



CAMMINO DIRITTO

Rivista di informazione giuridica
<https://rivista.camminodiritto.it>



LE SPESE DI PUBBLICITÀ E SPONSORIZZAZIONE SONO SEMPRE INTEGRALMENTE DEDUCIBILI?

L'esistenza di una presunzione legale che non riesce a deflazionare il contenzioso.

di **Andrea Bazzichi**

IUS/09 - ISTITUZIONI DI DIRITTO PUBBLICO

Articolo divulgativo - ISSN 2421-7123

Direttore responsabile

Raffaele Giaquinto

Publicato, Giovedì 13 Settembre 2018

Sommario: 1. Cenni introduttivi: la natura della presunzione di cui all'art. 90, comma 8 Legge 289/2002; 2. I presupposti costitutivi per l'applicazione dell'art 90, comma 8: il criterio distintivo tra pubblicità e rappresentanza - Il caso risolto da Cass. n. 17973/2018; 3. Analisi degli elementi costitutivi della presunzione - Contestazioni mosse dall'amministrazione finanziaria (essere troppo grandi o troppo piccoli) - Valenza del registro Coni - superamento della soglia di euro 200.000; 4. Considerazioni conclusive-l'incertezza di un criterio discrezionale non così certo.

1. Cenni Introduttivi: la natura della presunzione di cui all'art 90, comma 8 Legge 289/2002

In termini generali la funzione di una presunzione legale è quella di semplificare l'accertamento di un fatto che ovviamente deve essere rilevante nell'ambito di un giudizio. La relazione tra il fatto noto e quello ignoto è posta direttamente dalla legge, di conseguenza viene escluso ogni potere valutativo da parte del giudice, tant'è che rappresenta un'eccezione al libero convincimento del medesimo. In verità, non è assolutamente certo che quella individuata dalla legge sia l'unica relazione, o quella preferibile rispetto ad altre plausibili, però nel momento in cui è la legge stessa che decide, inserendo una presunzione legale assoluta, non è possibile per il giudicante procedere a nessuna valutazione sul fatto presunto, né per le parti fornire la prova contraria. Detto ciò in termini molto generali, non si può trascurare il fatto che il contenzioso, inevitabilmente si sposta dal fatto presunto, all'esistenza dei presupposti costitutivi che condizionano l'operatività della presunzione. Facendo un parallelo con il diritto civile, se l'operatività di una penale condiziona l'entità del risarcimento, tant'è che ne può essere ridotto l'importo solo ove essa manifestamente eccessiva e sproporzionata; ciò non toglie che il contenzioso possa avere ad oggetto i presupposti della penale: ovvero l'inadempimento di uno dei contraenti. Nel contempo, più si aumentano per numero e per natura gli elementi costitutivi perché sussista la presunzione, tanto più, nella realtà concreta dei casi, lo scopo di semplificazione vede svanire il suo obiettivo. Nel tema oggetto della presente analisi, tale fenomeno è ancora più accentuato, dal momento che il compito della dottrina, e in particolare della giurisprudenza è stato necessariamente quello di colmare dei vuoti normativi. Secondo l'indirizzo ricorrente a livello giurisprudenziale, e peraltro riconosciuto anche dalla stessa Amministrazione Finanziaria (Circolare 21 E/2003), l'art 90 al comma 8 della Legge 289/2002 pone una presunzione legale assoluta. Leggendo la norma, qualche dubbio si pone, dal momento che questa considera ogni corrispettivo in denaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche, fino ad un importo annuo non superiore ad euro 200.00,00, per l'attività volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante, in ogni caso quale spesa di pubblicità anziché di rappresentanza. Si pone il dubbio, per il modo in cui è strutturata la norma ci si trovi di fronte ad una presunzione. Ad un esame più attento,

