

Il **patto di sponsorizzazione** è un **contratto oneroso a prestazioni corrispettive**, di origine anglosassone, **atipico** o **innominato**, cioè non previsto e regolamentato dalla legge, ma creato dall'**autonomia privata** (art. [1322, co. 2, c.c.](#)), che va ricompreso nell'ambito delle **attività**, dirette o indirette, finalizzate alla **commercializzazione** dei **prodotti** o del **marchio** dell'**impresa**.

È molto diffuso nella pratica commerciale mediante il quale un'**impresa** (*sponsor*) paga un **corrispettivo** in cambio della **pubblicizzazione** del suo **marchio** o **prodotto** da parte di **oggetti estranei** (**sponsorizzati** o, con terminologia anglosassone, *sponsee*) scelti in base alla loro attività e notorietà (ad esempio sponsorizzazione di un marchio da parte di un campione di sci, gare automobilistiche, ecc).

L'attività di **sponsorizzazione** è certamente più ampia del significato del termine *sponsor* e comprende un fenomeno notevolmente più complesso, a seconda dei vari settori di operatività, nell'ambito dell'**azione pubblicitaria** diretta alla diffusione di un **marchio** o di un **prodotto** attraverso l'utilizzazione di un **evento**, di cui sono protagonisti uno o più soggetti estranei rispetto all'impresa cui il messaggio è riferito.

In particolare, la **pubblicità** può manifestarsi mediante:

- **diffusione** del **messaggio** direttamente dall'impresa cui il messaggio è riferito: annunci, inserzioni su giornali e riviste, mezzi audiovisivi, cartelloni pubblicitari, ecc;
- **collegamento** del **prodotto** o del **marchio** da pubblicizzare con determinati eventi: avvenimento sportivo (partite di calcio, basket, gare automobilistiche, ciclistiche, ecc.), mostre d'arte, avvenimenti culturali politici, scientifici, ecc.

La dinamica della diffusione del **messaggio** di **sponsorizzazione** e l'effetto sull'*audience* dei consumatori sono sensibilmente diversi rispetto a quelli tipici dell'**azione pubblicitaria tradizionale**, quanto meno per la circostanza che la durata e frequenza del messaggio dipendono dall'evento cui è collegato (sportivo, culturale, ecc.) e non dall'impresa *sponsor*.

### **Indeducibilità dei costi di sponsorizzazione**

Al fine della **deducibilità fiscale** dei **costi** di **sponsorizzazione**, la prima questione che si pone all'interprete è data dal genere di **contestazione** che si oppone alla loro **deducibilità**.

Vale a dire se la deducibilità sia contestata per l'**inesistenza** delle **operazioni** ovvero se è posta esclusivamente sotto il diverso profilo della **mancanza** di **inerenza**.

Il caso contestato dall'Ufficio nell'atto impugnato è evidentemente quello della **mancanza di inerenza**, posto che non è mai stata messa in dubbio l'esistenza delle operazioni e la loro natura di costi per sponsorizzazioni.

### *Costi non inerenti*

Se la questione, più che in termini di inesistenza, è posta sotto il diverso profilo dell'**inerenza**, occorre tener conto che la **regola** dell'**inerenza** richiede necessariamente un giudizio sulla relazione tra il **costo** e l'**attività d'impresa** esercitata (ovvero le spese in funzione preparatoria della futura attività).

L'**inerenza** dipende, quindi, non tanto dai beni o servizi acquistati ma dall'**attività o programma** che l'**impresa** intende attuare (cfr. art. [109, co. 5, D.P.R. 917/1986](#)).

Anche le **spese di pubblicità**, pertanto, non sfuggono al criterio di inerenza quale strumento di **verifica** della **deducibilità** del **costo** dal **reddito d'impresa**.

L'**inerenza** c'è o non c'è e l'**onere** della **prova** incombe sul contribuente che potrà argomentare sulla necessità di un **bene** o di un **servizio**, sull'**utilità**, sul potenziale **vantaggio** apportato dal **costo**, sul rapporto tra la **spesa** e l'**incremento** del **fatturato**, ecc. Anche l'Amministrazione finanziaria, del resto, ha sempre affermato che l'**onere probatorio** sulla sussistenza dei requisiti per la **deducibilità** delle **spese di pubblicità** grava sul contribuente che deve anche provare l'esistenza di un **contratto sinallagmatico** tra le parti nel caso di **sponsorizzazioni** (R.M. 5.11.1974, n. 2/1016 e 17.6.1992, n. 9/204; C.M. 34/E/ 2009, par. 3.1).

