

Società patrocinanti attività sportive

DISCIPLINA FISCALE DELLE SPESE DI SPONSORIZZAZIONE

Commissione tributaria centrale, Sez. I, 16 giugno 1995, n. 2506

Pres. Muveddu – Rel. Della Valle – Uff. imposte dirette di Firenze c. Nino Candido e C. s.a.s.

Società personali – Imposte dirette – Reddito imponibile – Determinazione – Somme pagate per sponsorizzazione – Deduzione anche in assenza di formale contratto – Ammissibilità

¶ 2.6940

(Art. 2426, n. 5, codice civile; art. 74, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917)

Pur in assenza di un formale contratto, sono deducibili per la determinazione del reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 74, secondo comma, D.P.R. n. 917/1986, i costi del contratto di sponsorizzazione, che configura un negozio a titolo oneroso, con reciproci obblighi per entrambi i contraenti (I).

La Commissione (*omissis*).

Il punto 4) del ricorso dell'ufficio concerne «spese pubblicità L. 140.000.000». L'ufficio insiste per la non deducibilità di dette spese, assumendo: a) l'esattezza dell'avviso di accertamento, che non ha riconosciuto le stesse (afferenti a costi di pubblicità nella società sportiva Ponterosso) per pretesa carenza di correlatività del costo ai ricavi d'impresa, stante il fatto che la società commercializza i propri prodotti con l'estero, in particolare con il Giappone (art. 74, secondo comma) e b) la conseguente natura di liberalità delle spese relative. Al riguardo, le argomentazioni dell'ufficio non sono condivisibili, né ha rilevanza la circostanza, cui si riferisce l'ufficio, che il fatto che l'importo in questione è da considerare non pubblicità bensì liberalità risulta anche dalla circostanza che lo stesso difensore della U.S. Ponterosso sosteneva tale assunto, nel ricorso presentato alla Commissione tributaria di 1° grado avverso un accertamento del II ufficio, che contestava la omessa dichiarazione dei redditi per l'anno 1982.

Deve essere considerato, in proposito, che: 1) come precisato dagli appellati nelle deduzioni presentate in data 12 novembre 1993, fra la società Candido e la associazione sportiva Ponterosso si era ingenerato un vero e proprio negozio a titolo oneroso, dal quale sono scaturiti reciproci obbli-

ghi per entrambi i contraenti, ciò che, per converso, esclude la possibilità stessa di ricondurre nell'ambito delle erogazioni a titolo gratuito le somme pagate dalla società all'U.S. Ponterosso; 2) una siffatta affermazione è del tutto plausibile pur in mancanza di un formale contratto, atteso che non è certo pensabile che l'associazione anzidetta abbia accettato di dar vita a tale forma di pubblicità senza ricavarne un utile, mentre l'affermazione in senso diverso del difensore della U.S. Ponterosso non risulta convincente perché in mancanza di un corrispettivo non vi sarebbe stato alcun motivo per detta società sportiva di pubblicizzare la società contribuente, le cui affermazioni in ordine alla attribuzione della somma di cui trattasi ai fini del conseguimento della pubblicità in suo favore non sono fondatamente contestabili.

Ciò premesso, deve essere, comunque, rilevato che: 1) la pubblicità è un elemento assai importante per chi opera nel settore commerciale e che è fondato l'assunto della società contribuente che la possibilità di affrontare i rapporti commerciali con l'estero nel migliore dei modi e di collegarli con i rapporti sul territorio nazionale dipende in parte innegabile dalla fama che su quest'ultimo si è riusciti a conseguire; 2) nel caso *de quo*, sussiste, peraltro, pure il collegamento della pubblicità di cui innanzi con l'estero e propriamente con il Giappone e che quanto sopra è confermato dalla copia delle inserzioni pubblicitarie apparse su riviste giapponesi; 3) è irrilevante, invece, che le spese per la pubblicità siano state nel 1982 molto più elevate che negli altri anni, poiché si tratta di scelte discrezionali, non sindacabili nel merito dagli organi della società sull'opportunità di spese da affrontare.

Pertanto, il ricorso dell'Ufficio deve essere respinto, perché infondato.

(*omissis*).

IL COMMENTO di Guido Vidiri

(I) La decisione in epigrafe consente di esaminare la problematica relativa alla deducibilità, ai fini della determinazione del reddito imponibile, delle spese o, meglio, dei costi che lo *sponsor* incontra al fine di finanziare attività o manifestazioni di diversa natura, nel caso di specie di carattere sportivo.

