prima facie* non credibile l'operazione dichiarata e, pur non sovrapponendosi automaticamente al concetto di evasione fiscale, può costituire un indizio qualificato della non veridicità del corrispettivo dichiarato o della presenza di un corrispettivo occultato, nel senso che può essere indice di redditi percepiti al nero, ovvero della fittizietà di un costo per parziale retrocessione occulta di parte dello stesso al soggetto erogante. Si pensi,

⁸⁵ Su questi rilievi cfr. S. Trettel, *Verso una interpretazione "evolutive" del concetto di "inerenza"*, in *GT* n. 7/2015.

⁸⁶ Cfr. Corte di cassazione, sentenza n. 24100 del 2014. Si richiama che l'ultima modifica del articolo 108, comma 2, del TUIR, proprio per evitare tali derive accertative elimina il riferimento alla congruità. Cfr., al proposito, G. Ferranti, *I nuovi limiti di deducibilità delle spese di rappresentanza*, in *il fisco* n. 21/2015.

⁸⁷ R. Lupi, *L'oggetto economico delle imposte nella giurisprudenza sull'antieconomicità*, in *Corriere tributario* n. 4/2009.

a mero titolo esemplificativo, alle sponsorizzazioni e/o pubblicità oggetto di un nuovo filone di verifiche dirette ad evidenziare la natura antieconomica delle operazioni, disconoscendo la deducibilità degli oneri per difetto del requisito dell'inerenza basandosi sull'entità del costo, ritenuto elevato rispetto ad altre forme pubblicitarie più incisive e meno onerose o alle fatture emesse dalla medesima associazione ad altre imprese per analoghi servizi, nonché sulla sproporzione dei costi sostenuti dallo sponsor rispetto all'utile dallo stesso conseguito nel periodo di riferimento. Appare intuitivo come lo sponsor possa «gonfiare» indebitamente il costo usufruendo del regime fiscale di tassazione forfettizzata dei ricavi in capo alle associazioni, le quali, quindi, ben si possono rendere disponibili a retrocedere agli sponsor parte di quanto da questi ultimi ricevuto”.⁸⁸

4.2.3. *La sponsorizzazione del marchio di terzo*

Quest'ultimo elemento dell'inerenza rinvia necessariamente all'ultimo gruppo di casistiche citate: quello concernente la sponsorizzazione di marchio di terzo. La questione che infatti emerge dall'analisi delle sentenze della Corte di Cassazione concernenti tali casi è, appunto, quella dell'inerenza.

Nella sentenza della Corte di Cassazione n. 8679 del 2011 si tratta, in particolare, di una s.a.s. agricola, facente parte di un consorzio e di un gruppo, la quale ha sostenuto spese per sponsorizzare società sportive che si erano “obbligate a mostrare sulle rispettive divise di gara e sui cartelloni pubblicitari posti all'interno degli impianti sportivi il marchio di due ben individuate società del gruppo, e non anche del contribuente”. I giudici di legittimità, non esprimendosi sull'inerenza dei costi, danno ragione all'Amministrazione in merito alla riqualificazione delle spese di sponsorizzazione da spese di pubblicità in quelle di rappresentanza, ripetendo, come un mantra, i criteri che più volte si sono messi in chiaro (ancora una volta il periodo d'imposta è precedente al 2002: 1990) basati sull'oggetto della promozione.⁸⁹ A ben considerare, invero, sembrerebbe che la riqualificazione sia giustificata più che altro dal fatto che la sponsorizzazione si inserisse in ambito sportivo: come detto, infatti, tale era la posizione del Comitato Consultivo già nel Parere n. 1/2001, ripresa poi nel Parere n. 1/2004.

Nella sentenza della medesima Corte n. 24065 del 2011 viene invece affrontato con più rigore il tema dell'inerenza dei costi sostenuti per la sponsorizzazione di un terzo, senza che venga in questione la natura fiscale delle spese in questione. Si tratta di un caso in cui una s.r.l., che agiva nel settore delle ricerche e studi di mercato, si era impegnata a diffondere il marchio del suo miglior cliente: una società che operava nel campo della commercializzazione di vernici.

⁸⁸ A. Ballancin, *L'antieconomicità tra occultamento della capacità contributiva, elusione fiscale ed il “dover essere” tributario*, in *Rivista di diritto tributario* n. 3/2012.

