

Sommario

Prefazione	pag. 7	definizione di spesa di rappresentanza: il contributo del legislatore a partire dal periodo d'imposta 2008	pag. 23
Introduzione	pag. 9		
1. Il contratto di sponsorizzazione	pag. 10	2.3. Il regime fiscale delle sponsorizzazioni di importo fino ad euro 200.000	pag. 23
Premessa	pag. 10	2.4. Il regime fiscale delle sponsorizzazioni superiori ad euro 200.000	pag. 24
1.1. Il contratto di sponsorizzazione, tra atipicità legale e tipicità sociale	pag. 10	2.5. Il regime di imputazione a bilancio delle spese di sponsorizzazione	pag. 25
1.2. Il contratto di sponsorizzazione quale strumento pubblicitario indiretto	pag. 13	2.6. Il regime fiscale delle sponsorizzazioni per lo <i>sponsee</i>	pag. 25
1.3. Corrispettività ed onerosità nel tipo sociale: differenze sussistenti tra contratto di sponsorizzazione ed erogazioni liberali	pag. 14	2.7. Il regime IVA delle sponsorizzazioni per lo <i>sponsee</i>	pag. 26
1.4. Contratto di sponsorizzazione: l'assetto contrattuale a tutela degli interessi delle parti	pag. 15	Conclusioni	pag. 27
1.5. L'orientamento dell'Amministrazione finanziaria nella prassi amministrativa; alcune tipologie di rilievi riscontrati negli avvisi di accertamento	pag. 17	3. La deducibilità delle spese di sponsorizzazione	pag. 27
Conclusioni	pag. 18	3.1. Gli indicatori da tenere sotto controllo, ai fini della deducibilità delle spese di sponsorizzazione, in capo allo <i>sponsor</i> : elencazione dei fattori di criticità, individuabili nelle sentenze della giurisprudenza tributaria	pag. 27
2. Il regime fiscale delle spese di sponsorizzazione	pag. 23	3.2. Le diversità sussistenti tra spesa di pubblicità e spesa di rappresentanza	pag. 27
2.1. Il regime fiscale delle spese di sponsorizzazione per lo <i>sponsor</i> .	pag. 23	3.3. Spese per sponsorizzazione e il paradigma normativo dell'art. 109, co. 5, TUIR	pag. 30
2.2. Il superamento dei margini di incertezza nella			

Sommario

3.3.1. L'orientamento della giurisprudenza e dell'Agenzia delle entrate	pag. 30	4.2. Gli aspetti generali connessi al calcolo di convenienza, ai fini dell'acquisizione della qualifica di ETS, da parte delle ASD/SSD	pag. 41
3.3.2. Il <i>revirement</i> della Cassazione	pag. 32	4.2.1. La Riforma del Terzo settore e relativo Codice (CTS): genesi e riferimenti normativi	pag. 41
3.4. Presunzione assoluta della natura di spesa pubblicitaria, antieconomicità della stessa e il paventato " <i>totem</i> " dell'inerenza	pag. 33	4.2.2. La <i>ratio</i> delle specifiche discipline fiscali, già concesse, relative alle associazioni sportive dilettantistiche e alle società sportive dilettantistiche (senza fine di lucro): la normativa fiscale di vantaggio	pag. 42
3.5. Inerenza, prova e riparto dell'onere della prova	pag. 34	4.2.2.1. Associazioni sportive dilettantistiche	pag. 42
3.6. Gli aspetti di carattere sostanziale da considerare, <i>ex ante</i> , dallo <i>sponsor</i> per evitare possibili contestazioni, <i>ex post</i> , dall'Amministrazione finanziaria, in fase di verifica fiscale	pag. 36	4.2.2.2. Società sportive dilettantistiche senza fine di lucro	pag. 44
3.7. L'inerenza nella disciplina dell'IVA	pag. 37	4.2.3. Il regime fiscale specifico previsto dal CTS per gli ETS, in tema di imposte sui redditi (artt. da 79 a 86)	pag. 46
3.8. Un quadro sinottico degli orientamenti giurisprudenziali di legittimità	pag. 38	4.2.3.1. Gli elementi che concorrono nel calcolo di convenienza: ASD o ETS?	pag. 47
4. L'ente sportivo dilettantistico e la Riforma del Terzo settore	pag. 40	4.3. Proventi per sponsorizzazioni nell'ente sportivo dilettantistico che si qualifica come ETS	pag. 51
Premessa	pag. 40	4.4. Requisiti soggettivi delle associazioni e società sportive	
4.1. Associazioni sportive dilettantistiche, riforma del Terzo settore e sponsorizzazioni	pag. 40		

