

## Sponsorizzazioni, riserve mentali e motivazioni esplicite

di **Alessia Vignoli, RL**

Una decisione giusta, un principio sbagliato. L'ordinanza della Corte di cassazione n. 3433 del 2012 ha fatto benissimo a disconoscere come spese di pubblicità la specifica sponsorizzazione esaminata, ma questo non è un buon motivo per equiparare, in via generale, la sponsorizzazione alla rappresentanza, separandola dalla pubblicità. È del tutto normale che i giudici cerchino di limitare la deducibilità delle sponsorizzazioni quando abbiano il «ragionevole dubbio» (emergente tra le righe nel caso di specie) che dietro ci sia un artificio. Cioè che la sponsorizzazione «regga poco», e quindi si possa sospettare che una parte delle somme siano state retrocesse dallo sponsor allo stesso soggetto che le ha erogate. In questo modo, però, la via processuale al diritto tributario semina il campo di «vittime collaterali» ed è da chiedersi se anche per la grande azienda che sponsorizza, poniamo, una squadra di calcio di serie A, con ricorrenti uscite nei circuiti televisivi, si tratti di spese di rappresentanza. È un altro inconveniente della via «legalistico-processuale» al diritto tributario.

### ■ Una decisione corretta con una motivazione troppo generale

Alessia Vignoli

L'ordinanza n. 3433 del 2012 (1) della Corte di cassazione, sebbene sia presentata nel quadro della «caccia alle streghe» che si è ormai creata intorno al fenomeno delle sponsorizzazioni, se presa singolarmente può considerarsi una decisione tutto sommato ragionevole e di buon senso; ciò peraltro sulla premessa, consueta su *Dialoghi*, secondo cui la motivazione reale, implicita, è ben diversa da quella che si legge «nero su bianco» nel testo definitivo, per una serie di ragioni del tutto comprensibili e che non pregiudicano affatto la trasparenza del potere giurisdizionale (2).

Nel caso di specie tra le righe dell'ordinanza emerge nel giudice il sospetto di una «non genuinità» della sponsorizzazione; che potrebbe avere l'appendice di una retrocessione di denaro tra sponsor e soggetto sponsorizzato; tuttavia non essendo detta circostanza stata evocata in giudizio né tantomeno provata dall'Ufficio fiscale, il giudice che «cova» questo sospetto fonda la propria decisione, comunque sfavorevole per il contribuente, su soluzioni generali in materia di rapporti tra sponsorizzazione e rappre-

sentanza, applicabili ad una pluralità di ipotesi. La soluzione è assolutamente ragionevole nel caso di specie, dove si discuteva, infatti, della qualificazione giuridica da attribuire alle spese sostenute da una società operante nel settore dell'impiantistica per imballaggi per apporre il proprio marchio su una vettura da corsa; più precisamente se esse dovessero considerarsi spese di pubblicità, come sostenuto dalla contribuente, oppure spese di rappresentanza come pretendeva l'Ufficio fiscale che su tali basi, non solo ha disconosciuto la deducibilità dei costi, ma ha altresì negato l'esercizio del diritto di detrazione ai fini IVA.

I giudici della Suprema Corte, dilungandosi sulla distinzione tra spese di pubblicità e spese di

**Alessia Vignoli** - Ricercatrice presso l'Università di Roma «Tor Vergata»

#### Note:

(1) Il testo dell'ordinanza è riportato a seguire.

(2) In proposito vedi R. Lupi, «Decidere per una ragione, motivare per un'altra. Normale», in [www.fondazionestudtributari.com](http://www.fondazionestudtributari.com) (digitare il titolo sul search, poi tasto maiuscole, detto anche enter per i patiti di informatica).

rappresentanza in un contesto in cui rispetto al passato il diverso trattamento fiscale tra le due tipologie di spese si è fortemente attenuato (3), e richiamando precedenti decisioni, concludono che le spese di sponsorizzazione sportiva devono essere «equiparate alle spese di rappresentanza in quanto effettuate senza che vi sia una diretta aspettativa di ritorno commerciale ... e idonee al più ad accrescere il prestigio dell'impresa». Al contrario delle spese di pubblicità e di propaganda che sono sostenute per ottenere un incremento, più o meno immediato, nella commercializzazione dei prodotti dell'impresa.