In sostanza, anche le **spese di pubblicità** non sfuggono e sono **deducibili** solo se **inerenti** all'**attività d'impresa**, ex art. [109, co. 5, D.P.R. 917/1986](#).

Tanto premesso, è la stessa Corte a chiarire che i **costi di sponsorizzazione** sono *«fisiologicamente riconducibili alla sfera imprenditoriale»* in quanto *«la sponsorizzazione si traduce in una forma di pubblicità indiretta, consistente nella promozione del marchio o del prodotto (...) e sotto tale profilo l'inerenza (...) dei costi della sponsorizzazione all'attività di impresa, qualora lo sponsor sia lo stesso titolare del marchio o il produttore del bene da promuovere, non pare seriamente dubitabile. In siffatta ipotesi, è, invero, di chiara evidenza che la pubblicizzazione del marchio o del prodotto si traducono innegabilmente in un potenziale vantaggio economico diretto per l'impresa sponsorizzante, potendone derivare, in conseguenza, un incremento della propria attività commerciale. E, in tale prospettiva, va tenuto conto (...) del fatto che la deducibilità di un costo dal reddito di impresa non postula che esso sia stato necessariamente sostenuto per ottenere una ben precisa e determinata componente attiva di quel reddito, essendo sufficiente che esso sia correlato in senso ampio all'impresa in quanto tale, ossia che tale costo sia stato sostenuto al fine di svolgere un'attività potenzialmente idonea a produrre utili»* ([Cass. 27.4.2012, n. 6548](#) ed anche

[Cass. 22.12. 2014, n. 27198](#); [Cass. 25.2.2015, n. 3770](#); [Cass. 16.3.2016, n. 5195](#); [Cass. 24.9.2014, n. 20054](#); [Cass. 24.9.2014, n. 20055](#); [Cass. 20.5.2015, n. 10319](#)).

### **Principio di inerenza e costi di sponsorizzazione**

Il citato art. [109, co. 5, D.P.R. 917/1986](#) dispone che *«le spese e gli altri componenti negativi (...) sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi (...)»*.

Vale a dire, come già detto, che il concetto di **inerenza** dei **costi** va riferito, non ai ricavi, ma all'**oggetto** dell'**impresa** e, quindi, la **deducibilità** di **costi** non è necessariamente collegata alla realizzazione di **ricavi** (cfr. *ex multis*, [Cass. 16.3.2007, n. 6194](#); [Cass. 21.1.2011, n. 1389](#); [Cass. 24.9.2014, n. 20054](#); [Cass. 24.9.2014, n. 20055](#)).

Orbene, come riconosciuto dalla stessa Corte, i **costi di sponsorizzazione**, traducendosi per lo **sponsor** in una forma di **pubblicità** consistente nella **promozione** del marchio e del prodotto, vanno considerati, di per sé, inerenti all'attività d'impresa senza che rilevi la **non congruità** tra la **spesa** ed i **ricavi** realizzati nell'anno di imposta in quanto non occorre vi sia un immediato riscontro, ma che tale **costo** sia proiettato ad **utilità future** (cfr. [Cass. 22.12. 2014, n. 27198](#); [Cass. 27.4.2012, n. 6548](#); [Cass. 20.5.2015, n. 10319](#); [Cass. 16.3.2016, n. 5195](#)).

Va detto, inoltre, che, in via di principio, sebbene rientri nei poteri del Fisco la **valutazione** di **congruità** dei **costi** e dei **ricavi**, anche se non risultano irregolarità delle scritture o vizi degli atti giuridici, tale sindacato non può certo spingersi sino alla *«verifica oggettiva circa la necessità, o quantomeno circa l'opportunità di tali costi rispetto all'oggetto dell'attività (...) perché il controllo attingerebbe altrimenti a valutazioni di strategia commerciale riservate all'imprenditore»* (cfr. [Cass. 20.5.2015, n. 10319](#)).

Il richiamo dell'Ufficio al giudizio di **congruità** dei **costi**, basato sul **ritorno economico**, tipologia degli spettatori e ambito territoriale ove si svolgono gli **eventi sponsorizzati**, merita delle, se pur brevi, osservazioni sui profili di **irragionevolezza**, **sproporzione** e **difetto** di **economicità** indagati alla luce del principio di **inerenza**.

#### ***Territorialità e tipologia di spettatori***

Uno degli argomenti sul quale fa leva il Fisco per negare la **deducibilità** dei **costi** di **sponsorizzazione** è quello della **territorialità** (cfr. [Cass. 25.9.2014, n. 25100](#); [Cass. 27.5.2015, n. 10913](#); Ctp di Reggio Emilia, Sez. I, 5.3.2008, n. 23).

