STUDIO PIZZANO

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

www.studiopizzano.it

DEDUCIBILITÀ FISCALE DELLE SPONSORIZZAZIONI SPORTIVE: TRA PRESUNZIONI ASSOLUTE E ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI

Pubblicato il17 Giugno 2025 di Sabatino Pizzano

L'articolo 90, comma 8, della Legge 27 dicembre 2002, n. 289 ha introdotto nell'ordinamento tributario un regime fiscale peculiare per le erogazioni liberali destinate al sostegno dello sport dilettantistico, configurando una disciplina speciale che deroga ai principi generali dell'inerenza fiscale previsti dal TUIR. La disposizione in esame si inserisce in un quadro normativo più ampio volto a incentivare, attraverso la leva fiscale, lo sviluppo delle attività sportive dilettantistiche, riconoscendone il valore sociale e la rilevanza costituzionale. Il regime agevolativo si caratterizza per l'introduzione di una **presunzione legale assoluta** circa la natura pubblicitaria delle erogazioni effettuate in favore di specifici soggetti operanti nel settore sportivo dilettantistico, presunzione che opera entro determinati limiti quantitativi e subordinatamente al rispetto di specifici requisiti sostanziali.

Stanco di leggere? Ascolta l'articolo in formato podcast.

https://www.studiopizzano.it/wp-content/uploads/2025/06/Deducibilita-fiscale-delle-sponsorizzazioni-sportive.wav

Struttura e finalità della disciplina speciale

La disciplina dell'articolo 90, comma 8, della Legge n. 289/2002 trova la propria ratio nell'esigenza di fornire sostegno finanziario al mondo dello sport dilettantistico attraverso meccanismi fiscali agevolativi. La norma prevede che costituisca spesa di pubblicità, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, il corrispettivo in denaro o in natura erogato in favore di:

- **Società e associazioni sportive dilettantistiche** iscritte nei registri tenuti dal CONI e dalle federazioni sportive nazionali;
- **Fondazioni costituite da istituzioni scolastiche** per lo svolgimento di attività sportive;
- **Associazioni sportive scolastiche** operanti nei settori giovanili riconosciuti dalle federazioni sportive nazionali o dagli enti di promozione sportiva.

Presupposti soggettivi e oggettivi per l'applicazione del regime agevolativo

L'applicazione del regime agevolativo richiede la sussistenza congiunta di specifici presupposti:

Presupposti soggettivi:

- Il soggetto erogante deve essere un'impresa o un soggetto esercente attività commerciale;
- Il beneficiario deve rientrare nelle categorie tassativamente indicate dalla norma.

Presupposti oggettivi:

- L'erogazione deve essere finalizzata alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante;
- Deve sussistere una specifica attività promozionale posta in essere dal beneficiario;
- L'importo complessivo annuo non deve eccedere la soglia di euro 200.000.

Il limite quantitativo e i meccanismi di applicazione

Il limite annuo di euro 200.000 costituisce elemento caratterizzante del regime speciale. Entro tale soglia opera la presunzione assoluta di natura pubblicitaria, con conseguente piena deducibilità delle somme erogate. Per le erogazioni eccedenti tale limite, la

deducibilità rimane subordinata alla verifica dei requisiti ordinari previsti dal TUIR per le spese di pubblicità e propaganda.

La Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 57/E del 2010 ha chiarito che il limite si riferisce all'importo complessivo delle erogazioni effettuate dal singolo soggetto nell'arco dell'anno solare, indipendentemente dal numero dei beneficiari e dalla tipologia delle prestazioni ricevute.

Circolare n. 21/E/2003 e i successivi chiarimenti

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 21/E del 22 aprile 2003, ha fornito i primi chiarimenti interpretativi sulla portata applicativa della norma, evidenziando come la disposizione introduca "una presunzione assoluta circa la natura di tali spese" che vengono considerate, nel limite dell'importo indicato, comunque di pubblicità.

