



*Appunti fiscalità delle Associazioni Sportive Dilettantistiche*  
*01/17*

# **Contratti di sponsorizzazione sportiva: “Inerenza e Deducibilità”**

15 maggio 2017

## Sommario

INTRODUZIONE.....	2
PREMESSA.....	2
1) Casistica delle contestazioni di violazioni civilistiche, fiscali rivolte alle ASD in caso di verifica fiscale....	4
1.1 Le sanzioni per utilizzo illecito delle agevolazioni fiscali.....	4
2) Contratti di sponsorizzazione sportiva art.108 e 109 DPR 917/86. I principi di inerenza e deducibilità dei contratti di sponsorizzazione sportiva; .....	5
2.1) Sponsorizzazioni e art. 90 Legge 289/02 art.108 e 109 TUIR.....	5
2.2) Sponsorizzazioni – Circolare 21/E Agenzia Entrate del 22 aprile 2003. ....	6
2.3) Contratti di sponsorizzazione e presunzione assoluta di spesa. ....	6
2.4) Sponsorizzazioni regole per la deducibilità.....	7
2.5) Contratto di sponsorizzazione con ASD “Cartiera” .....	8
3) Inerenza e deducibilità dei contratti di sponsorizzazione sportiva: orientamenti giurisprudenziali .....	9
BIBLIOGRAFIA .....	13

## **INTRODUZIONE**

“Appunti sulla Fiscalità delle associazioni sportive” è il titolo del lavoro redatto a cura dell’Associazione Italiana Commercialisti Azienda Sport (AICAS).

Con la redazione di tale documento, AICAS intende contribuire ad analizzare ed approfondire le tematiche del “regime della fiscalità di vantaggio” applicata alle associazioni sportive dilettantistiche.

A partire dal prossimo 15 maggio 2017 con cadenza quindicinale saranno pubblicati sul sito “Commercialisti azienda sport” gli Appunti sulla Fiscalità delle ASD divisi secondo le tematiche che seguono: 1) Contratti di sponsorizzazione sportiva delle ASD (15 maggio 2017); 2) Fiscalità di vantaggio art.90 Legge 289/02 e Legge 398/91 (30 maggio 2017); 3) Il Registro CONI delle ASD (15 giugno 2017); 4) Attività istituzionale ed attività commerciale delle ASD (30 giugno 2017); 5) Tracciabilità dei pagamenti bancari delle ASD e principio del “Favor rei” (15 luglio 2017); 6) La responsabilità fiscale del legale rappresentante delle ASD (30 luglio 2017); 7) Il rendiconto delle ASD (10 agosto 2017).

## **PREMESSA**

“Appunti sulla fiscalità delle associazioni sportive” (partendo dall’analisi della normativa di riferimento delle società sportive), per ogni singolo argomento trattato, raccoglie e raccorda le più interessanti e significative sentenze tributarie riservate alla fiscalità di vantaggio degli “enti de quo”.

Il presente documento intende essere un valido strumento di supporto operativo riservato ai professionisti incaricati di effettuare difesa tecnica, assistenza e consulenza tributaria a tutela dell’A.S.D. nel caso di verifica fiscale, redazione di memorie illustrative di cui all’art. 12 Legge 212/00, ed elaborazione di ricorsi tributari avverso Avvisi di Accertamento emessi dall’Agenzia delle Entrate.

La verifica e successivo accertamento fiscale posto in essere (dall’Agenzia delle Entrate, Guardia di Finanza e S.I.A.E.) nei confronti delle Associazioni Sportive Dilettantistiche è finalizzato a verificare se, tali enti, applicano “correttamente la normativa sulla fiscalità di vantaggio” agli stessi riservata.

In tema di associazioni sportive dilettantistiche, la normativa civilistica e fiscale risulta essere la seguente: D.Lgs. 460/97 (riordino disciplina tributaria enti non commerciali), art. 90 Legge 289/02 (disposizione per l’attività sportiva dilettantistica), art. 148 D.P.R. 917/86 (regime IRES delle associazioni sportive dilettantistiche), art. 4 D.P.R. 633/72 (regime Iva delle associazioni sportive dilettantistiche), Legge 398/91 (regime forfettario delle associazioni sportive dilettantistiche), art. 30 D.L. 185/08, Legge 02/09 (Modello EAS), art. 38 c.c. (responsabilità fiscale del legale rappresentante).