La tesi pare fondata sulla presunzione che il **ritorno economico** delle **spese pubblicitarie** sia strettamente dipendente dal **luogo** ove è svolta la pubblicità e dai soggetti che quel territorio abitano.

È il caso, ad esempio, di **sponsorizzazioni**, da parte di un'impresa operante in Italia, di **gare automobilistiche** svolte in parte in Italia e in parte all'estero; in tal ipotesi difetterebbe l'**interesse economico** e, quindi, l'inerenza dei **costi** per quelle gare svoltesi all'**estero**.

L'**errore** è manifesto.

Si tratta, all'evidenza, di visione arcaica dei contratti di sponsorizzazione che non tiene conto che il **messaggio pubblicitario** non dipende affatto dal **luogo** ove si svolge l'evento sportivo, ma dai **sistemi di informazione** che in relazione a tale evento sono attivati.

È noto, infatti, che il **mezzo pubblicitario**, abbinato ai **moderni sistemi di comunicazione** (televisione, radio, Internet, ecc.), consente di indirizzare il **messaggio**, oltre che ad un pubblico indistinto, ai potenziali **sogetti interessati** ovunque situati.

Conta poco ove si svolge la manifestazione, ma conta come viene «portato» all'**esterno** il messaggio pubblicitario che, tramite giornali, Internet, trasmissioni televisive, telefoni cellulari, non ha più **confini territoriali** e può raggiungere anche persone geograficamente lontane (è il caso delle partite di calcio, delle gare automobilistiche, trasmesse per televisione, ecc.; le nuove tecnologie consentono di esaminare con precisazione ingrandire, ruotare le immagini, ecc.).

In conclusione, ovunque siano svolti gli eventi (in Italia o all'estero), il **marchio** può essere visto ovunque e non solo dagli spettatori presenti nel **luogo** ove si svolge la **manifestazione**.

Orbene non è dubbio che i **sogetti concretamente interessati** siano un numero distinto dalla massa di spettatori.

È manifesta, pertanto, l'**irragionevolezza** dell'Ufficio che riconosce la **congruità** e l'**inerenza** solo dei **costi di pubblicità** riferentesi a prodotti per i quali tutti i potenziali **destinatari** del messaggio possano essere concretamente interessati all'**acquisto**, escludendo quei **costi** che pubblicizzano **beni** diretti solo ad un **target** determinato (ad esempio la pubblicità delle auto di lusso, borse da donna, ecc.).

Secondo questa opinione dovrebbero, ad esempio, essere considerati **indeducibili i costi** sostenuti dalla FAAC (nota società che produce cancelli automatici) per sponsorizzare una blasonata squadra di calcio (Bologna) in quanto i **potenziali acquirenti** sono certamente in numero limitato rispetto alla massa indistinta, e ovunque collocata, dei soggetti raggiunti dal messaggio pubblicitario anche attraverso trasmissioni televisive, ecc.

Sul punto delle **spese di pubblicità, deducibili** anche per **zone geografiche** fuori dall'ambito territoriale di **operatività dell'impresa**, definitivo dovrebbe essere il chiarimento della stessa Suprema Corte secondo cui «*considerando l'evoluzione del concetto di messaggio pubblicitario all'epoca della globalizzazione, deve ritenersi che lo stesso non sia più soltanto finalizzato a promuovere le vendite di prodotti già esistenti, ma anche a sensibilizzare i potenziali clienti su beni o servizi non ancora offerti (...). In questa prospettiva devono considerarsi inerenti all'attività le spese di pubblicità (...) sostenute in aree geografiche in relazione alle quali non sussista ancora alcun legame con l'attività aziendale*» ([Cass. 25.2.2015, n. 3770](#); e cfr. [Cass. 22.12.2014, n. 27198](#); [Cass. 16.3.2016, n. 5195](#)).

### **Economicità**

Con riguardo all'**economicità** delle **operazioni di sponsorizzazione** può osservarsi che si tratta di **spese** che per loro natura potrebbero non produrre mai dei **ricavi**; infatti le **spese di pubblicità** sono sostenute per una attività potenzialmente idonea e nella prospettiva di aumentare i **ricavi**, senza la minima garanzia che tale obiettivo sia davvero conseguito (cfr. [Cass. 27.5.2015, n. 10913](#); [Cass. 26.11.2014, n. 25100](#)).

Può, quindi, ritenersi che quale indizio rivelatore dell'**attendibilità** dei **costi di sponsorizzazione** può ben essere assunto il rapporto di **proporzionalità**, cioè al rapporto tra l'**ammontare complessivo dei costi di pubblicità** ed il **volume di affari dell'impresa**.