Come rilevato dai giudici, la diretta aspettativa al ritorno commerciale nel caso di specie non è stata né allegata né provata dalla contribuente, ma non avrebbe potuto essere diversamente dal momento che la contribuente opera nel settore dell'impiantistica per imballaggi, che difficilmente può avere bisogno di una visibilità nel settore delle corse automobilistiche cui non è collegata in alcun modo.

Presumibilmente i giudici avrebbero dovuto fare leva su altre argomentazioni nel caso in cui si fossero trovati di fronte ad una contribuente che vendeva beni destinati al consumo finale (ad esempio dentifrici, caffè, calzature, abbigliamento, ecc.) oppure beni per addetti ai lavori (ad esempio pneumatici, abbigliamento sportivo, caschi, olii ecc) dal momento che la visibilità acquisita tramite l'apposizione del logo della contribuente sull'autovettura in questione non avrebbe potuto essere messa in discussione e

probabilmente lo stesso Ufficio fiscale, nell'accertamento, non avrebbe fatto leva sulla distinzione tra spese di pubblicità e rappresentanza che non avrebbe davvero avuto ragion d'essere. Sicuramente la giurisprudenza avrà modo di tornare sull'annoso dilemma del trattamento fiscale da riconoscere alle sponsorizzazioni (4), sarebbe interessante trovarsi una volta per tutte ad affrontare direttamente la questione che rimane sempre sullo sfondo, ossia l'intreccio con la ricchezza non registrata; cioè l'eventuale retrocessione di denaro allo sponsor che purtroppo nelle molteplici occasioni in cui i giudici hanno avuto modo di pronunciarsi sul tema non hanno mai compiutamente analizzato, non tanto per demerito degli stessi o dell'Ufficio fiscale, ma perché ormai la contestazione era stata formulata secondo una sorta di «piano B», davanti alla difficoltà di dimostrare e valutare la frode. Ancora una volta, come scriviamo sempre su *Dialoghi*, «le colpe di ciò che è nascosto, ricadono sul dichiarato». Questa volta meritatamente (forse) ma il principio si applica a tutti.

**Note:**

(3) Sull'orientamento dell'Ufficio fiscale si veda la circolare dell'Agenzia delle entrate 13 luglio 2009, n. 34/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(4) Un'importante variazione sul tema con l'intervento di una società di management sportivo è stata analizzata dalla Suprema Corte nella sentenza 26 febbraio 2010, n. 4737 che abbiamo avuto modo di commentare sulle pagine di questa stessa *Rivista*: A. Vignoli, R. Lupi, «Sfruttamento dell'immagine e flussi di ricchezza tra atleti, clubs, sponsors e managers», in *Dialoghi Tributari* n. 3/2010, pag. 295.

## ■ Affermazioni generali per risolvere casi particolari: altri inconvenienti della via giurisdizionale

RL

Non abbiamo nulla contro la giurisdizione, ovviamente, anzi scriviamo sempre su *Dialoghi* che il compito del ricercatore sociale è di spiegare le istituzioni, non di criticarle.

