

## LA SPONSORIZZAZIONE SPORTIVA: PROFILI FISCALI

Giampaolo Morea, *Collaboratore del Centro Studi & Ricerche FIDAL*

### INDICE

#### Premessa

#### **CAPITOLO I: Il contratto di sponsorizzazione nei suoi aspetti generali**

1. Le tendenze evolutive del concetto di sponsorizzazione
2. Gli aspetti economico-tecnici della sponsorizzazione
3. Tipologia del contratto di sponsorizzazione

#### **CAPITOLO II: Le diverse figure di sponsorizzazione sportiva**

1. La sponsorizzazione dell'atleta
2. La sponsorizzazione del sodalizio
3. Segue: L'abbinamento
4. La sponsorizzazione della manifestazione sportiva

#### **CAPITOLO III: L'inquadramento civilistico dei contratti di sponsorizzazione**

1. La tesi della sponsorizzazione come species dell'appalto
2. La tesi della sponsorizzazione come contratto associativo
3. La tesi della sponsorizzazione come contratto atipico complesso

#### **CAPITOLO IV: La disciplina tributaria dello sponsorizzante**

1. La sponsorizzazione sportiva quale componente negativa di reddito per l'impresa sponsor
2. La misura della deducibilità

3. L'inquadramento della sponsorizzazione sportiva nel bilancio d'esercizio
4. I problemi dell'I.V.A.
5. I problemi riguardanti la sponsorizzazione dell'atleta e della manifestazione sportiva

#### **CAPITOLO V: La disciplina tributaria dello sponsorizzato**

1. Premessa
2. L'imposizione del contributo da sponsorizzazione per il sodalizio sportivo in generale
3. L'imposizione dei proventi da sponsorizzazione quando il sodalizio sportivo sia una società
4. L'imposizione dei proventi da sponsorizzazione quando il sodalizio sportivo sia un'associazione o altro ente non commerciale
5. I problemi dell'I.V.A.
6. L'imposta sugli spettacoli e il cosiddetto «forfait spettacolo»
7. Il comitato organizzatore
8. L'atleta sponsorizzato

#### **CAPITOLO VI: Conclusioni e prospettive «de iure condendo»**

1. Sintesi delle conclusioni raggiunte
2. Prospettive de iure condendo

#### **BIBLIOGRAFIA**

#### **INDICE**

## Premessa

«Il primo sponsorizzato della storia fu Achille, la cui madre si rivolse a Vulcano perché gli confezionasse lo spadone giusto per far fuori Ettore», sostenne ad un convegno sugli sponsor l'avvocato Donato Martucci.

Da ciò è possibile comprendere come il contratto di sponsorizzazione, oggi abbastanza diffuso, abbia un'ascendenza alquanto remota e non sia un fenomeno nato di recente, anche se certamente non è necessario andare così indietro nel tempo per poterlo studiare in modo compiuto. Infatti, l'oggetto di questo lavoro è principalmente l'esame del contratto di sponsorizzazione sotto il profilo giuridico e fiscale, tenendo presente che il campo in cui esso trova la sua applicazione più frequente è quello sportivo.

Ciò, d'altro canto, non deve meravigliare: se un'azienda si rivolge ad una società sportiva affinché, verso il pagamento di un corrispettivo in denaro, le pubblicizzi i suoi prodotti o, più in particolare, ne veicoli il marchio, il nome o l'immagine, lo fa soprattutto perché, data l'enorme diffusione che lo sport ha oggi, questa meglio di altre potrebbe assolvere al proprio compito. Lo sport è oggi un più che mai fenomeno di massa, in quanto forma di spettacolo che certamente più di altre attira l'interesse delle folle.

Chiarito ciò, è bene fin d'ora precisare che, nonostante la sua crescente espansione, il contratto di sponsorizzazione non ha ancora ricevuto da parte del nostro legislatore una disciplina completa o comunque organica. Il che, se da un lato sembrerebbe attestare un certo disinteresse del legislatore nei confronti della materia che si vuole trattare, da un altro fa invece ricordare che l'ordinamento sportivo è pur sempre, nell'ambito dell'ordinamento giuridico statale, autonomo rispetto a questo, con piena libertà, purché si resti nella sfera del lecito, per gli enti sportivi pubblici e privati, di autodeterminarsi.

200 Pertanto, va sottolineata la difficoltà, per chiunque si accinga ad affrontare

uno studio su quest'argomento, derivante dalla quasi assoluta mancanza di dati obiettivi di riscontro quali leggi o sentenze; difficoltà che sembra viepiù accentuarsi ove si rifletta sul fatto che le singole Federazioni sportive hanno inteso fornire proprie direttive ai propri associati sul modo corretto di porre in essere un contratto di sponsorizzazione, da cui è derivato un serio ostacolo al fine di ricostruire unitariamente il contratto in questione.

E così, per rendere il lavoro più concreto, ma soprattutto più vicino a quelli che sono i reali problemi cui vanno incontro coloro che operano in questo campo, si è preferito dare ad esso un'impostazione pratica più che teorica, senza con questo voler trascurare i contributi di studio che parte della dottrina ha, tra mille difficoltà, fornito.

## CAPITOLO I

### Il contratto di sponsorizzazione nei suoi aspetti generali

#### *1. Le tendenze evolutive del concetto di sponsorizzazione*

Il termine «sponsor» ha una sua origine inglese, e nel suo significato primordiale stava ad indicare chi si rendesse garante, mallevadore, patrocinatore.

Oggi, invece, la parola ha un significato più specifico: è infatti sufficiente consultare un comunissimo dizionario della lingua italiana per apprendere che essa designa «l'operatore economico che, a fini pubblicitari, finanzia attività sportive, culturali, di spettacolo»<sup>1</sup>.

Per comprendere le fasi di questa evoluzione, non va dimenticato che il termine è di importazione americana, in quanto le prime vere forme di sponsorizzazione moderne e complete si sono avute in questo paese, che nel campo della pubblicità è senz'altro il più all'avanguardia del mondo.

<sup>1</sup> Dizionario della Lingua Italiana: Garzanti 1984, p. 871.

Occorre subito precisare come il termine aveva negli Stati Uniti un senso meno ampio di quello italiano; infatti, «sponsorship» designava «*business enterprise... pays for a radio and television program usually in return for advertising time*»<sup>2</sup>.

Come si può notare, in questa definizione non sono ricomprese le figure tipiche della sponsorizzazione sportiva (sponsorizzazione sportiva in senso stretto, abbinamento, ecc.), ma vi vengono inglobate solamente quelle che riguardano il settore radio-televisivo. Il che induce a riflettere non solo sul perché gli studiosi americani non ritenessero opportuno inserire la sponsorizzazione sportiva nell'ambito di questa terminologia, ma soprattutto sul vero significato di questa parola.

Per quanto attiene alla prima problematica, si deve ritenere che l'accezione di questo termine anglo-americano, precedentemente meno ampia di quella italiana, è stata ampliata da una nuova dottrina in materia che ha precisato che la sponsorizzazione sta anche ad indicare il rapporto tra una società commerciale (sponsor) ed una associazione, manifestazione o singolo atleta di carattere sportivo (sponsee) per promuovere o accrescere l'immagine dell'azienda sponsor<sup>3</sup>.

Circa il secondo problema, è bene ricordare la definizione di sponsorizzazione sportiva che è stata formulata dal Consiglio d'Europa nella 3<sup>a</sup> Conferenza dei Ministri Europei dello Sport di Palma di Majorca, anche perché è l'unica definizione ufficiale di cui si disponga: «*By sport sponsorship is meant any agreement under which one of the parties (the sponsor) supplies materials, financial or other benefits to another (the sponsored) in exchange for its association with a sport or sportsman, and in particular permission to use this association with a*

*sport or sportsman for advertising, especially television advertising purposes*»<sup>4</sup>.

Ciò chiarito, è bene fin d'ora precisare che l'oggetto di questo lavoro è solo l'aspetto oggi diventato più tipico del contratto di sponsorizzazione, che è quello della sponsorizzazione sportiva. Questo perché le diverse visioni in dottrina sono susseguenti alla mancanza di chiarimenti della materia trattata nell'ambito di questo argomento. Infatti, molto spesso si parla della sponsorizzazione radio-televisiva senza precisare i caratteri peculiari di questa, che ha dei connotati ben diversi dalla sponsorizzazione sportiva, e a livello tecnico-economico e a livello giuridico, e viceversa<sup>5</sup>.

Anche se la definizione rimane la stessa, questo tipo di sponsorizzazione, diversamente da quanto avviene per quella sportiva, si avvicina molto alla pubblicità tradizionale, arrivando al punto di confondersi per alcuni caratteri con questa. L'esempio più lampante è quello che concerne la possibilità da parte dello sponsor di controllare sia la durata sia la frequenza e l'intensità della diffusione del messaggio, che non avviene nell'ambito della sponsorizzazione sportiva, dove questi caratteri non dipendono dall'azienda sponsor ma dalle vicende proprie dell'avvenimento sponsorizzato. Per questo motivo, anche lavori ben fatti in materia, quali quello dell'Inzitari<sup>6</sup>, che è riuscito a cogliere molto bene quelli che sono i caratteri distintivi della sponsorizzazione, possono prestare il fianco a critiche, là ove non viene specificato che ci si riferisce all'avvenimento sportivo e non alla sponsorizzazione radio-televisiva.

<sup>4</sup> Sul punto cfr. Fusi-Testa, «I contratti di sponsorizzazione», in «Il Diritto dell'informazione e dell'informatica» 1985 n. 2, pag. 446 in nota.

<sup>5</sup> Sul punto cfr. di nuovo Fusi-Testa, «I contratti di sponsorizzazione», op. cit. pp. 452 e ss..

<sup>6</sup> Inzitari, «Sponsorizzazione» in «Contratto e Impresa» 1985 n. 1, pp. 248 e ss..

<sup>2</sup> The American Heritage Dictionary of English Language, New York 1978, p. 672.

<sup>3</sup> Townley Grayson, «Sponsorship of sport, arts and leisure», Londra 1984, p. 4.

## 2. Gli aspetti economico-tecnici della sponsorizzazione

La sponsorizzazione è un elemento della *marketing mix*, cioè della combinazione dei fattori di marketing impiegati nella strategia di posizionamento di un prodotto e/o di un'impresa nel mercato; ma si differenzia dalle altre forme comunicazionali quali la pubblicità, la promozione, le pubbliche relazioni.

Preme soprattutto rilevare la differenza che esiste tra sponsorizzazione e pubblicità, per la verità abbastanza netta. Infatti, la prima si colloca nell'ambito della propaganda (*publicity*) e non in quello della pubblicità (*advertising*), in quanto non è in condizione di comunicare i valori intrinseci del prodotto (a meno che il prodotto non sia di natura sportiva), ma si limita a diffondere e rendere noto un segno distintivo di impresa (ad es. il marchio, la denominazione, ecc.). Questo segno viene diffuso mediante l'accostamento all'immagine o all'attività di un soggetto sportivo.

Altra tipica differenziazione risiede nell'estrema difficoltà per lo sponsor di pianificare i mezzi e i tempi del contatto con la collettività, cosa che avviene nell'ambito della pubblicità, dove l'impresa è a conoscenza di tutti gli elementi tipici che caratterizzano una campagna pubblicitaria e quindi dei suoi potenziali ritorni.

Ciò è dovuto al fatto che la sponsorizzazione produce due distinte «audiences»: la prima, «diretta o primaria», costituita dal pubblico di appassionati che segue la vicenda sportiva; la seconda, «indotta o secondaria», che è quella raggiunta indirettamente dalla stessa vicenda quando essa diventa oggetto di servizi e cronaca da parte dei mezzi di informazione<sup>7</sup>.

Senonché, l'impossibilità da parte dell'impresa sponsor di calcolare con una certa precisione questa audience indotta — che risulta essere quella più considerevole e più importante per lo sponsor — in quanto dipende da fattori non determinabili, quali ad esempio il risultato sportivo (che influenza notevolmente

l'interesse dei mass-media tradizionali), induce molte aziende a rifiutare la sponsorizzazione, affermando che si tratta di una forma di intervento troppo rischiosa e non programmabile. E a questo proposito è opportuna una piccola vena polemica, perché se «impresa è sinonimo di rischio e rifiutare il rischio vuol dire rifiutare l'impresa»<sup>8</sup>, non è giustificabile professionalmente rinunciare a priori alla sponsorizzazione, ma bisogna valutare questa in alternativa con tutti gli altri strumenti aziendali di comunicazione, per il raggiungimento degli obiettivi aziendali prefissati e, una volta valutata la convenienza, bisogna interpellare gli esperti in materia (da poco esistenti, ed in grado di suggerire le soluzioni migliori per la scelta dello sport, per i tempi di attuazione, ecc.)<sup>9</sup> per gestirla e sfruttarla — in senso di ritorni a livello commerciale — nel miglior modo possibile<sup>10</sup>.

Dal canto suo, la sponsorizzazione sportiva ha una potenzialità di coinvolgimento del pubblico più elevata rispetto alle tecniche di pubblicità tradizionale, in quanto l'individuo non ha che una possibilità per sottrarsi alla ricezione del messaggio, cioè la scelta di non seguire o non partecipare all'avvenimento sportivo per il quale si nutre interesse. Questa specifica caratteristica della sponsoriz-

<sup>7</sup> Terzaghi, «La Sponsorizzazione: aspetti di marketing e contrattuali», in corso di pubblicazione, pag. 3.

<sup>8</sup> Ascani, «Sponsor e Sport», Milano 1984, pag. 41.

<sup>9</sup> Lovati-Salem, «Imprese e consumatori scoprono la sponsorizzazione», in *Media Forum* 1983 n. 98, pag. 42; in cui si evidenzia che nel maggio 1983 è stata creata la MKT Italiana S.p.A. la prima società di marketing sportivo, culturale e di spettacolo della Fiat e dell'Arnoldo Mondadori Editore.

<sup>10</sup> È d'obbligo a questo punto fare alcuni esempi, quali la Scavolini e Sinudine, aziende che hanno legato da anni il loro nome al mondo del basket e dal quale hanno ricevuto una notorietà — anche a livello internazionale — superiore a quelle che sono le effettive dimensioni aziendali e che probabilmente non avrebbero mai raggiunto con l'utilizzo dei mass-media classici.

zazione fa in modo che l'azienda sponsor possa confidare su un media, quale lo sport, che oltre ad avere il carattere della novità, tale da garantire dalla concorrenza spesso spietata ed uniforme che si ha nei mezzi classici, ha le caratteristiche della sicurezza, in quanto, da una indagine commissionata all'Istituto Monitor Demoskopica dall'U.P.A. (Utenti Pubblicità Associati), esso interessa circa i due terzi degli italiani.

Dunque, la sponsorizzazione si inserisce così bene nell'ambito di questa media perché essa, pur non disturbando o interrompendo lo spettacolo sportivo, colpisce con una frequenza assillante il pubblico, ma tale da apparire agli occhi di questo casuale, discontinua, collegata alle vicende di un atleta, di un club, manifestazione per motivi del tutto estranei all'attività svolta ed ai fini ricercati dallo sponsor<sup>11</sup>.

Da tutto ciò risulta allora che la sponsorizzazione non è un mezzo per promuovere direttamente le vendite, bensì uno strumento volto a creare condizioni più favorevoli per la vendita e, quindi, a promuoverla in via indiretta o mediata<sup>12</sup>. Il che significa che sponsorizzazione e pubblicità non sono strumenti alternativi di comunicazione aziendale, bensì complementari, poiché diversi sono i modi di comunicare che i due strumenti utilizzano.

Ma vi è di più, in quanto gli esperti considerano indispensabile, per la risonanza e gli effetti della sponsorizzazione, accompagnarla con una pubblicità di tipo tradizionale, che possa meglio imprimere nella collettività il ricordo della sponsorizzazione e quindi dell'impresa sponsor<sup>13</sup>.

### 3. Tipologia del contratto di sponsorizzazione

Così chiariti i tratti essenziali della sponsorizzazione come figura generale, occorre soffermarsi sulla sponsorizzazione come contratto. All'uopo, è bene precisare subito che ancor oggi esistono casi che si possono definire adeguata-

mente come «problemi di cuore», in cui le aziende finanziano le attività sportive per il solo amore dello sport, senza che da questo sforzo finanziario ci sia un ritorno di carattere economico, almeno in termini di immagine. Questo fenomeno, che prende il nome di «mecenatismo», è sostanzialmente diverso dalla sponsorizzazione, che è pur sempre orientata al perseguimento di fini di tipo economico, cioè a quella logica del «do ut des» che regna oggi nella stragrande maggioranza delle operazioni del mondo finanziario e che diventa indispensabile per l'esistenza della sponsorizzazione<sup>14</sup>. Quindi, è opportuno esaminare più da vicino quali sono i veicoli sportivi che l'azienda interessata può utilizzare per far giungere il proprio messaggio al pubblico, cioè l'atleta, il club o squadra, la manifestazione, tenendo presente che il veicolo che un'azienda sceglie può essere differente dall'effettivo contraente sportivo, che è invece la persona, associazione, comitato a cui l'azienda deve rivolgersi per instaurare il rapporto di sponsorizzazione.

Per quanto attiene la sponsorizzazione di un atleta, è necessario differenziare il professionista dal dilettante; nel primo caso è lo stesso atleta professionista

<sup>11</sup> Fabris in un'intervista in Media Forum n. 98, già citato, ritiene che ciò non può avvenire con la pubblicità tradizionale che sta distruggendo quello che è riuscita a costruire — e lo fa soprattutto con il martellamento — il vero e proprio «stupro» degli spettatori con un uso disseminato degli spot da parte principalmente dei networks televisivi privati.

<sup>12</sup> Terzaghi, op. cit. pag. 5.

<sup>13</sup> Corsini, «È nata una nuova attività economica tocca agli imprenditori gestirla», in Il Sole 24 Ore, 3 dic. 1982, pag. 11; intervista a Paolo Giuliani Presidente dell'ASSI (Associazione Sponsor Sportivi Italiani) in cui ritiene che una sponsorizzazione deve avere almeno un rapporto uno a uno tra sponsorizzazione sportiva e investimento pubblicitario.

<sup>14</sup> Casnati, in tesi «Sponsorizzazione sportiva: quale politica di azienda e di settore, situazione problematica e prospettica»; su Sponsor e Sport 1983, pag. 29.

— con dei limiti<sup>15</sup> — a porre in essere il contratto con l'azienda sponsor e a costituire il veicolo del messaggio aziendale; nel secondo, le cose funzionano allo stesso modo, con la sola differenza che per dare vita al contratto è necessario, oltre al consenso da parte dell'atleta (sempre indispensabile per il rispetto del principio della libertà contrattuale dell'individuo), anche l'autorizzazione della federazione di appartenenza dell'atleta stesso, per tutelare l'interesse del dilettante e del dilettantismo in generale<sup>16</sup>.

Per quanto riguarda la sponsorizzazione di un sodalizio, si nota che i contraenti possono essere sostanzialmente due: il sodalizio stesso o l'associazione sportiva, se si tratta della sponsorizzazione di una squadra di club, e la federazione sportiva nazionale, quando il veicolo di interesse dell'azienda diventa la squadra nazionale; mentre più complicato è il discorso per la manifestazione sportiva, poiché il contraente è l'effettivo organizzatore della suddetta, per cui è necessaria l'identificazione di questo soggetto che — nella maggioranza dei casi — risulta essere il sodalizio sportivo, la federazione sportiva nazionale o quella figura nuova che è il Comitato Organizzatore della manifestazione, là ove il veicolo dell'immagine dell'azienda sponsor è costituito per l'appunto dalla celebrazione dello spettacolo sportivo.

Ciò chiarito, è importante fare un'ulteriore differenziazione, utile per comprendere meglio il motivo della scelta da parte della azienda di un determinato veicolo piuttosto che di un altro e del perché è usato o scelto un tipo di contratto in determinate circostanze. A questo fine, viene tenuta presente la relazione che esiste tra il nome dell'azienda, quindi dei suoi prodotti classici o tradizionali (prodotti a cui l'opinione pubblica collega questo nome) o del singolo prodotto che l'azienda in questione intende reclamizzare — che può anche differenziarsi dai prodotti tradizionali — e quelli che sono i beni tipici necessari per lo svolgimento della disciplina sportiva che si intende sponsorizzare<sup>17</sup>. Più in particolare, si

parla di sponsor tecnico, sponsor di settore e sponsor extrasettore là ove il termine sponsor è pur sempre riferito all'azienda che sponsorizza.

Per sponsor tecnico si intende l'azienda produttrice di beni indispensabili per lo svolgimento della specifica attività sportiva considerata (ad es., per la pallavolo, le aziende produttrici di ginocchiere, borse, scarpette, ecc.).

Sponsor di settore è l'azienda i cui prodotti fanno parte della gamma generale dei beni necessari al mondo sportivo che non risultano essere collegati a nessuno sport determinato e non indispensabili per il compimento del gesto sportivo (ad es., bevande, bibite energetiche, ecc.).

Sponsor extrasettore è l'azienda i cui prodotti o servizi non hanno nessun nesso con il mondo dello sport e quindi non vengono utilizzati nell'attività sportiva (ad es., elettrodomestici, giornali, banche, ecc.).

Da tutto ciò emerge la chiara difficoltà di costruire una teoria generale su questo negozio, data la concreta possibilità di instaurare rapporti diversi tra diverse figure di contraenti, anche se vi sono delle caratteristiche comuni che sono e

<sup>15</sup> Se è vero che esiste una differenza a livello tecnico-economico tra sponsorizzazione e pubblicità (come risulta dal paragrafo 2), sul piano legale-statutale ed autodisciplinare la diffusione del nome, dei marchi e dei simboli dello sponsor rientrano nel concetto di pubblicità restando vincolati a tutte le norme che limitano e disciplinano la pubblicità, a volte addirittura vietandola (come ad esempio con la legge 10.162 n. 165, che vieta la propaganda pubblicitaria dei prodotti da fumo), o altre volte assoggettandola ad autorizzazioni (come ad esempio per i prodotti considerati medicochirurgici - art. 201 legge sanitaria, che consente la pubblicità solo con il rilascio del nulla osta da parte della competente autorità amministrativa).

<sup>16</sup> Per maggiore chiarezza sulle norme poste a tutela dello stato dilettantistico degli atleti, vedi le disposizioni emanate in materia dalla Federazione Internazionale di Atletica Leggera (I.A.A.F.).

<sup>17</sup> Cfr. sul punto Terzaghi, «La sponsorizzazione: aspetti di marketing e contrattuali», op. cit. pag. 6.

restano indispensabili per la creazione di un rapporto di sponsorizzazione sportiva. Per questo motivo, è opportuno esaminare singolarmente i possibili contratti prima di tentare un approccio con il mondo giuridico per trovare una loro precisa collocazione nell'ambito civilistico.

## CAPITOLO II

### Le diverse figure di sponsorizzazione sportiva

#### 1. La sponsorizzazione dell'atleta

La categoria in esame ricomprende negozi assai tipici e vari sotto l'aspetto contrattuale e stipulati nell'ambito di numerosi sport, quali il pugilato, il motociclismo, l'automobilismo, il tennis<sup>1</sup>; ma non solo sport singoli, come gli esempi fatti potrebbero far pensare, ma anche di squadra, quali ad esempio il calcio, e che hanno tutti come unico denominatore comune l'utilizzo più o meno completo da parte dello sponsor del personaggio sportivo ai fini della notorietà di un marchio o di un prodotto.

Esaminando numerosi contratti di questo tipo si nota che essi sono prevalentemente limitati, per la loro natura, al settore degli articoli tecnici. Tuttavia, ed è bene precisarlo, osservando la realtà risulta che le imprese, oltre a rivolgersi al campione affermato, cosa cui esse generalmente tendono per la maggiore popolarità di cui quello gode e dunque al fine di una migliore pubblicizzazione, spesso stipulano contratti di sponsorizzazione con atleti non ancora popolari, bensì solo potenzialmente popolari. In questo modo, esse, oltre a realizzare un risparmio di spesa, riescono comunque ad investire bene i propri soldi, dato che ottengono il risultato tipico della sponsorizzazione, che è quello di far conoscere al pubblico il proprio nome e/o i propri prodotti, sebbene in misura minore, ma con migliori prospettive future, perché se l'atleta su cui hanno fatto affidamento otterrà buoni risultati, compenseranno

l'iniziale svantaggio pubblicitario.

In ogni caso, affermato che sia l'atleta ad essere sponsorizzato, il contenuto di questo tipo di contratto rimane lo stesso, vale a dire che l'atleta viene legato al marchio o al nome dell'azienda per diverse stagioni agonistiche, mentre l'impresa si assume, nel secondo dei casi prima evidenziati, come unico obbligo quello della fornitura di materiale sportivo da essa prodotto, oppure questo insieme al corrispettivo in denaro.

Dal canto suo, l'atleta si obbliga all'uso in esclusiva del materiale messo a disposizione dall'azienda — chiaramente quello utile nella disciplina — in tutte le manifestazioni ed esibizioni sportive, nonché a rendersi disponibile a comparire in quegli avvenimenti di natura promo-pubblicitaria in favore del prodotto o nome dell'azienda e nella facoltà concessa allo sponsor di utilizzare la sua immagine e il suo nome nella propria pubblicità.

Diversi sotto il profilo della pubblicità contemporanea sono i contratti stipulati con i campioni più noti. In questi casi, il ritorno a livello promozionale che lo sponsor ottiene è sicuro e notevole, giustificando le cifre spesso astronomiche che le aziende sono disposte a versare<sup>2</sup>, ma anche l'impegno richiesto allo sponsorizzato di partecipare ad un determinato numero di gare o tornei, salvo la riduzione del corrispettivo, nonché le notevoli prestazioni accessorie richieste allo stesso. Tra queste, oltre a quelle esaminate precedentemente, lo sponsor si preoccupa di assicurarsene soprattutto una, cioè precisamente quella riguardante la concessione di sfruttare il nome e l'autografo dell'atleta come marchi da apporre sui prodotti.

<sup>1</sup> Non in tutte le discipline singole è concessa la possibilità agli atleti di stipulare contratti di sponsorizzazione; questo è il caso di alcune discipline dilettantistiche, quali l'atletica leggera, in cui la Federazione Sportiva Nazionale (FIDAL) autorizza e controlla i singoli contratti di sponsorizzazione.

<sup>2</sup> Maradona, il più popolare giocatore di calcio del mondo, ha stipulato un contratto di sponsorizzazione con la Coca-Cola per più di un miliardo all'anno, per due anni.

A questo punto, sembra opportuno chiarire che la fortuna incontrata dal sostantivo «sponsorizzazione» nel settore sportivo non deve assolutamente trarre in inganno facendo ricomprendere nell'ambito di questo termine tutto ciò che ha comunque un collegamento con lo sport o con i personaggi sportivi, ad esempio, la sola utilizzazione di un atleta nella pubblicità televisiva di un vino, di salumi o l'utilizzazione di atleti come modelli o interpreti di servizi fotografici.

La funzione socio-economica nonché giuridica di questi contratti è ben diversa dalla diffusione del marchio attuata mediante la sponsorizzazione: anche se — ed è bene precisare — esiste la possibilità di ritrovare le singole obbligazioni tipiche e principali dei diversi contratti contemplate come prestazioni accessorie a carico del soggetto sportivo anche nei contratti di sponsorizzazione, accanto all'obbligazione principale di questo contratto che — va ripetuto — consiste «nella pura veicolazione di un segno distintivo»<sup>3</sup>.

Problemi sorgono quando il contratto è stipulato con atleti che militano in una squadra o club, a causa dei conflitti d'interesse che possono sorgere tra i due distinti sponsors, cioè quello dell'atleta e quello del sodalizio<sup>4</sup>. Proprio per coordinare lo sfruttamento dell'immagine dell'atleta con quello della società nell'ambito calcistico<sup>5</sup>, il 23 Luglio 1981 è stata stipulata la Convenzione per la regolamentazione degli accordi concernenti attività promozionali e pubblicitarie che interessino le società calcistiche professionistiche e i calciatori loro tesserati, cioè la Lega Nazionale Calcio Professionisti, la Lega Nazionale Serie C e l'Associazione Italiana Calciatori.

L'articolo 2 di codesta Convenzione riconosce «ai calciatori la facoltà di usare in qualsiasi forma lecita e decorosa il proprio nome o proprie dichiarazioni o di consentirne a terzi l'uso per scopi pubblicitari promozionali, commerciali, o comunque di lucro, nonché di partecipare a manifestazioni promozionali o pubblicitarie di ogni tipo, sempre che ciò non comporti alcun riferimento a nomi, colo-

ri, maglie, contrassegni o simboli di Società di Lega Nazionale e Lega Nazionale Serie C».

Fatta salva la possibilità dei calciatori di autogestire la propria immagine, la Convenzione ha fissato nell'articolo 9 il principio secondo il quale i calciatori devono essere partecipi agli utili derivanti dai contratti di sponsorizzazione conclusi dalle società di appartenenza. Infine, per gli eventuali conflitti possibili tra i contratti di pubblicità o di sponsorizzazione riguardanti società e propri giocatori, l'articolo 11 ha inteso tutelare maggiormente i contratti con le società, fissando la prevalenza di questi se stipulati entro il 31.07 di ogni anno (e ratificati dalla Lega entro il 30.09), sui contratti stipulati dai calciatori ancorché in data anteriore.

## 2. La sponsorizzazione del sodalizio

Questo tipo di contratto, che nella pratica è il più diffuso per il fascino che accompagna lo sport di squadra e quindi

<sup>3</sup> Vedi Ascani, «Sponsor e Sport», op. cit. pag. 153; in cui l'autore mostra un'evoluzione ed una specificazione del suo pensiero rispetto a quanto precedentemente affermato in «Forme contrattuali dell'intervento dell'industria nello sport», atti Convegno IPSOA, «La riforma del diritto dello sport», San Remo 3/4 luglio 1981, pag. 157 secondo il quale si è in presenza di un contratto di sponsorizzazione solo quando il soggetto sportivo si obbliga a porre in essere determinate prestazioni a carattere pubblicitario nell'interesse di un soggetto non sportivo e/o conceda che questi utilizzi la propria immagine o i propri segni distintivi a fini pubblicitari.

<sup>4</sup> Caso capitato nel 1979 al calciatore Paolo Rossi sponsorizzato da un'azienda casearia con clausola di esclusiva per il settore alimentare, trasferito quell'anno all'A.C. Perugia, a sua volta sponsorizzata da un pastificio creando conflitti di interesse tra le due aziende sponsor tali da portare ad una citazione il 15.12.1979 al Tribunale di Vicenza.

<sup>5</sup> Si fa spesso riferimento al calcio ed alle sue normative federali perché, essendo lo sport più trainante e popolare d'Italia, si trova spesso ad affrontare e risolvere dei problemi riguardanti lo sport in genere prima di tutte le altre federazioni sportive.



per l'enorme quantità di club esistenti, ha per oggetto principale la divulgazione di un marchio o del nome dello sponsor mediante la stampigliatura di tale segno distintivo sull'abbigliamento degli atleti e sui veicoli di gara nelle varie estrinsecazioni della propria attività agonistica, ma — ed è importante precisare — lasciando immutata la denominazione sociale del sodalizio<sup>6</sup>. Bisogna tener presente che molto spesso sono le federazioni nazionali a stabilire in ogni disciplina le dimensioni che devono e possono assumere le scritte sull'abbigliamento, preoccupandosi di distinguere a seconda che si tratti del marchio relativo allo sponsor tecnico o al segno distintivo dello sponsor principale<sup>7</sup>.

Non è infrequente che accanto all'obbligazione principale del sodalizio, come precedentemente detto, siano individuate a carico delle società ulteriori obbligazioni a carattere promo-pubblicitario tra cui le più utilizzate dagli operatori del settore risultano essere:

— obbligo di assicurare alcuni spazi sul luogo della competizione (ai bordi del campo, sul tetto delle pensiline che proteggono le panchine, ecc.) per l'apposizione del cartellone con scritte pubblicitarie;

— obbligo di organizzare ed effettuare azioni promozionali prima dell'inizio o durante l'intervallo delle gare (ad esempio, annunci sonori, shows sul campo, distribuzione di prodotti, ecc.);

— obbligo di apporre il segno distintivo dell'azienda sponsor su tutto ciò che possa essere considerato utile per la divulgazione del marchio e dell'immagine aziendale (ad esempio, sulle tute per raccattapalle, sui pullman, sui biglietti d'ingresso, ecc.).

A queste prestazioni a carico del sodalizio, che rientrano nel rapporto tipico della sponsorizzazione (già chiarito nel precedente paragrafo), spesso se ne affiancano altre di natura accessoria. La più importante per lo sponsor riguarda la concessione da parte del sodalizio del diritto di utilizzare l'immagine, il nome, la

simbologia del club per la propria attività pubblicitaria.