Successivamente alla verifica fiscale effettuata nei confronti delle associazioni sportive

dilettantistiche, in relazione alle contestazioni civilistiche e fiscali, l'Agenzia delle Entrate provvederà a notificare al legale rappresentante della società un "avviso di accertamento induttivo" di cui all'art. 39 — 2° comma lett. d) D.P.R. 600/72.

Tale metodologia di accertamento prevede la ricostruzione "extracontabile" del reddito presunto da ascrivere all'associazione sportiva dilettantistica accertata, prescindendo del tutto dalle scritture contabili e dal rendiconto dalla stessa redatto. Il valore dei "ricavi presunti" potrà essere determinato da elementi indiziali e/o ragionamenti presunti e/o logico-deduttivi.

Nel caso delle associazioni sportive dilettantistiche il "valore dei ricavi accertati" potrà essere determinato come segue:

- ricostruzione numero frequentatori della sede dove si svolge l'attività sportiva;
- verifica consumi energetici e materiale di consumo acquistati;
- ricostruzione dei turni di lavoro e relativi compensi
- verifica movimenti bancari dell'associazione sportiva dilettantistica e degli amministratori.

Con la notifica dell'avviso di accertamento si determinano le seguenti situazioni tributarie:

- per le "associazioni sportive dilettantistiche" il disconoscimento" della natura associativa e sportiva dilettantistica dell'ente e riqualificazione della stessa quale società commerciale;
- per le "società sportive di capitale" il disconoscimento" delle spettanze delle agevolazioni fiscali sportive dilettantistiche e accertamento della natura commerciale dell'attività.

In relazione a quanto evidenziato, con il presente lavoro AICAS per ogni tematica Fiscale che segue:

- 1) Contratti di sponsorizzazione sportiva delle ASD;
- 2) Fiscalità di vantaggio art.90 Legge 289/02 e Legge 398/91;
- 3) Il Registro CONI delle ASD;
- 4) Attività istituzionale ed attività commerciale delle ASD;
- 5) Tracciabilità dei pagamenti bancari delle ASD e principio del "Favor rei";
- 6) La responsabilità fiscale del legale rappresentante delle ASD;
- 7) Il rendiconto delle ASD, ha provveduto ad analizzare la normativa di riferimento ed il relativo orientamento giurisprudenziale.

## **1) Casistica delle contestazioni di violazioni civilistiche, fiscali rivolte alle ASD in caso di verifica fiscale.**

Al termine delle operazioni di verifica fiscale attivata nei confronti delle associazioni sportive dilettantistiche, ed in sede di redazione di "processo verbale di constatazione", la casistica delle contestazioni e delle sanzioni più significative sono rivolte alle violazioni civilistiche e fiscali di cui appresso:

- Contestazione di violazioni civilistiche

- irregolarità/omessa registrazione statuto adeguato alla normativa D.lgs. 460/97 e art. 90 Legge 289/02;
- omessa/tardiva iscrizione registro Coni;
- omessa/irregolarità convocazione assemblea e pubblicità dei verbali assembleari;
- omessa/irregolarità procedura adesione soci;
- omessa/irregolarità verbalizzazione riunioni Consiglio Direttivo e relativa pubblicità delle stesse.

- Contestazione di violazioni fiscali

- omesso/tardivo invio Modello EAS;
- mancato rapporto tra concetto di pubblicità e concetto di sponsorizzazione;
- superamento plafond curo 250.000 per le associazioni sportive dilettantistiche in regime di 398/91 ed omesso modello Unico, IVA;
- pagamento in contanti di importi uguali e superiori ad euro 516,46;
- omessa numerazione fiscale d'acquisto;
- omessa/irregolare tenuta della contabilità;
- omessa redazione del rendiconto;
- superamento delle soglie di esenzione di curo 7.500 per indennità sportive e mancato assoggettamento a ritenuta;
- omesso/irregolare invio modello 770, compensi erogati agli sportivi dilettanti;
- anomalia dati dichiarati ed obblighi dichiarativi