G

GIURISPRUDENZA

86

LE SOCIETA'
n. 1/1996

L'approccio ad una siffatta tematica esige qualche preliminare considerazione sul contratto di sponsorizzazione (1).

Sotto l'aspetto socio-economico è incontestabile l'assunto secondo cui l'attuale epoca, caratterizzata da spinte consumistiche che inducono a privilegiare, non di rado, sulla qualità dei beni commercializzati l'«immagine» degli stessi, ha incentivato enormemente il fenomeno della sponsorizzazione, attraverso il quale una impresa (*sponsor*) trasforma in un veicolo pubblicitario a suo vantaggio prestazioni dello *sponsee*, spiegate nei più diversi campi (allestimento di spettacoli sportivi, iniziative artistiche o culturali, ecc.).

Sul versante giuridico il discorso si presenta invece più complesso, sia per la difficoltà di irrigidire in schemi di classificazione dogmatica, poco flessibili per loro natura, istituti direttamente influenzati da fattori squisitamente economici in continua evoluzione, sia per il significato ambivalente di volta in volta attribuito al termine «sponsorizzazione», adoperato ora per individuare il negozio giuridico che intercorre tra *sponsor* e sponsorizzato, ora per rappresentare il risultato di esso, e cioè di quel particolare tipo di comunicazione che è peculiare di questo fenomeno.

Fallito il tentativo di collocare la sponsorizzazione entro gli schemi di un contratto tipico (appalto di servizi, *locatio operis*, contratto associativo, contratto di locazione, contratto di vendita) (2), l'indirizzo dottrinario predominante qualifica il contratto di sponsorizzazione come contratto atipico, a titolo oneroso ed a prestazioni corrispettive (3), la cui causa – nonostante la varietà tipologica che nella realtà fattuale presenta l'istituto – è individuata «in un fine di pubblicità, non limitato soltanto alla sola veicolazione del nome/marchio dello *sponsor*, ma esteso anche a promuovere un apprezzamento favorevole, da parte del pubblico, verso di esso e i suoi prodotti» (4).

È poi opinione comune che il contratto è a forma libera. Si è a tale riguardo richiamato il principio, proprio del nostro ordinamento, della libertà di forma, e si è altresì rimarcata la differenza con gli atti di liberalità che, appartenenti al fenomeno del «mecenatismo», richiedono diversi presupposti ed una diversa manifestazione della volontà negoziale (5). È stato però osservato come l'adozione in materia della forma scritta risponda comunque, oltre ad esigenze probatorie sulle pattuizioni, anche all'opportunità di predisporre la documentazione necessaria ai fini della detraibilità fiscale (6).

Il problema della qualificazione delle spese di sponsorizzazione, ai fini della deducibilità dei relativi costi dal reddito imponibile della società, nasce dalle incertezze che pone, sul piano interpretativo, il secondo comma dell'attuale art. 74, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (modificato dalla L. 27 aprile 1989, n. 154), relativo alle spese di pubblicità e propaganda, deducibili interamente nell'esercizio in cui sono state sostenute (o in quote costanti nell'esercizio stesso o nei due successivi), ed a quelle di rappresentanza, emesse invece in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare (e deducibili per quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei due successivi) (7).

La disposizione esaminata ha fatto così sorgere la necessità di individuare un preciso discrimine tra i diversi generi di spese, in ragione dei criteri di deduci-

bilità differenziata e certamente meno restrittivi per le spese di pubblicità, ed il conseguente pericolo di condotte elusive dirette a far trasmigrare spese chiaramente di rappresentanza fra quelle di pubblicità con ingenti danni per l'erario (8).

L'opinione maggiormente seguita evidenzia come le spese di rappresentanza, sostenute dall'impresa per propagandare il prestigio e l'immagine, si caratterizzano specificamente per la mancanza di corrispettività e per l'elemento di gratuità, mentre le spese di pubblicità, destinate a reclamizzare i prodotti commerciali dell'impresa, al fine di incrementare i ricavi, si distinguono per il loro carattere oneroso, facendo ad essi riscontro «una somma di obblighi contrattuali, anche in fatto osservati a carico delle società percepenti» (9).

Corollario di quanto sinora detto è l'assunto che – non essendovi nella dizione dell'art. 74, D.P.R. n. 917/1986 alcun riferimento alla sponsorizzazione – il finanziamento dello *sponsor* va incluso tra le spese di pubblicità perché tale finanziamento è, come già visto, a titolo oneroso e richiede la controprestazione del soggetto sponsorizzato (10).