infatti, sembra più aderente la ricostruzione che vede nella norma un'esimente anziché una presunzione. Peraltro, fino all'importo di euro 200.000, il legislatore opta per il regime tributario più favorevole, poiché l'attività di pubblicità e di rappresentanza vengono parificate tout court. La disposizione prende in oggetto sia l'attività volta alla promozione dell'immagine del soggetto erogante sia quella volta ai prodotti di quest'ultimo. In concreto, si tratta di quelli che sono i criteri discretivi che fondano la distinzione tra pubblicità e rappresentanza che qui, invece, sono fusi tra loro. O si parte dall'assunto che tale distinzione è venuta meno, ma l'assunto non può essere accolto, poiché le due ipotesi hanno regimi tributari diversi, oppure più semplicemente il legislatore ha previsto un'esimente, con applicazione del regime più favorevole sino all'importo predeterminato dalla norma. Qui, si lega anche il secondo dato che fa propendere per una ricostruzione alternativa in favore dell'esimente. Se la presunzione legale, segnatamente quella assoluta, lega tra loro il fatto noto (il ricavo ricevuto dalla società dilettantistica) e il fatto ignoto (che tale ricavo sia stato elargito a titolo di pubblicità o di rappresentanza), tale relazione o è presente o non è presente. Di certo non può essere condizionata ad un ammontare predeterminato. In altri termini, più correttamente, deve ritenersi che il legislatore nella propria attività discrezionale, attraverso una norma di favore verso lo sport di base, abbia stabilito nel limite di euro 200.000 per anno, di prescindere dall'accertamento se il corrispettivo del soggetto erogante sia stato versato a corrispettivo di un'attività di pubblicità o di rappresentanza. Ne consegue che non può essere accolta la posizione che sostiene, sino all'importo di cui sopra, che si debba presumere per legge, senza che possa essere fornita prova contraria, che il corrispettivo assuma i contorni della spesa di pubblicità piuttosto che di quella di rappresentanza. La distinzione non ha una valenza meramente concettuale. Se si sposa tale ricostruzione si apprezza compiutamente il fatto che, soddisfatti gli altri presupposti costitutivi di cui all'art 90 8° comma, siano estranee; perché possa essere applicata la norma nel limite dei 200.000 euro, ogni indagine circa la natura dell'erogazione, se a titolo di pubblicità o di rappresentanza. Tra l'altro, in tal modo, verrebbe meno in radice una delle tipiche contestazioni mosse dall'amministrazione finanziaria: la mancata prova dell'inerenza dell'erogazione secondo quelli che sono i parametri indicati all'art 109 Tuir, nonché l'elemento indiretto della antieconomicità della stessa. Le stesse pronunce della giurisprudenza favorevoli al contribuente, allorché escludono la rilevanza di ogni indagine sull'inerenza, di fatto sposano la linea della ricostruzione della norma come espressione di un'esimente, piuttosto che di una presunzione legale assoluta.

2. I presupposti costitutivi per l'applicazione dell'art 90, comma 8: il criterio distintivo tra pubblicità e rappresentanza - Il caso risolto da Cass. n. 17973/2018.

Il nodo problematico della delicata distinzione tra spese di pubblicità e spese di rappresentanza trova origine nel differente trattamento tributario. Nel primo caso, ai sensi dell'art 108 Tuir viene prevista la totalità deducibilità a livello di imposte dirette delle