⁸⁹ Cfr. G. Ferranti, *Spese di pubblicità e sponsorizzazione: opportuno un tetto per la deducibilità*, in *Corriere tributario* n. 33/2012; S. Vittoria, *I corrispettivi versati ad associazioni sportive dilettantistiche sono detraibili?*, in *L'IVA* n. 9/2011.

Per questa diffusione la s.r.l. aveva stipulato accordi di sponsorizzazione con società sportive e con società cinematografiche. Gli ermellini, rinviando la causa ai giudici di merito, tengono a precisare il principio di inerenza, contestato dall'Amministrazione, il quale concerne "la congruità della spesa in quanto riferibile a potenziali utilità o vantaggi futuri" indipendentemente dal soggetto pubblicizzato, vale a dire approntando un giudizio sull'economicità dell'operazione. La s.r.l., infatti, avrebbe potuto fruire di un ritorno commerciale dalla promozione del suo miglior cliente.⁹⁰ In questo caso, purtroppo, niente viene affermato in relazione alla natura delle spese in oggetto. Se si è riusciti a ben individuare i criteri seguiti dalla Corte di Cassazione si potrebbe ipotizzare che in questo caso i giudici avrebbero distinto tra le sponsorizzazioni cinematografiche e le sponsorizzazioni sportive, magari qualificando le relative spese come di pubblicità, le prime, e di rappresentanza, le seconde.

L'impostazione della giurisprudenza di legittimità appena delineata pare confermata anche dalle sentenze n. 6548 del 2012 e n. 27198 del 2014. Entrambe le pronunce, infatti, si occupano del medesimo caso. Si vuole dire che in entrambe le occasioni le parti e le doglianze erano esattamente le medesime: l'Amministrazione contestava ad una società, esclusiva distributrice in Italia di determinati apparecchi informatici, ma non detentrica dei diritti di utilizzo del relativo marchio, la deducibilità di spese di sponsorizzazione televisive e sportive del detto marchio sulla base di una presunta non inerenza. I giudici di legittimità, in questo caso, danno ragione al contribuente (Cass. n. 6548 del 2012): "la sponsorizzazione ... si traduce ... per lo sponsor, in una forma di pubblicità indiretta ... In siffatta ipotesi, è, invero, di chiara evidenza che la pubblicizzazione del marchio o del prodotto si traducono innegabilmente in un potenziale vantaggio economico per l'impresa sponsorizzante ... nel caso in cui lo sponsor sia distributore esclusivo, per l'Italia, di un determinato prodotto, dalla sua relazione d'affari con il produttore, e dal fatto che anche quest'ultimo tragga vantaggio dalla maggiore diffusione del suo marchio presso i consumatori, non può trarsi - in via automatica - la conclusione per cui egli sia un contraente per conto altrui, e non nel proprio interesse, dovendo - per contro - tale eventualità essere accertata in fatto, nelle singole fattispecie concrete ... Orbene, nel caso concreto, il giudice d'appello ha accertato che ... la casa madre ... ha conferito all'odierna resistente l'incarico di «distributore esclusivo» ... del resto, la qualità di utilizzatore del marchio in parola ... appare del tutto incontrovertibile tra le parti". Cass. n. 27198 del 2014: "questa Corte, in analoga vicenda tra le medesime parti, avente parimenti ad oggetto la contestata deducibilità dei costi di sponsorizzazione ha già avuto modo di escludere, sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini IVA, l'imputabilità pro quota dei costi di sponsorizzazione alla casa madre ... sarà l'amministrazione a dover provare

⁹⁰ Cfr. G. Ferranti, *Spese di pubblicità e sponsorizzazione: opportuno un tetto per la deducibilità*, in *Corriere tributario* n. 33/2012; S. Servidio, *Cass. n. 6548 del 27 aprile 2012. Sponsorizzazione del marchio e deduzione dei costi*, in *il fisco* n. 21/2012.

l'inesistenza, nel caso specifico, del predetto nesso d'inerenza".⁹¹ Anche per questo caso si potrebbe ipotizzare che, se la Corte fosse stata investita del quesito in ordine alla natura fiscale delle spese di sponsorizzazione in oggetto, probabilmente avrebbe distinto le sponsorizzazioni sportive dalle altre.