### **1.1 Le sanzioni per utilizzo illecito delle agevolazioni fiscali**

Per l'utilizzo illecito da parte delle associazioni sportive dilettantistiche delle agevolazioni fiscali vengono applicate le seguenti sanzioni:

- omessa tenuta scritture contabili;
- omessa/insufficiente versamento Iva e Ires;
- omessa emissione scontrini/ricevuta fiscale
- omessa/irregolare presentazione dichiarazioni fiscali annuali;
- rapporto di lavoro irregolare;
- omesso/insufficiente versamento ritenute fiscali c/o contributi ENPALS

## **2) Contratti di sponsorizzazione sportiva art.108 e 109 DPR 917/86. I principi di inerenza e deducibilità dei contratti di sponsorizzazione sportiva;**

La sponsorizzazione è come affermato nella risoluzione del 14 novembre 2002, n. 356/E, "un contratto bilaterale a prestazioni corrispettive, in base al quale il soggetto sponsorizzato o *sponsee* si obbliga nei confronti dello sponsor ad effettuare determinate prestazioni pubblicitarie dietro versamento di un corrispettivo che può consistere in una somma di denaro, in beni o servizi, che lo sponsor deve erogare direttamente o indirettamente".

L'Agenzia e la dottrina prevalente ritengono, correttamente, che le spese di sponsorizzazione debbano avere lo stesso trattamento di quelle di pubblicità, a condizione che il loro scopo sia quello di reclamizzare un prodotto commerciale oppure il nome o il marchio dell'impresa e che siano corrisposte a fronte di un obbligo sinallagmatico del soggetto beneficiario.

Orbene durante i controlli l'amministrazione finanziaria sempre più frequentemente contesta l'indeducibilità dei costi di sponsorizzazione. Ed infatti, le condizioni per la deducibilità delle spese per la sponsorizzazione del marchio aziendale continuano ad essere al centro di numerosi interventi della Cassazione in attesa che alle problematiche interpretative possa essere data una soluzione normativa.

### **2.1) Sponsorizzazioni e art. 90 Legge 289/02 art.108 e 109 TUIR**

Le sponsorizzazioni a società ed associazioni sportive dilettantistiche sono oggetto di una norma di favore, che attribuisce carattere "pubblicitario" alle spese sostenute a -fronte dell'impegno dell'ente sportivo ad associare il nome dello sponsor al proprio. Il limite annuo (200.000 euro) previsto dall'art. 90 Legge 289/02 entro il quale opera la qualifica pubblicitaria della spesa lascia nel dubbio.

Nei contratti di sponsorizzazione un soggetto (detto sponsor), che mira a divulgare/diffondere un proprio segno distintivo e/o a rafforzare l'immagine propria o della propria azienda sul mercato, si vincola ad erogare un corrispettivo (non necessariamente in denaro) per la prestazione offerta da un altro soggetto (detto *sponsee*), che si impegna a sua volta a garantirgli visibilità presso il pubblico che lo segue, allo scopo che questo venga emotivamente indotto, anche nel lungo periodo, a preferirlo e, conseguentemente, a garantirgli un ritorno economico.

Il soggetto che eroga le somme in argomento alle società ed associazioni sportive dilettantistiche nel limite annuo complessivo di 200.000 euro può beneficiare dell'integrale deducibilità dal reddito d'impresa prevista dall'art. 108, comma 2, primo periodo, del TUIR per le spese di pubblicità e propaganda e dall'art.109 TUIR.

## **2.2) Sponsorizzazioni – Circolare 21/E Agenzia Entrate del 22 aprile 2003.**

La fruibilità dell'agevolazione introdotta ai fini delle imposte sui redditi delle società però, come precisato dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 21/E del 22 aprile 2003, e confermato anche nei documenti di prassi successivi e nelle pronunce di giurisprudenza, è comunque subordinata alla sussistenza delle seguenti condizioni:

- a) i corrispettivi erogati siano necessariamente destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante (rispetto del requisito dell'inerenza dell'erogazione lo sponsor eroga il denaro con l'unico intento promozionale della propria attività);
- b) a fronte dell'erogazione delle somme sia riscontrata una specifica attività del beneficiario della medesima erogazione (necessaria sinallagmaticità del rapporto sottostante: lo sponsor si impegna a pubblicizzare e diffondere il prodotto o il marchio dello sponsor, ad esempio inserendolo su borsoni, magliette, brochure, ecc.).