Note:

(1) Sulle diverse questioni collegate alla sponsorizzazione, cfr. per tutti le monografie di M.V. De Giorgi, *Sponsorizzazione e mecenatismo*. I. *Le sponsorizzazioni*, Padova, 1988 e di M. Bianca, *I contratti di sponsorizzazione*, Rimini, 1990. In argomento, più specificamente per l'attività sportiva, cfr.: G. Vidiri, *Società sportive e contratti di sponsorizzazione*, in *Giur. it.*, 1993, IV, 419 ss.

(2) Per una rassegna esauriente delle diverse opinioni in materia, cfr. R. Rossotto – C. Elestici, *I contratti di pubblicità*, Milano, 1994, 201–203.

(3) Cfr. per tutti per tale opinione: B. Inzitari, *Sponsorizzazione*, in *Contratto e impresa*, 1985, 225; A. Proserpi, – G. Rossi, *La sponsorizzazione*, Milano, 1988, 19; A. Di Amato, *Impresa e nuovi contratti*, Napoli, 1991, 237; G. Vidiri, *op. cit.*, 422.

(4) In tali esatti termini M. Fusi – P. Testa, *I contratti di sponsorizzazione*, in *Dir. inf.*, 1985, 473.

(5) Per una sintesi delle posizioni dottrinarie sulla forma del contratto di sponsorizzazione cfr. Rossotto – Elestici, *op. cit.*, 209–211.

(6) In tali sensi M. Bianca, *op. cit.*, 141.

(7) Sul punto vedi da ultimo G. Martinelli – R. Clericuzio, *Aspetti fiscali del contratto di sponsorizzazione sportiva*, in *Riv. dir. sport.*, 1994, 37.

(8) Cfr. su tali pericoli la Relazione annuale del SECIT (Servizio Centrale Ispettori Tributarî) relativa all'attività svolta nel 1993, che leggesi in *Corr. trib.*, n. 41, 1994, 2755 ss.

(9) In dottrina in argomento vedi per tutti: De Giorgi, *op. cit.*, 70–71; Bianca, *op. cit.*, 224–225. Per tale opinione vedi anche la Risoluzione della Direzione generale delle imposte dirette n. 9/204–92 del 17 giugno 1992, in *Corr. trib.*, n. 39, 1992, 2823.

(10) Per la natura pubblicitaria del contratto di sponsorizzazione cfr. Martinelli – Clericuzio, *op. cit.*, 41–42 cui *adde* ancora Bianca, *op. cit.*, 225, la quale precisa altresì che se si facessero rientrare le spese di sponsorizzazione tra le spese di rappresentanza, con la conseguente deducibilità ad un terzo del loro ammontare, molte imprese sarebbero scoraggiate, diminuirebbe il tasso di sponsorizzazioni e ne risentirebbero tutti gli sport e le manifestazioni che ricevono un grande aiuto dagli *sponsor*.

Non sembra condivisibile la critica mossa a tale indirizzo in base all'assunto che, dovendosi fondare il discrimine tra spese di pubblicità (e propaganda) e spese di rappresentanza unicamente sull'oggetto del messaggio, per le prime costituito dal prodotto (bene o servizio) e per le seconde (a parte quelle che sono tali per definizioni di legge *ex art. 74*, secondo comma, Testo Unico imposte sui redditi) dalla ditta (l'immagine o i segni distintivi dell'imprenditore: nome, ragione sociale, sigla o altro), le spese di sponsorizzazione rientrerebbero nell'una o nell'altra categoria a seconda che esse risultino dirette a reclamizzare il prodotto ovvero la ditta (11).

Va in contrario osservato come nell'ambito dell'attuale realtà sia difficilmente contestabile che la sponsorizzazione costituisca ormai un particolare tipo di pubblicità, diretto a creare «un ritorno» in termini economici attraverso forme di raffinata incentivazione dell'impegno sociale, culturale, scientifico o sportivo, capaci di rafforzare in termini di penetrazione nel mercato l'impresa ed i suoi prodotti. In tale ottica, e proprio per la loro idoneità a proiettarsi in una visione di futuro incremento dei ricavi, si è, quindi, esattamente affermato che le spese di pubblicità non hanno nulla a che fare con la rappresentanza, «che non intende reclamizzare nulla ma soltanto difendere il prestigio e l'immagine dell'azienda e che non è preordinata, se non in modo del tutto indiretto, al conseguimento di maggiori ricavi» (12).