Tale conclusione è avvalorata dall'analisi dell'ultima sentenza della Corte di Cassazione che si vuol riportare. Il riferimento è alla sentenza n. 25100 del 2014. Si trattava di un caso concernente una società che aveva dedotto delle spese di sponsorizzazione, in quanto spese di pubblicità, accordandosi per poter rendere evidente, su "due auto partecipanti a un racing", il marchio di un terzo. Dunque si tratta nuovamente di sponsorizzazioni sportive. L'Amministrazione piuttosto che contestare la natura di tali spese, riqualificandole in spese di rappresentanza, ne ha contestato l'inerenza sottolineando "i plurimi aspetti di incongruenza in punto di disallineamento tra clienti del contribuente e generalità dei consumatori interessati alle corse automobilistiche di quel tipo, operatività del contribuente in ristretto ambito geografico (province di Brescia e Bergamo) a fronte di manifestazioni sportive effettuate in Croazia, Austria e altri Paesi non identificati, inidoneità del logo usato a ricondurre la potenziale clientela al contribuente". Non avendo il contribuente fornito al prova contraria a tali elementi, che fanno dedurre il non soddisfacimento del requisito dell'inerenza, i giudici di legittimità danno ragione all'Amministrazione. Se ne può concludere che l'inerenza delle spese di sponsorizzazione, oltre che nella congruità dei costi sostenuti (requisito ordinario del principio d'inerenza), si specifica anche in relazione alla tipologia degli spettatori degli eventi sponsorizzati e all'ambito territoriale in cui gli stessi si svolgono.⁹² Occorrerebbe però aggiungere che tali requisiti sono specifici delle sponsorizzazioni sportive: infatti essi non compaiono nei casi analizzati in cui non si trattava di tali sponsorizzazioni.

Insomma, dall'analisi di queste sentenze occorre in primo luogo trattenere che secondo la giurisprudenza di legittimità, in modo conforme alle posizioni dell'Amministrazione, le sponsorizzazioni sportive rappresentano operazioni 'a rischio'. Per le quali, cioè, è sempre ipotizzabile una frode. Se dunque nelle sentenze che concernono la natura fiscale di dette spese, quelle per sponsorizzazioni sportive sono considerate spese di rappresentanza; per quanto concerne le sentenze sull'inerenza di tali spese, esse sono invece spesso considerate come non inerenti.

⁹¹ Cfr.: G. Ferranti, *Spese di pubblicità e sponsorizzazione: opportuno un tetto per la deducibilità*, in *Corriere tributario* n. 33/2012; S. Servidio, *Cass. n. 6548 del 27 aprile 2012. Sponsorizzazione del marchio e deduzione dei costi*, in *il fisco* n. 21/2012; F. Leone e D. De Lucia, *Le spese di sponsorizzazione*, in *Pratica fiscale e professionale* n. 44/2014; M. Vincenti e S. Croci, *Sponsorizzazione del marchio: inerenza ed onere della prova*, in *Bilancio e reddito d'impresa* n. 8/2015.

⁹² Cfr. G. Ferranti, *Le spese per sponsorizzazioni devono risultare effettivamente "utili" per l'impresa che le sostiene*, in *Corriere tributario* n. 7/2015.

5. Conclusioni

A partire dall'analisi finora svolta è possibile mettere in chiaro, in primo luogo, gli elementi che hanno reso il tema delle spese di sponsorizzazione così delicato nella pratica. Tra di essi preminenza assume sicuramente la sovrapposizione di tale ambito con quello delle cosiddette spese di ospitalità. In secondo luogo, centrali sono apparse le statuizioni, ormai piuttosto risalenti, del Comitato Consultivo per l'Applicazione delle Norme Antielusive in merito alle sponsorizzazioni sportive.