Gli obblighi a cui lo sponsor andrà incontro saranno tanto maggiori quanto più proficuo sarà il ritorno che in termini promozionali l'azienda avrà in cambio e che dipenderanno dalla notorietà della squadra a cui l'azienda vorrà associare il proprio nome. Quindi, sorvolando quelle che sono le obbligazioni di minore entità per questo tipo di rapporto (quali la fornitura dell'abbigliamento a prezzo scontato o gratuito o ancora la fornitura gratuita degli attrezzi integrata da piccole somme di denaro) tipiche delle società minori<sup>8</sup>, occorre soffermarsi maggiormente su quella che è di norma l'obbligazione principale dello sponsor, e che corrisponde «al pagamento onnicomprensivo forfettariamente stabilito per l'intera durata della stagione sportiva, da versarsi generalmente in più rate»<sup>9</sup>.

Rientra nella pratica comune la previsione di ulteriori clausole che siano di garanzia per l'impresa sponsor nell'ambito del negozio, quali:

— il diritto di esclusiva, con il quale si preclude ai sodalizi la possibilità di farsi veicolo durante la durata del rapporto di sponsorizzazione di marchi e di denominazioni di altre aziende, a prescindere

<sup>6</sup> Precisazione fatta da non molti autori; cfr. per tutti Inzitari, op. cit. pag. 253.

<sup>7</sup> Art. 26 lettera M Regolamento Organico FIGC Annata 83/84 prevede l'apposizione sulle magliette dei calciatori di due marchi indicando le relative dimensioni.

<sup>8</sup> Molto spesso rientrano nel mecenatismo, e non hanno bisogno di un contratto.

<sup>9</sup> Fusi-Testa, «I contratti di sponsorizzazione», op. cit. pag. 462. Molto spesso viene previsto anche un premio per il raggiungimento, da parte della squadra, di determinati piazzamenti nel campionato di appartenenza o ad altri tipi di competizioni, che offrono allo sponsor la possibilità di pubblicizzare l'avvenimento con notevoli ritorni commerciali (vedi ad es. la Buitoni in relazione al Napoli Campione d'Italia).

dal fatto che esse siano in concorrenza con l'impresa sponsor<sup>10</sup>;

— diritto di recesso o di riduzione del corrispettivo in dipendenza del non ottenimento di risultati o di risultati negativi, quali la retrocessione ad una categoria inferiore<sup>11</sup>.

La determinazione della durata del rapporto di sponsorizzazione è rimessa alla volontà delle parti, generalmente in relazione alle stagioni agonistiche. È facile ritrovare anche un preciso riferimento per quanto attiene alle modalità di rinnovo del contratto, con la possibilità di opzione o prelazione da parte dell'impresa sponsor.

Altra clausola a cui le parti sogliono fare un preciso richiamo è quella arbitrale, con la quale i contraenti determinano a priori il collegio arbitrale — i cui componenti possono essere di numero vario, ma di solito sono tre — per la risoluzione di qualsiasi controversia in ordine alla interpretazione, esecuzione ed eventuale risoluzione del contratto, nonché alla determinazione del risarcimento dei danni dovuti per i comportamenti lesivi dell'immagine di una delle parti.

Molto spesso, le normative delle singole federazioni prevedono l'inserimento di una clausola sospensiva che subordini la validità del contratto all'approvazione dei competenti organi federali o di lega<sup>12</sup>.

Sembra opportuno, a questo punto, chiarire un problema inerente allo sfruttamento, da parte dello sponsor, dell'immagine della squadra e, precisamente la possibilità da parte del sodalizio di concedere l'uso pubblicitario delle foto di gruppo del collettivo o della squadra in

azione di gioco e dei singoli atleti. La costante diatriba tra coloro che considerano la figura del sodalizio come un insieme di persone strettamente collegate tra di loro, tale da formare un soggetto indivisibile solo al quale è data la possibilità di concedere la fotografia del collettivo e chi, invece, richiamando l'articolo 26 della Legge 22.4.1941 n. 633, ritiene che il collettivo è pur sempre la somma di singoli individui, per cui la riproduzione e la messa in commercio del ritratto della squadra è possibile solo con il consenso delle singole unità, è stata chiaramente risolta dalla giurisprudenza<sup>13</sup>, nonché da una precisazione nell'ambito della Convenzione tra Lega e AIC<sup>14</sup>, attribuendo il diritto di sfruttare la foto di gruppo al sodalizio considerato, pur lasciando la piena libertà distinta ed autonoma all'atleta di sfruttare la propria immagine — anche mediante fotografia — a fine di lucro.

L'ultimo punto da esaminare per dare un quadro più o meno completo sulla sponsorizzazione del Club riguarda il rapporto che un'azienda può instaurare con la squadra più prestigiosa del paese — nella pratica considerata — cioè la Nazionale. In questo caso, il ritorno commerciale ed economico che lo sponsor ottiene è ingigantito dalla particolare na-

<sup>13</sup> Pretura di Roma, Ordinanza del 24.12.1981 in «Rivista di Diritto Sportivo» 1983, pag. 578, A.S. Roma S.p.A. e Paulo Roberto Falcao contro C.F.C. Editrice del Corriere dei Passatempo inedita che aveva senza consenso pubblicato un poster della squadra e del calciatore; si afferma che «la società è certamente titolare del diritto di utilizzare economicamente ogni aspetto della vita societaria, ivi compreso quello formato oggetto di riproduzioni fotografiche fatte venire deliberatamente ad esistenza».

<sup>14</sup> Vedi art. 8 Convenzione cit. secondo cui «I calciatori in forza ad una Società la quale abbia stipulato con terzi accordi pubblicitari, promozionali o di sponsorizzazione saranno tenuti» alla lettera d) «a consentire alla società di concedere agli eventuali sponsor, senza necessità di previa specifica autorizzazione dei calciatori stessi, l'utilizzo pubblicitario e/o promozionale delle fotografie di gruppo della squadra fermo restando il principio di utilizzo di dette fotografie per scopi diversi è subordinato al consenso dei calciatori raffigurati».

<sup>10</sup> Sulla possibilità per lo sponsor tecnico di affiancarsi allo sponsor principale vedi nota n. 7.

<sup>11</sup> Il recesso è possibile solo per contratti di durata superiore alla singola stagione agonistica.

<sup>12</sup> Ad es. la FIGC, per l'approvazione ex art. 10 della Convenzione citata, prevede la possibilità di opporre tale contratto a quello stipulato dai singoli atleti solo se il contratto ha ottenuto, entro un termine stabilito, la ratifica dalla Lega competente.

tura del soggetto sponsorizzato e dalla possibilità di fregiarsi della qualifica di sponsor ufficiale. Queste due caratteristiche tendono ad accreditare notevolmente l'azienda verso il pubblico, in considerazione del fatto che la più autorevole organizzazione della disciplina considerata abbia operato con la massima obiettività la scelta dello sponsor anche in considerazione della qualità e sicurezza dei suoi prodotti nei diversi campi di competenza.

Le garanzie offerte, ma soprattutto la notorietà che a livello internazionale l'azienda sponsor acquisisce da una sponsorizzazione di questo tipo, accendono una vera e propria battaglia tra le aziende di maggior spicco, tale da far lievitare enormemente il corrispettivo necessario per l'instaurazione del rapporto<sup>15</sup>.

Le uniche particolarità da evidenziare rispetto al contratto in esame riguardano il contraente sportivo, che è la Federazione Sportiva Nazionale, e la frequente previsione di una specifica clausola in cui si precisa l'obbligo da parte dello sponsor di astenersi dall'utilizzare, alla scadenza del contratto, la qualifica di ex fornitore ufficiale della squadra o federazione sportiva, rinunciando definitivamente alla qualifica precedentemente goduta.

### 3. *Segue: l'abbinamento*

È necessario a questo punto soffermarsi su tale contratto, che si differenzia dal contratto di sponsorizzazione in senso stretto precedentemente analizzato, in quanto alle obbligazioni da questo previste se ne aggiunge una ulteriore che diventa la principale, e cioè l'obbligo per il sodalizio di modificare (cambiando o integrando) la propria denominazione originale con quella indicata dallo sponsor<sup>16</sup>.

Questa figura contrattuale è tipica degli sports e/o relative federazioni, quali la pallavolo, la pallacanestro, il ciclismo, il rugby e tutti gli altri sports denominati minori che, non ottenendo lo spazio necessario dai mass-media per la ricerca dello sponsor (spesso indispensabile ai fini della attività agonistica, pur sempre dispendiosa), hanno dovuto ricorrere a questo tipo di rapporto che, consentendo l'inserimento del nome dello sponsor nella denominazione del sodalizio, permette allo sponsor stesso di far pervenire il proprio messaggio non solo in via diretta agli spettatori della singola gara, ma anche, in via indiretta, a tutti gli operatori<sup>17</sup> e appassionati della disciplina, nonché a tutti i potenziali interessati al singolo sport attraverso lo spazio (anche se esiguo) messo a disposizione dai mezzi di comunicazione.

Per quanto qui detto si pone in evidenza una particolare caratteristica che concerne il veicolo tramite il quale viene diffuso il segno distintivo dello sponsor, in quanto esso è rappresentato non soltanto dalla squadra, ma anche e soprattutto dalla società stessa a mezzo della mutata denominazione sociale<sup>18</sup> in tutte le sue attività anche non prettamente sportive (ad es., creazione di un club di tifosi, ecc.). Ovviamente, il cambio di denominazione non pone nessuna limitazione all'autonomia dello sponsorizzato, il quale continua ad essere l'unico titolare (salvo alcune immissioni, previste con specifiche clausole, di dirigenti dell'azienda sponsor nell'ambito dell'organigramma del sodalizio) della propria gestione amministrativa e sportiva<sup>19</sup>. Inoltre, spesso, in questi contratti è prevista

<sup>17</sup> Intendendo con questo termine tutti coloro che dedicano comunque del tempo alla particolare disciplina sportiva.

<sup>18</sup> Asciani, «Sponsor e sport», op. cit. pag. 152.

<sup>19</sup> È bene precisare l'esistenza di alcuni casi in cui il titolare dell'azienda sponsor è anche Presidente del sodalizio sponsorizzato.

<sup>15</sup> In questo caso è possibile l'esistenza di sponsor formati da consorzi di aziende denominati «Pool» che tratteremo di seguito.

<sup>16</sup> Cfr. Terzaghi, «La sponsorizzazione: aspetti contrattuali e di marketing», op. cit. pag. 10 Bis.

una clausola in cui si specifica che l'identità di denominazione esistente tra club e azienda sponsor, con la susseguente spendita del nome del club da parte dello sponsor e viceversa, non determina alcun effetto giuridico a carico del sodalizio, che riacquisterà la propria originaria denominazione allo scadere del contratto.

A conclusione di questo paragrafo, sembra opportuno, anche per la diversa opinione di qualche autore<sup>20</sup>, puntualizzare che l'abbinamento è una figura tipica della sponsorizzazione di un sodalizio o squadra, in quanto a questi è riconosciuta la possibilità (alquanto agevole) di modificare la propria denominazione (soprattutto a livello federale), siano essi associazioni non riconosciute, o riconosciute o vere e proprie società, mentre è inibita questa possibilità al singolo atleta.

#### 4. La sponsorizzazione della manifestazione sportiva

Abbastanza complicato diventa il discorso per quanto attiene alla sponsorizzazione di una manifestazione sportiva, data l'enorme quantità e diversità (per grandezza ed importanza)<sup>21</sup> degli eventi sportivi cui l'azienda sponsor può essere interessata al fine di porre in essere un rapporto di sponsorizzazione. Anzi, per complicare ulteriormente il discorso, spesso capita che l'evento è talmente macroscopico da richiedere l'apporto economico di un gruppo di aziende per la copertura totale del corrispettivo richiesto dal soggetto preposto all'organizzazione dell'evento stesso, in contropartita dello sfruttamento della manifestazione a fini promozionali e pubblicitari. In tal caso, si parla di «Pool», termine importato dalla lingua inglese<sup>22</sup>, utilizzato spesso dagli operatori per indicare quel gruppo di aziende sponsor riunite per l'occasione in una sorta di consorzio con precise regole stabilite in un preciso statuto<sup>23</sup>. La sponsorizzazione del grande evento, per la numerosa partecipazione di sponsor che essa richiama, si

presenta alquanto dispersiva per il singolo sponsor, il quale difficilmente potrà sperare in cospicui ritorni per il suo nome o per il suo marchio solo per effetto della notorietà dell'avvenimento, dovendo, invece, a questo fine investire collateralmente in autonome azioni pubblicitarie tese per l'appunto a rendere nota al pubblico la sponsorizzazione dell'evento da parte sua.

Ciò serve a spiegare il motivo per cui le aziende sponsor si impegnano a concludere con il contraente sportivo in questione (sodalizio, Federazione, o comitato organizzatore) un'accordo di *licencing* che assicuri loro l'ufficialità e l'esclusività per lo sfruttamento pubblicitario del nome della manifestazione, come ad esempio l'adozione della dizione di «Sponsor ufficiale» o «Fornitore ufficiale».

Accanto a questo accordo, vengono spesso previste nell'ambito del contratto altri tipi di obbligazioni a carico dello sponsorizzato, in considerazione del carattere internazionale o mondiale che assumono gli eventi considerati. Infatti, oltre a quelle clausole già esaminate e previste nell'ambito dei rapporti fin qui visti, quali la possibilità di apporre striscioni pubblicitari nel luogo dove si svol-

<sup>20</sup> Ascani, relazione in atti congresso IPSOA, op. cit. pag. 162 secondo il quale «esiste anche l'abbinamento con un singolo campione affermando anche che l'abbinamento è «l'utilizzazione completa del personaggio ai fini della notorietà» rapporto che, secondo l'Autore, rientra nel gruppo della sponsorizzazione di atleta.

<sup>21</sup> Basti pensare alla differenza che esiste tra manifestazioni quali un'Olimpiade o un Campionato del Mondo tali da attirare l'attenzione di miliardi di persone e manifestazioni a carattere locale (ad es. torneo di calcio Città di Salerno, Torneo di Minibasket, ecc.).

<sup>22</sup> In inglese «Pool» sta a significare riunire, associare o mettere in comune.

<sup>23</sup> Il pool è spesso utilizzato anche per la sponsorizzazione di squadre nazionali, ed il primo tipo di questo rapporto si è avuto con la Federazione Italiana Sci.

ge la manifestazione o di apporre ancora il nome o il marchio dello sponsor sui pettorali di gara utilizzati dagli atleti, lo sponsor si preoccupa di assicurarsi altri tipi di obbligazioni che assumono, a seconda dei casi, carattere attivo o semplicemente permissivo.

Tra esse, evidenziamo il consenso all'installazione da parte dello sponsor (e a sue spese) di stands, punti di vendita (chioschi di ristoro per il pubblico, servizi bancari, ecc.) o di promozione (esposizione di prodotti da parte dell'azienda); la concessione in uso dell'azienda sponsor di saloni per l'organizzazione di meetings, conferenze stampa e tutte quelle iniziative che l'azienda può considerare utili ai fini promozionali; la possibilità di far circolare nello spazio adibito alla manifestazione propri addetti ai lavori (con abbigliamento che possono ricordare l'azienda sponsor colpendo l'attenzione del pubblico) che distribuiscono depliant illustrativi dell'azienda e dei suoi prodotti.

È opportuno, comunque, precisare che l'investimento in una grande manifestazione sotto forma di sponsorizzazione garantisce, oltre ai ritorni in termini economici dovuti alla notorietà che l'azienda acquisisce, anche la possibilità da parte di questa di seguire (o, anche meglio, essere promotrice di) tutte le evoluzioni tecniche al fine di migliorare la qualità e il rendimento della propria produzione non solo nell'ambito sportivo (da un punto di vista strettamente agonistico) ma anche in tutti quei settori industriali che oggi sono importanti e fondamentali per il successo di una manifestazione di interesse mondiale (ad esempio computers, televisori, articoli elettronici, ecc.).

Nella sponsorizzazione di eventi ugualmente importanti, ma di dimensioni più limitate, l'oggetto del contratto rimane invariato, essendo sempre, ed è bene puntualizzarlo, «la divulgazione di un marchio o della denominazione dello sponsor mediante l'accostamento di tale segno distintivo all'immagine della manifestazione»<sup>24</sup>; ciò che varia è l'identificazione o il coinvolgimento del singolo

sponsor con l'avvenimento sportivo, nonché le obbligazioni che esso è in grado di richiedere ed assicurarsi per la maggiore forza contrattuale di cui gode in questi casi. Pertanto, le caratteristiche del negozio assumeranno aspetti diversi a seconda del tipo di avvenimento e della partecipazione (sotto l'aspetto del corrispettivo) che lo sponsor intende assicurare alla manifestazione. Proprio in dipendenza di queste due variabili, le obbligazioni a carico del contraente sportivo possono differenziarsi, andando dalla possibilità concessa allo sponsor di intitolare la manifestazione con il nome proposto dall'azienda (ad esempio, Cuore Cup Tennis) fino all'attribuzione allo sponsor del patrocinio dell'evento sportivo; patrocinio che si concreta nell'obbligo assunto dagli organizzatori di citare il nome dello sponsor in ogni forma di presentazione dell'evento e con annunci sonori durante lo svolgimento delle gare e/o nella distribuzione di premi donati dallo sponsor.

Ovviamente, l'azienda, allorché debba sponsorizzare eventi sportivi minori, è in condizione di richiedere allo sponsorizzato ulteriori obbligazioni (ad esempio, anche quelle già esaminate per gli eventi di maggiore dimensione), che varieranno al variare delle due condizioni sopra descritte (quali, ad esempio, la possibilità di utilizzare l'immagine della manifestazione a scopi promozionali, con o senza il diritto di esclusiva).

Va, comunque, evidenziato che l'obbligo principale dello sponsor, in un contratto di sponsorizzazione di una manifestazione sportiva, in generale consiste nel pagamento di un corrispettivo, che il più delle volte — soprattutto per le manifestazioni di carattere internazionale — consiste in una somma di denaro<sup>25</sup>, ma che può assumere anche aspetti diversi,

<sup>24</sup> Vedi Terzaghi, «La sponsorizzazione: aspetti contrattuali...», op. cit. pag. 11.

<sup>25</sup> Il corrispettivo può subire notevoli variazioni in relazione alla presenza o meno di riprese televisive.

come nel caso della fornitura di premi gratuiti o a prezzi scontati o ancora nella fornitura di servizi o materiali necessari allo svolgimento della manifestazione. In questi casi, l'esame di numerosi contratti di sponsorizzazione di manifestazioni dimostra la possibilità di inserire una clausola di esclusiva merceologica, mediante la quale si obbligano gli organizzatori ad utilizzare il materiale messo a disposizione dell'azienda sponsor per lo svolgimento della manifestazione.

Inoltre, precisando però la valenza più generale di quanto si sta per dire, si assiste spesso alla pattuizione di una clausola di risoluzione (che nel silenzio delle parti deve considerarsi implicita) da far valere nell'eventualità o che la manifestazione non si svolga in concreto o che vada incontro a notevoli cambiamenti rispetto al programma precedentemente formulato dagli organizzatori<sup>26</sup>.

Appare così chiaro che questo negozio presenta delle complessità notevoli, dovute soprattutto all'intreccio di rapporti creabili dai due contraenti e che possono assumere varia natura (consorzi, comitati, federazioni, ecc.) dei quali ci si riserva l'approfondimento allorché saranno esaminati da un punto di vista strettamente fiscale.

### CAPITOLO III

#### L'inquadramento civilistico dei contratti di sponsorizzazione

##### 1. La tesi della sponsorizzazione come *species dell'appalto*

Se sotto il profilo tecnico pubblicitario i contratti di sponsorizzazione sportiva sono stati specificamente ed individualmente studiati dagli operatori del settore, preoccupati soprattutto di individuare delle categorie specifiche e pratiche di contratti (oggi note a tutti) alle quali po-

tersi attenere per le varie forme di collaborazione richieste dal mondo sportivo a quelle industriali e viceversa, altrettanto non può essere detto sotto il profilo giuridico. Infatti, affermatosi nella realtà quotidiana il contratto di sponsorizzazione, si è posto il problema della sua configurazione giuridica, e dunque della individuazione più o meno precisa della sua veste normativa; i vari tentativi fin qui operati dalla dottrina di classificare questo contratto o comunque di farlo rientrare in uno degli schemi da essa stessa elaborati sono nella maggior parte dei casi risultati vani o insoddisfacenti.

Tale pecca è certamente dovuta alla complessità dell'argomento trattato, che vede ricompresi sotto il termine di sponsorizzazione numerosi negozi, aventi oggetto e struttura assai diversi tra loro; ma, più in particolare, alla mancanza di un orientamento consolidato della giurisprudenza la quale, tra l'altro, le poche volte che è stata chiamata a pronunciarsi sulla questione, ha creduto di poter affrontare e risolvere la stessa in modo che, però, non può che definirsi superficiale<sup>1</sup>: là ove, invece proprio da essa sarebbe stato lecito attendersi una presa di posizione più netta, tale almeno da indicare la giusta strada da seguire.

Pertanto, sembra opportuno, al fine quanto meno di tracciare un quadro delle diverse tesi partorite dalla dottrina, chiarire che gli autori che hanno cercato di dare al negozio in esame una propria collocazione sono pochi e, come se ciò non bastasse, spesso in netto contrasto tra loro. Basti pensare ad esempio, dando con questo una prima impronta a quest'indagine, che da un lato si può individuare una corrente secondo la quale il contratto di sponsorizzazione rientrerebbe in uno dei tipi previsti e regolati

<sup>1</sup> Sul punto cfr. De Silvestri, «Le operazioni di sponsorizzazione e il merchandising delle società calcistiche», op. cit. pp. 118 ss.; in giurisprudenza vedi Tribunale di Gorizia, 24.10.1981, S.r.l. Distribution Service / Unione Ginnastica Goriziana; Tribunale di Firenze 28.9.1981, Antognoni Giancarlo / Adidas S.p.A., entrambe citate dal De Silvestri, op. ult. cit. pag. 119.

<sup>26</sup> Cfr. Fusi-Testa, «I contratti di sponsorizzazione», op. cit. pag. 460.

dal codice civile<sup>2</sup>, mentre da un altro vi è chi ha sostenuto che questo non sarebbe inquadrabile in alcuno dei modelli ivi previsti, essendo pertanto un contratto atipico o innominato<sup>3</sup>.

Nell'ambito delle prime tesi, occorre segnalare quella in base alla quale la sponsorizzazione sarebbe un tipo particolare di appalto, avendo per oggetto un fare specifico, cioè la prestazione di un servizio pubblicitario, e per causa la divulgazione del messaggio pubblicitario verso corrispettivo<sup>4</sup>.

Ora, per poter vagliare l'esattezza di questa tesi con maggiore cognizione di causa, è necessario previamente chiarire che, affinché un soggetto possa essere appaltatore abbisogna della qualifica di imprenditore<sup>5</sup>, come risulta dalla lettera dell'art. 1655 del codice civile allorché si precisa che l'appaltatore organizza i mezzi necessari e assume la gestione a proprio rischio<sup>6</sup>.

Spostando questo discorso al campo sportivo, ci si è chiesti se le società calcistiche che, secondo la normativa di cui alla legge 91/1981, devono assumere le vesti di società per azioni o società a responsabilità limitata, possono essere considerate imprenditori, e dunque parti di un contratto di appalto e/o di sponsorizzazione, dubbio che aveva assalito gli studiosi a causa della particolare disciplina di tali società che, ex art. 10 1. 91/1981, devono obbligatoriamente reinvestire nell'attività agonistica gli eventuali utili di bilancio, con divieto di distribuzione ai soci.

Secondo parte della dottrina, il dubbio deve essere risolto in senso negativo, in quanto, se è vero che «possono essere appaltatori solo gli imprenditori, ... sicuramente tali non sono le società sportive in relazione alla loro attività di stipula o di esecuzione dei contratti di abbinamento»<sup>7</sup>. Il che sta poi ad indicare una particolare concezione dell'attività imprenditoriale in relazione alla stipula di un contratto di appalto, per la quale la qualifica di imprenditore richiesta dall'art. 1655 cod. civ. «non è ovviamente generica, ma in relazione alla specifica

attività dedotta nel contratto di appalto»; e dunque, non essendo le società sportive imprese di pubblicità, non potrebbero porre in essere contratti di sponsorizzazione, come fanno invece normalmente. Perciò, a meno di non voler considerare illecita sotto il profilo civilistico quest'attività, non si potrebbe accettare l'orientamento per il quale la sponsorizzazione sarebbe una specie di appalto<sup>8</sup>.

Senonché, a ben guardare, la visione del problema esposta da ultimo non è condivisibile. Infatti, va in primo luogo rilevato che le società sportive, ed in particolar modo quelle calcistiche, devono essere considerate esercenti, a tutti gli effetti, un'attività economica tale da far rivestire loro la veste giuridica di

<sup>2</sup> Vedi, per questa tesi, Pascerini, «L'abbinamento delle associazioni sportive a scopo pubblicitario» (tesi di Laurea), Bologna 1979, passim, citata dal De Silvestri op. ult. cit., pp. 115 e 127 in special modo.

<sup>3</sup> Vedi invece, per quest'altra tesi, De Silvestri, op. e loc. ult. cit.; Fusi-Testa, «I contratti di sponsorizzazione», op. cit. pp. 475 ss.; Ascani, «Sponsor e Sport», op. cit. pag. 146.

<sup>4</sup> In verità, quanto sostenuto dal Pascerini è riferito più particolarmente all'abbinamento; ma se, come è stato detto precedentemente, l'abbinamento in altro non si differisce dalla sponsorizzazione vera e propria se non nell'ulteriore obbligazione, in capo allo sponsorizzato, di modificare la propria denominazione, rimanendo per il resto inalterata l'essenza del contratto, appare chiaro che questo discorso può ben estendersi alla sponsorizzazione vera e propria, fino a ricomprenderla.

<sup>5</sup> Qualifica questa che, com'è unanimemente insegnato da dottrina e giurisprudenza, si consegue in seguito all'esercizio professionale e organizzato di un'attività economica diretta alla produzione o allo scambio di beni e servizi ex art. 2082 cod. civ.

<sup>6</sup> Vedi sul punto Rubino, «L'appalto», in Commentario al cod. civ. a cura di Scaloja e Branca, Bologna-Roma (2ª ed.) 1973, p. 6; Graziani-Minervini, «Manuale di Diritto Commerciale», Napoli 1979, p. 256. In giurisprudenza v., fra le tante, Cass. 18.6.1975 n. 2429, in Rep. Foro It. 1975, voce «Appalto», nn. 3-5.

<sup>7</sup> Così De Silvestri, «Le operazioni di sponsorizzazione...», op. cit., pag. 128.

<sup>8</sup> De Silvestri, op. e loc. ult. cit., in polemica col Pascerini, il quale, d'altro canto, concorda con l'Ascani circa il problema della non configurabilità delle società sportive come imprese di pubblicità.



imprenditori<sup>9</sup>. In secondo luogo, l'interpretazione dell'art. 1655 proposta dal De Silvestri non trova quasi mai il conforto della maggioranza della dottrina, in quanto, se è vero che da molti autori si ritiene indispensabile la qualifica di imprenditore per il soggetto che si assume l'obbligazione derivante dall'appalto, è anche vero che tale indispensabilità non è stata ritenuta con riferimento alla specificità dell'attività dedotta nel contratto di appalto<sup>10</sup>.

Certo non si può negare che dalla lettura degli articoli del codice civile dedicati all'appalto nonché da alcune espressioni ed esempi di cui si sono serviti gli studiosi più prestigiosi in materia, oltre che dalla prassi, si può presumere l'importanza notevole attribuita all'attività principale dell'impresa (basti pensare all'assurdità di commissionare la costruzione di una nave ad un'impresa edile) e alla figura dell'imprenditore (c.d. «*intuitus personae*»)<sup>11</sup>. Tuttavia, ciò non può costituire vero e proprio ostacolo alla riconduzione della sponsorizzazione nell'ambito dell'appalto, e non solo per i motivi precedentemente esposti, ma anche perché gli elementi ora evidenziati non possono che essere delle constatazioni di fatto, basate sulla realtà, di nessuna rilevanza giuridica. Inoltre, si tenga presente che il discorso fin qui svolto, pur se riferito in special modo alle società calcistiche, può tranquillamente essere allargato alle associazioni sportive di altro tipo. L'esattezza di ciò è attestata non solo da considerazioni di ordine generale, come ad esempio il fatto, indiscusso, che allorquando un'associazione senza scopo di lucro venga ad esercitare un'attività commerciale debba ritenersi imprenditrice e dunque assoggettabile alla disciplina del fallimento (e appare chiaro che stipulando contratti di sponsorizzazione essa acquisisce tale qualifica); ma anche da considerazioni

imprenditoriale l'attività economica che esse esercitano nel promuovere ed organizzare manifestazioni agonistiche che si traducono, nei confronti del pubblico cui sono destinate, nell'allestimento, nella produzione e nell'offerta di spettacoli sportivi».

Si aggiunga che la dottrina sembra condividere pienamente quest'orientamento, anche dopo l'entrata in vigore della legge 91/1981, perché tale legge altro non avrebbe fatto che accogliere sostanzialmente quella tesi (elaborata in precedenza dalla stessa giurisprudenza) per la quale «non è coesenziale alla struttura societaria la tradizionale nozione di scopo di lucro in senso soggettivo» (v. Bonavitacola, «Manuale di diritto sportivo», Milano 1986, pag. 60), rilevando piuttosto, da un lato, il conseguimento del lucro da parte della società e, da un altro, la veste giuridica che è pur sempre quella della S.p.A. o della S.r.l..

<sup>10</sup> A rigore, gli unici autori che sembrano avallare quanto affermato dal De Silvestri sono Fusi e Testa, «I contratti di sponsorizzazione», op. cit., pag. 472. Tuttavia, anche l'opinione espressa da questa viene esposta senza essere suffragata da alcun elemento, né dottrinale né giurisprudenziale e proposta in guisa di dato scontato. Il che appare inaccettabile sol che si rifletta sul fatto che da altra parte della dottrina viene ancora discussa ed obiettata la necessità della qualifica di imprenditore dell'appaltatore, non essendo richiesta esplicitamente dall'art. 1655 cod. civ.. Per questa tesi, cfr. ad esempio Vitali, «Dell'appalto», in Commentario Teorico Pratico al codice civile a cura di De Martino, Novara 1972, pag. 36, il quale argomenta (a mio avviso non a torto) appunto dalla lettera dell'art. 1655 che, limitandosi a disporre l'obbligazione, in capo al soggetto appaltatore, di predisporre i mezzi necessari per il compimento dell'opera, assumendo la gestione a proprio rischio, non presuppone affatto la qualità di imprenditore, la quale può dunque tranquillamente essere assunta dall'appaltatore nella predisposizione di questi mezzi e nell'assunzione dei rischi, cioè in momento successivo, mentre niente obbliga a che tale qualità sussista prima. Solo in questo senso può intendersi pertanto la necessità, su cui tanto si è insistito fin ora, della imprenditorialità dell'appaltatore, intendimento questo che trova il consenso della maggioranza degli autori. D'altro canto, che la qualità di imprenditore si possa acquisire anche con il compimento di un solo affare è pacificamente sostenuto da dottrina e giurisprudenza: v. Buonocore, voce «Imprenditore (Diritto Privato)», in Enciclopedia del diritto, vol. XX, Milano 1970 pag. 518, e, in giurisprudenza, Cassazione 29.5.1954 n. 1971, in Foro It. 1954, 1<sup>a</sup>, pp. 1547 ss..

<sup>11</sup> Per una visione dell'appalto come contratto basato sull'*intuitus personae* cfr., per tutti, Cagnasso, voce «Appalto nel diritto privato», in Digesto delle discipline privatistiche - sezione commerciale, Torino 1986, p. 167, il quale specifica che conseguenza di questo carattere è il divieto di subappalto.

<sup>9</sup> Così Cass. 26.1.1971 n. 174, in Foro It. 1971, 1<sup>a</sup>, pp. 342 ss., che sottolinea come le società calcistiche siano «da annoverare tra le imprese soggette a registrazione» in quanto «è da qualificare come



più particolari, consistenti in ciò che oggi fa stipulazione di contratti di sponsorizzazione, anche se non assume una rilevanza tale da modificare l'oggetto dell'attività dell'associazione, che rimane essenzialmente non lucrativa, comunque costituisce fatto abbastanza normale nella vita dell'associazione stessa, al punto che nei bilanci di tali sodalizi sportivi la voce relativa alle sponsorizzazioni ha assunto via via sempre maggiore consistenza<sup>12</sup>.

Sembra utile, a conclusione di questa parte del paragrafo, ricordare che non è mancato chi in dottrina abbia tentato per altra via di sostenere la negazione dell'inquadramento della sponsorizzazione nei contratti di appalto, e cioè sulla base dell'assoluta mancanza di gestione a proprio rischio per l'impresa sportiva sponsorizzata, che pertanto non sarebbe impresa e dunque impossibilitata a stipulare contratti di appalto<sup>13</sup>.