Critichiamo piuttosto il preconetto secondo cui le «soluzioni» ai problemi concettuali del diritto tributario dovrebbero venire dalle istituzioni giurisdizionali. Queste ultime pensano a trovare la soluzione corretta nel caso concreto, com'è loro compito. L'articolo che precede ha messo in

risalto che questo compito, nella fattispecie, è stato svolto in modo ragionevole. Solo che esistono altre istituzioni che, sempre per svolgere i propri compiti, rendendoli percepibili in termini di immagine e copertura (5), si allacciano alle

**Nota:**

(5) Intese come le variabili tenute presenti dalle istituzioni pubbliche, secondo quanto rilevo in varie sedi tra cui da ultimo in modo molto nitido R. Lupi, *Compendio di scienza delle finanze*, Dike, 2013, par.3.8, pag.50.

affermazioni contenute nelle sentenze, estendendone la portata rispetto al caso particolare. Magari attaccando la generalità delle sponsorizzazioni, comprese quelle palesemente genuine, come quelle di una azienda produttrice di beni di largo consumo ad una squadra di calcio di serie A, di cui si vedono i simboli trasmessi in televisione durante tutto il campionato. Sono abbastanza vecchio per ricordare, quando la Roma vinse il campionato del 1982, le pubblicità dello sponsor con la foto di Falcao e scritto «obrigado Barilla», frase che gli appassionati dell'archeologia pubblicitaria potranno ritrovare su Google. Senza nulla togliere all'ordinanza in rassegna

non mi pare che quelle si potessero chiamare «spese di rappresentanza». Eppure già immagino gli Uffici tributari che prendono le spese di sponsorizzazione genuine e, facendosi forti dell'«insegnamento della Suprema Corte», le ri-classificano in spese di rappresentanza.

Sarebbe sbagliato dire che la via giurisdizionale al diritto tributario non porta da nessuna parte. Porta alla confusione mentale, cui siamo già arrivati. Ma il peggio non ha fine, e quando si tocca il fondo si può sempre prendere la pala e cominciare a scavare.

Verso il nulla, cui l'accademia è già arrivata da tempo. Certo, i professori «sono avanti».

## ■ L'ordinanza

**Cassazione, Sez. VI - T, Ord. 5 marzo 2012 (7 febbraio 2012), n. 3433 - Pres. Merone - Rel. Cirillo**

### Fatto e diritto

La Corte, costituito il contraddittorio camerale sulla relazione prevista dall'art. 380 bis c.p.c., osserva quanto segue:

Con sentenza del 20 aprile 2010, la CTR dell'Emilia Romagna rigetta l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate nei confronti della Soc. Marfin, operante nel settore dell'impiantistica per imballaggi, e, in fattispecie di rettifica per accertamento di maggior reddito (IVA, IRAP, IRES - 2004), conferma l'annullamento degli avvisi impugnati dalla contribuente.

Afferma che, avendo la Soc. Marfin sponsorizzato l'attività di un pilota professionista con apposizione sulla vettura da corsa della scritta «Marfin Packaging Machines Italy», i relativi costi fruivano della detrazione prevista per le spese pubblicitarie e non della detrazione ridotta per mere spese di rappresentanza.

Propone ricorso per cassazione, affidato a due motivi per violazione di legge e correlativo vizio di motivazione, l'Agenzia delle entrate;

la contribuente resiste con controricorso e memoria. Con il primo e assorbente motivo, la ricorrente denuncia la violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 108, nel testo vigente *ratione temporis*, e dell'art. 1362 c.c.

Il rilievo coglie nel segno e consente la delibazione della questione, dando continuità al principio secondo cui:

«Alle sponsorizzazioni sportive si applica l'attuale

art. 108 (*ex art.* 74, comma 2) T.U.I.R. essendo, in tutto e per tutto, equiparate alle spese di rappresentanza in quanto effettuate senza che vi sia una diretta aspettativa di ritorno commerciale... (e) idonee al più ad accrescere il prestigio dell'impresa».