In ogni caso, va ricordato che i principi che consentono in materia di sponsorizzazione la deducibilità sono quelli comuni alla imputazione fiscale dei costi, e cioè quelli della competenza, della determinabilità, della certezza e dell'inerenza.

In relazione a quest'ultimo principio va poi sottolineato che le spese di sponsorizzazione, alla stregua dell'art. 75, quinto comma, D.P.R. n. 917/1986, sono deducibili «se e nella misura in cui si riferiscono all'attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito», altrimenti viene preclusa qualsiasi deduzione (13).

Come già visto l'art. 74, secondo comma, D.P.R. n. 917/1986, prevede che le spese di pubblicità e propaganda siano deducibili nell'esercizio in cui sono sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei due successivi. Per quanto riguarda invece l'iscrizione in bilancio delle suddette spese soccorre l'art. 2426, n. 5, codice civile, il quale dispone che «i costi di pubblicità aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso del collegio sindacale e devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni».

Orbene, nell'ipotesi in cui civilisticamente la ripartizione delle spese di pubblicità avvenga in più di tre esercizi, la diversa scansione temporale prevista, da un lato, dall'art. 2426, n. 5, codice civile e, dall'altro, dall'art. 74, D.P.R. n. 917/1986 potrà avere l'effetto di una parziale indeducibilità sotto un profilo fiscale in relazione alle quote imputate ed oltre il terzo, in quanto si avrebbe un'imputazione a conto economico di esercizi successivi e non precedenti a quelli in cui avviene la deduzione finale, il che appare in contrasto con il citato art. 75, quarto comma (14).

Alla stregua di tutte le argomentazioni sinora svolte, appare, dunque, pienamente condivisibile l'assunto della decisione annotata nella parte in cui ha ritenuto utili – pure per le società operanti all'estero – le spese dirette a pubblicizzare il prodotto in territorio nazionale in ragione della maggiore notorietà che comunque l'impresa stessa acquisisce e della conseguente possibilità di affrontare i rapporti commerciali con l'estero nel migliore dei modi. Il provvedimento in epigrafe fa, di contro, sorgere fondate perplessità nella parte in cui ha escluso, nella fattispecie sottoposta al suo esame, che si fosse in presenza di un atto di liberalità, ritenendo sussistere invece un contratto di sponsorizzazione – pur in assenza di prove rassicuranti sull'onerosità del suddetto contratto – sulla base della mera considerazione che, in mancanza di corrispettivo, non vi sarebbe stato alcun motivo per la società sportiva di pubblicizzare la società contribuente. Tale argomentazione da sola non sembra, però, sufficiente ai fini della deducibilità delle spese, anche perché risulta mancare nel caso in oggetto un contratto formale ed altri elementi oggettivi idonei ad attestare con certezza le reciproche obbligazioni dello *sponsor* e dello *sponsee* e quindi l'esistenza di un contratto di scambio (15).

Note:

(11) Cfr. Relazione SECIT, *cit.*, 2764.

(12) Cfr. in tali esatti sensi F. Napolitano, *Trattamento fiscale delle imprese di sponsorizzazione*, Circolare n. 11, suppl. al n. 45, 1994, *Corr. trib.*, XII.

(13) Per la prevalente giurisprudenza, secondo cui il concetto di inerenza è ispirato a principi di maggiore larghezza rispetto al passato, posto che è collegato non tanto ai ricavi dell'impresa quanto alla sua attività, vedi tra le altre: Comm. trib. centr., Sez. XX, 19 maggio 1994, n. 1707, in *Corr. trib.*, n. 35, 1994, 2333; Comm. trib. centr., Sez. VI, 23 ottobre 1990, n. 6812, in *Corr. trib.*, n. 13, 1991, 976.

(14) Cfr. in tali sensi S. Desideri, *Bilancio Cee. Spese di pubblicità*, in *Corr. trib.*, n. 13, 1994, 801 ss. Per un più completo esame dei punti di divergenza tra la disciplina civilistica e quella fiscale vedi Napolitano, *op. cit.*, XVI–XVII.

(15) In relazione alle varie posizioni dottrinarie relative al rapporto tra sponsorizzazioni e liberalità cfr. per tutti: V. Amato, *Sponsorizzazione*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXX, Roma, 1993, 7.