Anche tale tesi presta però il fianco a critiche, soprattutto alla luce della considerazione che oggi molti contratti di sponsorizzazione prevedono clausole relative alla decurtazione del corrispettivo per piazzamenti in campionato o in altre competizioni non conformi alle esigenze dello sponsor o alle aspettative del club, e addirittura la risoluzione del contratto quando i fatti societari possono inquinare l'immagine dello sponsor. E che siffatte previsioni gravino sulle società sportive accrescendo il loro rischio

derni di *Atleticastudi*, Roma 1983, pp. 28 ss., in cui, postulata l'accettazione della tesi del Galgano circa la professionalità dell'imprenditore, tesi secondo la quale è «professionalmente esercitata da parte di un'associazione quell'attività organizzata che sia, in astratto, idonea a ricompensare, mediante il corrispettivo dei beni o dei servizi prodotti, i fattori della produzione impiegati», si conclude che «allo stato attuale non pare di poter rilevare nel panorama atletico nazionale alcun sodalizio qualificabile quale imprenditore, poiché i proventi discendenti dall'attività economica esercitata non sono neanche in astratto idonei a coprire i costi sopportati per l'esercizio di tali attività e comunque dell'attività del sodalizio globalmente considerata».

Nello stesso senso esposto nel testo, invece, con riferimento ai sodalizi di pallacanestro, v. la Risoluzione ministeriale n. 11/888 del 21/11/1986, in *Il fisco*, 1987, pp. 753 s., da cui si apprende che l'attività espletata dalle associazioni affiliate alla Federazione Italiana Pallacanestro, anche se volta istituzionalmente alla pratica, alla diffusione e allo sviluppo del gioco della pallacanestro, assume, in alcune manifestazioni, i connotati dell'attività commerciale qual'è, senza ombra di dubbio, quella spettacolistica, i cui introiti — e nella fattispecie, principalmente, quelli derivanti dalla vendita dei biglietti d'ingresso alle gare organizzate, i proventi di natura pubblicitaria e quelli derivanti dalle sponsorizzazioni, peraltro strettamente connessi, proprio per i fini che lo sponsor si prefigge, allo svolgimento delle gare durante le quali specie se di livello tecnico maggiore, il messaggio pubblicitario assume proporzioni notevoli — non possono che assumere il corrispettivo dell'attività commerciale svolta e quindi concorrere alla determinazione del reddito d'impresa dell'associazione».

Ci si rende conto della gravità della tesi seguita ed esposta nel testo, contraddetta da illustre dottrina e da parte della giurisprudenza (v., per l'una e per l'altra, Galgano, «Le associazioni, le fondazioni e i comitati», in *I grandi orientamenti della giurisprudenza civile e commerciale*, vol. II, Padova 1987, pp. 23 ss.). Tuttavia, si fa presente al lettore che da un lato, come d'altronde si è detto, altra dottrina comunque illustre, confortata da altra parte della giurisprudenza, si schiera per la tesi scelta, per cui altro non si è fatto che seguire una strada già segnata operando una precisa scelta, e da un altro che comunque quanto si è esposto ha il più preciso fine di trovare un conforto giuridico alla prassi per la quale tutti i sodalizi di qualsiasi sport pongono in essere contratti di sponsorizzazione, prescindendo poi dalla problematica dell'assoggettamento al c.d. «statuto dell'imprenditore» di questi sodalizi stessi.

<sup>13</sup> Così De Silvestri, «Le operazioni di sponsorizzazione...», op. cit., p. 129, dal momento che «proprio non si vede quale rischio contrattuale specifico le società correrebbero posto che dall'abbinamento ricavano sempre ed in ogni caso il contributo finanziario pattuito».

<sup>12</sup> Su questi problemi, ed in particolare il primo, che è oggetto di dibattito molto acceso in dottrina e in giurisprudenza, dibattito che però non può essere riportato in questa sede se non in minima parte, cfr. Zappalà, «Le società sportive», inserto speciale ne *Il Fisco* 1983, pp. 4355 ss., a p. 4379, ove si sostiene, sulla base della nota ministeriale n. 2/1016 del 5/11/1974, che in presenza di sponsorizzazione ovvero di abbinamento con un'industria l'attività posta in essere dalla società, associazione, club, ecc., si configura fra quelle di tipo commerciale estrinsecandosi in un servizio pubblicitario il quale rientra tra le previsioni normative di cui all'art. 2195 del codice civile (attività ausiliarie).

In senso contrario, con più specifico riferimento però ai sodalizi di atletica leggera, v. Ascani - Rizzardi - Terzaghi, «Le società sportive. Profili civili e tributari», vol. I, «Profili civilistici», in Qua-

è di tale evidenza che non sono necessarie ulteriori osservazioni<sup>14</sup>.

Cercando adesso di tirare le fila di quanto fin qui si è detto, va però sottolineato che la tesi secondo cui il contratto di sponsorizzazione rientrerebbe nella species dell'appalto, sostenuta, almeno in apparenza, dallo scrivente, non può essere accettata in toto. Infatti, se certamente si può affermare che lo schema contrattuale delle sponsorizzazioni sportive è per molti aspetti molto vicino all'appalto (ovviamente di servizi), tuttavia, a ben guardare, si nota che la sponsorizzazione è una figura per altri aspetti più ampia dell'appalto, che da solo non può circoscrivere l'ampia gamma di obbligazioni che da essa sorgono. È sufficiente, per rendersi conto dell'esattezza di ciò, guardare alle cc.dd. «obbligazioni permissive», che si concretano per i contraenti in comportamenti «di semplice pati», come ad esempio l'obbligo per lo sponsorizzato di consentire a che lo sponsor apponga il proprio marchio sulle divise degli atleti e/o del personale ausiliario del sodalizio sponsorizzato, sugli automezzi, ecc.<sup>15</sup>.

Siffatte obbligazioni sono così lontane da quelle scaturenti da un contratto di appalto da rendere impossibile una riconduzione di esse a quest'ultimo, soprattutto allorquando esse costituiscono non *accidentalia*, ma *essentialia negotii*.

## 2. La tesi della sponsorizzazione come contratto associativo

Tutto ciò ha portato allora altra parte di quella dottrina, che partiva dal presupposto della tipicità della sponsorizzazione, a cercare figure contrattuali codicistiche più consone. Di particolare interesse sembra quella tesi secondo cui la sponsorizzazione rientrerebbe nell'ambito dei contratti associativi<sup>16</sup>, in quanto corredata dai quattro elementi tipici di tali contratti, ovvero sia l'elemento fiduciario, quello associativo, quello temporale e l'esclusività.

Sennonché, analizzando attentamente questi singoli punto, ci si rende conto

dell'infondatezza di questa tesi. Infatti, cominciando dai primi due, cioè l'elemento fiduciario e quello associativo, si può pacificamente osservare che essi, se è vero che possono sussistere in alcuni contratti di abbinamento, non sono mai presenti nei contratti di sponsorizzazione vera e propria, in cui esiste sempre un'autonomia tra sponsorizzazione e sponsorizzato così netta da configurare palesemente il rapporto che tra essi nasce come rapporto di scambio, caratterizzato dal *do ut des*, ed ispirato teleologicamente alle diverse finalità che le parti si prefiggono di raggiungere.

Per quanto concerne il terzo elemento, cioè la durata e la continuità temporale, va osservato che esso, come è ammesso dallo stesso autore, va inteso in un senso ben diverso da quello che potrebbe intendersi letteralmente, in quanto un contratto di sponsorizzazione, in mancanza di qualsiasi previsione legislativa ad hoc, può durare per molti anni ma anche per un anno solo, ed è ovvio che in quest'ultimo caso non si può certo parlare di particolarità della durata. Occorre allora riferirsi piuttosto all'organicità dei rapporti esistenti tra sponsor e sponsee, tra il mondo industriale e quello sportivo, e dunque alla collaborazione più ampia che esiste oggi tra loro: ciò che però, naturalmente, finisce per diversificare la sponsorizzazione dal contratto associativo.

Circa poi l'esclusività, bisogna evidenziare che essa non costituisce un carattere connaturato alla sponsorizzazione, dovendo essere oggetto di apposita clausola.

<sup>14</sup> Sul punto cfr. Terzaghi, «La sponsorizzazione: aspetti di marketing e contrattuali», op. cit., p. 10.

<sup>15</sup> V. Fusi-Testa, «I contratti di sponsorizzazione», op. cit., p. 474.

<sup>16</sup> Per questa tesi v. Dal Lago, «Aspetti giuridici della sponsorizzazione dello sport», relazione al convegno di Verona del 27-28/3/1981 sul tema della «Comunicazione aziendale attraverso la sponsorizzazione», citato da Fusi-Testa, op. ult. cit., p. 473 alla nota 33 e da De Silvestri, «Le operazioni di sponsorizzazione...», op. cit., p. 129.

Pertanto, la tesi che vorrebbe configurare la sponsorizzazione come contratto associativo, pur se interessante ed originale, si dimostra alla fine non molto rispondente alla realtà effettiva di questo contratto.

### 3. La tesi della sponsorizzazione come contratto atipico complesso

E allora, rifiutata pure quest'altra opinione, come inquadrare la sponsorizzazione?

Bisogna partire dalla nozione, già fornita in precedenza, di sponsorizzazione. Infatti, se questa è «il contratto in forza del quale una parte (sponsorizzato o sponsee), contro corrispettivo in denaro, beni o servizi, o misto, si impegna a prestazioni di tipo attivo o permissivo verso l'altra parte (sponsor) in modo da consentirle di sfruttare, mediante abbinamenti o collegamenti, la propria notorietà e la risonanza delle attività e degli eventi che ad essa fanno capo, al fine di incrementare tra il pubblico la conoscenza del nome o dei marchi dello sponsor e di favorirne l'immagine»<sup>17</sup>, appare chiara l'impossibilità di comprenderla entro schemi troppo angusti quali quelli tipici di questo o quel contratto. A questo proposito, si può aggiungere che forse l'errore più grosso in cui sono incappati gli autori che hanno elaborato le tesi precedentemente esaminate è stato proprio il voler necessariamente comprimere entro una determinata sfera la sponsorizzazione, la quale, invece, per la sua complessità non appare suscettibile ad essere sottoposta ad operazioni del genere.

Senza dubbio, comunque, dei primi dati possono considerarsi acquisiti: anzitutto, che si è in presenza di un contratto a titolo oneroso, poiché le prestazioni promo-pubblicitarie sono poste in essere dal soggetto sportivo a fronte di un corrispettivo, erogato se ed in quanto esso adempie alle proprie obbligazioni contrattuali<sup>18</sup>; in secondo luogo, che si tratta di un contratto a prestazioni corri-

spettive, poiché lo sponsor ha obblighi di fare e/o di tollerare posti a carico del soggetto sportivo<sup>19</sup>.

Ancora, l'oggetto del contratto va individuato nella diffusione di un marchio o di una denominazione, che sono poi quelli dell'impresa sponsor; dal che si ricava che la funzione di tale contratto, sotto un profilo socio-economico, vale a dire la sua causa, è la pubblicizzazione, mediante l'accostamento di tali segni distintivi all'attività del soggetto sportivo sponsorizzato, del soggetto sponsorizzante, nonché la promozione di un apprezzamento favorevole, da parte del pubblico, verso quest'ultimo, a fronte di un corrispettivo, generalmente in denaro.

Alla luce di tutto ciò, è possibile allora una prima operazione classificatoria, vale a dire l'inquadramento della sponsorizzazione tra i contratti di pubblicità, che sono tutti quei contratti la cui tipologia è invero molto ampia, aventi qualche relazione di fatto con la pubblicità<sup>20</sup>.

D'altro canto, ad appalesare questo dato contribuisce non poco una cosa già chiarita in precedenza, cioè che il contratto di sponsorizzazione costituisce spesso il mezzo più idoneo messo a disposizione dall'ordinamento giuridico per quelle imprese che abbiano particolari prodotti da lanciare sul mercato o che, comunque, attraversino determinati momenti di necessità di rilancio sul mercato e che all'uopo abbiano già predisposto un'apposita campagna pubblicitaria.

<sup>17</sup> Così Fusi-Testa, «I contratti di sponsorizzazione», op. cit., p. 473.

<sup>18</sup> Cfr. Terzaghi, «La sponsorizzazione: aspetti di marketing e contrattuali», op. cit., p. 7.

<sup>19</sup> Cfr. ancora Terzaghi, op. e loc. ult. cit..

<sup>20</sup> Fusi, «I contratti di pubblicità», Milano 1968, p. 1. Non è inutile rilevare che l'espressione «contratto di pubblicità» non designa un particolare tipo di negozio né tantomeno negozi simili per struttura e caratteristiche, bensì solo una categoria, senza dubbio ampissima, di contratti aventi in comune la loro relazione con la pubblicità (v. ancora Fusi, op. ult. cit., pp. 12 ss.).

taria e posto in essere una serie di contratti di pubblicità, sicché mediante la sponsorizzazione integrano e perfezionano tale campagna pubblicitaria.

Tutto ciò evidenzia perspicuamente un dato: che è dunque da escludere la riconduzione ad una delle figure tipiche previste dal codice civile. Questo non vale però a negare quanto fin qui si è venuto sostenendo, anche con certo vigore, circa l'inquadramento della sponsorizzazione nell'ambito dell'appalto; anzi, si vuole semplicemente dire che, essendo insufficiente questa figura a comprendere il fenomeno della sponsorizzazione sotto un profilo giuridico, si è reso necessario il ricorso ad altra, cioè quella dei contratti di pubblicità, che potesse spiegare quegli aspetti della sponsorizzazione non coperti dall'appalto.

Il che sta poi a significare che il contratto di sponsorizzazione è un contratto atipico o innominato, non essendo comunque previsto e disciplinato dal codice civile, cui tuttavia bisogna rifarsi a livello di disciplina generale (artt. 1321-1469)<sup>21</sup>.

D'altro canto, occorre ricordare che i contratti atipici trovano la loro fonte normativa nell'art. 1322 cod. civ., per il quale «Le parti possono anche concludere contratti che non appartengono ai tipi aventi una disciplina particolare, purché siano diretti a realizzare interessi meritevoli di tutela secondo l'ordinamento giuridico».

Ad un'analisi più attenta, ci si rende poi conto che il contratto di sponsorizzazione sportiva è un chiaro fenomeno di combinazione negoziale, contenendo elementi di singoli contratti, tipizzati e non dal legislatore, contrassegnati da un'unica causa; dunque, è un contratto complesso<sup>22</sup>.

Nella realtà pratica, lo schema contrattuale complesso cui normalmente viene ricondotto il contratto di sponsorizzazione sportiva dipende dalla presenza o meno di alcune obbligazioni a carico dello sponsorizzato<sup>23</sup> e previste nei singoli contratti e che richiamano, a seconda dei diversi casi, questo o quello sche-

ma contrattuale. Se, ad esempio, lo sponsorizzato permette all'azienda sponsor lo sfruttamento delle fotografie di gruppo per la propria attività pubblicitaria, si è in presenza di un contratto in cui una delle obbligazioni ricorda l'autorizzazione all'utilizzo dell'immagine ai sensi della legge 633/1941; se, invece, lo sponsorizzato consente allo sponsor l'utilizzazione della propria effigie o simbolo, si è in presenza di un contratto in cui una delle obbligazioni è idonea a configurarlo come licencing; se, invece, lo sponsorizzato si sobbarca l'obbligo di arredare i luoghi che ospitano le manife-

<sup>21</sup> Così Ascani, «Sport e Sponsor», op. cit., p. 146; id., «Le forme contrattuali dell'intervento dell'industria nello sport», in AA.VV., «Sport, Industria, Fisco», Milano 1981 pp. 149 ss., a p. 159. Ascani procede pure ad un'ulteriore operazione classificatoria, inquadrando il contratto di sponsorizzazione tra i cc.dd. «contratti di inserzione», cioè «i contratti in forza dei quali una delle parti (gestore di manifestazione non pubblicitaria o insertore) si impegna, dietro corrispettivo, ad inserire in una manifestazione (editoriale, artistica, sportiva, ecc.), avente un proprio pubblico, il messaggio pubblicitario predisposto dall'altra parte (inserzionista)».

<sup>22</sup> Per questa tesi, cfr. pure Fusi-Testa, «I contratti di sponsorizzazione» op. cit., p. 475, testo e nota 36, e ivi citazioni di dottrina e giurisprudenza, specie per la nozione di contratto complesso; De Silvestri, «Le operazioni di sponsorizzazioni...», op. cit., p. 134.

<sup>23</sup> Va chiarito che il riferimento al solo sponsorizzato, con esclusione dello sponsorizzante, dipende dal fatto che normalmente a carico di quest'ultimo è prevista una sola obbligazione, se vogliamo onnicomprensiva, consistente nel pagamento del prezzo è dunque assolutamente inutile a caratterizzare la sponsorizzazione, in un senso o in un altro, ove si tenga presente che il pagamento del corrispettivo è obbligazione tipica di molti contratti, quali la compravendita, la locazione, l'appalto, ecc.

Tuttavia, non si può escludere che l'azienda sponsor si assuma ulteriori obbligazioni, anche se questa ipotesi, come si diceva poc'anzi, è sempre meno frequente; obbligazioni che possono parimenti connotare, in modo o in un altro, la sponsorizzazione. Infatti, se lo sponsor ad esempio si obbliga a corrispondere, oltre e/o al posto del prezzo beni e servizi da esso prodotti, ben può essere considerato alla stregua del venditore; se invece assume l'obbligo di compiere, in occasione di un grande evento sportivo, un determinato servizio od opera, si atteggia come appaltatore; sul punto cfr. pure Fusi-Testa «I contratti di sponsorizzazione», op. cit., p. 475.

## CAPITOLO IV

### La disciplina tributaria dello sponsorizzante

*Prima di intraprendere un esame approfondito, da un punto di vista tributario, della materia oggetto di studio, preme precisare che l'Autore ha ritenuto opportuno prendere quale punto di riferimento legislativo il D.P.R. n. 597/1973 e il D.P.R. 598/1973, per la maggiore quantità di materiale giurisprudenziale disponibile, indispensabile al fine di un esatto inquadramento della fattispecie in esame. L'Autore si preoccupa di fare lo specifico riferimento per ogni singolo articolo dei sopracitati decreti ai rispettivi articoli del nuovo Testo Unico n. 917/1986, soffermando la propria attenzione su quegli articoli che hanno subito delle modifiche legislative.*

#### 1. La sponsorizzazione sportiva quale componente negativa di reddito per l'impresa sponsor

Se è vero che da un punto di vista tecnico-economico è di fondamentale importanza per l'azienda sponsor superare, per tutti i livelli e tipi di sponsorizzazione, l'epoca «pioniera» della sponsorizzazione sportiva<sup>1</sup>, cosa che sembra ormai realizzata, da un punto di vista tributario il problema più sentito è quello dell'esatta classificazione di questa voce.

Tale problema è oggi divenuto di fondamentale importanza, come risulta dalla semplice lettura di alcune tabelle, frutto di un'inchiesta presso un campione di 78 aziende scelte tra le più rappresentative tra quelle che negli ultimi anni hanno attivato azioni di sponsorizzazione. Da tale indagine, infatti, è risultato evidente che mediamente le aziende italiane investono tra il 3% e il 15% del loro

<sup>1</sup> Nel corso della quale, data la novità e la difficoltà del mercato, si è operato più sull'intuizione che sul piano di una scelta ragionata e collegata ai fattori intrinseci dell'azienda (quali la grandezza dell'azienda, il luogo dove essa opera, gli obiettivi che si prefigge, i beni prodotti, ecc.), e per le imprese di maggiori dimensioni, di una vera e propria pianificazione di questa forma comunicazionale. Inoltre si vuole precisare che non solo per le sponsorizzazioni di grossa entità, ma anche per quelle relative a piccoli club o manifestazioni sportive, l'azienda sponsor deve considerare con criteri economici ben individuati le possibilità a questa offerte per ottenere il massimo risultato in termini di notorietà tra le varie alternative offerte.

stazioni con cartelloni pubblicitari e quant'altro possa servire per la veicolazione del messaggio al pubblico, si è in presenza di un contratto che si connota dei caratteri tipici della locazione<sup>24</sup>.

Pertanto, è chiaro che non esiste un'unica figura contrattuale inquadrabile come sponsorizzazione, ma varie figure contrattuali, caratterizzate dalla presenza di requisiti di singoli contratti che, messi insieme, in considerazione della loro funzione comune possono definirsi come sponsorizzazione (che pertanto è inquadrabile nell'ambito dei cc.dd. «contratti complessi»).

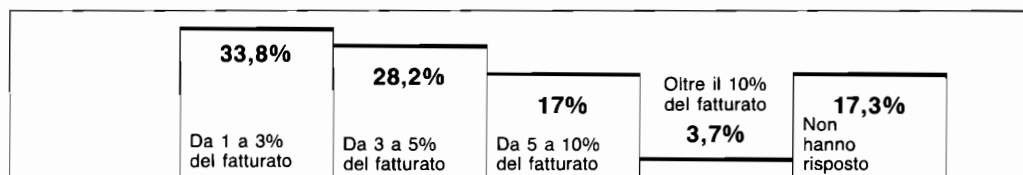
Conseguentemente, i contratti suddetti saranno disciplinati, sotto il profilo civilistico, dalle disposizioni sui singoli contratti tipizzati, che sulla base degli accordi delle parti dovranno di volta in volta ritenersi applicati. Tuttavia, non può trascurarsi l'importanza, sempre a livello di disciplina, che assumono in questa materia le norme emanate dalle federazioni sportive di appartenenza del soggetto sportivo, nonché gli altri accordi che possono essere stipulati tra leghe ed associazioni di categoria.

Inoltre, la complessità insita in questo contratto non esclude la possibilità per le parti di prevedere, accanto alle varie obbligazioni principali e secondarie, altre ancora, come ad esempio quella, incombente, come sempre, sullo sponsorizzato, di partecipare a spot pubblicitari, o di partecipare a manifestazioni televisive in veste di «public relation man», e che, per la loro particolarità, danno vita ad un negozio autonomo, collegato con quello principale, da cui la configurazione come «negozio collegato»<sup>25</sup>.

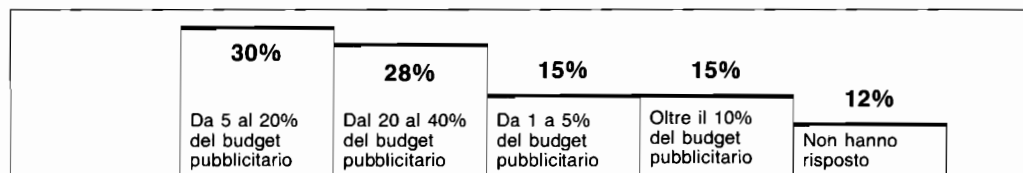
A conclusione di questo paragrafo, occorre poi evidenziare che quanto detto vale anche per la sponsorizzazione dell'atleta e della manifestazione, ovviamente *mutatis mutandis*.

<sup>24</sup> Vedi Ascani, «Sport e Sponsor», op. cit. pag. 157.

<sup>25</sup> V. Fusi-Testa, «I contratti di sponsorizzazione», op. cit. p. 476.



**Tab. 1 - Entrambi i budget (pubblicità + sponsor) a quale percentuale del fatturato annuale corrispondono?**



**Tab. 2 - A quale quota percentuale dell'investimento pubblicitario corrisponde il Vostro investimento in sponsorizzazioni?**

bilancio unicamente per la comunicazione e propaganda pubblicitaria<sup>2</sup> (Tabelle 1 e 2). Il che sta a significare senza dubbio che, cifre alla mano, lo sport sia da considerarsi un elemento fondamentale e predominante dell'energia comunicazionale delle aziende.

Quanto detto è confortato soprattutto dalla tabella «Quanto costa...», che mostra il prezzo che l'azienda sponsor deve versare per sponsorizzare le squadre nelle diverse discipline sportive e nelle diverse categorie competitive (Tabella 3).

Proprio in dipendenza del fatto che l'erogazione di somme di denaro a titolo di sponsorizzazione costituisce per l'impresa sponsor un costo (che molto spesso assume rilevante entità), diventa importante stabilire se tale costo sia deducibile, e, se sì, in che misura<sup>3</sup>. All'uopo, occorre innanzitutto chiarire se trattasi di un costo inerente al reddito d'impresa, ovvero debba assumere una diversa qualificazione. Attenendosi alla formulazione dell'art. 56, primo comma, del D.P.R. 29-9-1973 n. 597, la risposta dovrebbe essere negativa, considerato che tale norma ammette la deduzione dei soli costi «relativi all'acquisizione di beni e servizi da cui traggono origine i ricavi».

Infatti, gli esborsi per sponsorizzazioni non possono configurarsi quali costi da cui scaturiscono direttamente dei ricavi (cioè quei costi denominati diretti, come ad esempio quelli relativi ai fattori incorporati nel bene venduto o servizio prestato, quali i costi relativi all'acquisto delle materie prime e alla retribuzione del personale tecnico); pertanto, non sarebbero deducibili.

<sup>2</sup> Tabelle di Ronchini, «Introduzione alla ricerca socio-economica applicata», in *Media Forum*, 1982, pp. 55 e ss.. La scelta di queste, è dipesa dal fatto che, pur riferendosi ad un periodo non proprio recente, per cui le cifre riportate dovrebbero triplicarsi o quadruplicarsi per trovare una corrispondenza reale nei tempi moderni, è l'unico lavoro che dà un quadro completo ed organico delle sponsorizzazioni sportive in termini di cifre, anche perché frutto di un questionario di 13 domande alle aziende sponsors.

<sup>3</sup> Basti pensare ai miliardi spesi nel 1987 in Italia da alcuni gruppi industriali per sponsorizzare attività sportive: Benetton 12 (Basket, Pallavolo, grandi manifestazioni); Ellesse 9 (grandi manifestazioni); Lavazza 5 (Coppa del Mondo di sci, contratto triennale). Vedi sul punto De Marchis, «Mai ai mondiali di Roma si corre per la gloria», in *Mondo Economico*, 1987 settembre, pag. 57.

<b>QUANTO COSTA...</b>	
Una squadra di calcio di serie A (prestigiosa)	<b>600-850 milioni</b>
Una squadra di calcio di serie A (bassa-media classifica)	<b>300-400 milioni</b>
Una squadra di calcio di serie B	<b>200-300 milioni</b>
Una squadra di basket di serie A	<b>400-600 milioni</b>
Una scuderia 'formula 1' completa	<b>6 miliardi</b>
Una scuderia 'formula 1' in co-sponsor	<b>3 miliardi</b>
Una squadra di ciclismo (secondo programma e composizione)	<b>500-700 milioni</b>
Un team di pugilato (secondo programma e composizione)	<b>250-400 milioni</b>
Una squadra di rugby di serie A	<b>40-250 milioni</b>
Una squadra di pallavolo di serie A	<b>90-250 milioni</b>
Una squadra di pallamano di serie A	<b>30-80 milioni</b>
Una squadra di baseball di serie A	<b>50-100 milioni</b>
Una squadra di atletica leggera	<b>60-150 milioni</b>
Un'auto da rally completa	<b>100 milioni</b>
Un'auto da rally in co-sponsor	<b>25 milioni</b>
Una barca a vela da regata	<b>100-500 milioni</b>
Una manifestazione di tennis (tornei o gruppi di tornei)	<b>400-600 milioni</b>

Tab. 3

Tuttavia, alcuni autori, argomentando dall'art. 61, terzo comma, D.P.R. 597/1973, prima che questo fosse abrogato dall'art. 1 L. 4-11-1981 n. 626, secondo il quale «I costi e gli oneri diversi da quelli espressamente considerati dalle disposizioni di questo titolo sono deducibili se ed in quanto siano stati sostenuti nell'esercizio dell'impresa e si riferiscono ad attività e operazioni da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa», hanno sostenuto che, essendo questa una disposizione residuale, ricomprendente tutti gli altri costi non espressamente disciplinati da alcuna norma del D.P.R. 597/1973, come tale sarebbe stata idonea ad inglobare nella propria portata anche i costi sostenuti per la sponsorizzazione, rendendoli così deducibili<sup>4</sup>.

La soppressione di questa norma sembrerebbe aver fatto venire meno il presupposto da cui scaturiva la tesi in esame; senonché, va notato che la stessa legge 4/11/1981 n. 626 ha inserito nell'art. 74 D.P.R. 597/1973 (riproposto, con alcune lievi modifiche, all'articolo 75, 5° comma, T.U. 917/1986) un secondo comma per il quale «i costi e gli oneri sono deducibili se ed in quanto si riferi-

scono ad attività da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa». Ed è palese che tale norma costituisce, da un lato, anche se con parole diverse, la riproposizione dell'abrogato comma 3 art. 61, e da un altro sancisce definitivamente il concetto di inerenza, individuato nel rapporto causale e teleologico tra il «fatto aziendale» generatore di una componente negativa e «la produzione del reddito», seppure in proiezione futura<sup>5</sup>.

Tale principio è stato espresso e chiarito dallo stesso Ministero delle Finanze con la risoluzione dell'8/4/1980 n. 9/121, dove si legge che «la vigente disciplina fiscale si è adeguata a criteri di maggiore larghezza rispetto al precedente sistema, nel senso di considerare deducibili anche costi ed oneri sostenuti in proiezione futura, sempreché sussista una loro stretta inerenza all'attività svolta; la confermata deducibilità degli oneri di cui trattasi per l'erogante... è condizionata

<sup>4</sup> Cfr. Capolupo, «Il regime fiscale delle cosiddette sponsorizzazioni», in *Il Fisco* 1980, pag. 3336.

<sup>5</sup> Cfr. Bertuglia-Poggi, «La sponsorizzazione aspetti civilistici e fiscali», in *Economia e Tributi*, 1986 n. 11, pag. 26.



alla prova certa delle spese sostenute e alla inerenza all'attività svolta».

Pertanto, anche alla luce di quanto precedentemente detto in ordine all'importanza che in termini economici assume oggi la sponsorizzazione sportiva per le aziende, pare lecito affermare che le spese di sponsorizzazione posseggono i requisiti oggettivi richiesti dal legislatore per poter partecipare alla formazione del risultato economico d'esercizio quale componente negativa di reddito, come tale deducibile dal computo del reddito.

## 2. La misura della deducibilità

Stabilita la correlazione che detti costi hanno con il reddito d'impresa, bisogna ora quantificare la misura della loro deducibilità, considerato che la seconda parte del secondo comma dell'art. 74 D.P.R. 597/1973 (articolo 75, 5° comma, T.U. 917/1986) prevede che i costi, se non sono suscettibili di imputazione specifica, si deducono nella proporzione stabilita dal primo comma dell'art. 58 (articolo 63, T.U., 917/1986) relativo agli interessi passivi.

Innanzitutto, va evidenziato che tale disposizione propenderebbe a fare ritenere che i costi di sponsorizzazione, mai oggetto di una disciplina specifica da parte sia del legislatore fiscale (se consideriamo i costi disciplinari nel titolo V del D.P.R. 597/73) che di quello civilistico (dall'art. 2423 al 2429 bis), debbono partecipare alla formazione del risultato economico esclusivamente «per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa, comprese le plusvalenze patrimoniali e le sopravvenienze attive, e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi, compresi quelli che fruiscono di esenzione ed esclusi quelli soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta». Sennonché, occorre pure considerare che se il legislatore non si è mai preoccupato di fare un riferimento specifico a questo tipo di costo, nell'art. 71 2° comma D.P.R. 597/73 (articolo 74, 2° comma, T.U.

917/1986) ha disciplinato il trattamento fiscale delle «spese di pubblicità», le quali «sono deducibili o per l'intero ammontare nel periodo d'imposta in cui sono state sostenute o per quote costanti nel periodo stesso e nei due successivi». Per poter applicare le disposizioni agevolative previste da questo comma anche alle spese di sponsorizzazione, bisogna ricercare le attinenze di queste con quelle pubblicitarie. In proposito, va citata una risoluzione ministeriale<sup>6</sup> che, dichiarando componenti negativi di reddito gli oneri per pubblicità indiretta, ha precisato che, ai fini dell'assoggettabilità di questi ultimi al regime di deducibilità delle spese di pubblicità di cui all'art. 71, non occorrono particolari condizioni in ordine «qualitativo e quantitativo», ma rilevano i principi generali della competenza, inerenza, certezza e determinabilità che presiedono all'imputazione fiscale dei costi in genere<sup>7</sup>; inoltre, detta risoluzione ha affermato che ai fini dell'accertamento del carattere dell'inerenza del costo non rilevano generalmente le forme nelle quali la pubblicità si estrinseca, essendo importante solo che essa possa permettere un incremento del consumo dei beni e servizi prodotti dall'azienda.

Ora, è di comune conoscenza che lo scopo primo che l'azienda si propone con la sponsorizzazione sportiva è quello di portare a conoscenza dei consumatori i propri prodotti, al fine di invogliarli all'acquisto dei propri beni e dei propri servizi; il che dimostra in modo innegabile l'applicabilità a detti costi della disciplina prevista per le spese di pubblicità di cui all'art. 71 2° comma D.P.R. 597/1973 e non di quella restrittiva e penalizzante che si ricava dal combinato disposto degli art. 74 2° comma e 58 1° comma dello stesso decreto.