Va, pertanto, censurato il comportamento dell'Ufficio che, senza distinguere e senza tener in alcun conto le **prove documentali** di effettuazione dell'attività di **sponsorizzazione**, riprende a **tassazione costi di sponsorizzazione** che, se rapportati al **volume d'affari** dell'impresa, sono assolutamente modesti.

Pur a fronte di una **corretta contabilità, pagamenti** effettuati, **prova** dell'effettuazione delle **manifestazioni pubblicitarie**, come si giustifica la ripresa fiscale effettuata dall'Ufficio che nega, *tout court*, la **deducibilità** dei **costi** pur avendo la società fornito la prova di un **ritorno commerciale diretto**?

Comportamenti, questi dell'amministrazione finanziaria, contrari a quella stessa rigorosa giurisprudenza invocata che affida al criterio di **economicità**, ovvero ad un congruo rapporto tra l'ammontare delle **spese di pubblicità** ed il **volume di affari** dell'impresa, il giudizio di **congruità dei costi**.

### **Aspettativa di ritorno commerciale**

Si osserva inoltre che la prova fornita dal ricorrente circa il ritorno commerciale derivato dall'attività di sponsorizzazione, è stata prodotta "*ad abundantiam*", in considerazione del fatto che gran parte della giurisprudenza della stessa Corte non condivide

l'orientamento che impone un concetto di strettissima correlazione fra **costi** e specifico **ricavo**. Secondo i giudici ermellini, infatti, la **deducibilità** di un **costo** non postula che sia stato sostenuto per realizzare una specifica **componente attiva del reddito**, ma è sufficiente che sia inerente in senso ampio all'**attività d'impresa** ovvero che sia stato sostenuto per svolgere un'**attività** potenzialmente idonea a produrre **utili** (cfr. Cass. 24.9.2014, n. 20054 e 20055; 20.5.2015, n. 10319; 16826/2007).

Inoltre, come la stessa Amministrazione finanziaria ha posto in evidenza (cfr. Parere Comitato antielusivo 19.2.2001, n. 1), le **spese di pubblicità** (o di sponsorizzazione) non presentano un **collegamento diretto** con i **ricavi**, tanto è vero che il Legislatore fiscale, proprio per eliminare ogni possibile dubbio sulla loro inerenza, ne ha sancito espressamente la **deducibilità** (art. [108, co. 1, D.P.R. 917/1986](#)).

Sorge allora il dubbio che la pretesa della **prova del ritorno commerciale diretto** sia propria figlia di quel sospetto, inizialmente accennato, di **sponsorizzazioni fittizie** ovvero per **corrispettivi «gonfiati»** che induce il Fisco a rifiutare la **deducibilità** dei **costi** sotto il profilo della sua **antieconomicità** e **non congruità** ogni qualvolta presentino elementi di **incoerenza** rispetto all'**attività d'impresa** esercitata, ossia non si giustificano in termini di **ritorno pubblicitario**.

Le **contraddizioni** e l'**irragionevolezza** generate da tale percorso argomentativo sono palesi.

Una volta che il messaggio pubblicitario sia portato all'attenzione del pubblico nessuno, infatti, può escludere che un qualsiasi operatore contatti lo **sponsor** per stipulare **nuovi contratti**, che nasca disponibilità ad una nuova **collaborazione economica**, ecc.; né rileva che lo **sponsor** operi in un **settore diverso** di quello del **soggetto sponsorizzato** (ad esempio, impresa alimentare che sponsorizza una squadra di calcio o gare automobilistiche).

Ne consegue che la **diretta aspettativa di ritorno commerciale** non può che essere insita nel **messaggio pubblicitario** mediante il quale si comunica ad un **pubblico indistinto** l'esistenza del **marchio** o del **prodotto**.

In conclusione, non pare possibile negare l'**inerenza** del **costo** in quanto è la stessa **pubblicità**, ovvero lo strumento impiegato per la comunicazione al pubblico, che rivela, *ex se*, il collegamento con il **programma economico** dell'imprenditore richiesto per la **deducibilità** del **costo**.

Valga l'esempio già proposto di una blasonata squadra di calcio (Bologna) sponsorizzata da una società che produce cancelli automatici (FAAC), ebbene non può certo negarsi che è lo stesso **mezzo di comunicazione** che genera l'aspettativa di un **incremento** della **clientela** anche se manca qualsiasi legame, neppure potenziale, tra l'attività dello **sponsor** (cancelli e ferramenta) e l'**attività sponsorizzata** (partite di calcio).