I requisiti sostanziali per la fruizione dell'agevolazione

Il documento di prassi ha individuato due condizioni essenziali per l'operatività del regime agevolativo:

- **Finalizzazione promozionale:** I corrispettivi erogati devono essere necessariamente destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante. Tale requisito presuppone l'esistenza di un nesso funzionale tra l'erogazione e l'attività imprenditoriale del soggetto sponsor.
- **Attività specifica del beneficiario:** Deve essere riscontrata, a fronte dell'erogazione, una specifica attività promozionale posta in essere dal soggetto beneficiario. Il requisito implica la necessità di una prestazione concreta e documentabile da parte dell'ente sportivo.

Gli sviluppi interpretativi della prassi amministrativa

La successiva Risoluzione n. 57/E/2010 ha precisato ulteriori aspetti applicativi del regime, chiarendo che:

- La presunzione assoluta opera esclusivamente entro il limite quantitativo stabilito dalla norma;
- L'eccedenza rimane deducibile secondo le regole ordinarie, purché sussistano i requisiti sostanziali di un contratto di sponsorizzazione;
- La natura del rapporto contrattuale deve presentare tutti i requisiti formali e sostanziali riscontrabili in un rapporto di sponsorizzazione o di altra prestazione pubblicitaria.

Gli orientamenti giurisprudenziali

La giurisprudenza di legittimità ha progressivamente delineato i contorni applicativi del regime speciale, elaborando principi interpretativi di fondamentale importanza per la corretta applicazione della disciplina agevolativa.

La natura derogatoria del regime speciale: l'insegnamento della Cassazione

La Corte di Cassazione, attraverso una serie di pronunce consolidate, ha chiarito la natura derogatoria dell'articolo 90, comma 8, della Legge n. 289/2002 rispetto ai principi generali dell'inerenza fiscale. In particolare, l'ordinanza n. 4627 del 2023 ha evidenziato come la disposizione in esame:

> *"costituisce norma speciale, destinata a derogare anche al regime generale di deducibilità dei costi previsto dall'art. 109 del TUIR, trattandosi di disposizione che detta peculiari condizioni di deducibilità delle spese di pubblicità che rispondono alle*

> *specifiche esigenze del settore di riferimento"*

La norma persegue finalità agevolative specifiche, identificabili nella voluntas legis di:

- Incentivare gli investimenti privati nel settore dello sport dilettantistico;
- Favorire, attraverso la leva fiscale, la diffusione di attività giudicate socialmente utili;
- Riconoscere la rilevanza costituzionale dello sport come valore da tutelare e promuovere.

La presunzione assoluta di inerenza e congruità

Il carattere peculiare del regime speciale si manifesta nell'introduzione di una **presunzione legale assoluta** che investe sia la natura pubblicitaria delle erogazioni sia la loro inerenza all'attività d'impresa. Come precisato dalla Cassazione (ordinanze nn. 20560/2022, 5203/2022, 31080/2021), la presunzione opera a condizione che:

- Il soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica rientrante nelle categorie previste dalla norma;
- Sia rispettato il limite quantitativo di spesa;
- La sponsorizzazione miri effettivamente a promuovere l'immagine ed i prodotti dello sponsor;
- Il soggetto sponsorizzato abbia concretamente posto in essere una specifica attività promozionale.

La Suprema Corte ha chiarito che, quando risultino soddisfatti tali requisiti, "non rilevano pertanto requisiti ulteriori" per la piena deducibilità delle somme erogate.

Il superamento del criterio quantitativo dell'inerenza fiscale

Un aspetto di particolare rilevanza sistematica emerge dall'evoluzione giurisprudenziale in tema di inerenza fiscale delle sponsorizzazioni. La Cassazione ha progressivamente abbandonato concezioni quantitative dell'inerenza, abbracciando un approccio qualitativo che prescinde dalla dimostrazione di un nesso diretto tra spesa sostenuta e ricavi conseguiti.