Ulteriore riprova di quanto detto è costituita da un'altra considerazione, che nasce dalla rubrica dell'art. 71 D.P.R.

<sup>6</sup> Ris. Min. n. 9/2113 del 25.10.80 della Direzione Generale II.DD., in Corr. Trib. 1980 pag. 2077.

<sup>7</sup> Dei-Porrone, «Ammortamento dei costi ad utilizzazioni pluriennali: le spese di pubblicità», in Corr. Trib. n. 14/1986, pag. 884.



597/1973, il quale classifica tutti i costi da esso disciplinati come «costi ad utilizzazione pluriennale» (articolo 74, T.U., 917/1986 «Spese relative a più esercizi»).

A questo proposito, occorre innanzitutto dire che per costi ad utilizzazione pluriennale si intendono tutte le spese sostenute da un'impresa i cui benefici si risentono non solo nell'esercizio in cui sono sostenute ma anche in altri successivi. Ciò chiarito, è di tutta evidenza che gli esborsi di sponsorizzazione rientrano in tale categoria, così come le spese di pubblicità, per le quali comunque vi è inclusione espressa. Infatti, allorché un'impresa allestisce una campagna pubblicitaria, le spese cui va incontro, quand'anche dovessero incomberci su un solo esercizio, producono degli effetti benefici per l'impresa stessa non solo con riferimento a quel tale esercizio ma anche a quelli futuri, in quanto la divulgazione del messaggio aziendale non incontra certo gli stessi limiti temporali della durata del contratto<sup>8</sup>.

Il che allora sta ad indicare un'altra peculiarità: cioè che se è vero che ai fini della classificazione delle spese di sponsorizzazione si deve tener conto degli elementi del contratto posto in essere, è anche vero che a tali fini viene meno la considerazione della durata, in quanto, quand'anche il contratto valga per un solo anno, facendosi i suoi effetti benefici risentire per più di un anno, quella spesa si considera fiscalmente ad utilizzazione pluriennale, e come tale suscettibile di ammortamento ai sensi del comma 2 art. 71 D.P.R. 597/1973.

La soluzione or ora proposta sembra, d'altro canto, essere confortata dal nuovo Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22/12/1986 n. 917 ed entrato in vigore l'1/1/1988. Infatti, l'art. 74 2° comma di detto Testo Unico, che costituisce la riproposizione dell'art. 71 comma 2 del D.P.R. 597/1973, dice che «le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei due successivi»; ed è di tutta evidenza che questa norma altro non fa, rispetto al suo

precedente, che aggiungere alla locuzione «spese di pubblicità» la locuzione «e di propaganda»: come se il legislatore, conscio della diffusione odierna della sponsorizzazione e fenomeni simili, abbia voluto dare a questi una disciplina precisa prima mancante e desumibile solo in via interpretativa. Del resto, che la locuzione spese di propaganda si riferisca a tutti quei fenomeni simili alla pubblicità, ma che non si identificano con questa, è cosa talmente palese che non abbisogna di particolari dimostrazioni<sup>9</sup>.

Per quanto concerne, poi, l'imputazione al conto profitti e perdite, l'art. 71 succitato (articolo 74, T.U., 917/1986) consente all'imprenditore di scegliere tra l'addebito dell'intero ammontare nel periodo d'imposta o il differimento fino ai due successivi. Tuttavia, ove si consideri, come già si è accennato, che solo dall'effettivo contenuto del contratto è possibile verificare l'esistenza dei requisiti dell'inerenza, della determinabilità oggettiva, della certezza e della competenza richiesti dal legislatore affinché i costi sostenuti da un'impresa possano essere

<sup>8</sup> Sul punto cfr. R. Poli, «Problemi attuali di valutazione delle immobilizzazioni», in AA.VV., il Bilancio d'esercizio, problemi attuali, Milano 1978, pag. 112 e ss., per il quale «si può anzi dire che spesso l'effetto delle spese pubblicitarie (l'aggiunta è dell'Autore), non si ha affatto nell'esercizio in cui i costi sono stati sostenuti ma totalmente nei successivi».

<sup>9</sup> Senz'altro interessanti sul punto le osservazioni di O. Poli, «Il Testo Unico delle imposte sui redditi e le variazioni alla normativa vigente», in Boll. Trib. 1987, pag. 553; ove, riprendendo le considerazioni svolte dal Ministero delle Finanze sul Testo Unico (vedi nota illustrativa del Ministero delle Finanze sullo schema di T.U. delle imposte sui redditi in Boll. Trib. 1987, da p. 144 a p. 164), si sottolinea, a proposito del comma 2° art. 74 del T.U., che l'aggiunta delle spese di propaganda è stata operata «per evitare possibili incertezze di interpretazione che potrebbero derivare dal confronto con le norme relative al presupposto dell'imposta sulla pubblicità».

Parimenti interessante, in senso però contrario, il parere della Commissione Parlamentare istituita ai sensi dell'art. 17 L. 825/1971, per il quale si propone «di eliminare le parole e di propaganda per evitare che possano esservi ricomprese spese tipicamente di esercizio» (vedi Boll. Trib. 1987 pp. 186 ss., a p. 189).

considerati componenti negativi di redditi e quindi deducibili dal computo di questo ai fini del pagamento dell'imposta; e si consideri pure che il contratto di sponsorizzazione sportiva è un contratto atipico, come tale idoneo a riempirsi dei contenuti più vari; si desume che solo un'attenta analisi del caso concreto può far rientrare i costi sostenuti dall'impresa sponsor nel quadro delle spese di pubblicità di cui all'art. 71 comma 2° D.P.R. 597/1973<sup>10</sup>.

Dello stesso avviso si è dimostrato il Ministero delle Finanze nella nota ministeriale n. 2/1016 del 5/11/1974, di importanza fondamentale perché chiarisce, in modo preciso ed esaustivo, quelli che sono i requisiti indispensabili per la deducibilità di detta spesa, in mancanza dei quali le erogazioni devono essere considerate come elargizioni a titolo di liberalità e quindi deducibili dal reddito soltanto se effettuate a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità di educazione, istruzione, ricreazione, culto, assistenza sociale e di ricerca scientifica, ma nei limiti rigorosamente determinati dall'art. 60 D.P.R. 597/73. Scrive, infatti, il Ministero che «la Federazione in oggetto ha chiesto conferma della deducibilità, dal reddito d'impresa delle industrie eroganti, dei contributi a scopo pubblicitario che le industrie medesime versano alle società sportive, perché queste, nello svolgere attività agonistiche nell'ambito dei regolamenti federali, assumono il nome delle ditte sostenitrici».

A riguardo, occorre preliminarmente osservare che solo l'esame, caso per caso, delle finalità dichiarate in sede di erogazione e degli obblighi assunti dalle società sportive, può permettere di appurare in concreto la sussistenza di carattere peculiare perché i contributi possano sicuramente riconoscersi come spese di pubblicità deducibili ai sensi dell'art. 71, secondo comma del D.P.R. 29/9/1973 n. 597.

Pur tuttavia, si ritiene in linea di massima che le somme corrisposte a società sportive possano essere considerate di natura pubblicitaria — e come tali ine-

renti alla produzione del reddito — solo se abbiano come scopo unico quello di reclamizzare il prodotto commerciale per incrementare i ricavi e sempre che ai contributi faccia riscontro in tal senso una somma di obblighi contrattuali, anche in fatto osservati a carico delle società percepenti. Qualora non ricorressero le suindicate condizioni, le somme erogate — pur se nominalmente a titolo di pubblicità — non potrebbero essere considerate diversamente dalle mere largizioni a titolo di liberalità e, in quanto tali, come oneri non deducibili dal reddito d'impresa.

Analizzando quanto affermato dal Ministero con un po' di accuratezza, ci si accorge che lo stesso non si accontenta che gli obblighi a carico dello sponsorizzato siano previsti sul contratto, ma pretende, affinché questi possano originare una deduzione corretta, che detti obblighi siano «anche in fatto osservati» dal percepente, il che varrebbe a dire che l'organo accertatore non dovrebbe limitarsi ad un controllo formale di documenti probatori, ma esperire un'indagine più approfondita<sup>11</sup>. Il che però, in tutta franchezza, appare compito, se non impossibile, quanto meno molto difficilmente assolvibile per gli uffici finanziari, già di per sé, com'è noto, oberatissimi di lavoro, anche se all'uopo un certo contributo può essere apportato dallo stesso sponsor, divulgando, attraverso gli ordinari mezzi di informazione, l'assolvimento delle obbligazioni derivanti dalla sponsorizzazione da parte dello sponsorizzato.

### *3. Inquadramento della sponsorizzazione sportiva nel bilancio d'esercizio*

Chiarito che i costi di sponsorizzazione rappresentano, per l'impresa sponsor, dei costi deducibili dal computo del reddito d'esercizio ai sensi dell'art. 71

<sup>10</sup> Cfr. Capolupo op. cit. pag. 3336.

<sup>11</sup> Cfr. Moro Visconti, «Sponsorizzazione e Fisco», in *Il Fisco* n. 1, 1984, pag. 40.

comma 2 D.P.R. 597/1973, è ora opportuno cercare di dare loro una più precisa definizione ai fini dell'inserimento in bilancio che, come è noto, costituisce lo strumento di informazione patrimoniale, economico e finanziario più importante di un'impresa in funzionamento, cioè di un'impresa caratterizzata da continuità operativa<sup>12</sup>.

Il problema nasce dalla considerazione che il diritto vigente non conosce il concetto di bilancio fiscale autonomo (cioè disciplinato unicamente dalle disposizioni previste dal legislatore fiscale); per cui l'aver trovato la disciplina precisa per le sponsorizzazioni sportive in campo tributario non può assolutamente soddisfare, ma solamente spronare ad esaminare la materia da un punto di vista più ampio, in considerazione anche del fatto che l'imprenditore ha unicamente il dovere di compilare il bilancio secondo le norme del Codice Civile. D'altro canto, le norme di diritto tributario, allorché trattano di bilancio, si riferiscono all'istituto il cui complesso procedimento formativo è disciplinato dagli art. 2423 e ss. c.c., e all'istituto menzionato e regolato dall'art. 2217 c.c. (come previsto dall'art. 3 del D.P.R. n. 600/1973), laddove l'atto che in ogni senso assolve la funzione di bilancio per così dire «fiscale» (ma quest'affermazione abbisogna, come si vedrà meglio in seguito, di ben più ampi chiarimenti), è la dichiarazione tributaria del reddito d'impresa, da compilarsi in conformità dei diversi modelli approvati con decreto ministeriale<sup>13</sup>.

Da quanto detto appare chiaro che la formulazione del bilancio deve avvenire nel rispetto delle norme civilistiche sia per quanto attiene le voci, sia per le valutazioni relative alla sua compilazione. Sennonché, l'ordinamento italiano vigente sembra consentire tacitamente a quel legame forzoso tra disciplina civilistica e fiscale per il calcolo del reddito d'esercizio, dal momento che il diritto tributario subordina l'ottenimento di alcuni vantaggi fiscali al preventivo rispetto di alcune prescrizioni (da esso stesso previste) in sede di formazione di bilancio

civilistico, ma soprattutto, per quanto riguarda poi più da vicino il problema in esame, dal momento che l'art. 74 3° comma D.P.R. 597/1973 (articolo 75, 4° comma, T.U. 917/86) prevede che i costi e gli oneri sono fiscalmente deducibili a patto che siano stati contabilizzati come costi ed oneri deducibili a fini di reddito civile in sede di erezione del c.p.p. civilistico<sup>14</sup>.

Tale legame risulta accentuato dalla lettura delle norme civilistiche in materia di bilancio, le quali, assumendo un carattere generale pieno di soluzioni alternative e opzionali in un campo così specifico e bisognoso di puntualizzazioni, dilatano a dismisura gli spazi discrezionali affidati al compilatore del bilancio stesso, il quale non di rado si rifà alle disposizioni delle norme fiscali che, non a caso, sono più specifiche e dettagliate<sup>15-16</sup>. Allora, è d'uopo anzitutto ricercare nelle previsioni civilistiche una sistemazione dei costi di sponsorizzazione. Cominciando così ad analizzare l'art. 2425 bis c.c., relativo al contenuto del conto dei profitti e delle perdite, ci si rende conto che non si ritrova una specifica voce per le spese in esame, né è presente un riferimento ai costi sostenuti dall'azienda per pubblicità e propaganda. Tuttavia, il legislatore, nell'art. 2429 bis n. 6 c.c., fa obbligo agli amministratori

<sup>12</sup> Cfr. Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, Documento n. 1, «Bilancio d'Esercizio - Finalità e Postulati» Milano, 1977, p. 6.

<sup>13</sup> Falsitta, «Il bilancio d'esercizio delle imprese», Milano, 1985, pp. 2 ss.; vedi art. 52 D.P.R. 597/73; cfr. anche Mazza, «Il bilancio e la dichiarazione dei redditi», in AAVV., «Il bilancio d'esercizio. Problemi attuali», Milano 1978, pp. 291 e ss.

<sup>14</sup> Cfr. Falsitta, op. cit. pag. 6; vedi anche Mazza, op. cit. pp. 294 e ss..

<sup>15</sup> Nel nostro caso, ad esempio, mentre la legislazione fiscale prevede numerosi gruppi e tipi di beni immateriali e di oneri e spese pluriennali con gli articoli 71 D.P.R. 597/73 o 74 D.P.R. 917/86, il legislatore civilistico ha dettato per questi solo l'articolo 2426 cod. civ. (partite relative a più esercizi).

<sup>16</sup> Cfr. Falsitta, cit. pag. 20; cfr. Amodeo, «Le gestioni industriali produttrici di beni», Torino, 1976, pag. 430.

ri di precisare nella propria relazione (prescritta come obbligatoria dall'art. 2423 comma 3° c.c.), l'esatto contenuto di spese di studio, ricerca e progettazione, spesa di pubblicità e propaganda e spese di avviamento di impianti o di produzioni iscritte nell'attivo del bilancio, con distinta indicazione del relativo ammontare. Il che significa che le spese di pubblicità e propaganda, anche se non godono di una specifica previsione, possono e devono essere inserite nel c.p.p. previsto dal c.c.. Più in particolare, la soluzione di includere tutti i costi nelle spese relative a prestazioni di servizi sembra non meritevole di accoglimento, dato che tali spese riguardano tutte quelle uscite connesse all'esercizio dell'attività primaria, ma che non sono direttamente qualificabili come spese per l'acquisto di mezzi indispensabili o utili al suo svolgimento (quali consulenza, ecc.)<sup>17</sup>; tanto più sembra semplicistica e generica la tesi che vorrebbe ricomprenderli sotto la dicitura di spese varie previste dall'art. 2425 bis n. 16, quanto più puntuale è l'idea di far rientrare le spese di ricerca e studio di progettazione, di pubblicità e propaganda e di avviamento d'impianti o di produzione (art. 2429 bis n. 6) nelle spese di impianto e di ampliamento di cui all'art. 2426 c.c., anche se si discute se debbano essere intese in senso estensivo, oppure come categoria autonoma. La soluzione del problema è abbastanza importante, stanti gli stretti vincoli imposti dall'art. 2426 c.c..

Tuttavia, sembra più degna di considerazione la prima delle due ipotesi dinanzi formulate. Infatti, se le spese di impianto comprendono i costi sostenuti sia per dare vita alla società (atto costitutivo, onorari di notai e consulenti, imposte relative, ecc.), sia all'azienda (studi preparatori in campo tecnico, ricerche di mercato, pubblicità iniziale, ecc.), analogamente le spese d'ampliamento dovrebbero comprendere non soltanto i costi di aumento del capitale, quali investimenti in immobilizzazioni tecniche, emissioni di obbligazioni e collocazione di relativi titoli, ecc., ma anche quelli per studi, ricerche e indagini, esperimenti, azioni

promozionali e pubblicitarie senza i quali i nuovi impianti non potrebbero contribuire al processo di formazione del reddito<sup>18</sup>. E se si accetta, come sembra opportuno, una simile interpretazione di tipo estensivo, ne deriva che tutte le poste previste dall'art. 2429 bis n. 6, tra cui quelle di pubblicità e propaganda (tra le quali le spese di sponsorizzazione sportiva) sono assoggettate agli stessi criteri valutativi previsti per le spese di impianto e di ampliamento<sup>19</sup>. Pertanto, data la disciplina dell'art. 2426 c.c. 1° comma, le spese di propaganda possono estinguersi mediante ammortamenti annuali entro un periodo non superiore a cinque anni con il consenso del collegio sindacale.

È poi interessante osservare che la norma non dà un preciso criterio, ma rinvia all'apprezzamento degli amministratori e dei sindaci per l'iscrizione e/o la determinazione della quota di ammortamento di detta posta nel bilancio d'esercizio; il che, spostando l'asse del discorso, non è in contrasto con quanto previsto dalla normativa tributaria, che preve-

<sup>17</sup> Cfr. Fré, «Società per Azioni», in Commentario al Codice Civile a cura di Scialoja e Branca, Bologna, Roma, (ed. aggiornata da Pellicanò), 1982, pag. 695.

<sup>18</sup> Cfr. R. Poli, «Problemi attuali di valutazione delle immobilizzazioni», op. cit. pag. 102 e ss.; cfr. Amaduzzi e Paolone, «I bilanci di esercizio delle imprese» pag. 177 e 179; cfr. Fré op. cit. pag. 700, la tesi esposta nel testo non è accettata unanimemente dalla dottrina: infatti, Simonetto, «I bilanci», Padova, 1977, pag. 151 e ss. è critico sull'interpretazione estensiva dei costi di impianto e di ampliamento.

<sup>19</sup> Questa tesi sembra trovare conforto nella quarta direttiva CEE del 25.7.78, in quanto include nell'art. 9 le spese di impianto e di ampliamento, le spese per la ricerca e sviluppo (tra le quali certamente rientrano le spese di pubblicità e propaganda), spese per la concessione, brevetti e l'avviamento sotto l'unica denominazione di beni immobili. La disposizione comunitaria, anche se non ancora totalmente applicata dal legislatore italiano, sembra giustificare quell'estensione del concetto di ampliamento che abbiamo effettuato per ricomprendere le voci relative all'art. 2429 bis n. 6, in considerazione anche del fatto che la terminologia di «beni immateriali» se usata solo di recente dal legislatore fiscale (vedi art. 69 D.P.R. 597/73) è ancora sconosciuta al legislatore civilistico.

to carattere di genericità (ma non così ampio quale poteva lasciare intendere l'espressione prestazione di servizi) si è preoccupato di definire questa categoria di operazioni nell'art. 3 1° comma del D.P.R. 633/1972, il quale espressamente indica come tali «le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto... deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte». È evidente allora che il legislatore fiscale, anziché perdersi nell'infinita tipologia contrattuale, che non sarebbe risultata mai completa, essendo lasciata all'autonomia delle parti la possibilità di stipulare contratti che prevedono delle prestazioni di servizio non espressamente previste dal codice civile, ha adottato una formulazione tale da includere altri tipi di obbligazioni, già incontrate e frequenti in numerosi contratti di sponsorizzazione sportiva nei quali, come già detto, oltre all'obbligazione principale di fare lo sponsorizzato assume anche obblighi di permettere e di non fare. Bisogna puntualizzare poi che il decreto n. 633 anche per le prestazioni di servizi, come per le cessioni di beni, richiede quale caratteristica comune l'onerosità, precisata dalla qualità e dall'entità dei corrispettivi<sup>24</sup>. Pertanto, anche se l'obbligazione dello sponsorizzante non dovesse essere il pagamento di un prezzo in denaro (che è nella maggioranza dei casi l'obbligazione principale dello sponsor), ma quello di corrispondere materiale sportivo (anche se di propria produzione) il presupposto dell'imposta non verrebbe meno, in considerazione del fatto che il legislatore fiscale non ha voluto racchiuderlo in spazi troppo angusti (quali quelli di una somma in denaro) e soprattutto in considerazione che questa obbligazione è pur sempre una prestazione economica ed onerosa a carico dell'azienda sponsor.

Ora, poiché dall'esame delle altre disposizioni contenute nel citato art. 3 non si rinviene nessuna altra norma che riguardi il problema in esame, né detta prestazione è prevista dall'art. 10 D.P.R. 633, che riguarda le operazioni esenti

dall'imposta, da quanto detto sopra consegue che la prestazione di pubblicità e quindi la sponsorizzazione sportiva costituisce un'operazione imponibile nei modi normali<sup>25</sup>. Inoltre, appare chiaro che per il principio della rivalsa, previsto dall'art. 18 D.P.R. 633/72, lo sponsorizzato (soggetto che effettua la prestazione di servizio imponibile) «deve addebitare la relativa imposta a titolo di rivalsa al cessionario o al committente» che in questo caso risulterebbe essere lo sponsorizzante, al quale però il legislatore ha concesso la possibilità sancita nell'art. 19 1° comma D.P.R. 633/1972 di ammettere «in detrazione, l'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal contribuente o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa arte o professione». Sembrerebbe allora lecito concludere affermando che la prestazione in esame rientra tra le prestazioni di servizi di cui all'art. 3 comma 1° D.P.R. 633/1972, con conseguente obbligo, per la società sponsorizzata, del pagamento dell'imposta con l'aliquota del 19%, obbligo che finisce però con il ricadere sull'impresa sponsorizzante, data la possibilità di rivalsa di cui al citato art. 18 D.P.R. 633/72, fatta salva l'ammissione in detrazione di detto esborso ex art. 19 D.P.R. 633/72. Sennonché, ove si consideri lo stato ancora embrionale della materia che si sta trattando, dovuto da un lato all'assenza di disposizioni normative ad hoc, e da un altro al mancato raccordo tra la disciplina dell'I.V.A. e dell'imposta sugli spettacoli di cui al

<sup>24</sup> Cfr. Dus, «L'imposta sul valore aggiunto», Torino, 1981, pag. 199.

<sup>25</sup> Inizialmente vi era stato qualche tentativo di inquadrare tali operazioni tra quelle accessorie previste all'art. 12 e quindi non autonomamente imponibili. Ma questa tesi è facilmente superabile in quanto la qualifica di «accessoria» di un'operazione presuppone l'esistenza di una seconda prestazione da considerare come principale tra le stesse parti tra cui avviene la prima. Nel caso è facilmente intuibile che la sponsorizzazione sportiva costituisce un'operazione autonoma sia agli effetti civili e commerciali sia agli effetti fiscali (per questa tesi cfr. Capolupo op. cit. pag. 3339).

de, come già detto, nell'art. 71 D.P.R. 597/1973 (art. 74, T.U. 917/1986) la deducibilità delle spese di pubblicità per intero nell'esercizio stesso in cui sono sostenute o in tre anni (compreso l'esercizio stesso) in quote costanti. Infatti, per quanto riguarda le spese di pubblicità e propaganda, seguendo strettamente il disposto fiscale non si fa altro che rientrare nel criterio del prudente apprezzamento degli amministratori previsto dalla stessa norma civilistica<sup>20</sup>.

Circa poi l'ammortamento di detta spesa, va evidenziato che esso rispetta pienamente il principio della verità di cui all'art. 2423 c.c., per il quale dal bilancio d'esercizio devono risultare con chiarezza e precisione gli utili conseguiti e le perdite sofferte; infatti, sarebbe non aderente a questo principio deprimere il risultato di uno o più esercizi nei quali l'impresa sostenga costi notevoli per sponsorizzazione sportiva<sup>21</sup> considerandoli costi di periodo, laddove invece si è dimostrata la loro utilità pluriennale e dunque l'esistenza di prospettive ragionevoli di recupero dei costi sostenuti.

Non a caso l'art. 2429 bis n. 6 ha previsto questa classe di costi tra quelli che potrebbero trovare iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale. A questo proposito, va detto che, considerando le spese di pubblicità e propaganda come sottocategoria delle spese d'impianto e d'ampliamento, potrebbero essere incluse in tale ultima classe, purché se ne dia adeguato dettaglio in relazione. Tuttavia, tale modo di procedere non sembra corretto, specialmente in presenza di importi rilevanti, cozzando con il principio di analiticità del bilancio<sup>22</sup>.

E allora, deve concludersi che nel bilancio d'esercizio di alcune imprese è possibile, per la percentuale alquanto elevata che la sponsorizzazione sportiva occupa nelle spese di pubblicità e propaganda, iscrivere una voce singola per detta spesa quale «oneri da ammortizzare per sponsorizzazioni sportive».

#### 4. I problemi dell'I.V.A.

Problematiche diverse si pongono per l'assoggettabilità delle spese di sponso-

rizzazione sportiva all'imposta sul valore aggiunto rispetto a quanto precedentemente detto sempre per i costi in esame, ma in materia di imposte sul reddito delle persone giuridiche. Infatti, se per quest'ultima ci siamo avvalsi di alcuni chiarimenti e risoluzioni ministeriali per poter considerare dette spese prima quali componenti negative di reddito e successivamente tra le spese di pubblicità e propaganda, ciò non è necessario per la tassazione dei corrispettivi derivanti dalla sponsorizzazione sportiva in materia di I.V.A., dato che, come affermato dall'art. 1 D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, «l'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate sul territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate».

Il testo di questo articolo sarebbe da solo già sufficiente per ricomprendere il contratto di sponsorizzazione sportiva tra le operazioni imponibili, in considerazione del fatto che l'obbligazione principale a carico dello sponsorizzato si concretizza essenzialmente, anche se in diversi modi, in una prestazione di servizio a favore dello sponsorizzante. Il legislatore italiano, a differenza di quello comunitario<sup>23</sup>, pur conservando un cer-

<sup>20</sup> Cfr. Falsitta, op. cit. pag. 11 e 12. Quindi si vuole precisare che l'ipotesi in esame non dà luogo ad alcuna forma di alterazione o deformazione del bilancio d'esercizio, possibile invece quando il diritto tributario, nel dettare la disciplina del reddito d'impresa, adotta dei criteri di valutazione o comunque di calcolo di elementi positivi o negativi di reddito contrari e divergenti rispetto a quelli civilistici.

<sup>21</sup> Oggi si parla di investimenti pubblicitari proprio per sottolineare che gli effetti si ripercuoteranno anche sui futuri esercizi, anzi molto spesso l'effetto non si ha quasi mai nell'esercizio in cui detti costi sono stati sostenuti, ma totalmente nei successivi.

<sup>22</sup> Sul punto vedi R. Poli, op. cit. pag. 117. Anche la giurisprudenza ha considerato illecita l'iscrizione di un'unica posta attiva comprendente tutte le immobilizzazioni immateriali.

<sup>23</sup> Cfr. Pistone, «L'ordinamento Tributario», Padova, 1986, pp. 401 e ss..

via applicazione e distinta indicazione sia dell'imposta sugli spettacoli sia dell'I.V.A., annotando il numero della fattura nella distinta di incasso»<sup>30</sup>. Ci rendiamo perfettamente conto che operando in questo modo si arreca un danno enorme allo Stato, data la possibilità di scaricare per intero l'imposta; ma sicuramente ciò non può essere motivo valido per dichiarare l'impossibilità di fatturazione in caso di sponsorizzazione, dal momento che la forfettizzazione della detrazione nel settore dei pubblici spettacoli è solo uno degli esempi di «grosso regalo» che la disastrosa amministrazione finanziaria del nostro paese si permette di fare alle imprese che operano nel settore spettacolistico e che un esperto tributarario indica molto bene con il termine di «evasioni legali»<sup>31</sup>.

In questo marasma generale non fa meraviglia il ritardo<sup>32</sup> (chi sa ancora per quanto) con il quale il nostro legislatore fiscale si avvicina all'esame della materia trattata; tale ritardo è reso ancora più grave dalla obsolescenza delle circolari del Ministero delle Finanze<sup>33</sup> con le quali si indicano i termini per l'identificazione dei proventi «accessori» da inserire nell'ambito dell'imposta sugli spettacoli tra cui, per le espressioni utilizzate, certamente sono ricompresi gli introiti da sponsorizzazione. Tuttavia, se la classificazione utilizzata dalle circolari era idonea alla risoluzione del problema in quell'epoca, certamente essa non risulta più adeguata ai nostri giorni, soprattutto per l'enorme dimensione assunta da questo fenomeno nell'ultimo decennio, traducendosi in alcuni casi in un vero e proprio capovolgimento della situazione, nel senso che sono gli introiti soggetti ad imposta sugli spettacoli ad essere secondari e complementari rispetto agli altri soggetti solo all'I.V.A.. Ecco perché si deve concordare con coloro che sostengono la necessità di una modifica legislativa con la quale si provveda a collocare i corrispettivi in questione in una posizione a loro più consona nell'ambito esclusivo del D.P.R. 633/72. Sarebbe sufficiente, a questo scopo, disporre anche in questa situazione l'obbligo della

contabilità separata prevista dall'art. 36 4° comma D.P.R. 633/72; ma, se questo è forse troppo per il legislatore in termini di tempo, si potrebbe almeno limitare l'obbligo suddetto al settore professionistico al quale, tra l'altro, non creerebbe alcun aggravio contabile visto che è già operante nel settore la separazione obbligatoria per alcuni tipi di attività (quale la cessione di contratto prevista nell'art. 15 3° comma Legge 23.3.1981 n. 91)<sup>34</sup>.

<sup>30</sup> Caira, «Gli obblighi fiscali delle società di calcio», F.I.G.C., 1984, pag. 18.

<sup>31</sup> Vedi D'Agostino, «I buchi dell'I.V.A.», in Il Fisco, 1984 pp. 4936 e ss.; anche se bisogna prendere in considerazione, a nostro modesto avviso, la possibilità concessa alle aziende sponsor e ai sodalizi sportivi di ulteriori evasioni che non hanno alcunchè di legale. Infatti, da quanto detto, sarebbe sufficiente che le due parti del rapporto si accordassero, per aumentare solo nominalmente il corrispettivo versato dallo sponsorizzante, per determinare, è vero, un costo maggiore a carico dell'azienda sponsor ed un rispettivo ricavo di eguale importo per lo sponsorizzato (apparendo tutto normale e non traducendosi in un'evasione ma solo in un cambiamento del soggetto tenuto al pagamento dell'imposta), ma evadendo i due terzi del prezzo nominale all'erario grazie alla disposizione agevolativa dalla stessa offerta. Questo meccanismo previsto dal legislatore fiscale è una vera e propria tentazione all'evasione, ancora più semplice in presenza di rapporti di abbinamento per i legami che in ogni caso si instaurano tra i dirigenti delle due controparti, o addirittura, quando il titolare dell'azienda sponsor è anche Presidente del sodalizio sportivo.

<sup>32</sup> Basti pensare che per una precisa disciplina riguardante la cessione dei giocatori si è atteso per decenni e soprattutto considerando che la sponsorizzazione sportiva nel settore calcistico, che come più volte evidenziato, è il traino e lo sprono per qualsiasi intervento legislativo in campo sportivo, è stata prevista dalla F.I.G.C. per lo sponsor tecnico, nella stagione agonistica 1978/79, e per la sponsorizzazione principale, nella stagione 1980/81.

<sup>33</sup> Circ. n. 22/430125 del 1.3.73; n. 57/441300 del 15.10.73; n. 9/400107 del 15.2.74; n. 28/332710 del 7.10.81.

<sup>34</sup> Cfr. Marrucci, «Società sportive fatture e sponsorizzazioni» op. cit. pag. 49.



D.P.R. 640/1972, si nota che l'applicabilità dell'art. 19 comma 1° D.P.R. 633/72 presenta dei gravi inconvenienti, derivanti proprio dal regime della detrazione forfettaria dell'Iva per le società e le associazioni sportive in relazione ai proventi non connessi all'utilizzazione o all'allestimento dello spettacolo sportivo di cui all'art. 3 comma 2° lettera b, D.P.R. 640/1972 (tra i quali, come vedremo rientrano certamente i proventi da sponsorizzazione). Infatti, da detta ultima disposizione consegue che le imprese sportive, sempre che non optino per l'applicazione dell'imposta nei modi normali (nel qual caso, essendo tenute a tutti gli adempimenti nei modi normali, non sussiste alcun problema) sono esonerate dagli obblighi di fatturazione, registrazione e dichiarazione. Se l'esonero dalla registrazione e dalla dichiarazione non presenta gravi difficoltà, in quanto detti obblighi non sono necessari ed indispensabili ai fini del controllo degli uffici Iva sul contribuente, lo stesso non può dirsi per l'esonero dalla fatturazione essendo la fattura il documento fondamentale di tutto il tributo e l'unico titolo che abilita il cedente ad esercitare la rivalsa ed il cessionario a detrarre l'imposta<sup>26</sup>. Su questo punto in particolare si è concentrata l'attenzione degli studiosi, ma senza mai giungere a delle conclusioni compiute e concrete. Infatti, alcuni autori, osservando che nella normativa Iva il legislatore da sempre, ogni volta che ha disposto esoneri da certi obblighi (es. art. 34 3° comma D.P.R. 633/1972), ha sì consentito la rinuncia agli stessi da parte del contribuente interessato, ma sempre previa specifica richiesta, sostengono l'impossibilità da parte delle associazioni sportive di emettere la fattura e l'impossibilità quindi per l'azienda sponsor, in mancanza di fattura, di recuperare l'Iva pagata in via di rivalsa. Tale osservazione troverebbe poi conferma nella considerazione del fatto che l'art. 74 5° comma D.P.R. 633/1972, prevede la possibilità per il sodalizio sportivo di optare per il regime normale, da effettuarsi entro il 31 dicembre. Inoltre, gli studiosi che sostengono questa tesi considera-

no, non a torto, che un comportamento contrario a quanto da essi sostenuto (quindi l'emissione di fatture) comporterebbe un effettivo danno all'erario in quanto consentirebbe all'emittente la fattura, tenuto all'applicazione dell'imposta in maniera forfettaria, di versare solo un terzo dell'Iva incamerata a titolo di rivalsa e, d'altro canto, consentirebbe invece al destinatario, se soggetto d'imposta, la detrazione integrale dell'imposta risultante dal documento<sup>27</sup>.