Tale enunciazione si desume dalla decisione di questa Sezione n. 8679 del 15 aprile 2011, nella quale condivisibilmente si legge:

«Questa sezione ha ripetutamente affermato (Sez. 5, Sentenza n. 21270 del 07/08/2008; Sentenza n. 17602 del 27/06/2008; Sez. 5, Sentenza n. 9567 del 23/04/2007) che costituiscono spese di rappresentanza quelle affrontate per iniziative volte ad accrescere il prestigio e l'immagine dell'impresa ed a potenziarne le possibilità di sviluppo, mentre vanno qualificate come spese pubblicitarie o di propaganda quelle erogate per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque dell'attività svolta. In definitiva, si ritiene debbano farsi rientrare nelle spese di rappresentanza quelle effettuate senza che vi sia una diretta aspettativa di ritorno commerciale, e che vadano, invece, considerate spese di pubblicità o propaganda quelle altre sostenute per ottenere un incremento, più o meno immediato, della vendita di quanto realizzato nei vari cicli produttivi ed in certi contesti, anche temporali. Il criterio discrezionale 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 nonché con il potenziamento delle possibilità di sviluppo della società; laddove, 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. Alla luce di tale principio le spese di sponsorizzazione in questione, in quanto idonee al più ad accrescere il prestigio dell'impresa (...), vanno ritenute spese di rappresentanza, deducibili nei limiti di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 74, comma 2».

Nella specie, la Soc. 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 «Marfin Packaging Machines Italy».

Né ha spiegato, neppure in memoria, quale potesse essere la concreta finalità d'incremento commerciale, concernente la produzione d'impiantistica per imballaggi, nel contesto delle corse automobilistiche.

La sentenza d'appello si è discostata dagli enunciati principi e va, dunque, cassata anche con riferimento al contenzioso sull'IVA, atteso che non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per un costo unitario non superiore a Euro 25,82 (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 bis 1, lett. h).

A nulla rileva la risoluzione ministeriale del 1992, invocata dalla controricorrente in memoria (pag. 3 p.5), trattandosi di atti interni alla P.A. di cui sono ignote le modalità essenziali d'eventuale ingresso nel giudizio di merito, atteso che nulla la contribuente riferisce, in difetto di autosufficienza, e nulla, comunque, risulta dalla sentenza d'appello.

Inoltre, del tutto non conferenti sono i richiami giurisprudenziali contenuti in memoria (pag. 3 p.6), ma completamente estranei al *thema decidendum* (Cass. n. 428 del 1996 riguarda i corrispettivi percepiti dall'impresario di spettacoli sportivi per le sponsorizzazioni e per la cessione dei diritti di ripresa e trasmissione radiotelevisiva quale base imponibile dell'imposta sugli spettacoli; Cass. n. 7294 del 2006, invece, si occupa dell'inammissibilità dell'appello).

Infine, non risulta che la disapplicazione delle sanzioni, pure invocata dalla Soc. contribuente in

memoria (pag. 4 p.8), rientrasse nel perimetro del giudizio di merito, atteso che nulla la contribuente riferisce sul punto, in difetto di autosufficienza, e nulla, comunque, risulta dalla sentenza d'appello.

Concludendo, il Collegio, a seguito della discussione in camera di consiglio, condividendo i motivi in fatto e in diritto della relazione, ritiene che ricorra l'ipotesi della manifesta fondatezza del primo motivo/ricorso, per tutte le ragioni sopra indicate; il secondo motivo, denunciante meri vizi motivazionali, resta assorbito.

Da tutto ciò consegue la cassazione della sentenza d'appello senza rinvio, stante la manifesta infondatezza del ricorso introduttivo della parte contribuente che consente la pronuncia immediata nel merito ex art. 384 c.p.c.

Nell'evoluzione della vicenda processuale si ravvisano giusti motivi per compensare le spese delle fasi di merito, mentre quelle di legittimità seguono la soccombenza.

### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il primo motivo, dichiara assorbito il secondo, cassa senza rinvio la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo; condanna la parte contribuente alle spese del giudizio di legittimità liquidate, a favore dell'Agenzia delle entrate, in Euro 1.500 per onorario, oltre alle spese prenotate a debito; compensa le spese dei gradi di merito.