

Cassazione civile sez. trib., 04/09/2025, n. 24516

RILEVATO CHE

La C.G.T. di Cosenza rigettava, previa riunione, i ricorsi proposti dalla Paypublicity di Gi.Pa. e Lu.Br. Snc, nonché dai soci Gi.Pa. e Lu.Br. avverso distinti avvisi di accertamento, per imposte dirette ed IVA, con i quali era stato rideterminato, in relazione all'anno d'imposta 2015, il reddito d'impresa della società e, di conseguenza, il reddito di partecipazione di ciascun socio, a seguito del recupero a tassazione dei costi di sponsorizzazione, per l'importo di Euro 135.000,00, sostenuti in favore della ASD Kermes;

con la sentenza indicata in epigrafe, la CGT-2 rigettava l'appello dei contribuenti, osservando, per quanto qui rileva, che:

la censura relativa all'omessa instaurazione del contraddittorio non era condivisibile in quanto, sebbene l'invito versato in atti recasse il riferimento all'anno di imposta 2014, tale circostanza era priva di rilievo, non vertendosi in tema di accertamento operato con accessi e/o ispezioni compiuti nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche e professionali;

come aveva correttamente evidenziato il primo giudice, inoltre, l'omissione del contraddittorio endoprocedimentale, anche se in materia di Iva, non comportava l'invalidità dell'atto, in quanto i contribuenti non avevano evidenziato, né chiarito, come tale omissione avrebbe potuto incidere negativamente sul loro diritto di difesa;

nel merito, gli elevati costi di sponsorizzazione in favore dell'ASD Kermes erano antieconomici rispetto agli introiti conseguiti dalla contribuente, oltre che ingiustificabili, attesa la improbabile significativa crescita economica e d'immagine, che avrebbe potuto apportare detta associazione sportiva di serie B, che disputava gare solo in Calabria e in Sicilia;

i contribuenti impugnavano la sentenza della CGT-2 con ricorso per cassazione, affidato a due motivi, illustrati con memoria;

l'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso.

CONSIDERATO CHE

Con il primo motivo i contribuenti denunciano la violazione degli artt. 12 L. n. 212/2000 e 5 D.Lgs. n. 218/1997, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CGT-2 ritenuto legittimi gli avvisi di accertamento nonostante la mancata instaurazione del contraddittorio preventivo;

• il motivo • infondato;

• occorre ribadire che, per le modalità di svolgimento del contraddittorio non viene prescritta alcuna forma vincolata, per cui va ribadito il principio, secondo il quale • sufficiente (e necessario) che detto contraddittorio, quando previsto, •si realizzi in modo effettivo quali siano gli strumenti in concreto adottati, siano essi il ricorso a procedure partecipative o •impiego di altri meccanismi finalizzati all'•interlocuzione preventiva, come, ad esempio, •inoltro di questionari, il riconoscimento dell'•accesso agli atti ovvero •espletamento di altre attività che risultino funzionali a detto obiettivo• (Cass. 19.07.2021, n. 20436);

• nella specie, risulta dallo stesso ricorso che, prima della notifica dell'•avviso, •Ufficio aveva inviato al contribuente un invito, seppure riguardante un diverso anno d'•imposta, al fine di acquisire documentazione e chiarimenti, proprio al fine di verificare la regolarità della sua posizione contabile e fiscale, e il contribuente ha avuto modo di interloquire con •Amministrazione inviando la documentazione richiesta;

• in ogni caso, occorre ribadire che nei casi • come quello in esame • in cui non vi • stato accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'•esercizio dell'•attività , •Amministrazione finanziaria • gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale esclusivamente per i tributi •armonizzati•, la cui violazione comporta •invalidità dell'•atto impositivo, purché il contribuente abbia assolto all'•onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'•opposizione meramente pretestuosa (Cass. Sez. U, n. 24823 del 9.12.2015); secondo la giurisprudenza unionale, inoltre, il positivo superamento della c.d. prova di resistenza avviene, quando il contribuente illustra come e in che termini, il procedimento amministrativo, nel caso in cui il diritto di difesa fosse stato rispettato, sarebbe potuto giungere a un risultato diverso (CGUE, 3 luglio 2014, Kamino, C-129/13 e C-130/13, punti 78 e 79; CGUE, SC C.F. cit., punto 35);