Pur comprendendo e condividendo i dubbi e le perplessità di questi autori, non possiamo condividere in pieno la tesi esposta. Infatti, riteniamo una più esatta interpretazione della formula usata dal legislatore nell'art. 74 comma 5° D.P.R. 633/72, cioè «esonero dall'obbligo di emettere la fattura» dimostra che questa non sta ad indicare il «divieto di emettere la fattura»<sup>28</sup>. A conforto di questa tesi soccorre la considerazione che quando il legislatore ha voluto vietare l'emissione della fattura lo ha previsto esplicitamente. Infatti, all'art. 31 comma 2° n. 1 D.P.R. 633, ora soppresso, il legislatore, per l'applicazione dell'imposta a determinate categorie di contribuenti, pur disponendo la registrazione delle operazioni relative a cessioni di beni e prestazioni di servizi, nei modi normali, sanciva espressamente il divieto di emissione della fattura con le parole «non è consentita l'emissione di fattura». Per questo motivo sembra giusto condividere l'affermazione che si legge in una vecchia circolare della F.I.G.C.<sup>29</sup> e successivamente rielaborata, secondo la quale «la società di calcio potrà rilasciare regolare fattura alla ditta sponsor pre-

<sup>26</sup> Cfr. Pistone, op. cit., pag. 413; Dus, op. cit. pag. 511.

<sup>27</sup> Vedi Marrucci, «Società Sportive: fatture e sponsorizzazioni», in Consulenza, n. 4/1985, pag. 48; cfr. anche «Rubrica dei quesiti» Il Fisco 1985, pag. 224 e ss..

<sup>28</sup> Caira, «Gli obblighi fiscali delle società di calcio», F.I.G.C., 1984, pag. 18.

<sup>29</sup> Circolare n. 1 del Luglio 1981 F.I.G.C..



### 5. I problemi riguardanti la sponsorizzazione dell'atleta e della manifestazione sportiva

Al fine di offrire un quadro sufficientemente completo sugli adempimenti tributari a carico dello sponsor bisogna analizzare sia la sponsorizzazione offerta da questo ad una manifestazione sportiva sia quella a favore di un singolo atleta.

Nessun particolare problema si presenta per il primo tipo di rapporto essendo la figura del contraente sportivo in questo caso simile, se non identica, a quella del sodalizio sportivo; per cui valgono tutte le considerazioni fin qui esposte. Più in particolare va osservato che al momento del pagamento del contributo per sponsorizzazione sia il comitato organizzatore che la federazione sportiva nazionale (essendo questi gli altri due possibili casi di responsabili dell'organizzazione di una manifestazione sportiva quando non vi provveda un sodalizio) dovrà emettere nei confronti dell'azienda sponsor regolare fattura. In tal modo, ricorrendo i requisiti della risoluzione 2/1016, lo sponsor potrà inserire tra i propri costi detta fattura e detrarre l'I.V.A. pagata.

Caso leggermente più problematico è la sponsorizzazione di un singolo atleta poiché lo sponsorizzato non è né un'associazione, né un'organizzazione, né una società. È evidente però che anche qui lo sponsorizzato dà vita ad una prestazione di servizi, anche se rimane da chiarire se questa venga posta in essere nell'ambito di un rapporto di lavoro autonomo, che rientrerebbe nell'art. 49 D.P.R. 597/73, (articolo 49, T.U. 917/1986) oppure rientra tra i redditi derivanti da altre attività occasionali previste dall'art. 77 dello stesso decreto (articolo 81, lettera e, T.U. 917/1986). Rinviando l'approfondimento di questo discorso, per adesso ci si limita a rilevare che in entrambi i casi l'azienda sponsor è tenuta ad operare una ritenuta d'acconto, come risulta chiaramente dall'art. 25 D.P.R. 29.9.1973 n. 600, allorquando, disponendo la ritenuta sui redditi di lavoro autonomo e su

altri redditi, detta che «per prestazioni di lavoro autonomo ancorché non esercitate abitualmente... devono operare una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con l'obbligo di rivalsa». Più in particolare, l'azienda sponsor per i compensi corrispondenti ad atleti residenti nel territorio dello stato deve applicare la ritenuta del 19% ai sensi dell'art. 25, 1° comma D.P.R. 600/73; invece, più problematica è l'individuazione della misura della ritenuta d'acconto quando detti compensi vengono erogati ad atleti non residenti. Infatti, secondo il disposto del capoverso dell'art. 25 del citato decreto, «... se i compensi e le altre somme di cui al comma precedente sono corrisposti a soggetti non residenti, deve essere operata una ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 20%, anche per le prestazioni effettuate nell'esercizio d'impresa; e per questa soluzione opta parte della dottrina<sup>35</sup>.

Differentemente dispone l'ultimo comma dello stesso art. 25, in base al quale «I compensi e le somme di cui al n. 9 dell'art. 19 del D.P.R. 29/9/1973 n. 597 corrisposti a non residenti sono soggetti ad una ritenuta del 30% a titolo d'imposta commisurata al 70% del loro ammontare lordo»; e, ricordato che per l'art. 19 comma 1° n. 9 D.P.R. 597/73 «Si considerano prodotti nel territorio dello stato ai fini dell'applicazione dell'imposta dei non residenti. I compensi corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio dello stato a soggetti non residenti per l'utilizzazione di marchi di fabbrica e di commercio, di opere dell'ingegno, di invenzioni industriali e simili»; si fa presente che altra parte della dottrina opta per quest'altra soluzione<sup>36</sup>.

L'opinione dell'Autore è che, delle due soluzioni suggerite, debba adottarsi la prima. Infatti, prescindendo dal fatto che la seconda viene portata avanti in

<sup>35</sup> Vedi Capolupo, op. cit. pag. 3338.

<sup>36</sup> Vedi Casertano, «La tendenza delle società sportive», in *Il Fisco*, 1983, pp. 3836 e 3843.

modo alquanto apodittico, non sembra argomento probante in suo favore la locuzione «utilizzazione di marchi di fabbrica e di commercio» che si avrebbe da parte dell'atleta.

Anzi, questo diventa proprio l'argomento che porta a ritenere più convincente l'altra tesi, dato che un atleta non ha nessun marchio da far utilizzare ai soggetti suindicati, marchio che gli possa permettere di ottenere un reddito.

Il che significa che l'atleta sponsorizzato, e che percepisce delle somme per prestazioni pubblicitarie che assicura l'impresa sponsorizzante, subisce da parte di quest'ultima, se residente all'estero, la ritenuta d'acconto ai sensi dell'art. 25 comma 2° D.P.R. 600/73.

## CAPITOLO V

### La disciplina tributaria dello sponsorizzato

#### 1. Premessa

Oggi giorno sono pochi i sodalizi sportivi che, praticando un'attività sportiva a livello agonistico, non sono assoggettati ad alcun minimo adempimento fiscale. Probabilmente l'unico caso possibile si ricava dalla lettura dell'art. 20, 1° comma, D.P.R. 598/73 (articolo 111, 1° comma, T.U. 917/1986) che, nel disciplinare i componenti positivi dell'imponibile, prevede che «Le somme versate dagli associati o partecipanti, a titolo di contributo o quote associative, ad eccezione di quelle corrisposte per specifiche prestazioni rese a tali soggetti nell'esercizio di attività commerciali, non concorrono a formare il reddito imponibile degli enti indicati nella lettera c) dell'art. 2». Da tale disposizione discende infatti che qualora un sodalizio sportivo, non costituito in forma di società di capitali, non ha proventi di alcuna natura ma percepisce soltanto le quote sociali (che non danno diritto ad alcuna prestazione quale ad esempio l'ingresso gratuito), essendo proventi non assoggettabili all'imposta

sui redditi, né all'I.V.A., né all'imposta sugli spettacoli, non deve adempiere a nessun obbligo nei confronti del fisco.

Tuttavia, essendo il caso ora esaminato molto particolare e raro, si deve ritenere che le società e associazioni sportive sono tutte tenute, in maniera più o meno analitica, ad adempimenti fiscali, che vanno dalla semplice richiesta del numero di codice fiscale<sup>1</sup> alla tenuta della contabilità nei modi previsti dal D.P.R. 600/73. Più precisamente, le associazioni e società sportive sono soggetti autonomi d'imposta sia per quanto riguarda l'I.V.A. e l'imposta sugli spettacoli che per quanto riguarda le imposte sui redditi (IRPEG e ILOR) relativamente all'attività spettacolistica da esse svolta, nonché in relazione ad altre attività, specifiche ed eventuali, che abbiano natura commerciale (per le quali è dovuta l'imposta di registro, di pubblicità, ecc.), ed inoltre sono sostituti d'imposta, in quanto obbligate ad effettuare la ritenuta fiscale per i compensi corrisposti sia ai propri dipendenti che agli atleti e/o agli altri soggetti nei confronti dei quali esistono contratti di lavoro subordinato o autonomo<sup>2</sup>. Fatta questa doverosa premessa sugli aspetti tributari generali delle società e associazioni sportive, ci apprestiamo a trattare l'imposizione sul reddito delle organizzazioni sportive (distinguendo fra la disciplina delle società di capitali e le organizzazioni sportive che mancano di tale qualifica) e successivamente della collocazione dei proventi da sponsorizzazione nella determinazione del reddito imponibile.

<sup>1</sup> Detta circostanza si verifica in presenza di sodalizi che svolgono attività spettacolistica non connessa però a trasferimenti di giocatori. Tuttavia dette società devono richiedere anche il numero di partita I.V.A. necessario per l'emissione di fatture ad imprese sponsor o committenti al fine di mettere in condizioni l'impresa cui è diretta la fattura di compilare l'elenco dei fornitori e dei clienti con il loro numero di partita I.V.A.

<sup>2</sup> Zappalà, «Il trattamento tributario delle società ed associazioni sportive», in *Il Fisco*, 1983, pag. 4375.

## 2. *L'imposizione del contributo da sponsorizzazione per il sodalizio sportivo in generale*

Ai sensi e per gli effetti di quanto disposto dal D.P.R. 29.9.1973 n. 598, le società, associazioni, clubs sportivi, ecc., ai fini dell'imposizione sul reddito sono assoggettati alle norme di tale decreto, recante disposizioni sull'istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche. Infatti, l'art. 2 D.P.R. 598/73, (articolo 87, T.U. 917/86) nell'indicare i soggetti passivi di tale imposta, comprende nella lettera a) «le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, che hanno nel territorio dello Stato la sede legale o amministrativa o l'oggetto principale dell'attività», e nella lettera c) gli altri enti pubblici e privati, compresi i consorzi e le associazioni non riconosciute, nonché le altre organizzazioni senza personalità giuridica non appartenenti ad altri soggetti passivi e non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Dunque, i clubs sportivi, abbiano o meno la veste giuridica di società di capitali, rientrano certamente tra i soggetti tenuti al pagamento dell'IRPEG. Questa constatazione desta notevole interesse per quel che concerne le associazioni che, pur ponendo in essere un'attività istituzionalmente<sup>3</sup> senza scopo di lucro, e pur non avendo per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, possono svolgere anche delle attività (anche a soli scopi finanziari) in modo non principale o prevalente, bensì complementare o secondario, che il fisco definisce commerciali<sup>4</sup>.

Questa attività non prevalente poi, può essere abituale od occasionale; e tale distinzione riveste la massima importanza sia al fine delle regole dettate dal legislatore per la determinazione del reddito imponibile sia per quanto riguarda l'adempimento di talune importanti formalità, quali la tenuta della contabilità obbligatoria e la presentazione della dichiarazione annuale. Infatti, per quanto

riguarda il primo problema, in entrambi i casi, come si è visto, detta attività è suscettibile di produrre reddito imponibile: precisamente se è abituale produce redditi d'impresa ex art. 51 D.P.R. 597/73, (articolo 51, T.U. 917/86) mentre se è occasionale produce redditi diversi ex art. 77 D.P.R. 597/73<sup>5</sup> (articolo 81, lettera i, T.U. 917/86).

Importante è, allora, sapere innanzitutto se gli introiti da sponsorizzazione rientrano tra quelle operazioni commerciali o ne vanno escluse, essendo questo rilevante al fine della classificazione delle associazioni sportive sponsorizzate. A questo proposito bisogna evidenziare che agli effetti tributari il concetto di attività d'impresa è più ampio rispetto a quello di impresa commerciale delineato dal codice civile (art. 2195 c.c.). Il legislatore fiscale infatti nell'art. 51, secondo comma, D.P.R. 597/73 (articolo 51, 1° comma, T.U. 917/86) ha ampliato questo concetto sino a ricomprendervi anche attività che sono d'impresa, pur difettando dell'organizzazione d'impresa<sup>6</sup>. Inoltre, il terzo comma dell'art. 51, (articolo 51, 2° comma, lettera a, T.U. 917/86) integrando ed ampliando la disciplina civilistica, prevede che «le attività di prestazioni a terzi che non rientrano nell'art. 2195 c.c. si considerano com-

<sup>3</sup> Le norme che individuano le attività che fiscalmente rimangono nel campo istituzionale sono l'art. 4 del D.P.R. 633/72 per quanto attiene l'I.V.A. e l'art. 20 del D.P.R. 598/73 per quanto riguarda le imposte dirette.

<sup>4</sup> Per la disciplina legislativa e per il funzionamento delle associazioni non riconosciute cfr. Terzaghi, «La società sportiva nei suoi aspetti civilistici», atti in corso di pubblicazione pp. 5 e ss.; invece sullo scopo ed oggetto principale e secondario (tra quest'ultimo per l'autore rientra l'attività di sponsorizzazione) dei sodalizi sportivi cfr. Terzaghi op. ult. cit. pag. 9.

<sup>5</sup> Cfr. Aicardi, «Quadro sinottico dei principali adempimenti fiscali delle associazioni sportive», atti in corso di pubblicazione, pag. 2; cfr. anche Bonavitacola, «Manuale di diritto sportivo», Milano 1986, pag. 106; ancora in dottrina cfr. Boldoni-Pettinato, «Problemi tributari degli enti non commerciali», Milano, 1983 pp. 8 e ss..

<sup>6</sup> Mazzearelli, «Le imposte sul reddito e le attività sportive», Atti Convegno IPSOA, luglio 1981, pag. 181.

mercionali se organizzate in forma d'impresa».

Ora, va precisato che la normativa civilistica, all'art. 2195 comma 1° n. 5 c.c., qualifica come attività commerciali «le altre attività ausiliarie delle precedenti», cioè di quelle elencate ai nn. 1 (attività industriale), 2 (attività intermediaria nella circolazione dei beni), 3 (attività di trasporto) e 4 (attività bancaria o assicurativa); volendo in effetti riferirsi a quelle attività complementari dirette ad agevolare lo svolgimento delle attività principali, quali che queste siano, e per le quali il legislatore non poteva provvedere ad una classificazione precisa<sup>7</sup>.

Ci si è chiesti allora se un'associazione sportiva, quando ponga in essere un contratto di sponsorizzazione, svolga un'attività definibile commerciale ai sensi del n. 5 dell'art. 2195 c.c.; ed alcuni autori hanno dato a questo interrogativo una risposta affermativa<sup>8</sup>.

Tuttavia, ci si rendeva conto che l'ampiezza terminologica del codice civile poteva essere non sufficiente a ricomprendere tra quelle commerciali alcune attività se non fosse intervenuto il legislatore fiscale a precisare, nell'articolo 20, 2° comma D.P.R. 598/73 (articolo 111, 4° comma, T.U. 917/86) che alcune attività, senza possibilità di prova contraria, vengono dal fisco considerate come imprenditoriali ancorché svolte esclusivamente a favore dei soci dell'associazione. Tra questa attività elencate nell'articolo di cui sopra, rientra, nella lettera i (lettera d nel T.U. 917/86), la pubblicità commerciale<sup>9</sup>; pertanto inquadrare tra le commerciali l'attività svolta dall'associazione sportiva sponsorizzata sembrerebbe non andare incontro ad alcun problema anche se i proventi ottenuti da questa in forza della sponsorizzazione sono utilizzati a pareggio di eventuali perdite di esercizio.

A dissipare definitivamente ogni dubbio è intervenuta una R.M. (9/2129 del 22.7.77), che ha classificato fra gli enti che svolgono solo occasionalmente attività commerciale previsti dall'art. 2 lett. c) D.P.R. 598/73 i gruppi sportivi sponsorizzati. Ciò, ovviamente, non significa ri-

comprendere i sodalizi sportivi tra gli «Enti commerciali», specie ove si consideri che l'eventuale esercizio di un'attività commerciale da parte degli stessi non può in alcun modo configurarsi quale oggetto esclusivo o principale della loro attività (vedi art. 2 lettera b, D.P.R. 598/1973, o articolo 87, lettera b. T.U. 917/86), ma può avere solo una funzione strumentale e subordinata rispetto all'attività sportiva (di natura non economica), che è pur sempre nella maggioranza dei casi l'oggetto principale dei sodalizi stessi<sup>10</sup>. Tuttavia, bisogna rilevare che se quanto detto corrisponde a verità per la maggior parte delle discipline sportive (vedi ad esempio l'atletica leggera), senza ombra di dubbio in altri casi è necessario invece l'intervento dell'amministrazione finanziaria per la classificazione di alcune associazioni sportive fra le due categorie di enti indicati in precedenza, in considerazione del fatto che alcune attività commerciali sono svolte così consuetudinariamente da diventare difficile successivamente la distinzione di essi tra gli «enti commerciali» o «enti non commerciali». Il che sta poi a significare che solo un attento esame dell'attività di fatto svolta dagli stessi enti con riferimento almeno ad un singolo, specifico, autonomo periodo d'imposta, può indi-

<sup>7</sup> Cfr. sul punto Polano, «Attività commerciale e impresa nel diritto tributario», Padova, 1984, pag. 29 e 38.

<sup>8</sup> Cfr. per tutti Ascani, op. cit., in Convegno IPSOA pag. 166.

<sup>9</sup> Si noti che l'art. 20 D.P.R. 598/73 non fa altro che riprodurre l'art. 4, 4° e 5° comma, D.P.R. 633/1972.

<sup>10</sup> Ascani, Rizzardi e Terzaghi, «Le società sportive profili tributari», FIDAL, 1983, p. 9; cfr. pure sul problema dell'occasionalità nello svolgimento di attività commerciali, Polano op. cit. pp. 213 e ss..

<sup>11</sup> Cfr. sul criterio di prevalenza dell'attività commerciale in relazione alle varie attività che possono costituire oggetto di un ente: Polano op. cit., pp. 190 e ss.. Il problema non si pone per l'attività pubblicitaria esercitata in conseguenza della sponsorizzazione essendo palese che suddetta attività non costituisce affatto l'oggetto principale né tantomeno esclusivo dei clubs che rimane pur sempre l'attività di pubblico spettacolo, con conseguente pagamento del prezzo che alcuni sodalizi sportivi impongono.

care la loro effettiva appartenenza<sup>11</sup>.

A questo punto bisogna rilevare che le disposizioni sugli enti non commerciali di cui al T.U. non presentano particolari variazioni rispetto a quelle contenute nel D.P.R. 598/73. Più in particolare, si osserva che l'art. 108 T.U. corrisponde, salva la più precisa formulazione, all'art. 19 D.P.R. 598, e contiene inoltre norme già considerate nell'art. 20. Infatti la seconda parte del comma 1, anche se con parole diverse (che potrebbero a primo impatto ingannare) non fa altro che riprendere la normativa dell'art. 20, stabilendo più incisivamente che, affinché le prestazioni di servizi da parte degli enti non commerciali non si considerino attività commerciali, devono realizzarsi le seguenti condizioni: 1) debbono rientrare nei fini istituzionali dell'ente; 2) non debbono rientrare nelle prestazioni di servizi considerati nell'art. 2195 c.c.; 3) la loro prestazione deve essere effettuata senza che sia predisposta una specifica organizzazione; 4) il corrispettivo per la loro prestazione non deve eccedere i costi di diretta imputazione<sup>12</sup>. È evidente che tale formulazione non mette in dubbio ciò che precedentemente si è affermato sulla considerazione di commerciale dell'attività dell'associazione sportiva sponsorizzata: basta pensare che gli introiti da sponsorizzazione non costituiscono mai il fine ultimo di un sodalizio sportivo, essendo invece questo la pratica e la definizione di una disciplina sportiva.

Ciò chiarito, si può passare ad analizzare e a classificare gli introiti che derivano dalla sponsorizzazione sia nell'ipotesi di società sportive disciplinate dalla legge n. 91/1981 e degli enti commerciali (racchiudendoli in un gruppo unico per le notevoli analogie esistenti), sia nell'ipotesi che i sodalizi sportivi si configurino quali «enti non commerciali».

### 3. *L'imposizione dei proventi da sponsorizzazione quando il sodalizio sportivo sia una società*

Premesse le nozioni generali sopra

accennate, e tenuto conto del dettato di cui alle lettere a) e b) dell'art. 2 del D.P.R. 598/73, (articolo 87, T.U. 917/86) che tuttavia, come già detto, si riferiscono specificamente alle società di capitali ed equiparate e agli enti aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, occorre adesso chiarire che ai sensi del successivo art. 11 D.P.R. 598/73 (articolo 95, T.U. 917/86) il reddito imponibile viene determinato sulla base degli utili ovunque prodotti ed indipendentemente dalla loro destinazione, alla luce delle regole generali dettate per la determinazione del reddito d'imposta dal più volte citato D.P.R. 597/3<sup>13</sup>. A questo punto, l'attenzione deve essere focalizzata sugli elementi positivi del reddito, cioè su tutti quegli elementi che attribuiscono un beneficio alla società (quali ricavi, plusvalenze, sopravvenienze, ecc.), dato che gli introiti da sponsorizzazione sono da considerare come utilità a favore delle società sportive. In particolare, occorre guardare all'art. 53 1° comma D.P.R. 597/73 (articolo 53, 1° comma, lettera a, T.U. 917/86) che, disponendo sui ricavi, chiarisce che questi sono costituiti dai «corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa». Soffermandoci sulla formulazione letterale della norma, si nota che sulla base di questa non si dovrebbe ritenere possibile l'inserimento degli introiti da sponsorizzazione in questa voce in quanto l'attività principale della società sportiva non è certamente quella di essere un veicolo pubblicitario; tuttavia l'espressione utilizzata dalla norma abbisogna di chiarimenti, i quali dimostrano

che quel rapporto diretto di causalità fra l'attività dell'impresa ed il corrispettivo deve essere riferito anche alla concreta

<sup>12</sup> Vedi O. Poli, op. cit., p. 872.

<sup>13</sup> Anche il testo unico della determinazione del reddito di queste categorie di soggetti rinvia esplicitamente ai redditi d'impresa prevista nell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

<sup>14</sup> Vedi Cicognani, «L'imposizione del reddito d'impresa» Padova, 1980, pp. 170 ss..

attività svolta, ancorché diversa da quella normalmente esercitata o prevista nello statuto di una società od ente. Se così non fosse, afferma un autorevole studioso, non si potrebbero considerare ricavi i corrispettivi di cessione di beni o di prestazioni di servizi conseguenti ad attività statutariamente non previste; il che rappresenterebbe una palese assurdità<sup>14</sup>.

Dunque, senza ombra di dubbio, si può dire che il contributo dello sponsor va inserito fra i ricavi delle società sportive almeno nell'ipotesi in cui il rapporto sottostante ponga precisi obblighi in capo al percepente e come tale concorre per intero alla formazione dell'imponibile. Invece, detto provento sarà classificato diversamente dalle società sportive solo quando non sussistano i requisiti necessari ed indispensabili per considerarlo quale provento da sponsorizzazione, che sono previsti dalla R.M. 2/1016 (obblighi a carico del percepente), mancando i quali le somme erogate si considerano elargizioni a titolo di liberalità e quindi vanno tassate come sopravvenienze attive, come previsto dalla lettera a) 2° comma art. 55 D.P.R. 597/73 (art. 55, 3° comma, lettera b, T.U. 917/86).

Ancora, bisogna precisare che il termine «corrispettivi» va assunto in senso più ampio, cioè come insieme delle utilità economiche conseguite dall'imprenditore con la cessione dei beni o con la prestazione di servizi; il che significa che il corrispettivo può essere in denaro, in natura o in qualsiasi altra forma purché valutabile in maniera corrente e quindi contabilizzabile<sup>15</sup>. Quindi, nel caso che la controprestazione dello sponsor sia rappresentata non solo da denaro, ma anche (o solo) da materiale sportivo, il corrispettivo verrà determinato in base al valore normale dei beni ceduti o servizi prestati, intendendo per valore nominale il prezzo e/o corrispettivo mediamente praticato per beni e servizi della stessa specie o similari, facendo per quanto possibile riferimento ai listini o alle tariffe dell'impresa che ha fornito i beni o servizi, D.P.R. ex art. 9 3° comma D.P.R. 597/73 (art. 9, 1° comma, T.U. 917/86). Altro aspetto interessante per

l'attinenza con il problema in esame è la previsione del legislatore fiscale circa il momento di realizzo dei ricavi ex art. 53 3° comma D.P.R. 597/73; (art. 75, 2° comma, T.U. 917/86) il che assume particolare importanza nelle attività di sponsorizzazione in considerazione del fatto che queste operazioni si svolgono normalmente a cavallo di due periodi d'imposta, per cui, se la chiusura sociale è stabilita al 31 dicembre, si dà luogo a ratei e risconti per l'attribuzione del ricavo all'uno o all'altro esercizio.

Il problema nasce anche dalla considerazione che la sponsorizzazione non si esaurisce in un solo atto, ma in una serie di atti, e la legge prevede che la data di realizzo del corrispettivo corrisponda a quella della loro ultimazione. Tuttavia l'attività scaturente dalla sponsorizzazione, anche se continuativa, si considera formata da più frazioni che possono essere considerate autonome tra di loro; il che significa allora che per prestazione ultimata si può intendere ognuna di quelle frazioni<sup>16</sup>.

Se però la data di chiusura dell'esercizio sociale viene stabilita al 30 giugno, periodo in cui ha termine la stagione agonistica, nonché periodo normalmente preso in considerazione per stabilire la durata del contratto, il problema in esame diventa di più facile risoluzione.

Infatti, in questo caso ai fini dell'imputazione dell'introito da sponsorizzazione non c'è bisogno di ricorrere ad alcun artificio contabile, dato che esso costituisce senza dubbio parte dei ricavi ottenuti in quell'esercizio o in quegli esercizi, a seconda che il contratto duri uno o più anni.

Tutto ciò chiarito, occorre ora spende-

<sup>15</sup> Cfr. Cicognani, op. cit., p. 171.

<sup>16</sup> Un criterio molto spesso adoperato dai sodalizi sportivi ai fini della ripartizione tra due o più esercizi degli introiti di sponsorizzazione è quello di considerare come frazioni autonome di questi introiti le gare che si disputano nel corso di un torneo che generalmente sono a cavallo tra due anni solari. In questo modo ogni gara disputata finisce col diventare una prestazione a se stante, cui corrisponde una frazione dell'introito globale, sicché alla fine diviene molto più semplice l'imputazione a bilancio dell'introito stesso.

re qualche parola sul problema dell'inserimento di questa posta nel bilancio civilistico (cioè con riferimento a quelle che sono le norme previste dal codice civile per la formulazione del bilancio). In proposito va subito detto che non ci sono particolari problemi, in quanto non c'è bisogno di un'estensione della norma civilistica per ricomprendere quella fiscale, così come si è visto per l'inserimento in bilancio dei costi di sponsorizzazione sportiva per l'impresa sponsorizzante. Infatti, l'art. 2425 bis n. 1 c.c. prevede che debbano iscriversi nel conto dei profitti e delle perdite, nella sezione dei profitti, i ricavi delle vendite e delle prestazioni raggruppati per categorie omogenee, utilizzando una formula generica simile a quella adottata dal legislatore fiscale nell'art. 53 1° comma D.P.R. 597/73 (art. 53, 1° comma, lettera a, T.U. 917/86) allorché dispone sul trattamento tributario dei ricavi; pertanto si ritiene che l'interpretazione letterale chiarificatrice data in sede fiscale valga anche in quella civilistica. Inoltre si è ancora maggiormente consci dell'esattezza di questa tesi in considerazione del fatto che l'attività di sponsorizzazione, per gli ingenti introiti che assicura alla società sportiva, non può che rientrare tra l'attività normale del sodalizio, cioè quell'attività afferente alla gestione tipica o caratteristica della società sportiva.

Ecco perché va considerata del tutto inadeguata ai tempi la tesi che vorrebbe l'inclusione di questi introiti tra le sopravvenienze attive, vale a dire quei proventi che per la loro eccezionalità vengono definiti come «straordinari» alla gestione tipica dell'impresa<sup>17</sup>. Per questo è pienamente condivisibile l'esempio di stesura del bilancio per le società o associazioni sportive (cioè di tutti i sodalizi sportivi che sono tenuti alla presentazione di questo documento) che presenta, nella sezione dei profitti, nel conto dei profitti e delle perdite, la posta individuata e specifica «proventi da sponsorizzazione»<sup>18</sup>.

A conclusione di questo paragrafo, è d'obbligo qualche breve osservazione per quanto riguarda le formalità e gli ob-

blighi di natura fiscale per i sodalizi sportivi in forma di società di capitali o di enti commerciali.

Indipendentemente dal fatto che l'ammontare dei ricavi minimi sia superiore o minore ai 360 milioni, bisogna dire che essi sono obbligati oltre alla tenuta dei libri sociali anche a quella dei libri e scritture previsti per queste società dagli art. 14, 15 e 16 del D.P.R. 29.9.1973 n. 600 (quale ad es. il libro giornale, il libro degli inventari, il registro dei beni ammortizzabili, le scritture dei sostituti d'imposta); inoltre, essi devono presentare annualmente la dichiarazione per i redditi percepiti (art. 1 1° e 2° comma D.P.R. n. 600/73) con allegata la copia del bilancio e del conto dei profitti e delle perdite nonché di tutti i documenti richiesti dall'art. 5 D.P.R. 600/73, ed adempiere infine a tutte le altre formalità alle quali sono assoggettate le società di capitali in genere.

#### *4. L'imposizione dei proventi da sponsorizzazione quando il sodalizio sportivo sia un'associazione o altro ente non commerciale*

Volendo passare all'esame dei sodali-

<sup>17</sup> Vedi Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, Documento n. 2, «Composizioni e schemi del bilancio d'esercizio d'impresе mercantili ed industriali», Milano, 1977, pag. 51; per l'accostamento non brillante che il legislatore civilistico effettuò nell'art. 2425 bis n. 12 tra ricavi e sopravvenienze, cfr. Frè, op. cit. pag. 691. Quanto esposto nel testo serve a chiarire che gli introiti da sponsorizzazione se potevano essere considerati quali sopravvenienze attive ai tempi primordiali di questa attività da parte delle società sportive oggi non possono più essere considerati tali proprio in dipendenza dei numerosi contratti di sponsorizzazione con durata superiore alla singola stagione agonistica che sicuramente attribuisce quella frequenza tale da non poter essere considerata quale componente straordinaria del reddito (vedi ad es. la Soc. Sportiva Di Varese militante nel campionato di A1 maschile di pallacanestro che ha concluso un contratto triennale di un miliardo l'anno e che come afferma Antonio Bulgheroni, Presidente del sodalizio, detti introiti servono a coprire dal 30 al 50% delle spese sostenute dal sodalizio); cfr. sul punto Sironi, «Quando il marketing va a canestro», in *Mondo Economico*, Settembre 1987, pag. 56.