In riferimento a quanto evidenziato si è ricavata una sintesi dei possibili elementi di criticità che potrebbero essere, in caso di verifica fiscale, oggetto di attenzione e fonte di possibili rilievi. In particolare i requisiti di cui sopra confluiscono in un quadro di insieme che consente, valutato nel suo insieme di esprimere un giudizio di sindacabilità sull'intera operazione di sponsorizzazione. In tal senso ben si evidenziano, nelle premesse contrattuali, le ragioni economiche per cui lo sponsor sostiene tali costi.

Il contribuente/sponsor non dovrà limitarsi al semplice assolvimento degli adempimenti formali, ma al fine di evitare possibili contestazioni dall'Amministrazione Finanziaria dovrà porre *ex ante* particolare attenzione a determinati aspetti, in particolare se la controparte nel rapporto è costituita da un'associazione sportiva dilettantistica e beneficia di un particolare regime fiscale, *id est* l. 398/1991.

## **2.3) Contratti di sponsorizzazione e presunzione assoluta di spesa.**

In molti casi in sede giurisdizionale viene data particolare rilevanza ai quadri probatorio complessivo (sentenza n. 184 del 13 gennaio 2014 della CTP di Milano), per cui lo sponsor, pur consapevole che sussiste *ope legis* una presunzione assoluta circa la natura della spesa, nel limite di euro 200.000 annui, dovrà:

- a) assolvere agli imprescindibili aspetti formali (contratto, pagamenti traccia-bili, documenti attestanti l'esistenza dell'operazione) (sentenza n. 718 del 24 marzo 2014 della CTR di Bari; sentenza n. 423 del 30 maggio 2014 della CTP di Pisa; sentenza n. 38 del 6 maggio 2013 della CTP di Treviso);
- b) operare con soggetti riconosciuti e credibili, ad esempio richiedere, se trattasi di ASD, l'iscrizione allo specifico registro dei CONI (CTP di Ravenna, sentenza n. 19 del 15 gennaio 2014);
- c) le spese devono essere sostenute per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque dell'attività svolta e devono produrre un'utilità (CTP di Aosta, sentenza n. 23 del 1° luglio 2013);

- d) richiedere allo *sponsee*-ASD la redazione di report dai quali risulti inequivocabilmente l'esistenza dell'attività di sponsorizzazione;
- e) evitare che il contenuto del contratto sia generico ovvero possa essere qualificato dai verificatori come una semplice erogazione liberale, nei quali casi il costo non è deducibile (con esclusione dei casi previsti dagli art. 15 e 100, rispettivamente lett. h) e lett. f), del TUIR);
- f) evidenziare che lo *sponsee* non assume obbligazioni in termini di risultato (CTP di Mantova, sentenza n. 114 del 30 aprile 2013);
- g) individuare un raffronto tra costo della sponsorizzazione e fatturato globale dell'impresa, evitando dunque di sostenere costi eccessivi (sentenza n. 180 del 13 maggio 2014 della CTP di Mantova; sentenza n. 170 del 12 agosto 2013 della CTP di Mantova)
- h) redigere dei report dai quali risulti l'effetto prodotto da tali costi evidenziando che all'attività sponsorizzata è riconducibile una diretta aspettativa di ritorno commerciale, al fine di evitare il rischio che in fase di verifica detta spesa venga riqualficata in spesa di rappresentanza (sentenza n. 509 dell'11 marzo 2014 della CTP di Firenze);
- i) accertarsi, per quanto possibile, che l'ASD contabilizzi il provento poiché si è visto che la mancata contabilizzazione è considerata dalla giurisprudenza di vertice indicatore dell'inesistenza dell'operazione (Cass., Ord. 24478/2014);
- j) evitare sproporzioni della spesa rispetto a contratti redatti con altri sponsor "*corrispettivi illogicamente diversi in corrispettivo della attribuzione di identici diritti pubblicitari*", e mancata annotazione del provento da parte della società sportiva (Cass. Civ., sez. V, sent. 17 luglio 2014, n. 16327).