L'ordinanza n. 6368 del 8 marzo 2021 ha chiarito che:

> *"la deducibilità del costo di sponsorizzazione è subordinata alla sussistenza di una correlazione della spesa con l'attività imprenditoriale nel suo complesso, risultando così superata la necessaria valutazione di congruità o l'utilità del costo rispetto ai ricavi, e l'antieconomicità degrada a mero elemento sintomatico della carenza di inerenza"*

Tale orientamento trova conferma nell'ordinanza n. 4856 del 2023, che ha ribadito il principio secondo cui:

> *"i costi di sponsorizzazione sono deducibili dal reddito di impresa ove risultino inerenti all'attività stessa, anche in via indiretta, potenziale o in proiezione futura, esclusa ogni valutazione in termini di utilità, vantaggio o potenziale incremento per l'attività medesima"*

La distinzione tra spese di pubblicità e spese di rappresentanza

La corretta qualificazione delle erogazioni effettuate in favore di soggetti sportivi assume rilevanza centrale per la determinazione del regime fiscale applicabile. La giurisprudenza ha elaborato criteri discretivi specifici per distinguere tra spese di pubblicità, integralmente deducibili, e spese di rappresentanza, soggette ai limiti previsti dall'articolo 108 del TUIR.

I criteri discretivi elaborati dalla giurisprudenza

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 10440 del 21 aprile 2021, ha precisato che:

> *"il criterio discretivo tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità va individuato negli obiettivi perseguiti, atteso che le prime sono sostenute per accrescere il prestigio della impresa senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite, se non in via mediata e indiretta attraverso il conseguente aumento della sua notorietà e immagine, mentre le seconde hanno una diretta finalità promozionale di prodotti e servizi commercializzati"*

La distinzione assume particolare rilievo nelle sponsorizzazioni, dove spesso coesistono elementi riconducibili ad entrambe le categorie di spesa.

L'applicazione dei criteri alle sponsorizzazioni sportive

In linea generale, la giurisprudenza di legittimità ha chiarito che le spese di sponsorizzazione costituiscono **spese di rappresentanza**, deducibili nei limiti previsti dall'articolo 108 del TUIR, salvo che il contribuente non dimostri l'esistenza di una diretta "aspettativa di ritorno commerciale" (Cassazione, ordinanze nn. 10914/2015, 5720/2016).

Tuttavia, la Suprema Corte ha precisato che:

> *"laddove non vi sia alcun nesso tra l'attività sponsorizzata e quella posta in essere dallo sponsor, le relative spese non possono essere considerate di pubblicità, e come tali integralmente deducibili, ma devono ritenersi spese di rappresentanza soggette ai limiti previsti dall'art. 108 del T.U.I.R."*

I limiti alla valutazione di congruità nelle sponsorizzazioni

Un aspetto di particolare interesse emerge dalle pronunce che hanno affrontato il tema della valutazione di congruità delle sponsorizzazioni. La Cassazione ha chiarito che:

> *"nel campo delle sponsorizzazioni è improponibile, se non impossibile, individuare l'ammontare «congruo» di una sponsorizzazione, poiché queste spese, di solito, sono sostenute nella prospettiva di aumentare i ricavi, senza la ben che minima garanzia che tale obiettivo possa essere davvero conseguito"*

Tale principio assume particolare rilievo nel regime speciale delle sponsorizzazioni sportive dilettantistiche, dove la presunzione assoluta di inerenza e congruità esclude ogni valutazione quantitativa dei costi sostenuti.

Ordinanza n. 4627/2023 e i precedenti consolidati

L'ordinanza della Corte di Cassazione n. 4627 del 2023 rappresenta un *leading case* per la comprensione del regime applicativo delle sponsorizzazioni sportive dilettantistiche. Il caso ha riguardato il recupero a tassazione, operato dall'ufficio finanziario, di importi fatturati da un'associazione sportiva dilettantistica per asserita assenza di inerenza ai sensi degli articoli 109 del TUIR e 19 del D.P.R. n. 633/1972.