<sup>18</sup> Vedi Caira op. cit. pag. 32 e 36.



zi sportivi che, alla luce di quanto detto nei paragrafi precedenti, non esercitano in via esclusiva o prevalente attività commerciale, occorre precisare che il loro reddito complessivo è formato soltanto dai redditi fondiari o di natura fondiaria, dai redditi di capitale e dai redditi derivanti dall'esercizio anche occasionale di attività commerciale, questi ultimi ovunque prodotti ed indipendentemente dalla loro destinazione ex art. 19 D.P.R. 598/73 (art. 108, 1° comma, T.U. 917/86). Poiché la legge nulla dispone in merito alla determinazione concettuale di tali categorie, può affermarsi che essa, benché non stabilisca il principio in via generale, abbia implicitamente voluto disporre al riguardo un pieno rinvio alla corrispondente normativa contenuta nel decreto 597/73, concernente rispettivamente le categorie di reddito indicate, che si applicherà pertanto anche per ciò che concerne la determinazione dei singoli imponibili, stabilendo così una stretta analogia tra il trattamento fiscale degli enti non commerciali con quello delle persone fisiche<sup>19</sup>.

Da ciò scaturisce che le entrate derivanti dalle sponsorizzazioni costituiscono anche in questo caso ricavi d'impresa per il sodalizio sportivo, essendo questa un'attività commerciale. Ne consegue inoltre che se un club sportivo (qualsiasi siano le dimensioni) è sponsorizzato, indipendentemente dalla somma percepita è obbligato alla tenuta delle scritture contabili, soltanto relativamente all'attività di sponsorizzazione svolta (anche se è l'unica attività commerciale del sodalizio) ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. 29.9.73 n. 600 (vedi anche R.M. 9/2129).

Anche se ciò potrebbe rendere quasi insignificante la distinzione tra i due tipi di enti da noi fatta in precedenza, bisogna dire che la qualifica per molti sodalizi sportivi di enti non commerciali ha estrema importanza agli effetti delle imposte dirette, perché consente la non imputabilità degli introiti istituzionali nei componenti positivi di reddito (ex art. 20 1° comma D.P.R. 598/73, o art. 111, 1° comma, T.U. 917/86 e la possibilità, in presenza di determinate circostanze di

tenere una contabilità semplificata (ex art. 18 D.P.R. 600/73). Infatti, tale norma, applicabile alle società sportive dilettantistiche<sup>20</sup>, prevede delle agevolazioni contabili qualora i ricavi conseguiti in un anno non abbiano superato i 360 milioni di lire. Al fine del calcolo di questo plafond previsto dal legislatore, occorre computare tutti i ricavi conseguiti in un esercizio sociale dal sodalizio sportivo, cioè sia i proventi derivanti dall'attività spettacolistica (biglietti, abbonamenti, sponsorizzazioni, ecc.) sia quelli derivanti dell'attività connessa al trasferimento di calciatori<sup>21</sup>.

Da quanto detto consegue che i sodalizi sportivi (enti non commerciali) aventi ricavi superiori a 360 milioni di lire sono obbligati, relativamente alle attività commerciali eventuali, alla tenuta degli stessi libri e scritture contabili prescritti per le società di capitali, nonché per queste stesse attività alla compilazione di un bilancio da allegare alla dichiarazione dei redditi ex art. 5, 3° comma, D.P.R. 600/73; mentre gli stessi sodalizi, che però conseguono ricavi tra i 18 e i 360

<sup>19</sup> Sul punto cfr. Potito, «L'ordinamento tributario Italiano», Milano, 1979, pag. 524. Tale considerazione è oggi accentuata dalla inclusione nel reddito complessivo degli «enti non commerciali» anche dei «redditi diversi» ex art. 108 D.P.R. 917/86 precedentemente non considerati, sicché il reddito complessivo degli enti in esame è formalmente assimilato al reddito complessivo delle persone fisiche. Cfr. O. Poli op. cit., pag. 872.

<sup>20</sup> Possiamo utilizzare il termine di società dilettantistiche in quanto solo queste possono avere la struttura di enti non commerciali visto quanto previsto dall'art. 10 legge 91/1981 secondo il quale possono stipulare contratti con atleti professionisti solo società sportive costituite nella forma di società per azioni o di società a responsabilità limitata; cfr. sulla differenza tra sodalizi professionistici e sodalizi dilettantistici, Terzaghi, «La società sportiva...», op. cit. pag. 2.

<sup>21</sup> Cfr. sul punto Caira op. cit., pag. 30. Bisogna precisare che nel calcolo del limite massimo non rientrano né le quote sociali, né gli interessi sui depositi di c/c bancari e postali o titoli di stato essendo soggetti a ritenute alla fonte a titolo d'imposta.

<sup>22</sup> Sarebbe opportuno che detti sodalizi compilassero, più che altro per praticità, un conto delle entrate e delle uscite alla fine dell'esercizio sociale nel quale raggruppare i proventi ed i costi dell'attività commerciale.



milioni, hanno diritto a tenere la contabilità semplificata (come previsto dall'art. 309, 3° comma, ultimo periodo, T.U. 917/86, determinando il reddito ex art. 79, T.U. 917/86) che si concretizza nella tenuta dei libri prescritti ai fini I.V.A. (registro degli acquisti, distinte d'incasso — che sostituiscono a tutti gli effetti il registro dei corrispettivi — cespidi ammortizzabili nonché per l'attività connessa al trasferimento di calciatori il registro delle fatture emesse ed il registro degli acquisti). Inoltre non sono tenuti alla presentazione del bilancio relativo alle attività commerciali, a meno che non abbiano optato per il regime ordinario sempre ex art. 5, 3° comma, D.P.R. 600/73<sup>22</sup>. Infine, per l'entrata in vigore della legge n. 154 del 27 aprile 1989, gli enti non commerciali con ricavi non superiori a 18 milioni possono determinare il reddito relativo all'attività commerciale in maniera forfettaria, applicando l'art. 80, T.U. 917/86.

La panoramica generale or ora esposta è stata necessaria al fine di studiare e comprendere i diversi adempimenti a carico del sodalizio sportivo che un introito da sponsorizzazione può generare, in dipendenza non solo della diversa struttura giuridica del club sportivo ma anche in relazione all'ammontare dei ricavi da questo conseguito.

Inoltre, è necessario precisare che nel caso specifico delle sponsorizzazioni i costi e gli oneri (quali ad es. spese per lo stampo delle scritte pubblicitarie sugli indumenti sportivi, l'acquisto di striscioni pubblicitari, ecc.) sostenuti nell'esercizio di detta attività, i cui redditi concorrono a formare il reddito complessivo imponibile, sono deducibili per l'intero se l'attività di sponsorizzazione è gestita distintamente con contabilità separata ex art. 21, 2° comma, D.P.R. 598/73. Qualora, invece, non sia possibile tenere una contabilità separata della sola attività d'impresa (perché ad esempio non è agevole distinguere l'afferenza dei costi all'attività d'impresa da quella generale) è possibile tenere una contabilità ordinaria unica dell'associazione sportiva con tutti i movimenti registrati, anche quelli ine-

renti all'attività istituzionale. In tale ipotesi il reddito netto d'impresa verrà determinato sottraendo ai proventi accessori una quota proporzionale di costi determinata dal rapporto tra l'ammontare dei ricavi e proventi che concorrono a formare il reddito complessivo imponibile e l'ammontare globale di tutti i ricavi e proventi, compresi cioè anche quelli che non costituiscono fiscalmente reddito<sup>23</sup>.

Senonché, il secondo comma, dell'art. 109 D.P.R. 22/10/86 n. 917, pur riprendendo la disposizione di cui al terzo comma dell'art. 21 D.P.R. 598/73, in relazione agli effetti della mancanza della contabilità separata per l'esercizio di attività commerciali, modifica i termini del rapporto. Infatti, fermo restando il denominatore, modifica il numeratore, costituito oggi soltanto dall'ammontare dei ricavi e da altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa, restando quindi esclusi ricavi ed altri proventi che concorrono a formare altri redditi diversi da quelli d'impresa. In effetti le disposizioni di cui all'art. 21 del D.P.R. 598/73 rappresentavano una anomalia del sistema fiscale, priva di ogni ragionevole giustificazione, in quanto consentivano la detrazione di costi ed oneri anche in relazione a redditi per i quali non era prevista alcuna riduzione (redditi di capitale) e/o che erano già stati considerati nella determinazione del reddito (redditi fondiari)<sup>24</sup>.

La nuova normativa invece invoglierà

<sup>23</sup> Cfr. Aicardi, op. cit. pp. 7 e 8. Da ciò si osserva che con questo metodo di detrazione, pur se la tenuta della contabilità separata dà un quadro più preciso della situazione economica della società, diventa a volte sconsigliabile quando a nostro modesto avviso (come nel caso delle sponsorizzazioni) è difficile l'imputazione di specifici costi a questa attività per cui risultava più proficuo per il sodalizio usufruire della detrazione proporzionale dei costi prevista dalla norma, la quale molto spesso era superiore a quella ottenibile con una contabilità separata.

<sup>24</sup> Vedi O. Poli, op. cit. p. 873; inoltre di rilievo le note illustrative, per le quali la precedente disciplina era in netto contrasto con il quadro normativo delineato per gli enti non commerciali, poiché per tali enti un problema di deducibilità di costi ed oneri, al di fuori degli oneri deducibili dal reddito complessivo, può porsi soltanto nel reddito d'impresa. 239

molti enti non commerciali alla tenuta di una contabilità separata delle attività commerciali rispetto all'adozione della contabilità unica, proprio per la maggiore detrazione ottenibile, anche se è bene specificare che gli introiti da sponsorizzazione non trovano una specifica collocazione nell'ambito dei costi di diretta imputazione, fanno propendere molti sodalizi sportivi per la tenuta di una contabilità generale.

### 5. I problemi dell'I.V.A.

L'I.V.A. è disciplinata dal D.P.R. 633/72 e, come già detto, presuppone due elementi per la sua applicabilità: la cessione dei beni e servizi (elemento oggettivo) e la qualità d'imprenditore (elemento soggettivo). Il primo elemento è sempre presente in quanto la sponsorizzazione certamente rientra tra le prestazioni di servizi; il secondo (considerato sempre il più controverso) non dovrebbe presentare particolari problemi dato che l'art. 4 D.P.R. 633/72 contiene una elencazione molto articolata e precisa, tale che ogni discussione dovrebbe essere ridotta al minimo, e soprattutto, poi, in considerazione del fatto che il testo della norma corrisponde al tenore delle disposizioni contenute nell'art. 20 D.P.R. 598/73, che abbiamo diffusamente commentato in precedenza, per cui ivi rimandiamo per non ripeterci<sup>25</sup>.

Ribadito il concetto di assoggettabilità all'I.V.A. da parte dei sodalizi sportivi che effettuano operazioni di sponsorizzazione, dobbiamo rilevare che il regime forfettario previsto dall'art. 74, 5° comma D.P.R. 633/72 per le attività spettacolistiche, tra le quali rientrano «gli spettacoli sportivi di ogni genere, ovunque si svolgono, nei quali si tengono o meno scommesse» (come previsto dalla tariffa punto b) allegata al D.P.R. 640 del 26/10/72), non è certamente obbligatorio, in quanto nella medesima norma è prevista la possibilità di optare per l'applicazione dell'imposta nel modo normale, purché se ne dia comunicazione all'ufficio I.V.A. prima dell'inizio dell'anno solare. In tal caso, l'opzione è vincolante per tre anni

successivi. Inoltre, la scelta del regime normale comporterà che le società sportive dovranno attenersi a tutti gli obblighi previsti dal D.P.R. 633/72 per l'applicazione in via normale dell'imposta sul valore aggiunto, ed in particolare agli obblighi di fatturazione, registrazione e dichiarazione.

Optando per il regime normale, l'I.V.A. risulterà svincolata dall'imposta sugli spettacoli, con la conseguenza che le due imposte, strettamente connesse con il regime forfettario, assumeranno vita indipendente. Da ciò consegue che dall'I.V.A. riscossa le società sportive potranno detrarsi solo l'esatto ammontare dell'I.V.A. ad esse addebitata in via di rivalsa dai fornitori, salve le agevolazioni previste dall'art. 33 D.P.R. 633/72 per le società che nell'anno solare precedente abbiano realizzato un volume d'affari non superiore a 360 milioni di lire, per le quali il versamento dell'imposta sarà trimestrale e non mensile.

A questo punto va puntualizzato che, come per le imposte dirette l'art. 19 ter, 1° comma D.P.R. 633/72 prevede, per gli enti non commerciali, il versamento dell'I.V.A. in base alla differenza fra quella incassata e quella pagata per gli acquisti inerenti all'attività commerciale (tra cui la sponsorizzazione). Inoltre, così come formulata, in base alla disposizione del secondo comma art. 19 ter, sarà indispensabile, al fine della detrazione, utilizzare una contabilità separata e discer-

<sup>25</sup> Va solo aggiunto che c'è una differenza in merito alle attività aventi natura commerciale: per l'I.V.A. sono irrilevanti, in quanto questo tributo viene determinato in presenza d'esercizio abituale, mentre ai fini delle imposte dirette vanno considerate anche le attività commerciali occasionali. Vedi sul punto Bonavitacola op. cit. pag. 112 anche se bisogna osservare che la disquisizione fatta da quest'autore sembrerebbe limitativa se non si riprende la disposizione prevista dal 4° comma art. 4 D.P.R. 633/72 come molto bene evidenziata tra l'altro dalla Commissione Tributaria 2° grado di Pavia 5/6/82 n. 31.

<sup>26</sup> È evidente che il sodalizio sportivo, ente non commerciale, verificandosi le condizioni, già viste, dell'art. 18 D.P.R. 600/73, può usufruire della contabilità semplificata prevista da detto articolo.

nere tra l'I.V.A. pagata per gli acquisti relativi all'attività commerciale e l'I.V.A. pagata su acquisti relativi all'attività istituzionale, dato che la legge non offre nessuna possibilità di detrazione pro-rata come avviene invece per l'imposta sul reddito delle persone giuridiche (vedi art. 114 D.P.R. 917/86).

Si comprende come le formalità a carico del sodalizio sportivo diventino così più onerose rispetto alle imprese che operino con il regime forfettario; ma non per questo si deve ritenere che il regime normale non venga mai adottato, in quanto, al di là dei maggiori adempimenti formali cui esso obbliga, può risultare più conveniente per l'appunto quando il club sportivo abbia dei costi soggetti ad I.V.A. eccedenti i corrispettivi acquisiti (o comunque in un rapporto maggiore dei due terzi)<sup>26</sup>.

#### 6. L'imposta sugli spettacoli e il cosiddetto «forfait-spettacolo»

Le società sportive, per il fine istituzionale che le contraddistingue, sono in primo luogo imprese di spettacolo (vedi legge 5.12.75 n. 656) e come tali assoggettate alla relativa imposta (D.P.R. 26.10.1972 n. 640), la quale costituisce, in effetti, la parte più consistente del debito tributario delle stesse nel settore delle imposte indirette. Ed è proprio in considerazione di ciò che il decreto costitutivo dell'I.V.A., all'art. 74 5° comma prevede la possibilità per le imprese spettacolistiche dell'applicazione di un regime particolare meglio conosciuto come «forfait-spettacolo».

La prima osservazione su detta norma riguarda la generalità e la semplicità con la quale il legislatore fiscale concede l'agevolazione derivante dall'adozione di questo regime. Infatti la formula della disposizione non prevede alcun limite quanto alla grandezza, alla struttura giuridica o al volume d'affari del club sportivo, per cui si può chiaramente ritenere che tutti i sodalizi sportivi (professionistici o dilettantistici, in qualsiasi forma costituiti) che svolgono attività spettacoli-

stiche possono usufruire del regime forfettizzato<sup>27</sup>.

Invece, per quanto riguarda in particolare le attività rientranti nell'ambito dell'imposta sugli spettacoli, lo stesso 5° comma di detto articolo prevede che l'I.V.A. si applica sulla base imponibile dell'imposta sugli spettacoli ed è riscossa con le stesse modalità (in pratica tramite la concessionaria società degli autori ed editori cioè la SIAE)<sup>28</sup>. La disposizione relativa alla determinazione della base imponibile è l'art. 3 D.P.R. 640/72 il quale, nel 1° comma, dispone che questa è costituita «dall'importo dei singoli biglietti venduti al pubblico per l'ingresso... e dalle altre attività elencate nella tariffa (allegata al D.P.R. 640/72) al netto dell'imposta sul valore aggiunto in quanto dovuta». Detta norma afferma quindi, anche se in modo non esplicito, che si è in presenza di un'attività di pubblico spettacolo quando il club sportivo richie-

<sup>27</sup> Cfr. Zappalà, op. cit. pag. 4375. Va precisato che il D.L. 853/84, comunemente nominato Visentini Ter, non ha modificato i termini di applicazione di tale regime forfettario escludendo dalla nuova disciplina i soggetti che si avvalgono della suddetta norma agevolatrice. Non si comprende però il perché il legislatore non sia intervenuto anche successivamente per rielaborare la materia trattata in considerazione del fatto che oggi tante società sportive sono gestite con veri e propri metodi aziendalistici e che il loro giro d'affari raggiunge cifre nettamente al di sopra di tante aziende normali. Quindi questa agevolazione, comprensiva per i sodalizi minori, si traduce per le società maggiori in una vera propria rendita fiscale. Basti pensare che precedentemente alla legge 91/1981 anche i proventi derivanti dalle cessioni dei contratti venivano da alcune società sportive incluse nella base imponibile del regime forfettario.

<sup>28</sup> Sul punto vedi più ampiamente Dus, op. cit. pp. 413 e ss.; Potito op. cit. pp. 646 e ss..

<sup>29</sup> Cfr. sul punto Ascani, «Sponsor e Sport», op. cit. pag. 160; Aicardi, «L'organizzazione di manifestazioni sportive, aspetti civilistici e fiscali», in *Atletica-Studi*, 1986 n. 1, FIDAL, pag. 24; Zappalà, op. cit., pag. 4376, Terzaghi, Ascani e Rizzardi op. cit. pag. 76. È importante sottolineare inoltre la precisazione normativa fatta all'art. 3 D.P.R. 640/72 che la base imponibile è determinata al netto dell'imposta sul valore aggiunto in quanto dovuta; cfr. sul punto Pezzinga, «Imposta sugli spettacoli», 1986, Padova, pag. 7.

de agli spettatori il pagamento di un biglietto per l'accesso allo stesso. La mancanza di tale corrispettivo esclude qualunque forma di tassazione; perché, in questa ultima ipotesi, l'attività pubblicitaria derivante dalla sponsorizzazione non può più considerarsi né accessoria né connessa all'attività spettacolistica (e quindi tassabile), ma diviene un'attività autonoma per la quale non è previsto alcun regime forfettario. In questo caso il sodalizio sportivo dovrà osservare gli obblighi previsti dalle norme sull'I.V.A. in relazione all'entità del volume d'affari<sup>29</sup>.

Senonché, il 2° comma di detto articolo, nel predisporre il concorso alla formazione della base imponibile anche di altri elementi, prevede alla lettera C) «l'ammontare degli abbonamenti delle dotazioni e dei sussidi corrisposti da persone o enti privati, nonché ogni altro provento comunque connesso all'utilizzazione o all'allestimento degli spettacoli e delle altre attività». Il che significa che il problema maggiore cui dà luogo l'adozione del regime forfettario è quello di determinare quali operazioni poste in essere dal sodalizio sportivo, e che sono rilevanti ai fini I.V.A., possono essere ricomprese nella terminologia di «connesse» utilizzata dal legislatore, e quindi rientrare in tale tipo di regime, e quali invece non lo possono. Ciò si verifica in quanto la sfera di applicazione dell'I.V.A. (cessione dei beni e prestazione di servizi) è più ampia della sfera di applicazione dell'imposta sugli spettacoli, per cui nell'esercizio dell'attività spettacolistica alcune operazioni, non soggette all'imposta sugli spettacoli (i cosiddetti, come diremo innanzi, proventi non connessi all'utilizzazione o all'allestimento dello spettacolo), sono invece assoggettate ad I.V.A.. Un tentativo di soluzione del problema (ma più che di soluzione bisogna parlare di ampliamento del valore interpretativo del disposto sulla base imponibile) è offerto da una circolare<sup>30</sup>, la quale chiarisce che il diverso campo di applicazione dei due tributi non deve portare alla conclusione che il sistema semplificato venga meno ogni qual volta le imprese di spettacolo pongono in es-

sere anche operazioni soggette alla sola imposta sul valore aggiunto, avuto riguardo al carattere collaterale, spesso sporadico e comunque complementare, delle operazioni medesime rispetto all'attività spettacolistica vera e propria. Con il che si è finito per riconoscere alle imprese di spettacolo, comprese ovviamente le società sportive, il carattere di accessorietà dei proventi non connessi; e ovvia conseguenza di ciò è stata la previsione della registrazione sulle distinte d'incasso, approvata con i decreti ministeriali del 12.4.73, emanati in applicazione all'art. 8 D.P.R. 640/72. Inoltre è stato precisato che anche sui proventi non connessi all'utilizzazione o all'allestimento dello spettacolo l'I.V.A. può essere versata previa detrazione dei due terzi del suo ammontare a titolo di detrazione forfettaria del tributo che ha gravato sugli acquisti, secondo l'autonoma disciplina prevista per il regime forfettario dello spettacolo.

Tuttavia, quanto detto non risolve il problema di fondo da cui si è partiti, vale a dire la precisa individuazione delle operazioni che, pur non essendo connesse all'utilizzazione o all'allestimento dello spettacolo, presentando quel carattere di accessorietà esposto precedentemente, debbano essere comprese nel regime forfettario. Infatti la succitata circolare, pur chiarendo molto bene l'importanza dell'assoggettare ad imposizione normale le operazioni effettuate dal contribuente diverse da quelle inerenti o connesse, non offre comunque all'operatore un metodo oggettivo di distinzione, limitandosi a chiarire che il carattere di accessorietà non deve ricercarsi nella modesta rilevanza economica che detti introiti possono assumere rispetto a

<sup>30</sup> Circolare del 15.2.74 n. 9/400107 della Direzione Generale delle Tasse ed Imposte Indirette sugli Affari, div. 18ª, in Bollettino Tributario 1974 pag. 685; cfr. anche la circolare n. 28/332710 del 7.10.81 della stessa in Bollettino Tributario 1981 p. 1604.

<sup>31</sup> Cfr. sul punto Zappalà, op. cit. pag. 4379.

quelli dei servizi di spettacolo, bensì riguardo al fatto che si tratti di corrispettivi derivanti da attività non soggette all'imposta sugli spettacoli, svolte in connessione con l'attività spettacolistica vera e propria. Il che significa allora che se a questo punto possiamo certamente individuare una relazione tra i proventi da sponsorizzazione con l'attività spettacolistica, dato che le prestazioni a carico del sodalizio sportivo derivanti dal contratto in esame vengono espletate nella loro gran misura proprio in occasione dell'attività spettacolistica e che, in ogni caso, è in tale circostanza che lo sponsor ricava i maggiori effetti pubblicitari, certamente più difficile, ed oggetto di vivaci dispute in dottrina, diventa il far rientrare i compensi derivanti dalla cosiddetta sponsorizzazione tra i proventi «connessi» o «non connessi»<sup>31</sup>. D'altronde, è bene precisare che la scelta della esatta collocazione di questi introiti è importante non soltanto da un punto di vista teorico e dottrinale ma soprattutto pratico, al fine della ricomposizione tra i proventi soggetti o meno a tassazione. Infatti, mentre i proventi «non connessi» allo spettacolo sono assoggettati alla sola imposta sul valore aggiunto, quelli considerati «connessi», perché rientranti normalmente nella base imponibile prevista dall'art. 3 D.P.R. 640/72, scontano oltre all'I.V.A. anche l'imposta sugli spettacoli. La dottrina in materia è molto disordinata e confusa, giungendo a delle conclusioni frettolose e poco approfondite. Infatti alcuni autori sostengono il carattere di accessorietà delle prestazioni pubblicitarie derivanti da sponsorizzazione, includendo così i relativi introiti tra i proventi non connessi, in considerazione del diverso peso quantitativo e qualitativo della prestazione pubblicitaria resa in occasione dell'attività spettacolistica rispetto alle altre possibili prestazioni pubblicitarie previste nel contratto di sponsorizzazione (si pensi ad esempio all'obbligo per le società calcistiche di portare anche sulle tute di allenamento il marchio dello sponsor)<sup>32</sup>. Altri autori approdano alla stessa conclusione, annoverando le entrate da sponsorizzazione

tra i proventi non connessi, senza però fornire alcuna spiegazione di ciò<sup>33</sup> o, tutt'al più, giustificando detta interpretazione con il fatto che da sempre sono stati considerati (probabilmente da dirigenti, amministratori o segretari dei sodalizi sportivi) quali proventi non connessi all'attività spettacolistica<sup>34</sup>.

Gli autori schierati in senso opposto, cioè per l'inclusione di detti introiti tra i «proventi connessi», non hanno potuto offrire a conforto della loro tesi alcun minimo spunto per giustificarla (proprio in mancanza di interventi chiarificatori della Pubblica Amministrazione)<sup>35</sup>. A risolvere le incertezze e le perplessità della materia è intervenuta finalmente una risoluzione ministeriale<sup>36</sup>, la quale ha specificato in modo chiaro che «i corrispettivi di sponsorizzazione in quanto

<sup>32</sup> Vedi Zappalà, op. cit. pag. 4379. Questa tesi contraddice quanto sostenuto con veemenza dallo stesso precedentemente ed è per questo che riteniamo che lo stesso autore abbia suggerito il modo di smentirla in considerazione dell'affermazione che «le prestazioni di sponsorizzazione vengono espletate nella loro gran misura proprio in occasione dell'attività spettacolistica».

<sup>33</sup> Vedi su questa tesi D'Agostino, op. cit. pag. 4940; Arnao, «Alcune considerazioni sulla nuova disciplina nell'ambito dell'attività sportiva», 1981, Corriere Tributario, pag. 2145.

<sup>34</sup> Marrucci op. cit. pag. 49.

<sup>35</sup> Per questa tesi cfr. Cairà, op. cit. pag. 18; circolare n. 1/1981 FIGC pag. 3; Ascani, «Sponsor e Sport», op. cit. pag. 160; Aicardi, «I comitati...» op. cit. pag. 33, anche se questo autore erroneamente fa rientrare le attività pubblicitarie tra quelle «connesse».

<sup>36</sup> Vedi Ris. Min. 21.12.85 n. 352104 della Dir. Gen. Tasse ed Imposte Indirette Affari div. 12<sup>a</sup>, in Corriere Tributario, 1986, pag. 327.

<sup>37</sup> Anche i sodalizi sportivi che optano per il regime normale devono far rientrare nella base imponibile sull'imposta degli spettacoli i proventi da sponsorizzazioni. A questo punto vogliamo precisare che l'aliquota applicabile per l'imposta sugli spettacoli è dovuta non soltanto in base ad aliquota proporzionale ma anche progressiva tenuto conto della tariffa allegata al D.P.R. 640/72 (vedi anche legge 656/75) e della tabella dei coefficienti inseriti nella distinta d'incasso. In detta distinta tra le avvertenze si specifica che per i proventi corrisposti per ripresa radio-televisiva e sponsorizzazioni va applicata l'aliquota intera minima e non i coefficienti suddetti. Sul punto cfr. Pezzinga op. cit. pag. 10.

proventi connessi all'allestimento ed utilizzazione dello spettacolo sportivo concorrono alla determinazione della base imponibile dell'imposta sugli spettacoli», mentre invece «i corrispettivi per prestazioni pubblicitarie sono da considerarsi accessori all'attività spettacolistica». Detta risoluzione, oltre ad essere utile al fine della classificazione di questi proventi, puntualizza la competenza degli agenti SIAE per l'accertamento dei proventi «connessi», tra i quali rientrano quelli di sponsorizzazione, mentre esclude dalla competenza degli agenti stessi l'accertamento delle prestazioni pubblicitarie. Da ciò, si arguisce, senza ombra di dubbio che l'introito da sponsorizzazione è connesso all'attività spettacolistica e pertanto sconta l'imposta sugli spettacoli (con l'aliquota del 4%) e l'I.V.A. (con l'aliquota del 19%) in regime di forfait-spettacolo con il diritto alla detrazione dei due terzi e quindi con conseguente versamento del solo 6,33<sup>37</sup>.

Detti proventi saranno registrati nella distinta d'incasso al quadro C, nelle colonne relative agli «altri proventi connessi all'utilizzazione e all'allestimento degli spettacoli», indicando: a colonna 2 l'ammontare lordo, a colonna 3 l'imposta sugli spettacoli, a colonna 4 l'importo dell'I.V.A. e a colonna 5 l'importo netto<sup>38</sup>. Nel quadro D invece verrà riportato il totale dell'I.V.A. della colonna 4 al quale verranno detratti i due terzi, mentre il totale della colonna 3 darà l'ammontare dell'imposta sugli spettacoli da versare per i proventi connessi. Tale distinta verrà successivamente riportata sul registro delle entrate ai fini della contabilità prevista per le imposte dirette. Infatti, questo provento contribuirà assieme a quelli dell'attività spettacolistica e di altre attività a formare il reddito imponibile ai fini dell'imposizione diretta.

Compilata nei modi suddetti, la distinta d'incasso deve essere presentata all'ufficio SIAE entro il quinto giorno non

<sup>38</sup> Da ciò si deduce che la fattura emessa dal sodalizio dovrà comprendere oltre l'aliquota I.V.A. 19% anche l'imposta sugli spettacoli 4% e sarà registrata riportandone il numero nel quadro C della distinta d'incasso.

festivo successivo a: 1) per attività a carattere periodico con frequenza giornaliera alla quinta giornata d'incasso; 2) per le altre attività a carattere periodico (tra cui certamente rientrano le gare di campionato dei club) a compimento di ciascuna quindicina; e provvedere al pagamento del tributo (vedi art. 15 5° comma D.P.R. 640/72).

Per l'attività spettacolistica oltre alla distinta d'incasso il club è obbligato alla tenuta, ai sensi del 5° comma art. 74 D.P.R. 633/72, del registro degli acquisti, nel quale verranno riportati tutti i costi sostenuti dalla società ed afferenti all'attività spettacolistica. Quindi, per quanto riguarda la contabilità da tenere ai fini I.V.A., si può concludere che i sodalizi sportivi che optino per il regime forfettario sono in regola quando compilano correttamente le distinte d'incasso SIAE (borderau), il registro riepilogativo delle stesse per quanto riguarda le entrate, nonché il registro degli acquisti per le fatture ricevute.

## 7. Il Comitato Organizzatore

A questo punto, è necessaria qualche puntualizzazione sul regime fiscale incombente su una manifestazione sportiva allorché questa venga organizzata con l'apporto di sponsorizzazioni. Innanzitutto, va detto che i soggetti a cui è dato onere dell'organizzazione di una manifestazione sportiva sono soprattutto le Federazioni Sportive Nazionali e i sodalizi sportivi<sup>39</sup>.

Comunque oggi l'organizzazione e la gestione di manifestazioni sportive di

<sup>39</sup> Anche singoli individui possono formare un comitato per l'organizzazione di una manifestazione sportiva, ma la maggior parte di queste (di dimensione ed interessi maggiori) sono gestite dalle Federazioni Sportive Nazionali. Anche i sodalizi sono spesso obbligati all'organizzazione di manifestazioni (vedi atletica leggera).

<sup>40</sup> Si puntualizza che anche alle Federazioni Sportive Nazionali è dedicato uno specifico richiamo ed una regolamentazione particolare ex art. 14 1° e 2° comma legge n. 91/81, dal quale emerge di fatto una qualificazione della Federazione come associazione, status che emerge olte che dal citato art. 14 anche dagli stessi statuti federali, che definiscono in tal senso le Federazioni.

qualunque dimensione e rilevanza fa propendere sempre con maggiore frequenza per la creazione di organismi costituiti ad hoc, denominati per l'appunto Comitati Organizzatori. Si ritiene infatti che in presenza di manifestazioni di notevoli dimensioni, e quindi con l'aspettativa di entrate autonome di tipo commerciale, risulti più conveniente la costituzione di un apposito organismo per lasciare inalterata e separata la gestione dell'associazione sportiva organizzatrice<sup>40</sup>. Qualora infatti si costituisca un organismo «ad hoc», tutti gli oneri che la legge tributaria impone in presenza di attività commerciali resteranno circoscritti all'Ente organizzatore senza estendersi all'associazione o federazione. Inoltre l'ente in questione al termine della manifestazione, verrà sciolto senza lasciare oneri fiscali a carico dei due soggetti sportivi.

Ora, prima di analizzare gli adempimenti tributari di tali organismi (come vedremo molto simili a quelli esaminati per i sodalizi sportivi) occorre fare un breve cenno sugli aspetti civilistici del Comitato Organizzatore, che maggiormente interessano, con riferimento agli art. 39 ss. del Codice Civile. Secondo queste norme, il comitato è un'entità a carattere associativo in senso ampio, dotato di un patrimonio unicamente ai fini di interesse generale (e cioè che trascendono gli scopi per i quali il comitato stesso è stato creato) quale appunto, tra gli altri, l'organizzazione di manifestazioni anche di tipo sportivo.