Sommario

dilettantistiche, ai fini dell'art. 90 della L. 27 dicembre 2002, n. 289	pag. 52	6. Accertamenti fiscali nei confronti dell'associazione sportiva dilettantistica e conseguenti deduzioni difensive	pag. 63
Conclusioni	pag. 55		
5. Casi pratici	pag. 57		

GLI AUTORI

Piero Bertolaso Brisotto Dottore commercialista

Enrico Bressan Dottore commercialista e dottore di ricerca in diritto tributario

Si occupano essenzialmente di contenzioso tributario, assistendo il contribuente sia nella fase istruttoria, rapportandosi con gli Uffici finanziari, sia in sede giurisdizionale davanti alle Commissioni Tributarie; sono entrambi autori di numerosi articoli e testi sull'argomento.

Finito di stampare nel mese di novembre 2018 da

Tipografia Galli & C. S.r.l.

Varese

© **Copyright Giuffrè Francis Lefebvre, S.p.A. Milano**

La traduzione, l'adattamento totale o parziale, la riproduzione con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm, i film, le fotocopie), nonché la memorizzazione elettronica, sono riservati per tutti i Paesi.

In una società dell'immagine come la nostra, laddove chi più appare più conta, non è strano che la promozione dell'attività dell'impresa venga contrattualmente associata alla notorietà di personaggi dello sport o dello spettacolo, attraverso l'utilizzo in bella mostra del marchio della stessa impresa.

Si tratta del contratto di sponsorizzazione, mediante il quale il “*soggetto sponsorizzato (denominato sponsee), si obbliga, verso corrispettivo (o fornitura di beni o servizi), a collegare o abbinare alla propria attività (o alla propria immagine o al proprio nome), il nome o il segno distintivo della controparte, denominata sponsor, la quale in tal modo valorizza e promuove la sua immagine o marchio o prodotto, agli occhi del pubblico*” (pag. 7 del testo).

Poiché è il diritto che si adegua alla vita e non viceversa, il contratto di sponsorizzazione, di natura atipica, è pacificamente riconosciuto come lecito, rientrando appieno nell'autonomia contrattuale di cui godono i privati ai sensi dell'art. 1322 c.c.

Più incerto è il regime fiscale a cui lo stesso è assoggettato, in considerazione della particolare caratteristica dello stesso, i cui vantaggi non sono sempre direttamente proporzionali e quantificabili rispetto al costo del corrispettivo, con ciò inducendo non di rado in sospetto l'Agenzia delle Entrate, circa l'effettività e liceità dell'operazione in ragione della presunta antieconomicità della stessa, con la conseguente negazione della deducibilità dei costi.

In questo stimolante contesto, si inserisce il lavoro di Piero Bertolaso Brisotto ed Enrico Bressan, che mi onoro di presentare e che si presta alla lettura con scioltezza ed immediatezza.

Il testo dà contezza dell'intero quadro normativo che concerne il contratto di sponsorizzazione, partendo dagli aspetti civilistici, fino ai diversi orientamenti fiscali assunti dalla giurisprudenza di merito e di legittimità, in termini di assoluta chiarezza, sinteticità e aggiornamento (giunge infatti fino alla nota pronuncia di Cassazione n. 450 del 2018).

Come detto, un valore aggiunto non di poco conto, è rappresentato dalla chiarezza del libro, che già dalla sua impostazione riflette l'intento degli autori di fornire all'operatore uno strumento immediato e preciso: la collocazione in autonomi e separati contesti grafici dei riferimenti normativi da una parte, della giurisprudenza dall'altra, anche mediante tavole sinottiche e, infine, di approfondimenti dottrinali indicati con la stimolante indicazione “a parere di...”.

Oltre a ciò lo stile sobrio e preciso, denota una previa maturazione intellettuale degli istituti descritti, con ciò rendendo giustizia al compito dello studioso e docente di diritto, che non è quello di complicare concetti semplici, ma di semplificare concetti complessi, riducendo a verità apparentemente semplici il faticoso sviluppo della elaborazione scientifica e, nel caso di specie, fiscale. Tant'è che i Romani denominavano *clarissimus* il *juris peritus*.

Per queste qualità, il testo si propone come un utilissimo strumento per gli operatori giuridici, ma non solo privati; anche per la formazione dei funzionari dell'Agenzia delle Entrate, i quali non di rado guardano con sospetto i contratti di sponsorizzazione per la loro difficile quantificazione e quindi riconducibilità al concetto di “inerenza” dei costi all'attività dell'impresa e quindi deducibili.