somme erogate, quindi si abbatte l'imponibile e diminuisce il reddito tassabile. Differentemente, nella seconda ipotesi la deducibilità è limitata, e di conseguenza aumenta anche il reddito tassabile. Seppur mascherate dal velo della contestazione, sotto il profilo dell'inerenza e della antieconomicità, in realtà i rilievi, in genere mossi dagli organi accertatori spesso hanno alla base uno sfavore nei confronti di certe operazioni economiche nelle quali si sospetta la presenza di un meccanismo di autoconsumo. In altri termini, si ritiene che l'erogazione di denaro nei confronti del soggetto beneficiario, sia seguita successivamente da una retrocessione della stessa o di parte di questa verso il soggetto erogante. Sul piano normativo non è dato riscontrare la linea di demarcazione tra spese di pubblicità e spese di rappresentanza. Non solo, anche presi singolarmente i due tipi di voce di spesa non vengono definiti. In questo quadro, si inseriscono i contratti di sponsorizzazione che sono sempre oggetto di analisi in sede di contenzioso, in quanto vanno catalogati o tra le spese di pubblicità o tra le spese di rappresentanza. La rappresentazione che usualmente viene accolta è la seguente: i contratti di pubblicità costituiscono la categoria generale, e sono contratti atipici, i contratti di sponsorizzazione sono una specificazione dell'elemento generale, e anch'essi ovviamente sono contratti atipici. Il problema, non ancora affrontato compiutamente dalla giurisprudenza, è che quasi sempre, divenendo sempre più articolati, i contratti di sponsorizzazione contengono sia elementi di pubblicità, sia elementi di rappresentanza. In virtù della linea di demarcazione elaborata dalla giurisprudenza costituiscono spese di rappresentanza quelle affrontate per iniziative volte ad accrescere il prestigio e l'immagine dell'impresa e a potenziarne le possibilità di sviluppo, mentre vanno qualificate come spese di pubblicità quelle erogate per iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque dell'attività svolta. In buona sostanza, nella rappresentanza lo scopo perseguito è quello di accrescere il prestigio dell'impresa, diversamente nella pubblicità l'intento è quello di promuovere i prodotti, i servizi, l'attività in genere del soggetto erogante. Nell'attività pubblicitaria è sottesa l'aspettativa più o meno diretta di un immediato ritorno sul piano commerciale, vedi aumento delle vendite, rispetto alla rappresentanza dove tale elemento è assente limitandosi alla promozione dell'immagine del soggetto erogatore. Prima facie si intuisce come tale criterio discretivo sia non così risolutivo, dal momento che si risolve in un giudizio di fatto demandato all'analisi del caso concreto. Inoltre, come detto, sconta una visione che forse non è più al passo con l'evoluzione dei contratti di sponsorizzazione. Infatti, quest'ultimi, almeno per quelli di una certa rilevanza, ben difficilmente si limitano ormai all'apposizione del marchio o del logo societario sulle divise o sulle maglie del soggetto sponsorizzato, ma spesso comprendono anche la promozione seppur indiretta dei prodotti societari. Un primo elemento certo che si può dare come assodato, è che si debba escludere l'automatismo giurisprudenziale che include i contratti di sponsorizzazione tra le spese di rappresentanza. Ammesso che vi sia effettivamente un discrimine tra spese di pubblicità e spese di rappresentanza, la prevalenza di un carattere o dell'altra è necessariamente delegata ad un giudizio di fatto, sulla base del caso del caso concreto. La pronuncia in commento, Cass. n. 17973/2018 ribadisce la natura di presunzione legale

assoluta dell'art 90 8° comma, il che comporta ogni irrilevanza di ulteriori indagini, una volta che sia certa la sussistenza dei presupposti costitutivi perché la presunzione possa operare. I presupposti indicati dalla disposizione vengono riassunti nel seguente modo: 1) il soggetto sponsorizzato deve essere una compagine sportiva dilettantistica, b) sia rispettato il limite quantitativo di spesa (euro 200.00), c) la sponsorizzazione miri a promuovere l'immagine ed i prodotti dello sponsor, d) il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale. La suprema Corte ribalta il giudizio della CTR che non si era uniformata ai principi di diritto sopra indicati, ed accoglie le ragioni del contribuente. Come sovente si verifica in questi casi, non vi è dubbio sull'esistenza dell'attività promozionale, però l'amministrazione finanziaria riqualifica tali spese come rappresentanza facendo leva sulla mancanza del requisito dell'inerenza o sulla antieconomicità della spesa. La Corte di Cassazione rimarca come nei limiti di spesa indicati dalla norma, siano esclusi tali giudizi, trattandosi di una presunzione assoluta, e in particolare allorquando la stessa Amministrazione Finanziaria non contesta l'esistenza dei presupposti costitutivi. E' pressoché consolidata, nonché condivisibile, l'opinione che vede in tale norma una disposizione di favore nei confronti dell'attività sportiva di base, tant'è che si parifica, nei limiti quantitativi previsti, il trattamento fiscale tra pubblicità e rappresentanza. D'altronde, se viene meno la demarcazione tra pubblicità e rappresentanza, non ha ragion d'essere la disquisizione sull'inerenza o sulla antieconomicità della spesa. O viene contestata l'effettività della spesa, perché questa non è stata compiuta, oppure perché il ricavato ricevuto dalla società dilettantistica viene retrocessione soggetto erogatore, altrimenti non vi sono margini perché questa possa essere contestata indirettamente.