In particolare, la sovrapposizione tra le interpretazioni tendenti a distinguere le spese di pubblicità da quelle di rappresentanza, afferenti sia le spese di ospitalità sia le spese di sponsorizzazione, ha generato, al proposito, una certa confusione. Infatti, se alcuni criteri elaborati calzano perfettamente per uno dei due ambiti, non sempre essi sono poi trasponibili nell'altro. Il riferimento è, nello specifico, al criterio della 'gratuità'/'onerosità'. A parere dell'Amministrazione, infatti, tale criterio, oltre quello dell'inerenza e dell'evidenza pubblica, qualifica le spese promozionali quali spese di pubblicità o di rappresentanza, per cui, qualora a tali spese faccia seguito un'erogazione gratuita, esse devono essere qualificate di 'rappresentanza', se la contrario ad esse faccia seguito un'operazione onerosa, esse sono da qualificarsi di 'pubblicità'. Ebbene, anche sulla scorta delle posizioni della giurisprudenza, che nell'ambito del contenzioso in merito alla qualificazione delle spese di sponsorizzazione, non utilizza tale criterio, e sulla scorta delle critiche apportate dalla dottrina, si può concludere che esso non sia applicabile all'ambito delle spese di sponsorizzazione. Difatti, in detto ambito, non è ipotizzabile, in quanto si tratta di operazioni pubblicitarie, che il pubblico sia destinatario di alcuna utilità o abbia a carico alcuna obbligazione.

Tali conclusioni portano necessariamente l'attenzione sugli altri criteri, strettamente fra loro collegati proposti dall'Amministrazione stessa: quello del grado di 'evidenza pubblica' e quello dell'inerenza.

Per quanto attiene all' 'evidenza pubblica', si richiama che con tale locuzione si è fatto riferimento all'ampiezza del pubblico a cui è destinata l'operazione (anche in relazione all'utilità di cui quest'ultimo possa usufruire). Si è detto che qualora l'operazione sia destinata a un ristretto numero di individui riconoscibili (i quali possono o meno ricavarne una qualche utilità), le relative spese debbano essere qualificate a fini fiscali quali spese di rappresentanza; viceversa se il pubblico è piuttosto ampio e non è determinabile, allora le relative spese costituiscono spese di pubblicità. Ancora una volta tale criterio, che sembra perfettamente funzionale nell'ambito delle spese di ospitalità, non pare assumere la stessa chiara funzione nell'ambito delle spese di sponsorizzazione; le quali, in linea di massima, sono sempre destinate a un pubblico indeterminato, benché a volte limitato, che dalla sponsorizzazione non ricaverà alcuna utilità. Ma tale criterio, a ben considerare, più che in merito alla distinzione tra spese di pubblicità e spese di rappresentanza, è funzionale alla distinzione fra erogazioni liberali e erogazioni di pubblicità (dunque sinallagmatiche e onerose). Si è detto, infatti, che il

riconoscimento pubblico del mecenate da parte di colui che è stato sovvenzionato non genera onerosità se tale riconoscimento non costituisce un obbligo negoziale per il sovvenzionato stesso. Ad ogni modo, secondo la dottrina precedentemente richiamata, tale criterio pare essere l'unico che nell'ambito delle sponsorizzazioni possa vantare una qualche utilità in merito alla distinzione in esame. Se la sponsorizzazione infatti è destinata a un pubblico indeterminato, le spese ad essa relative non possono che essere qualificate quali spese di pubblicità. Tale conclusione, che parrebbe perfettamente logica e coerente è però messa in crisi, apparentemente, dalle posizioni della giurisprudenza di legittimità, su cui tra breve si tornerà.

Tale ultimo criterio richiamato, oltre ad essere strettamente connesso a quello della 'gratuità'/'onerosità', è strettamente legato al terzo criterio proposto dall'Amministrazione per distinguere tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità: quello dell'inerenza. Sembrerebbe infatti di poter ricostruire che, a parere dell'Amministrazione, qualora l'inerenza si concretizzi in un diretto aumento di vendite e ricavi, si è in presenza di spese di pubblicità; mentre, qualora l'inerenza sia riferibile all'attività d'impresa nel suo complesso, si sia in presenza di spese di rappresentanza. Anche per quanto concerne l'utilizzo di questo criterio la dottrina, come evidenziato, si è manifestata piuttosto scettica, in quanto tale distinzione, alla luce dell'evoluzione della nozione di inerenza, non parrebbe essere sostenibile: l'inerenza, attualmente, è una nozione collegata all'attività d'impresa nel suo insieme; pertanto non è possibile individuare, interpretativamente, una nozione di inerenza più ristretta per distinguere fra i due ambiti di spese relative a più esercizi, per i quali è necessaria che sia valida la medesima nozione. Inoltre, in chiave più civilistica, occorre richiamare che l'attività promozionale in genere non può che generare un'aspettativa di incremento delle vendite, non essendo mai certo il risultato che con essa sarà attingibile.