L'Agenzia delle Entrate, infatti, contesta con sempre maggiore frequenza l'antieconomicità di tali spese perché sproporzionate rispetto all'utile conseguito dall'impresa/sponsor ovvero perché dalle stesse non conseguirebbe un apprezzabile "ritorno" sui ricavi. In tale contesto è fondamentale l'allegazione "*delle potenziali utilità per la propria attività Sommerciale o dei futuri vantaggi conseguibili attraverso la pubblicità svolta dall'impresa in favore del terzo*" (Cass. Civ., sez. V, sent. 26 novembre 2014, n. 25100)

## 2.4) Sponsorizzazioni regole per la deducibilità

La differenza tra costi di rappresentanza e costi di pubblicità assume particolare rilevanza con riferimento agli orientamenti mostrati dalla giurisprudenza negli ultimi anni.

Le spese di rappresentanza rappresentano dei costi sostenuti per accrescere il prestigio della società senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite. Le spese di pubblicità hanno il fine di esaltare le caratteristiche dei prodotti, al fine di incrementare le vendite.

Ai fini fiscali la differenza tra spese di pubblicità e Spese di rappresentanza assume fondamentale rilievo in quanto, mentre le prime sono completamente deducibili le seconde sono sottoposte a specifici limiti.

Con la sentenza 27 maggio 2015 n. 10914, la Corte di Cassazione si è pronunciata in materia di reddito d'impresa e, segnatamente, in tema di spese per sponsorizzazioni, ha individuato i criteri in



base ai quali stabilire se le stesse possono essere portate integralmente in deduzione alla stregua delle spese di pubblicità o propaganda, oppure solo nei limiti previsti dalla legge per le spese di rappresentanza.

## **2.5) Contratto di sponsorizzazione con ASD “Cartiera”**

In caso di contratto di sponsorizzazione tra un’azienda sponsor ed un ASD “cartiera”, lo sponsor ai fini della deducibilità della sponsorizzazione deve dimostrare l’effettività della prestazione attivata nella stagione sportiva oggetto del contratto.

In relazione a quanto evidenziato in sede di contenzioso l’azienda sponsor dovrà provare quanto segue: documentazione bancaria attestante il pagamento delle fatture di sponsorizzazione emesse dall’ASD “cartiera”; documentazione fotografica e giornalistica attestante la presenza del marchio dell’azienda sponsor; partecipazione a gare e/o campionati di riferimento (Comm.Trib.Prov.Forlì sent.n°32/2017).

### **3) Inerenza e deducibilità dei contratti di sponsorizzazione sportiva: orientamenti giurisprudenziali**

Relativamente ai contratti di sponsorizzazione sportiva il contenzioso in essere è relativo alla deducibilità di tali spese da parte delle aziende sponsor.

Si rileva che le spese di sponsorizzazione nei confronti delle ASD sono considerate “ex lege”, spese pubblicitarie, laddove la ratio della norma è quella di far sì che le società sportive trovino nella possibilità di ricevere sponsorizzazioni sportive che sono fonte di sostentamento, consentendo come contropartita all’azienda sponsor, nei limiti del valore di euro 200.000,00 di cui all’art.90 Legge 289/02 l’intera deducibilità della spesa.

Le massime che seguono raccordano ed analizzano le sentenze della Giustizia Tributaria più significative nell’ambito della deducibilità delle spese di sponsorizzazione.