• in ultimo, va condiviso anche il recente arresto giurisprudenziale di questa Corte (Cass. Sez. U. n. 21271 del 2025), secondo il quale, con riguardo alla disciplina ratione temporis applicabile e alle verifiche •a tavolino• su tributi armonizzati, •la violazione dell'•obbligo di contraddittorio procedimentale comporta •invalidità dell'•atto purché il contribuente abbia assolto all'•onere di enunciare in concreto gli elementi in fatto che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'•opposizione meramente pretestuosa, fittizia o strumentale, tale essendo quella non idonea, secondo una valutazione probabilistica ex ante spettante al giudice di merito, a determinare un risultato diverso del procedimento impositivo.•;

• le Sezioni Unite hanno, dunque, chiarito che •oggetto della prova di resistenza deve consistere nella •specificazione dei fatti e delle informazioni mancate, in una con la loro concreta e ragionevole idoneità ad orientare •Amministrazione a non più¹ adottare il provvedimento impositivo, oppure ad adottarlo con un contenuto oggettivamente o

soggettivamente più¹ mite[•], dovendosi considerare che: a. i fatti in esso deducibili non sono necessariamente gli stessi che possono essere dedotti in sede giurisdizionale; b. la ripetibilità della deduzione in sede giurisdizionale non salva dall'invalidità l'atto di imposizione; c. la evidenza del fatto o delle deduzione in sede amministrativa non coincide con i requisiti della prova[•] da fornire nel processo[•];

ci² premesso, nella specie i contribuenti non hanno adempiuto a detto onere precisando, anzi, che era superfluo cercare di individuare se eventuale contraddittorio sarebbe stato utile o meno[•];

con il secondo motivo deducono la violazione degli artt. 90, comma 8, L. n. 289/2002 e 109, comma 5, D.P.R. n. 917/1986, per avere la CGT di secondo grado erroneamente ritenuto la non deducibilità dei costi di sponsorizzazione in ragione dell'asserito sproporzionato impegno di spesa, senza considerare che si trattava di spese di sponsorizzazione in favore di una associazione sportiva dilettantistica, in ordine alle quali è prevista una presunzione assoluta di inerenza, anche sotto il profilo quantitativo;

il motivo è fondato;

occorre premettere che l'art. 90, comma 8, della legge n. 289 del 2002, prevede che Il corrispettivo in denaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuta dalle Federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva costituisce, per il soggetto erogante, fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 euro, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario, ai sensi dell'articolo 74, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917[•];

secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale, al quale il Collegio intende dare continuità, la citata disposizione ha introdotto, a favore del soggetto erogante[•] il corrispettivo (nella specie, la società ricorrente), una presunzione legale assoluta circa la natura pubblicitaria (e non di rappresentanza) delle spese di sponsorizzazione, a condizione che: a) il soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica; b) sia rispettato il limite quantitativo di spesa; c) la sponsorizzazione miri a promuovere l'immagine ed i prodotti dello sponsor; d) il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale[•] (Cass. 7.06.2017, n. 14232), senza che rilevino requisiti ulteriori[•] (ex plurimis, Cass. 1.02.2022, n. 2985);

il legislatore ha, dunque, stabilito una presunzione assoluta di deducibilità del costo, rendendo non sindacabile la scelta dell'imprenditore di promuovere il nome, il marchio o l'immagine attraverso iniziative pubblicitarie nel settore sportivo dilettantistico; non si può²,

quindi, negare lo scomputo dei costi di sponsorizzazione sulla base di una asserita assenza di una diretta aspettativa di ritorno commerciale, atteso che una tale soluzione non si porrebbe neppure in linea con la stessa nozione di inerenza, come delineatasi nel tempo, che Ã di natura qualitativa e non quantitativa (Cass., 20 dicembre 2018, n. 33030; Cass., 16 dicembre 2019, n. 33120; Cass., 4 marzo 2020, n. 6017) e non Ã, dunque, pi¹ basata sulla necessaria riconducibilitÃ dell'onere alla percezione di ricavi da parte dell'impresa che sostiene il costo;