I profili di criticità emersi nel giudizio di merito

Il giudice di appello aveva erroneamente ritenuto che la presunzione assoluta contenuta nell'articolo 90, comma 8, della Legge n. 289/2002 riguardasse esclusivamente la natura della spesa, e non la sua inerenza, che doveva essere separatamente dimostrata dal contribuente. Tale interpretazione aveva condotto alla conferma del recupero fiscale, nonostante la sussistenza dei requisiti previsti dalla norma speciale.

La correzione operata dalla Cassazione

La Suprema Corte ha censurato l'approccio del giudice di merito, chiarendo che:

> *"la presunzione assoluta contenuta nell'art. 90, comma 8, della legge 289/2002 atteneva alla natura della spesa, e non alla sua inerenza dando rilievo, per ciò solo, alla valutazione di inerenza e congruità dei costi che, per quanto diffusamente rilevato, resta del tutto irrilevante, stante il chiaro tenore letterale del citato art. 90, comma 8"*

La decisione ha ribadito che, quando operano i presupposti della norma speciale, ogni ulteriore valutazione di inerenza e congruità risulta preclusa dalla presunzione legale assoluta.

Gli sviluppi successivi: l'ordinanza n. 4856/2023

La conferma dell'orientamento è giunta con l'ordinanza n. 4856 del 2023, che ha ulteriormente precisato il principio secondo cui la valutazione dell'inerenza deve essere condotta secondo criteri qualitativi, non quantitativi. La pronuncia ha censurato l'approccio del giudice tributario che si era "limitato a considerare l'entità (giudicata non proporzionata) dell'esborso in contestazione e la relazione tra lo stesso e l'oggetto dell'attività della società contribuente, non essendosi di contro valorizzato il profilo qualitativo dei costi in questione".

Profili operativi e criticità applicative del regime speciale

L'applicazione pratica del regime agevolativo presenta aspetti di particolare complessità che meritano approfondimento specifico, tanto sotto il profilo della documentazione richiesta quanto per gli adempimenti procedurali.

Documentazione e onere probatorio

Il regime speciale richiede la dimostrazione dell'effettivo svolgimento di attività promozionale da parte del soggetto beneficiario. Tale requisito implica la necessità di:

1. **Contratti specifici** che dettaglino le prestazioni promozionali dovute;
2. **Documentazione dell'attività svolta** (materiale pubblicitario, riprese televisive, presenza del marchio sponsor);
3. **Correlazione temporale** tra erogazione e attività promozionale.

Problematiche ricorrenti nella prassi applicativa

L'esperienza professionale evidenzia criticità ricorrenti nell'applicazione del regime, tra cui:

- **Genericità dei contratti di sponsorizzazione** che non specificano adeguatamente le prestazioni promozionali;

- **Difficoltà nella quantificazione dell'attività effettivamente svolta** dal beneficiario;
- **Incertezze nella gestione delle erogazioni pluriennali** e dei rapporti di durata.

Il trattamento dell'eccedenza oltre il limite dei 200.000 euro

Per le erogazioni eccedenti il limite annuo, si applica il regime ordinario delle spese di pubblicità e propaganda. Ciò comporta la necessità di verificare:

- L'esistenza di un contratto avente causa di sponsorizzazione;
- La correlazione tra attività dello sponsor e del soggetto sponsorizzato;
- L'effettiva aspettativa di ritorno promozionale.

Considerazioni sulla natura qualitativa dell'inerenza

La concezione qualitativa dell'inerenza rappresenta un'evoluzione significativa del sistema tributario. Come spesso accade, la giurisprudenza ha anticipato orientamenti che potrebbero trovare codificazione normativa in future riforme del sistema.

Il principio ha implicazioni che travalicano il settore delle sponsorizzazioni sportive, influenzando la valutazione dell'inerenza di molteplici tipologie di costi aziendali. Si tratta di aspetto che meriterebbe approfondimento specifico nelle sedi competenti.

La disciplina delle sponsorizzazioni sportive dilettantistiche si configura dunque come un microsistema normativo che, pur nella sua specificità, riflette tendenze evolutive più generali del diritto tributario dell'impresa.

www.studiopizzano.it

© RIPRODUZIONE RISERVATA