3. Analisi degli elementi costitutivi della presunzione - Contestazioni mosse dall'amministrazione finanziaria (essere troppo grandi o troppo piccoli) - Valenza del registro Coni - superamento della soglia di euro 200.000

Il sospetto con cui l'Amministrazione Finanziaria vede tutte le operazioni di sponsorizzazione è testimoniato dal fatto che sovente allo sponsor viene contestato, in raffronto alla spesa affrontata e al soggetto sponsorizzato, o di essere troppo grande o troppo piccolo. Già in radice si scorge la petizione di principio che sorregge l'assunto, dal momento che alternativamente vengono mossi due rilievi che sono in antitesi tra loro. In buona sostanza, scorrendo le varie pronunce della Cassazione, a volte si contesta allo sponsor di essere troppo grande dal punto di vista economico in paragone del mercato di riferimento, della potenziale clientela data dal soggetto sponsorizzato, segnatamente laddove questa sia una compagine sportiva dilettantistica. L'enunciato, in verità tutto da dimostrare, è che siccome il pubblico che può essere dato dal soggetto sponsorizzato è assolutamente limitato rispetto alle dimensioni ed al mercato di riferimento dello sponsor, sia completamente inesistente ogni aspettativa diretta di aumento delle vendite. Indi per cui si deve escludere che la spesa sia catalogabile come pubblicità, bensì come

rappresentanza. Se, come si è dato conto, però la rappresentanza si connota per l'aumento del prestigio, non si vede come questo possa darsi per acquisito, quando il mercato cui fa riferimento il soggetto sponsorizzato sia assolutamente marginale e del tutto limitato rispetto a quello dello sponsor. Se ne deve dedurre che il prestigio rimanga del tutto invariato. Tanto più se si considera il fatto che, secondo la ricostruzione comune, l'aumento delle vendite seppur oggetto di un'aspettativa di immediato ritorno, è sempre e soltanto auspicata, mai certa. Le stesse considerazioni possono essere svolte prendendo il caso inverso. Lo sponsor risulta avere un mercato di riferimento rispetto a quello riferito al soggetto sponsorizzato. La fattispecie si è spesso presentata, allorché si tratta di sponsorizzazioni afferenti a competizioni automobilistiche che si svolgono in luoghi lontani, che non hanno un collegamento diretto o prossimo con quello che è il mercato dello sponsor. In questo caso, in più si può aggiungere che il luogo di svolgimento dell'attività dello sponsorizzato nulla toglie che vi possa essere un'aspettativa immediata di aumento delle vendite in quello che è il proprio mercato di riferimento. Tra l'altro, il fenomeno non è così insolito tenuto conto che un'attività sportiva viene qualificata come dilettante in ragione della propria remunerazione, non del livello in cui viene esercitata. Basti pensare ai cd sport minori, che possono vedere la partecipazione a competizioni di livello anche nazionale, ma restare sempre nell'ambito dello sport dilettante. Più interessante, anche perché per il momento meno dibattuta a livello giurisprudenziale, è la questione dell'efficacia dell'iscrizione nell'apposito registro del Coni come società sportiva dilettantistica. Fermo restando che, sul piano soggettivo è necessaria la qualifica di società od associazione sportiva dilettantistica facente parte di una delle Federazioni Sportive istituite dal Coni o di un ente di promozione sportiva da questo riconosciuto, la domanda è se l'iscrizione nel registro sia condizione necessaria e pregiudiziale perché si possa accedere al regime fiscale agevolato, tra cui anche la norma di favore prevista dall'art 90 8° comma. La questione nasce in virtù del fatto che il registro stilato e tenuto dal Coni aveva pacificamente efficacia costitutiva sino a quando con la legge 128/2004 è stata abrogata l'obbligatorietà dell'iscrizione nel medesimo da parte della società sportiva. Con l'emanazione del DL 128/2004 all'art 7 1° e 2° comma si conferma che il Coni è l'unico organismo accertatore dell'effettiva attività sportiva svolta dalle società ed associazioni dilettantistiche e si prevede che l'applicazione delle disposizioni di cui ai commi 1,3,5,7,8,9,10, 11 e 12 dell'art. 90 L 289/2002 sia subordinata al riconoscimento rilasciato dal Coni stesso. Il Coni trasmette annualmente all'Agenzia delle Entrate l'elenco delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche riconosciute ai fini sportivi. Il tema è stato affrontato di recente, seppur incidentalmente da Cass. 7202/2017. La società ricorrente lamenta la mancata applicazione dell'art 90 8° comma L 289/2002. La Suprema Corte, nel correggere la motivazione fornita dalla CTR che erroneamente aveva subordinato l'applicazione della norma all'iscrizione nelle rispettive Federazioni, rileva come ciò che conta è che il contributo erogato sia destinato a società od associazioni che possano essere qualificate dilettantistiche. E' evidente, come in siffatte circostanze il pericolo che si tende ad evitare è quello di impedire che soggetti vengano costituiti all'uopo in forma associativa al solo fine di usufruire di un trattamento fiscale di comodo,