Prefazione

L'intelligente rassegna della evoluzione giurisprudenziale in materia (da ultimo con l'accentuazione del giudizio valutativo di qualità e non solo di quantità, offerto da Cass. 450 del 2018) nonché l'esposizione dei confini tra gli istituti della pubblicità e della rappresentanza, costituisce un importante passo avanti nella comprensione degli aspetti fiscali del contratto di sponsorizzazione, nell'ottica della maggiore collaborazione tra Fisco e privati, così come richiesto dallo Statuto del Contribuente.

Roma, 20 ottobre 2018

Paola Maria Zerman
Avvocato dello Stato

Sponsorizzazioni: accertamenti tributari e strategie difensive, per *sponsor* e *sponsee*

di **Piero Bertolaso Brisotto**, Dottore commercialista

Enrico Bressan, Dottore commercialista e dottore di ricerca in diritto tributario

Introduzione

Prendendo le mosse dalla natura del rapporto contrattuale e dagli obblighi derivanti, sotto il profilo civilistico, per le parti, nel testo si analizzeranno preliminarmente gli elementi caratterizzanti il contratto di sponsorizzazione, individuando le possibili differenze sussistenti, rispetto al più ampio *genus* dei contratti di pubblicità. Nel corso degli anni la prassi negoziale ha registrato una progressiva diffusione del fenomeno della cosiddetta sponsorizzazione, acquisendo tale negozio autonomia rilevanza nell'ambito più generale dei cosiddetti contratti pubblicitari. Il fenomeno della sponsorizzazione si colloca nell'ambito del processo evolutivo dell'attività pubblicitaria; in particolare, il collegamento del marchio, con attività di diversa natura, rappresenta una delle varie espressioni del recente collaborazione delle imprese con il mondo sportivo, culturale, sociale e proprio tale collegamento fa del contratto di sponsorizzazione **uno strumento pubblicitario indiretto**, che assume tratto distintivo e peculiare, rispetto alla categoria dei contratti di pubblicità, in cui viceversa la progettazione o l'attuazione della campagna pubblicitaria esauriscono le finalità del programma contrattuale.

Successivamente si procederà a tratteggiare la disciplina tributaria delle spese di sponsorizzazione, individuando il regime fiscale delle sponsorizzazioni (per importi fino ad euro 200.000, nonché per importi superiori), dedicando ampio spazio alla prassi amministrativa, nonché alle problematiche, per lo *sponsor*, relative all'imputazione a bilancio di tali spese.

Alla luce della predetta ricognizione, civilistico-fiscale, si è tentato di evidenziare i profili di rischio, in caso di accertamento, riportando alcune tipologie di rilievi, scaturenti dall'attività di verifica, da parte degli Uffici

finanziari e le possibili strategie difensive, per lo *sponsor*. In vero coerentemente alle richieste manifestate dall'Editore, per la presente Collana, si sono inseriti, nel capitolo quinto, degli esempi pratici, tratti da avvisi di accertamento, per consentire al lettore di sviluppare una riflessione, sulle tematiche qui affrontate, anche a livello professionale. I casi riportati dovrebbero indurre il contribuente a rifuggire dal fuorviante errore concettuale, secondo cui il sostenimento di spese di pubblicità, a favore di un ente sportivo dilettantistico, nel limite dei 200.000 euro, faccia scattare, *sic et simpliciter*, una "presunzione legale assoluta" — in merito alla natura della spesa sostenuta — che dia luogo sempre e comunque alla deduzione dei relativi costi, in capo allo *sponsor*, quali costi di pubblicità, senza porre a carico di quest'ultimo alcun onere probatorio, circa l'esistenza del rapporto di *sponsorship* e l'effettività delle prestazioni rese dallo *sponsee* a suo favore. In questa prospettiva la formalizzazione dell'operazione di sponsorizzazione in un contratto (in calce al primo capitolo è stata inserita una possibile formula), l'attenta rendicontazione delle operazioni effettuate, l'esibizione delle fatture e dei relativi pagamenti, nonché delle relative scritture contabili, lo scambio della corrispondenza tra le parti del negozio, non vanno analizzati isolatamente e atomisticamente, ma nella loro reciproca correlazione e convergenza. Quanto alla corretta individuazione e dettagliata indicazione delle prestazioni poste a carico dallo *sponsee*, una formulazione generica delle stesse, potrebbe astrattamente innescare possibili contestazioni, in fase di verifica fiscale, in merito alla deducibilità delle spese di sponsorizzazione, quali costi di pubblicità. In vero molti rilievi dell'Amministrazione finanziaria potrebbero esser superati se il contribuente stesso si muovesse in un'ottica maggiormente organizzata, produ-