Tale criterio distintivo, basato, come detto, su una sorta di grado di inerenza, è utilizzato anche dalla giurisprudenza di legittimità. Negli arresti della Corte di Cassazione precedentemente citati esso è rinvenibile accanto al criterio dell'oggetto della promozione ed è ad esso collegato. Secondo i giudici di legittimità, infatti, se la promozione ha ad oggetto l'immagine della società, le relative spese costituiscono spese di rappresentanza, mentre se l'oggetto è un prodotto dell'attività d'impresa, le relative spese devono essere qualificate quali spese di pubblicità. La critica apportata a questo criterio da parte della dottrina ricalca la critica apportata al criterio dell'inerenza: considerando l'evoluzione del mercato è sempre più difficile distinguere tra la promozione dell'immagine dell'impresa e la promozione dei suoi prodotti.

Insomma, sembrerebbe potersi concludere che il criterio logicamente utilizzabile sia quello del grado di evidenza pubblica, il quale può racchiudere al suo interno quello concernente l'eventuale utilità che dall'operazione promozionale possa beneficiare il pubblico. Ma questo criterio dell'utilità, non pare che possa essere specificato, almeno nell'ambito delle sponsorizzazioni, da quello sulla 'gratuità'/'onerosità' dell'operazione stessa. Tale duplice

criterio, questo dell'evidenza pubblica e dell'eventuale utilità dei beneficiari, permette di distinguere sia la promozione liberale da quella sinallagmatica, sia, in quest'ultima categoria, l'operazione promozionale pubblicitaria da quella di rappresentanza. Non è un caso che, in effetti, esso sia stato proposto sia dall'Amministrazione che dalla dottrina.

Se per esempio un soggetto eroga del denaro a favore di un ente per lo sviluppo dell'artigianato, senza che sull'ente gravi alcuna obbligazione di promozione del soggetto erogante, che il grado di evidenza pubblica sia ristretto o elevato, in caso di pubblico ringraziamento, tale erogazione non può che assumere titolo liberale. Qualora sull'ente gravi l'obbligazione di promuovere il soggetto erogante, viceversa, non ci si troverà più di fronte a una promozione liberale, ma a una promozione sinallagmatica. All'interno di questa categoria è possibile, in caso, operare la distinzione fra rappresentanza e pubblicità facendo leva sul grado di evidenza pubblica (e del beneficio eventualmente goduto dal pubblico): se la promozione a carico dell'ente è destinata a un ristretto numero di individui (i quali ne possono ricavare anche un certo beneficio), allora le spese relative a tale sponsorizzazione le si possono considerare di rappresentanza; qualora il pubblico sia indeterminato, viceversa, le relative spese dovrebbero costituire spese di pubblicità.

Ma sia le interpretazioni della prassi, della dottrina e della giurisprudenza, appena richiamate, sia le eventuali conclusioni sistematiche che è possibile dedurvi, sono messe da parte, almeno parzialmente, da ciò che è possibile riscontrare nella pratica. Come già argomentato, infatti, i vari criteri proposti, pur mantenendo tutta la loro, sebbene parziale, utilità, nonostante le difficoltà che si sono segnalate, sembrano quasi non applicati per quanto concerne le sponsorizzazioni sportive. Tali sponsorizzazioni, a ragione più o meno avveduta, sono infatti oggetto di sospetto da parte sia del legislatore sia dell'Amministrazione. Il sospetto, in questo ambito, a differenza di ciò che è possibile riscontrare per le 'spese di ospitalità', non è tanto quello di un loro utilizzo personale da parte dell'imprenditore, quanto piuttosto della retrocessione delle somme erogate dallo sponsorizzato allo sponsor. Questa evasione, infatti, potrebbe avvenire soprattutto nell'ambito delle sponsorizzazioni sportive di associazioni dilettantistiche che godono del regime forfettario nella determinazione del reddito e nella detrazione dell'imposta sul valore aggiunto. Per quanto è dato riscontrare nell'ambito del contenzioso, infatti, le spese relative a tali sponsorizzazioni sono sempre considerate non inerenti o, quanto meno, spese di rappresentanza.

Tale pratica, come detto, pare essersi instaurata a partire dalle interpretazioni emesse dal Comitato Consultivo per l'Applicazione delle Norme Antielusive già a partire dal 2001.