I caratteri fondamentali di tale istituto giuridico sono essenzialmente: 1) la destinazione del patrimonio raccolto allo scopo previsto nell'atto costitutivo del comitato stesso e cioè, nel nostro caso alla realizzazione della manifestazione sportiva; 2) l'indisponibilità di tale patrimonio per scopi diversi da quelli previsti nell'atto costitutivo, vale a dire che non è possibile che il patrimonio raccolto venga devoluto, anziché alla realizzazione della manifestazione sportiva, ad un'associazione sportiva per l'effettuazione della propria attività; 3) l'interesse prevalentemente pubblico e comunque non egoistico che informa lo scopo<sup>41</sup>.

Il raggiungimento dello scopo per cui il Comitato Organizzatore viene costituito, cioè l'organizzazione di una manifestazione sportiva (ovvero l'impossibilità a raggiungerlo, quale ad es. il mancato ottenimento di autorizzazioni comunali ed altro), comporta lo scioglimento del comitato. Quindi il verificarsi di un presupposto di scioglimento trasforma la gestione attiva in gestione di liquidazione. Tuttavia non è necessaria, per entrare in questa fase, una delibera specifica, in quanto è lo stesso atto costitutivo a stabilire che al verificarsi di determinate condizioni (termine della manifestazione) il comitato debba essere sciolto e liquidato, nonché a chi debbano destinarsi eventuali rimanenze di beni (denaro o altro)<sup>42</sup>.

Pertanto, terminata la manifestazione sportiva, si provvederà a saldare le posizioni debitorie (con particolare attenzione a quelle fiscali: IRPEG, I.V.A., SIAE, ecc.) e a comunicare la chiusura delle proprie posizioni I.V.A. e SIAE eventualmente aperte.

Fatta questa breve disamina civilistica, bisogna aggiungere che il Comitato Organizzatore, pur rimanendo un Ente che opera esclusivamente senza scopo

<sup>41</sup> Anche nelle associazioni sportive non riconosciute o con personalità giuridica, lo scopo perseguito dai membri non è di tipo egoistico; tuttavia, mentre nelle associazioni lo scopo è normalmente posto in funzione degli interessi degli associati, nel comitato lo scopo è prevalentemente di interesse generale. In altre parole, l'attività dell'associazione ha quale beneficiari ultimi gli associati, mentre quella del comitato è svolta in funzione degli interessi di soggetti che al comitato stesso non appartengono, e cioè nell'interesse di determinate categorie di terzi quali ad esempio gli appassionati di una determinata disciplina sportiva nel cui ambito la manifestazione viene organizzata; sul punto vedi Aicardi, «L'organizzazione di manifestazioni sportive: aspetti civilistici e fiscali», in *Atletica-Studi* 1986 n. 1 pag. 6. Sulla figura di promotore di un comitato e le differenze tra questi con gli organizzatori Vedi Galgano op. cit. pag. 428 e ss..

<sup>42</sup> Di solito si devolve l'eventuale residuo attivo alla Federazione Nazionale Sportiva di competenza; sul punto vedi «Costituzione di comitati organizzatori per manifestazioni sportive», C.O.N.I., Roma 1983 (circolare).

<sup>43</sup> Cfr. Aicardi, «L'organizzazione...», op. cit. pag. 23.



di lucro, al fine di autofinanziarsi ha necessità di ricorrere a varie forme di attività che, pur non conferendogli civilisticamente uno scopo di lucro, e rimanendo in ogni caso strumentali e subordinate rispetto all'oggetto principale del comitato, vengono considerate dalla legge fiscale alla stregua dell'esercizio di attività d'impresa<sup>43</sup>.

Chiaramente, la tassazione e gli obblighi ad essa relativi saranno tanto più intensi quanto maggiori saranno le fonti di lucro dei comitati. Se queste si limitano ai contributi della federazione di appartenenza o di altri enti, gli oneri di natura tributaria sono assai limitati (essendo il comitato né soggetto passivo ai fini IR-PEG, né per I.V.A., né per l'imposta sugli spettacoli); ma se il comitato pone in essere anche una sola attività di sponsorizzazione, esso sarà soggetto a tutti gli adempimenti tributari esaminati per i sodalizi sportivi, alla cui trattazione si rimanda.

Esistono però, rispetto alla disciplina fiscale vista in precedenza per i clubs sportivi, delle particolarità, dipendenti dalla durata spesso inferiore all'anno dei comitati organizzatori. Pertanto, ad esempio, il comitato, per aver posto in essere l'attività di sponsorizzazione (anche in assenza di reddito imponibile), sarà tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi, che normalmente deve essere presentata entro 4 mesi dalla chiusura del periodo d'imposta<sup>44</sup> o entro 4 mesi dalla cessazione dell'attività. Solo nell'ipotesi (per la verità rara, come ad esempio di manifestazione di carattere mondiale) in cui l'attività del comitato abbia un'attività ultrannuale, cioè quando include più periodi d'imposta, si avrà una dichiarazione per il primo periodo d'imposta, da presentarsi entro il 30 aprile dell'anno successivo, ed un'altra (quando la durata è di due anni) per il secondo periodo (finale) da presentarsi entro 4 mesi dalla cessazione dell'attività (vedi art. 10 D.P.R. 600/73)<sup>45</sup>.

Altra particolarità delle manifestazioni sportive si ha in relazione alle competizioni sportive di detti spettacoli quando,

oltre a svolgersi in un breve periodo di tempo, si susseguono con frequenza giornaliera. In questo caso, seguendo il disposto di cui all'art. 15 1° comma D.P.R. 640/72 lettera a), «il pagamento dell'imposta per l'attività spettacolistica a carattere periodico con frequenza giornaliera si effettua alla quinta giornata di incasso» e non come avviene per i sodalizi sportivi con cadenza quindicinale.

Sul problema della disciplina fiscale della singola disciplina sportiva ci si può anche fermare qui, essendo questi gli aspetti tributari che abbiamo ritenuto opportuno rilevare in quanto, e lo ribadiamo, per gli altri adempimenti tributari i comitati saranno soggetti agli stessi adempimenti previsti per i sodalizi sportivi in dipendenza anche qui del loro volume di affari, di svolgimento o meno di attività commerciali (considerando anche il loro carattere occasionale) e della scelta del regime di forfait spettacolo.

### 8. L'atleta sponsorizzato

Per quanto riguarda, infine, gli adempimenti tributari sugli eventuali ricavi conseguiti per effetto della pubblicità o meglio della sponsorizzazione, resta da esaminare il caso in cui il contratto venga posto in essere tra imprenditore e singolo atleta<sup>46</sup>. Che anche in questo rapporto lo sponsorizzato ponga in essere una prestazione di servizio, sia pure

<sup>44</sup> O per i soggetti con approvazione del bilancio entro un mese da tale approvazione.

<sup>45</sup> Vedi Aicardi, «L'organizzazione...», op. cit. pag. 30.

<sup>46</sup> In effetti fino ad ora abbiamo trattato situazioni in cui da una parte si trova sempre l'azienda sponsor ma dall'altra organizzazioni sportive e mai soggetti individuali. Questo rapporto deve essere oggetto di una singola analisi perché la realtà dimostra che non di rado le aziende cercano un rapporto con i singoli campioni. Per alcune cifre incassate da singoli atleti in diverse discipline sportive vedi Guadalupi, «Campionissimi S.P.A.», in Mondo Economico, settembre 1987, pp. 48 ss..

<sup>47</sup> Unica differenza è la soppressione dell'inciso «senza vincolo di subordinazione» non più necessario dopo la classificazione dei redditi, che distingue la categoria dei redditi da lavoro dipendente — con vincolo di subordinazione — dalla categoria dei redditi da lavoro autonomo cfr. O. Poli, op. cit. pag. 467.

anomala, a favore dell'azienda sponsor sembra fuori discussione. Resta però da chiarire se questa prestazione venga posta in essere nell'ambito di un rapporto di lavoro autonomo o a titolo diverso. Pertanto occorre innanzitutto esaminare quali caratteristiche siano necessarie affinché i proventi da sponsorizzazione incamerati dall'atleta siano ricondotti al regime impositivo dei redditi di lavoro autonomo. A tal fine occorre l'art. 49 D.P.R. 597/73 (art. 49, T.U. 917/86), il cui 1° comma precisa che «il reddito di lavoro autonomo è quello derivante dall'esercizio di arti e professioni...» mentre il secondo comma chiarisce il disposto del 1° dicendo che per questo deve intendersi «l'esercizio per professione abituale ancorché non esclusiva senza vincolo di subordinazione, di attività diverse da quelle considerate nei titoli secondo e quinto».

Considerato che l'art. 49 1° comma D.P.R. 917/86 lascia pressoché immutata tale formulazione<sup>47</sup> possiamo ritenere che tale categoria di lavoro autonomo presuppone lo svolgimento di un'attività di lavoro continuativa ed abituale da parte del soggetto senza rapporti di dipendenza nei confronti dei terzi<sup>48</sup>.

Il requisito dell'abitudine vale ad escludere dalla categoria in esame (e dalle disposizioni relative tra cui quelle concernenti la tenuta di apposita contabilità) le attività effettuate sporadicamente incluse invece nel titolo VI D.P.R. 597/73 riguardante i redditi diversi, e cioè, ai sensi dell'art. 77 D.P.R. 597/73 ai «redditi derivanti da altre attività occasionali»<sup>49</sup> (capo 7°, art. 81, T.U. 917).

A questo punto, per una più precisa collocazione dell'attività di sponsorizzazione svolta dal singolo individuo, è opportuno distinguere tra atleti dilettanti e professionisti, atteso che tali termini sono ancora correnti nel linguaggio sportivo, anche se la differenza alcune volte è solo nominale, in considerazione del fatto che esistono delle discipline sportive considerate ancora tradizionalmente dilettantistiche (ad es. atletica, pallavolo, sci, basket, ecc.) quand'anche conseguano volumi di affari enormi.

Sembra potersi escludere senza alcuna difficoltà dalla categoria di reddito da lavoro autonomo l'attività di sponsorizzazione dell'atleta dilettante, considerato che questi non svolge neanche professionalmente, e quindi con quel carattere di abitudine (almeno così bisogna intendere la qualifica di dilettante), l'attività sportiva dalla quale deriverebbe l'introito suddetto. Trattasi quindi certamente di redditi derivanti dall'esercizio di attività occasionali (vedi art. 81, lettera m, T.U. 917/86).

Più complicato è il discorso per gli atleti professionisti, in quanto non esiste quel netto e chiaro contrasto (esaminato in precedenza per i dilettanti) tra l'attività svolta ed il requisito dell'abitudine. Infatti, per questo requisito si potrebbe sostenere che la sua mancanza formale, in quanto l'atleta non esercita la pubblicità per professione abituale, sia del tutto irrilevante, poiché il reddito che egli percepisce a tale titolo è pur sempre il frutto di una notorietà che gli deriva dall'eserci-

<sup>48</sup> Cfr. sul punto Potito, op. cit. pag. 224.

<sup>49</sup> Cfr. Micheli, op. cit. pag. 401.

<sup>50</sup> Per un'analisi più particolareggiata sul punto vedi Bianchi D'Urso e Vidiri, «La nuova disciplina del lavoro sportivo», in Rivista di Diritto Sportivo, 1982, pp. 7 e ss..

<sup>51</sup> Cfr. sul punto Capolupo op. cit. pag. 3338. Inoltre si vuole evidenziare che il legislatore fiscale all'art. 49, 3° comma, D.P.R. 917/86 ha previsto espressamente l'inclusione nella categoria dei redditi da lavoro autonomo di quelli derivanti dalle prestazioni oggetto di contratto di lavoro autonomo di cui alla legge 23/3/1981 n. 91.

<sup>52</sup> I redditi compresi in tale categoria, come si evince dalla stessa definizione normativa, costituiscono un gruppo eterogeneo e di carattere residuale, nel senso che le singole norme che li contemplano hanno la funzione di far rientrare nell'orbita della classificazione talune fattispecie che ne resterebbero escluse sulla base delle classificazioni effettuate dal legislatore nei rispettivi titoli, per carenza di un requisito tipico previsto dalle altre disposizioni del decreto (così ad es. la mancanza del requisito dell'abitudine impedisce alla prestazione di lavoro di essere inquadrata nell'ambito del lavoro autonomo); sul punto vedi Micheli op. cit., pag. 224. Anche il T.U. ricomprende tra i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, ricomprendendo in tale categoria anche quei redditi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere.

zio per professione abituale di una determinata attività sportiva. Per cui si potrebbe ritenere che il compenso ricevuto dall'atleta, in forza di un contratto di sponsorizzazione pur non essendo il risultato diretto dell'attività principale, la quale risulta essere l'esercizio di un'attività sportiva a titolo oneroso con caratteri di continuità (vedi art. 2 legge 91/81)<sup>50</sup>, per il suo diretto collegamento con quest'ultima l'entrata a titolo di sponsorizzazione rientra tra i redditi derivanti da lavoro autonomo<sup>51</sup>.

Tuttavia, si ritiene che la suriportata interpretazione costituisca un'eccessiva dilatazione del concetto di abitualità. Infatti l'attività pubblicitaria svolta dall'atleta è il risultato di un contratto autonomo rispetto alla sua attività principale; la quale il più delle volte è evidenziata da un contratto instaurato tra l'atleta e la società sportiva.

Da quanto detto si è dell'avviso di poter sicuramente respingere la tesi susposta, ricomprendendo dunque anche detti redditi nella categoria dei redditi diversi di cui al titolo VI D.P.R. 597/73<sup>52</sup> (Titolo I, capo 7°, T.U. 917/86). Quindi i proventi da sponsorizzazione per i professionisti sono da considerarsi quali redditi derivanti da attività di lavoro autonomo occasionale. Per detti redditi il legislatore prevede la possibilità di portare in deduzione le spese specificamente inerenti alla loro produzione, volendo intendere con questo termine non una inerenza generica, ma specifica alla produzione del reddito dal quale vengono dedotte<sup>53</sup>.

Pertanto, si può concludere affermando che poiché il presupposto d'imposta sul reddito delle persone fisiche ex art. 1 D.P.R. 597/73, (art. 1, T.U. 917/86) è «il possesso di redditi, in denaro o in natura, continuativi od occasionali, provenienti da qualsiasi fonte», concorrono alla formazione della base imponibile dello sportivo anche i redditi percepiti al fine di reclamizzare un prodotto o un marchio dell'azienda nel periodo d'imposta in cui sono stati percepiti (ex art. 77 D.P.R. 597/73 ed art. 85, 2° comma, D.P.R. 917/86).

## CAPITOLO VI

### Conclusioni e prospettive de iure condendo

#### 1. Sintesi delle conclusioni raggiunte

A questo punto è possibile tentare di tracciare un quadro, seppure sintetico, di quanto si è fin qui venuto dicendo, allo scopo di dare un giudizio su quello che è lo stato non solo della legislazione, ma anche degli studi in materia di sponsorizzazione.

Occorre all'uopo innanzitutto ricordare che la sponsorizzazione è un'attività promozionale posta in essere da un'azienda affianco a quella pubblicitaria tradizionale e che oggi ha raggiunto un notevole grado di sviluppo, non solo dal punto di vista qualitativo, ma anche e soprattutto da quello quantitativo. Con particolare riferimento a quest'ultimo aspetto, basti pensare, per meglio comprendere la veridicità di quanto si sta dicendo, che il numero di spots dai quali l'utente televisivo sarebbe quotidianamente raggiunto se avesse la possibilità di sintonizzarsi contemporaneamente sulle tre reti televisive nazionali e sulle tre reti del gruppo «Publitalia» (senza considerare le numerosissime reti private locali) è di ben oltre 1500<sup>1</sup>.

Tuttavia, non può tacersi che un siffatto proliferare del fenomeno della sponsorizzazione presenta senza dubbio dei tratti negativi. Infatti, ne è ovvia conseguenza l'assuefazione, o quanto meno il rischio di assuefazione, dello spettatore-potenziale consumatore, assuefazione che comporta la perdita, per il messaggio pubblicitario, della sua capacità di veicolazione del marchio e/o del nome dell'azienda; il che si traduce poi, per l'azienda stessa, in ritorni di vendita proporzionalmente minori rispetto a quelli che si conseguivano allorché la sponsorizzazione non aveva una diffusione così capillare.

Tutto ciò, se in una certa prospettiva

<sup>1</sup> Cfr., per questi dati, l'articolo «È finita l'epoca avventurosa della sponsorizzazione selvaggia», pubblicato su *Promozione* 1986, p. 60.

appare positivo, costituendo il migliore incentivo per le imprese per la ricerca di sempre nuove tecniche di pubblicizzazione, anche nell'ambito della sponsorizzazione stessa, da un'altra non può che destare perplessità ove si rifletta sul fatto che a questa diffusione e continua evoluzione e perfezionamento dei contratti di sponsorizzazione nella realtà quotidiana non corrisponde una disciplina giuridica corredata del carattere della compiutezza. Cosa questa che diventa ancora più deplorabile ove si pensi che l'attività di sponsorizzazione è tra le più delicate da organizzare e tra le più impegnative e rischiose da gestire per un'azienda. Né, sempre a questo proposito, va dimenticato che dopo la prima fase, caratterizzata come sempre dai facili entusiasmi che permettono di superare ogni problema, oggi le aziende chiedono allo sport sempre maggiore professionalità quanto meno proporzionata ai corrispettivi che lo sport richiede per le sponsorizzazioni.

In realtà, il discorso che si sta facendo è di tali ampie dimensioni che rischia di portare bene al di fuori dell'ambito proprio di questo lavoro. Infatti, alla critica che quasi unanimemente viene mossa alle società o associazioni sportive di scarsa professionalità o comunque di scarsa managerialità nella conduzione delle sponsorizzazioni<sup>2</sup>, queste hanno quasi sempre ribattuto che è il sistema

<sup>2</sup> Vedi per queste critiche, Verini, «Più managerialità nell'impresa-calcio», in *Il Sole 24 Ore*, 9 ottobre 1981, pag. 11; Mastromo, «L'impresa cerca un posto in classifica», in *Il Sole 24 Ore*, 3 dicembre 1982, pag. 11; ma, più in particolare, ancora Mastromo, «L'industria ha necessità di costi e programmi certi», ivi, in cui si riprende il parere del Prof. Brondoni che definisce le sponsorizzazioni come «una sorta di pozzo di San Patrizio» di cui «si conosce da dove si parte e non si sa dove si andrà a finire», essendo nient'altro che «l'inizio di tutta una serie di iniziative collaterali il cui costo è sempre incerto».

<sup>3</sup> Cfr. sul punto le interessanti osservazioni di Galgano, «La società per azioni», in *Trattato di Diritto Commerciale e Diritto e Diritto Pubblico dell'Economia* diretto da F. Galgano, vol. VII, Padova 1984, pag. 21, per il quale si è qui «oltre il limite estremo del concetto di società».

sportivo, così come strutturato, a consentire determinate disfunzioni, finendo a loro volta per formulare critiche, in particolare sulla norma contenuta nell'art. 10 comma 2° 1.91/1981 che, come è noto, vieta la distribuzione degli utili fra gli azionisti e impone il reinvestimento degli utili stessi nell'attività sportiva. Tale norma, si dice, diverrebbe un vero e proprio disincentivo per gli imprenditori che volessero investire i loro capitali nell'acquisto di azioni di società sportive, in quanto, pur essendo naturale il rischio di perdere questi stessi capitali, rischio che forse per la natura stessa dell'attività sportiva si dilata ulteriormente, non esistono possibilità di profitti, salvo il rimborso delle azioni o quote al valore nominale al termine della società, ex art. 13 1.91/1983<sup>3</sup>.

Il che sta dunque ad indicare un diffuso malcontento che ovviamente non può non estendersi alle disposizioni tributarie in materia, che vengono ritenute, probabilmente a ragione, inadeguate perché eccessivamente esose nei confronti delle società o associazioni sportive contribuenti<sup>4</sup>, in netta contraddizione con le norme della legge 91 succitate dalle quali si desume, con tutta evidenza, che il legislatore non ha voluto fare di quelle degli enti con scopo di lucro.

In questa ottica, la sponsorizzazione è diventata il vero rifugio del mondo dello sport, sempre più assetato di denaro fresco utile per affrontare le spese richieste per soddisfare un pubblico sempre più esigente; e ad essa le società e le associazioni sportive hanno fatto sempre più frequentemente ricorso nell'intento di risolvere gli eterni problemi di liquidità.

Purtroppo (e va sottolineato il purtroppo), questa situazione ha colto impreparati non solo, come si è già detto, il nostro legislatore, ciò che d'altronde non meraviglia più di tanto, date le sue deficienze croniche nell'adeguare il mondo

<sup>4</sup> Vedi Ascani, «Le forme contrattuali...», op. cit., pag. 168.

<sup>5</sup> Tesi facente capo a Fusi-Testa, «I contratti di sponsorizzazione», op. cit. pp. 475 e ss.; ma più ampiamente sul punto v. sopra, cap. III.

giuridico alla realtà fattuale, ma anche le stesse Federazioni sportive, da un lato, e la dottrina, da un altro. Le prime, troppo lente ad esempio nel comprendere l'importanza suddetta delle sponsorizzazioni; e basti pensare che solo nel 1981 la F.I.G.C. ha consentito ai sodalizi calcistici di riportare sull'abbigliamento i marchi delle aziende sponsor; la seconda invece non solo ha cominciato con estremo ritardo ad occuparsi del problema, com'è dimostrato dal fatto che le prime pubblicazioni in materia di una certa rilevanza risalgono al 1981, ma quando lo ha fatto non ha assolutamente apportato contributi risolutivi.

E così, per quanto concerne gli aspetti civilistici, si è detto che probabilmente delle diverse tesi formulate merita accoglimento quella che configura il contratto di sponsorizzazione come un contratto atipico complesso<sup>5</sup>, vale a dire come un contratto che anzitutto non rientra tra quelli espressamente disciplinati dal Codice Civile, e che con riferimento al profilo funzional-causale presenta aspetti tipici dell'appalto, della somministrazione e del *licencing*<sup>6</sup>.

Più complesso si è invece dimostrato il problema della classificazione del contratto di sponsorizzazione da un punto di vista fiscale. Infatti, all'uopo si è dovuto procedere a diverse differenziazioni, vuoi in considerazione della posizione di sponsorizzante e di sponsorizzato, vuoi, con riferimento a quest'ultimo, guardando al fatto che esso fosse una società o un'associazione, vuoi ancora per la molteplicità delle figure di imposizione che il nostro sistema tributario contempla.

Si è visto dunque che se per lo sponsorizzante si è in presenza di un esborso che vale a diminuire la consistenza dell'imponibile, al contrario per lo sponsorizzato si è in presenza di un ricavo, come tale tassabile. Tale tassazione però conosce ben più di un aspetto, in quanto da un lato essa mira a colpire l'introito da sponsorizzazione come parte del reddito d'esercizio, da un altro come prestazione di servizi soggetta ad I.V.A., da un altro ancora come parte dell'imponibile ai fini dell'imposta sugli spettacoli.

Il che di per sé sarebbe sufficiente a dimostrare l'esosità, di cui si parlava poc'anzi, delle pretese dello Stato verso gli introiti da sponsorizzazione, i quali, se è vero che spesso raggiungono livelli esorbitanti, è anche vero che altrettanto spesso servono a malapena a coprire i costi di gestione di enti che, non lo si dimentichi mai, non hanno fine di lucro.

Pertanto, sembra potersi concludere questo paragrafo nel senso di una generale insoddisfazione per quanto oggi esiste in materia di sponsorizzazione, con riferimento sia alla produzione legislativa che a quella dottrinale.

È bene però chiarire un ultimo punto: la critica che si sta formulando è rivolta in particolar modo al legislatore. Infatti, la produzione dottrinale è sempre direttamente proporzionale all'interesse che il legislatore mostra per una determinata materia. Certamente, spesso la dottrina ha avuto un ruolo fondamentale nel suscitare quell'interesse, ruolo che non ha avuto in questo caso; tuttavia, sembra di poterla assolvere, se non altro in considerazione del fatto che nel campo della sponsorizzazione non esiste a tutt'oggi

<sup>6</sup> Occorre però tenere presente che questa classificazione consente solo fino ad un certo punto di risolvere i problemi di ordine pratico, costituendo essa più che altro un criterio di massima pienamente soddisfacente solo per chi pretenda di affrontare siffatta questione dogmaticamente o formalisticamente. Infatti, più in particolare non consente lo svincolo dalla negoziazione effettivamente posta in essere, la quale va invece costantemente considerata, e non solo ai fini della corretta interpretazione della volontà delle parti, ma anche perché la pratica ha insegnato che del contratto di sponsorizzazione esiste oggi una vasta tipologia, tale da modificare di volta in volta il contenuto del contratto stesso, finendo a seconda dei casi con l'avvicinare quest'ultimo più ad una delle figure citate nel testo che ad un'altra, e viceversa.

<sup>7</sup> La veridicità di quanto detto nel testo può essere facilmente constatata solo che si guardi al proliferare degli scritti in materia di società e di lavoro sportivo all'indomani della legge 91/1981, che è stato il primo intervento del legislatore nella materia dello sport. D'altro canto, non si ha l'impressione di sbagliare affermando che questa legge sia nata proprio dall'input che la dottrina stessa ha fornito al Parlamento per disciplinare una materia alla cui importanza nella realtà non corrispondeva alcun dato legislativo certo.

un minimo spunto da cui prendere le mosse<sup>7</sup>.

## 2. Prospettive de iure condendo

Alla luce delle considerazioni svolte nel paragrafo precedente, è chiaro che l'odierna disciplina del contratto di sponsorizzazione presenta ampie lacune, sia sotto il profilo civilistico che sotto il profilo fiscale, lacune che d'altro canto rispecchiano un generale disinteresse del legislatore per il mondo dello sport, che rappresenta poi il più importante campo di applicazione concreta della sponsorizzazione.

Questo disinteresse del legislatore non ha però trovato corrispondenza da parte dell'Amministrazione finanziaria la quale, nel momento in cui si è resa conto della grandezza delle cifre circolanti nel mondo dello sport grazie soprattutto alle sponsorizzazioni, si è affrettata a stabilirne la tassabilità, lasciata indisturbata in questo intento dall'organo che dovrebbe, secondo i principi fondamentali dello Stato di diritto, controllarne e disciplinarne l'operato, cioè il Parlamento<sup>8</sup>.

Un sintomo di risveglio di questo, ad onor del vero, si è avuto di recente con l'emanazione della legge n. 80 del 25 marzo 1986, sul trattamento tributario dei proventi derivanti dall'esercizio di attività sportive dilettantistiche, la quale dispone alcune agevolazioni per i rimborsi spese corrisposti ad atleti dilettanti, ma limitandosi al vaglio di una sola delle problematiche prospettate al Parlamento dai disegni di legge accennati in precedenza. Pur tuttavia il limitato sforzo profuso dal Legislatore sulla materia in esame, con l'emanazione delle sole leggi 91/1981 e legge 80/1986, non può certamente rappresentare un traguardo, ma solo la speranza di un proposito legislativo di rielaborare la materia, nel più breve tempo possibile, al fine di giungere con disposizioni, organiche e complete, a chiarire in modo inequivocabile gli aspetti fondamentali da cui partire per un'attenta e seria legislazione in materia. Infatti si ritiene indispensabile, come base di partenza, la distinzione tra sport

dilettantistico e sport professionistico, in considerazione del fatto che non solo le proposte di legge suddette, ma anche il testo di L. n. 80/86, nel classificare le società dilettantistiche, ricomprende in questo termine tutte le associazioni senza scopo di lucro. Sembra superfluo evidenziare la generalità e la superficialità di questa qualifica dato che oggi la maggioranza dei sodalizi sportivi italiani sono costituiti essenzialmente sul libero associazionismo<sup>9</sup>; ma non per questo, a nostro modesto avviso, possiamo considerare tutti i club sportivi quali società dilettantistiche (basti pensare che tale qualifica è data anche a club di pallacanestro che militano in A1), intendendo con questo termine tutti i sodalizi che basano la loro vita sul sacrificio di dirigenti, tecnici ed atleti e che nella maggioranza dei casi si reggono sul volontariato.

Le soluzioni esistono, sia di natura coercitiva che persuasiva, anche se il nostro legislatore non sembra intenzionato ad adottarle (almeno nel breve tempo), soluzioni che concorrono insieme al raggiungimento del fine di cui sopra. Tra le ultime certamente utile allo scopo potrebbe essere la sostituzione del quinto comma, art. 15 L. 91/1981, il quale prevede che «le trasformazioni compiute nel

<sup>8</sup> Cfr., per un atteggiamento analogamente critico verso le posizioni di sostanziale disinteresse del legislatore per la materia che si sta trattando e per l'esosità del carico tributario per le società e le associazioni sportive, Ascani, «Le forme contrattuali dell'intervento dell'industria nello sport», op. cit., p. 168; Napolitano, «Agevolazioni fiscali o maggiori indagini per l'associazionismo sportivo?», in *Corriere Tributario* 1985, pp. 3142 ss., ove, tra l'altro si richiama l'allarmante parere espresso dall'allora Presidente del CONI Carraro sulla situazione finanziaria della società e associazioni sportive. Vedi inoltre le relazioni al Senato sui disegni di legge n. 550 del 27 febbraio 1984 e n. 11 del 19 luglio 1983, in *Corriere Tributario* 1984, pp. 799 ss..

<sup>9</sup> La conseguenza di quanto detto nel testo è duplice: 1) attualmente solo il calcio è considerato un'attività professionistica (e precisamente solo a certi livelli); 2) tutte le altre attività sportive, invece, sono considerate attività di tipo dilettantistico; anche se è notorio che per molti sodalizi la fetta più rilevante di tale attività viene in realtà svolta in via professionale.



termine di un anno dall'entrata in vigore della legge, in società per azioni e responsabilità limitata delle associazioni sportive che abbiano per oggetto esclusivo l'esercizio di attività sportive sono soggette alla sola imposta di registro in misura fissa», con un comma che garantisca la possibilità di usufruire di tali agevolazioni in via permanente (ed includendo in tale disposizione la previsione di altre agevolazioni di carattere fiscale), proprio al fine di favorire la trasformazione in qualsiasi momento di associazioni sportive in società di capitali.

Tra le misure coercitive, invece, riteniamo indispensabile l'emanazione di una normativa che oltre ad identificare i requisiti necessari per la qualifica di società dilettantistica, disponga anche criteri oggettivi e precisi per la qualifica di società professionistica, con le conseguenze che ne derivano dalla legge n. 91/1981. Infatti non si comprende perché il legislatore, che utilizza spesso il volume d'affari quale parametro di riferimento per distinguere le imprese minori (alle quali concede delle agevolazioni) dalle imprese di dimensioni più ampie, non adotta questo criterio per stabilire che i sodalizi sportivi che superano uno specificato volume d'affari possano essere considerate in primis quali società professionistiche e quindi soggette alla trasformazione in società di capitale<sup>10</sup>.

Solo dopo questo chiarimento in ordine al diverso interesse della pratica sportiva da parte dei sodalizi, si potranno prevedere delle agevolazioni, in considerazione del fatto che gli adempimenti fiscali e le rigide formalità previste dalla vigente normativa tributaria costringono i dirigenti delle società sportive dilettantistiche a rivolgersi o a trasformarsi in esperti commercialisti (in considerazione anche della poca chiarezza delle normative tributarie). Da ciò discende una palese assurdità anche in tema di sponsorizzazione; infatti, così come disposto dal nostro legislatore, la più modesta delle associazioni sportive di promozione, sponsorizzata da un altrettanto modesta drogheria, soggiace, più o meno, agli stessi obblighi tributari di clubs di serie A sponsorizzati da importanti industrie<sup>11</sup>. Il che certamente non corrispon-

de ad un tentativo intelligente da parte del nostro legislatore di incremento della pratica e disciplina sportiva (dato che questi sodalizi costituiscono il perno della iniziativa sportiva e molte volte proprio a causa delle crescenti difficoltà sono costrette ad abbandonare l'attività), in considerazione dell'importante peso sociale (più importante di quello tributario) che quest'attività ha in un paese moderno. Probabilmente da questa analisi nasce la proposta del legislatore comunitario di concedere alle associazioni sportive non aventi scopi di lucro l'esenzione da imposte per i corrispettivi conseguiti in occasione di manifestazioni per la raccolta di fondi<sup>12</sup>.

Questa agevolazione sembra cadere ad hoc, in prospettiva di quella classificazione precedentemente effettuata tra società dilettantistiche e società professionistiche, in quanto solo per le prime, a nostro modesto avviso, sono comprensibili tali agevolazioni, e solo sotto questa ottica si rende veramente indispensabile l'entrata in vigore dell'art. 2, 1° comma, proposta di Legge n. 1553 del 7/4/1984, quando afferma che «i proventi conseguiti da associazioni sportive non aventi scopo di lucro (modificando questa terminologia con «società dilettantistiche») in occasione di manifestazioni sportive organizzate per la raccolta di fondi nel loro esclusivo interesse, compresi quelli derivanti da riprese televisive e sponsorizzazioni, non sono soggetti ad imposta sul valore aggiunto, ad imposta sul reddito delle persone giuridiche e ad imposta locale sui redditi».