quando invece non svolgono alcuna attività sportiva. Secondo l'opinione della suprema Corte la mancata iscrizione nel predetto registro vale sul piano probatorio, in mancanza della predetta iscrizione spetterà al contribuente dimostrare la natura di società od associazione sportiva dilettantistica del soggetto beneficiario. Pertanto, in presenza della predetta iscrizione, si deve presumere sino a prova contraria che il requisito soggettivo sia soddisfatto, salvo prova contraria dell'Amministrazione finanziaria. Nel caso specifico, la società ricorrente non è riuscita a dimostrare la sussistenza dell'elemento soggettivo, limitandosi a richiamare l'applicazione dell'art 90, comma 8. Più interessante, è la pronuncia della Commissione Tributaria Provinciale di Macerata, la quale, dopo aver ripercorso l'exkursus normativo relativo all'iscrizione nel registro del Coni, sottolinea come dirimente non sia l'aspetto prettamente formale derivante dalla predetta annotazione, bensì l'elemento sostanziale circa la sussistenza dei requisiti della "sportività" dell'associazione. Nel caso di specie, la società ricorrente è riuscita a dimostrare per tabulas la propria natura sportiva in virtù del fatto che negli anni precedenti aveva partecipato con continuità a campionati e manifestazioni organizzati da una delle Federazioni facenti parte del Coni. Ancora più chiaramente Cass 17119/2003 ha ribadito come dirimente ai fini dell'accesso al regime fiscale di favore sia l'esercizio in concreto dell'attività sportiva, valendo l'iscrizione al più come elemento presuntivo. Di interesse, per le inevitabili ricadute sul piano pratico è la questione di come debba essere interpretato ed applicato l'art 90 8° comma nel caso di superamento della soglia dell'importo di euro 200.000 per anno. Il tema, a livello giurisprudenziale è stato poco dibattuto, poiché nella quasi totalità dei casi i ricavi si sono sempre posti sotto la soglia determinata per legge. A livello di prassi, il precedente più rilevante è dato dalla Risoluzione 57/2010 in cui una società richiede se, fermi restando i requisiti inerenti l'attività sportiva, sia ammessa per l'eccedenza rispetto alla soglia fissata per legge, la piena deducibilità dei ricavi conseguiti in virtù delle sponsorizzazioni ricevute. Nel parere rilasciato dalla Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia delle Entrate due sono le considerazioni di una certa rilevanza. La prima è che la norma di cui all'art 90, comma 8 non introduce un limite massimo all'integrale deducibilità dal reddito di impresa delle somme agli enti sportivi, ma individua l'importo entro il quale dette somme costituiscono, per presunzione assoluta spese di pubblicità. La seconda affermazione, quale diretta conseguenza della prima, è che l'eccedenza rispetto al predetto importo sarà deducibile ai sensi dell'art 108, comma 2 Tuir ove il rapporto di natura contrattuale sul piano formale e sostanziale contenga tutti i requisiti riscontrabili in un contratto di sponsorizzazione o di altra prestazione pubblicitaria. In via di ulteriore precisazione, in verità superflua, viene affermato che ciò vale nella misura in cui siano rispettati i parametri di cui all'art 109 Tuir in merito alla certezza, esistenza, competenza ed inerenza del costo. Sul piano concreto, però, nella citata risoluzione non è stata presa posizione su alcuni aspetti che possono verificarsi. Vediamo alcune ipotesi. In una prima eventualità la società sportiva X riceve ricavi da A la cui somma comporta il superamento della soglia di euro 200.00. Ebbene, nel silenzio normativo, e sulla scorta di quanto precisato nel documento di prassi, per le parte sotto soglia vale la presunzione di legge, mentre per l'eccedenza si applicano le