Che tale convincimento sia stato fatto proprio dal Legislatore pare confermato dalla presunzione concernente le erogazioni a favore delle associazioni dilettantistiche del 2002. Essa, infatti, piuttosto che non essere letta come una prova a sostegno delle critiche mosse dalla dottrina citata alla posizione dell'Amministrazione in merito alla distinzione fra spese di rappresentanza e quelle di pubblicità – critiche basate sul convincimento che le spese di sponsorizzazioni sportive rientrano nella categoria di quelle di pubblicità -, pare confermare,

viceversa, che tali sponsorizzazioni rientrano nell'ambito della rappresentanza e non della pubblicità. Come affermato precedentemente, tale impostazione sembrerebbe confermata anche dal decreto del Ministero della Cultura del 2012, in ordine alle sponsorizzazioni culturali.

A fronte di tale situazione, è possibile indicare alcuni accorgimenti che, a partire da casi concreti, il contribuente può adottare per evitare la riqualificazione delle spese di sponsorizzazione sportive da spese di pubblicità (come esse sono normalmente qualificate in sede contabile, sia civilistica che fiscale) in spese di rappresentanza. Riqualificazione spesso operata dall'Amministrazione soprattutto in ambito sportivo dilettantistico, per le ragioni precedentemente indicate.

Il punto di riferimento da tener fermo è necessariamente rappresentato dai criteri adottati dalla Corte di Cassazione. Come detto gli arresti della Corte sono tutti precedenti alla riforma del regime delle spese di rappresentanza del 2008, dunque in essi non è mai riscontrabile l'utilizzo del criterio della 'gratuità/onerosità' ed essi appaiono contraddittori solo se non si tiene in considerazione l'individuazione, all'interno della categoria 'sponsorizzazioni', delle sponsorizzazioni sportive. Come è dato riscontrare anche nei documenti dell'Amministrazione, infatti, le spese di sponsorizzazione sono da qualificarsi in generale quali spese di pubblicità a meno che non si tratti di spese di sponsorizzazioni sportive, le quali costituiscono spese di rappresentanza. I criteri utilizzati dagli ermellini, lo si è più volte richiamato, sono quelli attinenti all'oggetto della promozione e all'inerenza.

Dunque per contrastare la presunzione *de qua* in merito alle sponsorizzazioni sportive in ambito dilettantistico, in particolare di quelle che superano l'importo di 200.000 €, quale limite previsto dalla Legge n. 289/2002 al di sotto del quale si dà per presupposto che le relative spese costituiscano spese di pubblicità, il contribuente potrebbe munirsi dei seguenti documenti di prova:⁹³

- materiale fotografico attestante l'avvenuta esecuzione della promozione da parte dello sponsorizzato, della quale è possibile avere riscontro nel contratto, la quale promozione deve avere ad oggetto i prodotti dell'impresa sponsor contribuente;
- materiale contabile e analisi di mercato attestanti che all'operazione di sponsorizzazione è direttamente collegato un ritorno di ricavi, in questo modo dimostrando implicitamente che il principio di inerenza è stato rispettato.

Attraverso tali pratiche, attualmente, il contribuente potrebbe assicurarsi, anche per le sponsorizzazioni sportive, l'integrale deducibilità, ai fini del calcolo del reddito d'impresa, e

⁹³ Cfr. M. Busico, *Le spese di sponsorizzazione costituiscono spese di rappresentanza se non è dimostrato il loro ritorno commerciale?*, in *GT* n. 11/2015; N. Raggi, *Usare un'imbarcazione da regata come «testimonial» è iniziativa promozionale deducibile?*, in *Diritto e pratica tributaria* n. 1/2015; F. Leone, D. De Lucia, *Le spese di sponsorizzazione*, in *Pratica fiscale e professionale* n. 44/2014; N. Siviero, A. Bindoli, *Congruietà ed inerenza delle spese di sponsorizzazione*, in *Azienda&Fisco* n. 5/2013; S. Ungaro, *Cass. n. 3433 del 5 marzo 2012 – La sponsorizzazione non è pubblicità se mancano maggiori ricavi*, in *il fisco* n. 14/2012.

l'integrale detraibilità, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, delle relative spese, in quanto non si potrebbe che qualificarle quali spese di pubblicità.

30 novembre 2015