#### **La deduzione fiscale delle spese di sponsorizzazione Corte di Cassazione Ordinanza n°8981 del 6 aprile 2017**

**Le somme corrisposte dall’azienda sponsor ad una ASD per la promozione dei marchi, in occasione di eventi sportivi, se il valore non supera l’importo di euro 200.000,00, risulta essere da parte di quest’ultima, costo di pubblicità, interamente deducibile ai sensi dell’art.90 Legge 289/02.**

#### **Deducibilità delle Sponsorizzazioni Sportive per le ASD iscritte al registro CONI**

#### **Corte di Cassazione Ordinanza n°7207/17 del 22 marzo 2017.**

**Risultano essere deducibile da parte delle “Aziende Sponsor” le spese di pubblicità sotto il tetto dei 200 mila euro di cui all’art.90 Legge 289/02, inerente i contratti di sponsorizzazione stipulati con ASD regolarmente iscritte al Registro CONI.**

## **Spese di sponsorizzazione sportiva integralmente deducibili**

**Art.90 Legge 289/02**

**Comm.Trib.Firenze sent.n°373 del 23/03/2017**

Il corrispettivo di cui ai contratti di sponsorizzazione fino all'importo di euro 200.000,00, erogato in favore delle ASD costituisce ai fini fiscali spesa di pubblicità integralmente deducibile essendo la stessa diretta a promuovere l'immagine e/o i prodotti dell'azienda sponsor di cui all'art.90 Legge 289/02.

### **Contratto di sponsorizzazione sportiva "criteri di deducibilità"**

**Corte di Cassazione sent. N. 5720 del 23 marzo 2016**

**Comm.Trib.Prov.Vicenza sent.n. 732 del 5 luglio 2016**

**La Corte di Cassazione in riferimento all'art. 90 comma 8 della Legge 289/02 qualifica i criteri di deducibilità delle spese pubblicitarie, e/o di sponsorizzazione, da parte delle aziende sponsor su contratti attivati nei confronti delle ASD.**

- a) Soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica;
- b) Sia rispettato il limite quantitativo di spesa;
- 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 (apposizione del marchio sulle divise e abbigliamento sportivo, esibizione di striscioni, tabelloni sul campo di gioco).

**Comm. Trib. Prov. Novara – Sezione 1 - Sentenza n. 267 del 18 settembre 2015**

**Comm. Trib. Prov. Pisa - Sentenza n. 423 del 2014**

**Comm. Trib. Prov. Pisa - Sentenza n. 94 del 2015**

**Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia - Sentenza n. 116 del 2012**

- **Contratti di sponsorizzazione con “presunzione assoluta di inerenza” deducibili fino a 200 mila euro, in ossequio alla previsione normativa art. 90, comma 8, Legge 289/02.**

### **Corte di Cassazione**

**Sentenza n. 10914 del 27 maggio 2015**

- **Sponsorizzazioni deducibili con limiti e regole delle spese di rappresentanza.**
- **Le spese di pubblicità sono completamente deducibili, le spese di rappresentanza sono sottoposte a limiti specifici.**

**Comm. Trib. Reg. Lombardia**

**Sentenza n. 3421 del 2015**

- **Per i contratti di sponsorizzazione, il mancato aumento del fatturato non basta a negare le “deduzioni” delle relative spese.**

**Comm. Trib. Prov. Di Cremona**

**Sentenza n. 182 del 2014**

- **Il contratto di sponsorizzazione redatto in “forma circostanziata” è elemento fondamentale per la deducibilità delle spese di pubblicità.**

## **BIBLIOGRAFIA**

- Roberto Selci “SSD e ASD come affrontare le verifiche fiscali”, Seminario di formazione; 09 aprile 2011.
- Giuliano Sinibaldi – “Verifiche fiscali e previdenziali nel settore sportivo dilettantistico” – Taranto giugno 2012;
- Edmondo Caira – Fisco e calcio dilettantistico – FIGC e LND – novembre 2011.
- Pietro Bertolaso Brisotto “Le verifiche fiscali delle Associazioni Sportive Dilettantistiche e società sponsor” – Maggioli Editore – 2015.
- Sponsorizzazioni: limiti e regole per la deducibilità – Guida ai controlli Fiscali – novembre 2015.
- Le verifiche fiscali delle associazioni sportive dilettantistiche – Circolare 01/2013 osservatorio A.S.D. Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Salerno.
- ASD: la deducibilità delle spese di sponsorizzazione – Fiscal Focus n.172/17.
- ASD aspetti Fiscali e Civilistici – Italia Oggi – dicembre 2016.
- Antonio Sanges – Ordinamento sportivo e Enti Sportivi Dilettantistici – Salerno 25/10/2016.