normali regoli di cui all'art 109 Tuir. Appare evidente che sarebbe quanto meno contraddittorio per una tale sponsorizzazione contestare l'inerenza del costo e l'antieconomicità della spesa per l'eccedenza, e ritenerla pubblicità per la parte che resta parzialmente nei limiti della soglia. Tanto più ove si consideri l'eventualità che il superamento della soglia di euro 200.000 sia conseguenza dell'unico e medesimo contratto di sponsorizzazione. Senza trascurare il fatto che nei limiti dell'importo stabilito per legge, come si è analizzato si prescinde da ogni giudizio circa l'inerenza del costo e l'antieconomicità della spesa. Pertanto potrebbe profilarsi l'accadimento che sopra i 200.000 un costo non venga assolutamente riconosciuto, non solo come pubblicità e riqualficato come rappresentanza, quando tali costi derivano sempre dal medesimo rapporto contrattuale. Oppure nel caso di plurime sponsorizzazioni, provenienti dal medesimo soggetto erogante non viene stabilito se per quella sovrabbondante sia ammesso il frazionamento per la parte che resta sotto soglia. Un altro problema non contemplato nel citato documento di prassi, è che non viene indicato come debba essere ripartito il carico delle erogazioni, nel caso in cui la somma di questi superi l'importo previsto per legge ma siamo stato effettuato nei confronti di più soggetti autonomi e distinti tra loro. Esplicitato più chiaramente la somma delle elargizioni nei confronti di A+B+C+D supera la quota di 200.000, ma all'interno della soglia non viene stabilito come debba essere ripartito il frazionamento tra i quattro soggetti in ipotesi, o se questa scelta può essere demandata al soggetto erogante. Il nodo da sciogliere non è di poco conto, poiché come emerge dalla casistica giurisprudenziale, in sede di contestazione, uno dei primi elementi che emergono è il confronto tra il mercato di riferimento di chi eroga e di chi riceve il denaro.

4. Considerazioni conclusive-l'incertezza di un criterio discrezionale non così certo

L'incertezza deriva inevitabilmente dal fatto che la categoria generale dei contratti di pubblicità costituisce un insieme di contratti atipici i cui confini non sono predeterminati per legge. La specialità del contratto di sponsorizzazione che vale su un piano prettamente classificatorio, sconta questo inconveniente di fondo. Inoltre, l'evolversi della realtà commerciale ha visto anche l'evolversi dei contratti di sponsorizzazione, viepiù sempre più complessi e che contengono elementi propri sia della rappresentanza sia della pubblicità. Senza che sul piano normativo sia contenuta una definizione normativa del concetto di pubblicità e di rappresentanza, o dei criteri cui affidarsi per discernere se in un contratto di sponsorizzazione sia prevalente un carattere o l'altro. Secondo quella che è l'impostazione tradizionale, gran parte della giurisprudenza seguendo una sorta di automatismo, opera l'equazione contratto di sponsorizzazione, uguale spesa di rappresentanza. L'assunto si tramuta in una petizione di principio, laddove nelle medesime pronunce si afferma che la sponsorizzazione rappresenta una forma di pubblicità. Non a caso, la giurisprudenza più evoluta ha evidenziato, come nella moderna economia l'attività pubblicitaria non solo è destinata alla promozione di prodotti già esistenti, ma anche