<sup>10</sup> Importante per il raggiungimento di tale fine, è l'analisi attenta posta dagli uffici periferici dell'Amministrazione Finanziaria nel seguire la posizione fiscale dei sodalizi sportivi. Questa analisi deve essere effettuata concretamente, come d'altronde già è stato previsto dalla Circolare Ministeriale n. 197/7 del 14/6/1984 della Direzione Generale Tasse Imposte Dirette, al fine di discernere non tanto «il buono dal cattivo», come afferma Napolitano, op. cit. pag. 3143, poiché lo sport è sempre qualcosa di positivo, ma la diversità di interesse con il quale esso viene praticato dai clubs sportivi.

<sup>11</sup> Vedi Ascani, «Le forme contrattuali...», op. cit. pag. 168.

<sup>12</sup> Vedi art. 3 lettera o) della VI direttiva C.E.E., non ancora accolta dal legislatore italiano.



## Bibliografia

- AICARDI PIERO: *L'organizzazione di manifestazioni sportive: aspetti civilistici e fiscali*, in *Atletica-Studi* 1986, n. 1, pp. 4 ss..
- AICARDI PIERO, *Quadro sinottico dei principali adempimenti fiscali delle associazioni sportive*, atti in corso di pubblicazione.
- AMADUZZI ALDO - PAOLONE GIUSEPPE, *I bilanci d'esercizio delle imprese*, in: «Trattato di ragioneria», diretto da A. Amaduzzi, vol. IX, Torino (IV ed.) 1986.
- AMODEO DOMENICO, *Le gestioni industriali produttrici di beni*, in: «Trattato di ragioneria», diretto da A. Amaduzzi, Vol. IV, Torino (rist. della V ed.) 1982.
- ARNAO GASPARE, *Alcune considerazioni sulla nuova disciplina nell'ambito dell'attività sportiva*, in: «Corriere Tributario», 1981, pp. 2144 ss..
- ASCANI FRANCO, *Sponsor e Sport*, Milano, 1984.
- ASCANI FRANCO, *Le forme contrattuali dell'intervento dell'industria nello sport*, in: «Atti del Convegno IPSOA» su «La riforma del diritto dello sport», a cura di F. Mazzarelli, Milano, 1981.
- ASCANI FRANCO - RIZZARDI RAFFAELE - TERZAGHI ROBERTO, *Le società sportive - profili civilistici e tributari*, parte prima, profili civilistici, in: «Quaderni Atleticastudi», Roma, 1983.
- ASCANI FRANCO - RIZZARDI RAFFAELE - TERZAGHI ROBERTO, *Le società sportive - profili civilistici e tributari*, parte seconda, profili tributari, in: «Quaderni Atleticastudi», Roma, 1983.
- BERTUGLIA EZIO - POGGI LUCA, *La sponsorizzazione: aspetti civilistici e fiscali*, in: «Economia e tributi 1986», pp. 25 ss..
- BIANCHI D'URSO FULVIO - VIDIRI GUIDO, *La nuova disciplina del lavoro sportivo*, in: «Riv. Diritto Sportivo 1982», pp. 3 e ss..
- BOLDONI CARLO - PETTINATO SILVIO, *Problemi tributari degli enti non commerciali*, Milano 1983.
- BONAVITACOLA RENZO, *Manuale di diritto sportivo*, Milano, 1986.
- BUONOCORE VINCENZO, voce «*Imprenditore*» (Diritto Privato), in: «Enciclopedia del diritto», Vol. XX, Milano 1970.
- CAGNASSO ORESTE, voce «*Appalto nel diritto privato*», in: «Digesto delle discipline privatistiche, sezione commerciale», vol. I, Torino, 1986.
- CAIRA EDMONDO, *Gli obblighi fiscali delle società di calcio*, Roma, 1984.
- CAPOLUPO SAVERIO, *Il regime fiscale delle cosiddette sponsorizzazioni*, in: «Il Fisco 1980», pp. 3335 ss..
- CASERTANO ANTONIO, *La tassazione delle società sportive*, in: «Il Fisco 1983», pp. 3836 ss..
- CICOGNANI ANTONIO, *L'imposizione del reddito d'impresa*, Padova, 1980.
- CONSIGLIO NAZIONALE DOTTORI COMMERCIALISTI, *Principi contabili*, documento n. 1, *Bilancio d'esercizio: finalità e postulati*, Milano 1977.
- CONSIGLIO NAZIONALE DOTTORI COMMERCIALISTI, *Principi contabili*, documento n. 2, *Composizione e schemi del bilancio d'esercizio di imprese mercantili ed industriali*, Milano, 1977.
- CORSINI LUCIANO, *È nata una nuova attività economica: tocca agli imprenditori gestirla*, in: «Il Sole 24 ore» del 3 dicembre 1982, p. 11.
- D'AGOSTINO GIOVANBATTISTA, *I buchi dell'I.V.A.*, in: «Il Fisco 1984», pp. 4936 ss..
- DE MARCHIS GOFFREDO, *Ma ai Mondiali di Roma si corre per la gloria*, in: «Mondo Economico», settembre 1987, p.57.
- DE SILVESTRI ANTONIO, *Le operazioni di sponsorizzazione e il merchandising delle società calcistiche*, in: «Riv. dir. sportivo 1983», pp. 115 ss..
- DEI BRUNO - PORRONE PAOLO, *Ammortamento dei costi a utilizzazione pluriennale: le spese di pubblicità*, in: «Corriere Tributario» n. 14/1986, pp. 884 ss..
- DAL LAGO UGO, *Aspetti giuridici della sponsorizzazione dello sport*, relazione al convegno di Verona del 27/3/1981 sul tema «*La comunicazione aziendale attraverso la sponsorizzazione*», Verona 1981.
- DUS ANGELO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Verona, 1981.
- FALSITTA GASPARE, *Il bilancio d'esercizio delle imprese*, Milano, 1985.
- FRE' GIANCARLO, *Società per azioni*, in: «Commentario al codice civile», a cura di Scalaja e Branca, Bologna-Roma (V ed. agg. da A. Pellicanò), 1982.
- FUSI MAURIZIO, *I problemi di diritto industriale dello sport*, in Atti del Convegno IPSOA sul tema «*La Riforma del Diritto dello Sport*» a cura di F. Mozzarelli, Milano 1981.
- FUSI MAURIZIO, *I contratti di pubblicità*, Milano, 1968.
- FUSI MAURIZIO - TESTA PAOLINA, *I contratti di sponsorizzazione*, in: «Il Diritto dell'Informazione e dell'Informatica», 1985 n. 2, pp. 445 ss..
- GALGANO FRANCESCO, *Le associazioni, le fondazioni e i comitati*, in: «I grandi orientamenti della Giurisprudenza civile e commerciale», Vol. II, Padova 1987.
- GALGANO FRANCESCO, *La società per azioni*, In: «Trattato di diritto commerciale e diritto pubblico dell'economia», diretto da F. Galgano, vol. VII, Padova 1984.
- GRAZIANI ALESSANDRO - MINERVINI GUSTAVO, *Manuale di diritto commerciale*, Napoli (ed. III), 1979.
- GUADALUPI ENRICO, *Campionissimi S.p.A.*, in: «Mondo Economico», settembre 1987, pp. 48 ss..
- INZITARI BRUNO, *Sponsorizzazione*, in: «Contratto e Impresa», n. 1/1985, pp. 248 ss.

- LOVATI CLAUDIA - SALEM ELENA, *Imprese e consumatori scoprono le sponsorizzazioni*, in: «Media Forum», 1983, n. 98, pp. 27 ss..
- MARRUCCI ROMANO, *Società Sportive: fatture e sponsorizzazione*, in: «Consulenza n. 4/1985, pp. 48 ss..
- MASTROMO PAOLO, *L'impresa cerca un posto in classifica*, in: «Il Sole 24 ore» 3 dicembre 1982, p. 11.
- MASTROMO PAOLO, *L'industria ha necessità di costi e programmi certi*, in: «Il Sole 24 ore» 3 dicembre 1982, p. 11.
- MAZZA GILBERTO, *Il bilancio e la dichiarazione dei redditi*, in: «AA.VV., Il bilancio d'esercizio. Problemi attuali», Milano, 1978.
- MAZZARELLI FRANCESCO, *Le imposte sul reddito e le attività sportive*, in: «Atti del convegno IP-SOA» sul tema *La riforma del diritto dello sport*, a cura di F. Mazzarelli, Milano, 1981.
- MORO VISCONTI GIORGIO, *Sponsorizzazione e Fisco*, in: «Il Fisco» n. 1/1984, pp. 39 ss..
- NAPOLITANO FRANCESCO, *Agevolazioni fiscali o maggiori indagini per l'associazionismo sportivo*, in: «Corriere tributario» 1985, pp. 3142 ss..
- PEZZINGA ATTILIO, *L'imposta sugli spettacoli*, Padova 1986.
- PISTONE ANTONIO, *L'ordinamento tributario*, vol. I, Padova, 1986.
- POLANO MARIO, *Attività commerciale e impresa nel diritto tributario*, Padova, 1984.
- POLI OSVALDO, *Il testo unico delle imposte sui redditi e le variazioni alla normativa vigente*, in: «Bollettino Tributario», 1987.
- POLI ROBERTO, *Problemi attuali di valutazione delle immobilizzazioni*, in: AA.VV., *Il bilancio di esercizio. Problemi attuali*, Milano, 1978.
- POTITO ENRICO, *L'ordinamento tributario Italiano*, Milano, 1979.
- RONCHINI ROBERTO, *Introduzione alla ricerca socio-economica applicata*, in: «Media Forum» 1982, pp. 58 ss..
- RUBINO DOMENICO, *Dell'appalto*, in: «Commentario al codice civile» a cura di Scaloja e Branca, Bologna-Roma (2ª ed.), 1973.
- SIMONETTO ERNESTO, *I Bilanci*, Padova, 1977.
- SIRONI LUCIO, *Quando anche il marketing va a canestro*, in: «Mondo Economico», settembre 1987, pp. 56 ss..
- TERZAGHI ROBERTO, *La sponsorizzazione sportiva: aspetti di marketing e contrattuali*, atti in corso di pubblicazione.
- TERZAGHI ROBERTO, *La società sportiva nei suoi aspetti civilistici*, atti in corso di pubblicazione.
- TOWNELY GRAYSON, *Sponsorship of Sport, arts and leisure*, Londra, 1984.
- VERINI MARCELLA, *Più managerialità nell'impresa-calcio*, in: «Il Sole 24 ore», 9 ottobre 1981, p. 11.
- VITALI PAOLO, *Dell'appalto*, in: «Commentario pratico al codice civile» a cura di De Martino, Novara, 1972.
- ZAPPALÀ GIUSEPPE, *Le società sportive*, inserto speciale in: «Il Fisco», 1983.

#### **Indirizzo dell'Autore**

*Dott. Giampaolo Morea  
Via S. Giovanni Bosco, 37  
84100 Salerno*

## Sommari

### **DOPING: DEFINIZIONE E LIMITI DI UN PROBLEMA FARMACOLOGICO Parte VII**

**G. Benzi, P. Bellotti**

**Atleticastudi (ITA), 3, 1989, pp. 123-157**

Si tratta della settima e conclusiva parte di un ampio studio sulle sostanze che possono agire come doping nella pratica sportiva. Gli autori, dopo aver affrontato i problemi relativi all'assunzione di sostanze afferenti con il sistema endocrino, analizzano diffusamente il capitolo degli ormoni androgeni e degli steroidi anabolizzanti.

### **CONFRONTO TRA TEST DA CAMPO E DI LABORATORIO PER LA MISURA DELLA FORZA ESPLOSIVA E REATTIVA COMPLESSIVA DEGLI ARTI INFERIORI IN ATLETI DI POTENZA**

**G. Alberti, G. Bianchin, G. S. Roi, A. Aina, C. Cerizza**

**Atleticastudi (ITA), 3, 1989, pp. 159-168**

Gli Autori mettono in relazione i risultati di alcuni test di laboratorio e da campo per la valutazione dell'allenamento della forza degli arti inferiori in atleti praticanti specialità sportive cosiddette di potenza.

### **IL RIEQUILIBRIO IDRICO-SALINO NELLO SPORT**

**F. Marzatico, G. Benzi**

**Atleticastudi (ITA), 3, 1989, pp. 169-183**

Gli Autori, sulla base delle conoscenze di carattere biochimico e fisiologico relative alla necessità di reintegrare i liquidi e gli elettroliti persi con il sudore, evidenziano le notevoli diversità esistenti tra le bevande attualmente in commercio, utilizzate dagli atleti per realizzare tale reintegro.

### **NUTRIZIONE E PRESTAZIONE IN GARE DI MEDIA E LUNGA DURATA: REVISIONE DELLA LETTERATURA**

**N. Maffulli**

**Atleticastudi (ITA), 3, 1989, pp. 185-191**

L'Autore passa in rassegna alcune recenti acquisizioni in materia di alimentazione nello sport. L'Autore, in definitiva, si mostra favorevole all'applicazione in campo sportivo degli stessi criteri qualitativi raccomandati nella normale alimentazione.

### **IPOTESI DI RESPONSABILITÀ CIVILE DEI GIUDICI GARE NELL'ATLETICA LEGGERA**

**R. Terzaghi**

**Atleticastudi (ITA), 3, 1989, pp. 193-197**

L'Autore, dopo aver fatto riferimento alle norme del Codice Civile relative alla responsabilità civile, formula alcune ipotesi relative alle responsabilità nell'ambito delle manifestazioni sportive e di responsabilità dei giudici di gara. Egli affronta, infine, il problema della tutela assicurativa.

### **LA SPONSORIZZAZIONE SPORTIVA: PROFILI FISCALI**

**G. Morea**

**Atleticastudi (ITA), 3, 1989, pp. 199-254**

Si tratta di uno studio in cui viene presentato in maniera approfondita il problema della sponsorizzazione in ambito sportivo, con particolare riferimento agli aspetti fiscali.

## Résumés

### **DOPAGE: DEFINITION ET LIMITES D'UN PROBLEME PHARMACEUTIQUE** 7ème Partie

**G. Benzi, P. Bellotti**  
**Atleticastudi (ITA), 3, 1989, p. 123-157**

Il s'agit de la 7ème partie — et de la conclusion — d'une étude de vaste portée sur les substances à action dopante dans le sport. Après avoir affronté les problèmes relatifs à l'absorption de substances qui agissent sur le système endocrinien, les Auteurs analysent dans les détails le problème des hormones androgènes et des stéroïdes anabolisants.

### **EXAMEN COMPARATIF ENTRE LES TEST SUR LE TERRAIN ET LES TESTS DE LABORATOIRE POUR L'EVALUATION DE LA FORCE EXPLOSIVE ET DE REACTION DES MEMBRES INFERIEURS DANS LES ATHLETES DE PUISSANCE**

**G. Alberti, G. Bianchin, G. S. Roi, A. Aina, C. Cerizza**  
**Atleticastudi (ITA), 3, 1989, p.159-168**

Les Auteurs comparent les résultats obtenus à travers des tests effectués sur le terrain et en laboratoire pour l'évaluation de l'entraînement de la force dans les membres inférieurs d'athlètes qui pratiquent des activités sportives dites de puissance.

### **REEQUILIBRAGE HYDRIQUE ET SALIN**

**F. Marzatico, G. Benzi**  
**Atleticastudi (ITA), 3, 1989, p. 169-183**

Sur la base des connaissances biochimiques et physiologiques sur la nécessité de rétablir les liquides et les électrolytes perdus avec la transpiration, les Auteurs soulignent les grandes différences qui existent entre les boissons, actuellement en commerce, utilisés par les athlètes dans le but d'effectuer cette réintégration.

### **ALIMENTATION ET PERFORMANCE DANS LES EPREUVES DE LONGUE ET MOYENNE DUREE: ANALYSE DES ECRITS LES PLUS RECENTS**

**N. Maffulli**  
**Atleticastudi (ITA), 3, 1989, p. 185-191**

L'Auteur examine les plus récents progrès en matière d'alimentation pour les sportifs. En définitive, l'Auteur paraît favorable à l'application, dans le domaine sportif, des critères de qualité conseillés dans l'alimentation normale.

### **RESPONSABILITE CIVILE DES JUGES EN ATHLETISME**

**R. Terzaghi**  
**Atleticastudi (ITA), 3, 1989, p. 193-197**

L'Auteur illustre avant tout les articles du Code Civil qui régissent la matière de la responsabilité civile et il expose ensuite un certain nombre de cas possibles de responsabilité dans le cadre des manifestations sportives et relativement à l'activité des juges. Il affronte également le problème général des contrats d'assurance.

### **LA SPONSORISATION DANS LE MONDE DU SPORT: ASPECTS FISCAUX**

**G. Morea**  
**Atleticastudi (ITA), 3, 1989, p 199-254**

Dans cette étude, l'Auteur approfondit le problème de la sponsoring dans le milieu sportif, en mettant l'accent sur les aspects fiscaux.

## Summaries

### **DOPING: DEFINITION AND LIMITS OF A PHARMACOLOGICAL PROBLEM Part VII**

**G. Benzi, P. Bellotti**  
**Atleticastudi (ITA), 3, 1989, p. 123-157**

Seventh and final section of a wide range study on doping agents in sports. The Authors first examine the problems brought about by substances which affect the endocrine system and then analyze in details the question of androgenic hormones and anabolic steroids.

### **A COMPARISON BETWEEN FIELD AND LAB TESTS TO EVALUATE THE EXPLOSIVE AND REACTIVE STRENGTH OF THE LOWER LIMBS**

**G. Alberti, G. Bianchin, G. S. Roi, A. Aina, C. Cerizza**  
**Atleticastudi (ITA), 3, 1989, p. 159-168**

The Authors compare the results of a number of field and lab tests for the evaluation of the training of lower limbs strength on athletes specialized in the so-called power events.

### **HYDRIC AND SALINE BODY BALANCE IN SPORTS**

**F. Marzatico, G. Benzi**  
**Atleticastudi (ITA), 3, 1989, p. 169-183**

On the ground of biochemical and physiological Knowledge on restoration of liquids and electrolytes lost through perspiration, the Authors study the most common drinks used by athletes for this purpose.

### **NUTRITION AND PERFORMANCE IN LONG AND MIDDLE DISTANCE EVENTS: A REVIEW OF THE LATEST LITERATURE**

**N. Maffulli**  
**Atleticastudi (ITA), 3, 1989, p. 185-191**

The Author examines the latest developments in sports nutrition. In his opinion, the same quality standards, suggested for normal nutrition, should be applied in the field of sports nutrition.

### **CIVIL LIABILITY OF ATHLETICS FIELD JUDGES**

**R. Terzaghi**  
**Atleticastudi (ITA), 3, 1989, p. 193-197**

The Author illustrates the Civil Code rules which regulate civil liability in general and he presents his considerations as for general liability during sports events and, particularly, liability of field judges. The Author also discusses the problem of insurance coverage.

### **SPONSORSHIP IN SPORT: FISCAL ASPECTS**

**G. Morea**  
**Atleticastudi (ITA), 3, 1989, p. 199-254**

This is a lengthy study in which the author analyzes all the issues connected to sponsorship in sport. He deals in particular with the fiscal aspects.

## Resúmenes

### **DOPING: DEFINICION Y LIMITES DE UN PROBLEMA FARMACOLOGICO** Septima Parte

**G. Benzi, P. Bellotti**

**Atleticastudi (ITA), 3, 1989, p. 123-157**

En la séptima parte que concluye el tratado sobre las sustancias que pueden obrar como doping en el deporte, los Autores abordan el problema de las sustancias que actúan sobre el sistema endocrino y analizan el importante capítulo de las hormonas androgenas y de los esteroides anabolizantes.

### **COMPARACION ENTRE TEST DE CAMPO Y TEST DE LABORATORIO PARA EVALUAR LA FUERZA EXPLOSIVA Y REACTIVA TOTAL DE LOS ARTOS INFERIORES EN ATLETAS DE POTENCIA**

**G. Alberti, G. Bianchin, G. S. Roi, A. Aina, C. Cerizza**

**Atleticastudi (ITA), 3, 1989, p. 159-168**

En este artículo, los Autores hacen una comparación entre los resultados obtenidos durante los test de campo y los test de laboratorio para evaluar el entrenamiento de la fuerza de los artos inferiores en atletas practicantes especialidades atléticas de «potencia».

### **EL EQUILIBRIO HYDRO-MINERAL EN EL DEPORTE**

**F. Marzatico, G. Benzi**

**Atleticastudi (ITA), 3, 1989, p. 169-183**

Los Autores, con la ayuda de conocimientos de tipo bioquímico y fisiológico sobre la necesidad de reponer los líquidos y los electrolitos perdidos a través de la sudoración, describen las diferencias existentes entre las bebidas — hoy en venta — que los atletas toman para reconstituir su equilibrio hidro-mineral.

### **REVISION DE LOS ESTUDIOS SOBRE LA NUTRICION Y LAS PRESTACIONES EN COMPETICIONES DE MEDIA Y LARGA DURACION**

**N. Maffulli**

**Atleticastudi (ITA), 3, 1989, p. 185-191**

El Autor expone las tendencias más actuales sobre la incidencia de la alimentación en el deporte y apoya la aplicación — durante la práctica deportiva — de los mismos criterios de elección recomendados en las normales dietas alimenticias.

### **RESPONSABILIDAD CIVIL DE LOS JUECES EN COMPETICIONES DE ATLETISMO**

**R. Terzaghi**

**Atleticastudi (ITA), 3, 1989, p. 193-197**

El Autor, ilustrando los artículos del Código Civil sobre la responsabilidad civil, describe algunos casos de responsabilidad de los jueces durante las manifestaciones atléticas. El analiza, en fin, el problema de los contratos de Seguro.

### **ASPECTOS FISCALES DEL PATROCINIO DEPORTIVO**

**G. Morea**

**Atleticastudi (ITA), 3, 1989, p. 199-254**

En este artículo, muy amplio y detallado, el Autor ilustra el problema del patrocinio deportivo, poniendo particular atención a los aspectos fiscales.

## Zusammenfassung

### **DOPING: DEFINITION UND GRENZEN EINES PHARMACHOLOGISCHEN PROBLEMS VII Teil**

**G. Benzi, P. Bellotti**  
**Atleticastudi (ITA), 3, 1989, S. 123-157**

Es handelt sich um den siebten und abschließenden Teil einer ausführlichen Studie über die im Sport als Doping agierenden Substanzen. Nachdem die Autoren die Probleme der Aufnahme von auf das endokrine System agierenden Substanzen angepackt haben, untersuchen sie das Kapitel der androgynen Hormone und anabolen Steroide.

### **VERGLEICH ZWISCHEN EINEM PRAKTISCHEN UND EINEM LABORTEST ZUR MESSUNG DER GESAMTEN EXPLOSIV- UND REAKTIVKRAFT DER BEINE IN DEN KRAFTSPORTLER**

**G. Alberti, G. Bianchin, G. S. Roi, A. Aina, C. Cerizza**  
**Atleticastudi (ITA), 3, 1989, S. 159-168**

Der Autoren vergleichen die Ergebnisse einiger laboratorischer und praktischer Tests zur Beurteilung des Krafttrainings der Beine bei Athleten, die die sogenannte Kraftdisziplin praktizieren.

### **DIE WIEDERHERSTELLUNG DES WASSER-SALZ-GEHALTES BEIM SPORT**

**F. Marzatico, G. Benzi**  
**Atleticastudi (ITA), 3, 1989, S. 169-183**

Auf Grund der biochemischen und physiologischen Erkenntnisse betreffend die Notwendigkeit die durch Schweiß verloren gegangenen Flüssigkeiten und Elektrolyten wieder zu integrieren, streichen die Autoren die beträchtlichen Unterschiede bei den gegenwärtig im Handel befindlichen Getränken heraus, die von Athleten für eine solche Wiederintegration genommen werden

### **ERNÄHRUNG UND LEISTUNG IN WETTKÄMPFEN VON MITTLERER UND LAGERER DAUER: REVISION DER LITERATUR**

**N. Maffulli**  
**Atleticastudi (ITA), 3, 1989, S. 185-191**

Der Autor mustert einige letzte Errungenschaften betreffend die Ernährung im Sport. Grundsätzlich zeigt sich der Autor wohlwollend gegenüber der Anwendung von gleichen qualitativen Kriterien im Rahmen des Sportes, wie sie für die normale Ernährung empfohlen werden.

### **HYPOTHESEN ÜBER HAFTPFLICHT DER RICHTER IN DER LEICHTATHLETIK**

**R. Terzaghi**  
**Atleticastudi (ITA), 3, 1989, S. 193-197**

Nach einem Hinweis auf die Haftpflicht betreffenden Regeln des Bürgerlichen Gesetzbuches, erstellt der Autor einige Hypothesen über die Verantwortlichkeit im Rahmen der Sportveranstaltungen und der Wettkampfrichter. Er untersucht danach das Problem des Versicherungsschutzes.

### **DIE SPORTLICHE SPONSORISATION: STEUERPROFILE**

**G. Morea**  
**Atleticastudi (ITA), 3, 1989, S. 199-254**

Es handelt sich eine Studie in der das Problem der Sponsorisation in der Welt des Sportes tiefgehend behandelt wird, besonders in Beziehung auf die Steueraspekte.



## Avvertenze per gli autori

ATLETICASTUDI è l'organo ufficiale del Centro Studi & Ricerche della Federazione Italiana di Atletica Leggera.

Verranno presi in considerazione per la pubblicazione — salvo particolari accordi tra Direzione Editoriale ed Autori o Direzioni Editoriali di altre testate — solo i manoscritti riguardanti ricerche originali, studi e rassegne critico-sintetiche su argomenti attinenti ai settori di attività del Centro Studi & Ricerche:

- Ricerca Tecnica
- Ricerca Medico-Biologica
- Studi Dirigenziali
- Studi Legislativi
- Studi Pedagogico-Didattici
- Impiantistica Sportiva

Tutti i manoscritti devono essere accompagnati dalla seguente dichiarazione firmata dall'Autore o dagli Autori: «Il sottoscritto assegna, con la presente, tutti i diritti d'autore del suo manoscritto intitolato «.....» al Centro Studi & Ricerche della F.I.D.A.L.».

La Redazione di ATLETICASTUDI è grata per i contributi — anche non richiesti — inviati per la pubblicazione.

Tutti i manoscritti devono attenersi alle seguenti norme.

### 1. Istruzioni generali

1.1 I testi devono essere redatti su carta extra-strong in triplice copia. E' necessario utilizzare solo una facciata del foglio. Ogni pagina deve contenere circa 20-22 righe di 60-65 battute ognuna e deve essere numerata nell'angolo destro in alto.

La sistemazione delle pagine deve, per quanto è possibile, rispecchiare la seguente: pagina con il titolo e gli autori, abstract con le parole-chiave, testo, pagine per le note, bibliografia, didascalie delle illustrazioni e delle tavole, tavole ed illustrazioni.

1.2 La corrispondenza editoriale ed i manoscritti vanno indirizzati a:

ATLETICASTUDI  
Direzione editoriale  
Centro Studi & Ricerche F.I.D.A.L.  
Via Po, 50  
00198 ROMA (ITALIA)

1.3 I lavori inviati per la pubblicazione vengono esaminati criticamente da almeno due esperti del Comitato Editoriale che esprimono il loro giudizio sui testi indicandone:

- la pubblicabilità incondizionata;
- la pubblicabilità sotto la condizione di introdurre chiarimenti ed aggiunte;
- la non pubblicabilità.

I membri del Comitato Editoriale sono tutti eminenti studiosi delle discipline tecniche e scientifiche attinenti alle aree di interesse del Centro Studi & Ricerche.

Dopo la revisione restano presso la Redazione di ATLETICASTUDI tutte le copie dei manoscritti accettati per la pubblicazione ed una sola copia di quelli non accettati.

## **2. Lingua**

- 2.1 *I testi devono essere redatti — salvo particolari accordi — in lingua italiana.*
- 2.2 *Qualora gli Autori desiderassero dare particolare risalto a parole o frasi sono pregati di sottolineare le parti relative.*
- 2.3 *I nomi di persona citati nel testo, specie se stranieri, devono essere scritti con caratteri maiuscoli.*
- 2.4 *E' necessario adoperare soltanto unità di misura, simboli ed abbreviazioni standard. Nel caso di abbreviazioni poco conosciute e adoperate, è necessario definirle alla loro prima apparizione nel testo.*

## **3. Pagina con titolo ed Autori**

- 3.1 *La pagina con titolo ed Autori deve contenere, nell'ordine, i seguenti dati:*
  - *titolo del lavoro con eventuale sottotitolo;*
  - *cognome e nome degli Autori per esteso;*
  - *provenienza del testo, ambito di ricerca o settore presso il quale è stato elaborato;*
  - *nome ed indirizzo dell'Autore, cui indirizzare la corrispondenza relativa al testo.*

## **4. Abstract e parole-chiave**

- 4.1 *Al testo va anche accluso un breve sommario di 15-20 righe, in cui l'Autore deve esporre il contenuto del testo con l'indicazione eventuale del metodo di indagine, dei risultati e delle conclusioni, qualora si tratti di una ricerca originale.*
- 4.2 *Alla fine del sommario è opportuno inserire un elenco di parole-chiave (almeno tre) in grado di individuare il testo, rappresentandone gli aspetti fondamentali e connotativi.*

## **5. Testo**

*N.B. Le indicazioni dei paragrafi si riferiscono soltanto ai lavori di ricerca tecnica e tecnico-scientifica.*

- 5.1 *Le ricerche sperimentali, devono essere suddivise in sezioni relative agli scopi della ricerca, alla metodologia utilizzata, ai risultati ottenuti e alla discussione dei risultati stessi.*
- 5.2 *Nella sezione riguardante gli scopi della ricerca vanno fornite le informazioni più importanti, in maniera chiara e concisa.*
- 5.3 *Nella sezione riguardante la metodologia adottata, bisogna indicare chiaramente e in dettaglio, le caratteristiche dei soggetti di esperimento, i metodi, gli apparati e le procedure adoperate in modo da consentire anche ad altri la ripetizione della ricerca. Se i metodi e le procedure statistiche utilizzate non sono sufficientemente noti, è bene fornire una descrizione delle loro possibilità applicative e delle loro limitazioni.*
- 5.4 *Nella sezione riguardante i risultati dell'indagine occorre limitarsi alla presentazione dei valori ritrovati, che devono essere oggetto di discussione solo nell'apposita sezione, anche per evitare inutili ripetizioni.*
- 5.5 *Nella sezione dedicata alla discussione dei risultati, è opportuno mettere in relazione i propri risultati di ricerca con quelli di altre analoghe indagini già pubblicate.*

## **6. Bibliografia**

6.1 *E' opportuno accludere al testo una bibliografia fondamentale sull'argomento o sugli argomenti trattati.*

6.2 *E' necessario fornire le seguenti indicazioni, nell'ordine dato:*

*— per gli articoli di riviste: Autore (cognome per intero ed iniziali del nome o dei nomi), titolo, rivista, luogo di pubblicazione, anno, numero del fascicolo, pagine alle quali si trova l'articolo, lingua in cui è scritto;*

*— per i libri: Autore, titolo, località, editore, anno, collana.*

*L'ordine di elencazione dei riferimenti bibliografici deve essere quello alfabetico per Autore.*

*I riferimenti a testi in corso di pubblicazione devono recare l'indicazione «in stampa».*

*Per i riferimenti a testi di più Autori occorre citare tutti gli Autori se essi sono compresi tra 2 e 6; basta citare invece i primi 3, se il loro numero supera i 6.*

## **7. Illustrazioni**

7.1 *I disegni originali devono essere realizzati con inchiostro di china.*

7.2 *Le fotografie devono essere in bianco e nero, lucide, molto contrastate, di formato compreso tra 22 x 28 cm. (formato massimo) e 12 x 17 cm. (formato minimo).*

## **8. Relazioni e conferenze**

8.1 *Possono essere inviate per la pubblicazione su ATLETICASTUDI anche i testi di relazioni e conferenze ancora inedite.*

*Anche questi testi vengono criticamente esaminati da membri del Comitato Editoriale.*

## **9. Possibilità di riproduzione del testo o delle immagini**

9.1 *ATLETICASTUDI è una pubblicazione che tutela i diritti di Autore. E' naturalmente consentita l'utilizzazione a scopo didattico delle illustrazioni di lavori apparsi su ATLETICASTUDI, mediante la proiezione di diapositive o l'uso di lavagne luminose.*

*L'illustrazione presentata deve contenere una chiara indicazione bibliografica che ne attesti la provenienza.*

*Il permesso di riprodurre in parte o totalmente i lavori pubblicati su ATLETICASTUDI deve essere concesso sia dall'Autore sia dalla Direzione Editoriale.*