non Ã consentita neppure la contestazione della incongruitÃ o dell'antieconomicitÃ del costo, dal momento che nel campo delle sponsorizzazioni Ã improponibile, se non impossibile, individuare lâ'ammontare congruo di una sponsorizzazione, poichÃ queste spese, di solito, sono sostenute nella prospettiva di aumentare i ricavi, senza la ben che minima garanzia che tale obiettivo possa essere davvero conseguito (Cass. 27 luglio 2021, n. 21452);

sussiste, pertanto, una presunzione assoluta di inerenza e congruitÃ delle sponsorizzazioni rese a favore di imprese o associazioni sportive dilettantistiche, laddove risultino soddisfatti i requisiti sopra indicati, ossia che i corrispettivi erogati siano destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante e sia riscontrata, a fronte dell'erogazione, una specifica attivitÃ del beneficiario della medesima (Cass., 19 gennaio 2018, n. 1420; Cass., 6 maggio 2019, n. 11797; Cass., 15 gennaio 2020, n. 8540), essendo in tal caso integralmente deducibili tali spese dal soggetto sponsor (Cass., 27 luglio 2021, n. 21452);

la CGT-2 non si Ã attenuta ai principi sopra esposti, nonostante lâ'importo complessivo oggetto delle spese di sponsorizzazione non superasse i limiti previsti dalla norma richiamata e lâ'Agenzia non avesse contestato lâ'effettiva corresponsione delle somme da parte della societÃ contribuente e la specifica attivitÃ dei beneficiari delle stesse, ma si fosse limitata a sostenere la mancanza di inerenza e la antieconomicitÃ della spesa, come si evince anche dal contenuto del controricorso;

la decisione impugnata risulta, dunque, errata, avendo ritenuto che lâ'Amministrazione finanziaria potesse sindacare le scelte economiche dell'imprenditore, al fine di negare lâ'inerenza dei costi di sponsorizzazione manifestamente sproporzionati rispetto all'utilitÃ ritraibile dalla pubblicitÃ ;

in conclusione, va accolto il secondo motivo, rigettato il primo; la sentenza impugnata va cassata, in relazione al motivo accolto, e va rinviata alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, in diversa composizione, per un nuovo esame e per la decisione sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, rigettato il primo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della

Calabria, in diversa composizione, anche sulle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale dell'11 giugno 2025.

Depositata in Cancelleria il 4 settembre 2025.

Campi meta

Massima : *Le spese di sponsorizzazione in favore di associazioni sportive dilettantistiche, se conformi ai limiti e ai requisiti di legge, godono di una presunzione legale assoluta di natura pubblicitaria e deducibilità, precludendo all'Amministrazione finanziaria di sindacarne la congruità, l'antieconomicità o la sproporzione rispetto all'utilità attesa.*

Supporto Alla Lettura :

ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE

Cosiddette A.S.D., sono organizzazioni di più¹ persone che decidono di associarsi stabilmente e si accordano per realizzare un interesse comune, cioè la gestione di una o più¹ attività sportive, senza scopo di lucro e per finalità di natura ideale, cioè praticate in forma dilettantistica. Se presentano specifiche caratteristiche e rispettano determinati obblighi normativi, sia nella fase di costituzione che di gestione, possono accedere a molteplici agevolazioni fiscali. Si distinguono dalle S.S.D. (Società Sportive Dilettantistiche) per la forma giuridica, queste sono infatti una speciale categoria di società di capitali (srl o soc. coop.), caratterizzate dall'assenza del fine di lucro, che esercitano attività sportiva dilettantistica. Tuttavia godono del medesimo regime fiscale di favore previsto per le A.S.D., in presenza di alcuni requisiti statutari e di gestione. I fattori che incidono sulla scelta di costituirsi come ASD o come SSD sono principalmente:

- la dimensione dell'associazione,
- l'organizzazione e la gestione,
- il rischio d'impresa e l'autonomia patrimoniale.

Entrambe, A.S.D. e S.S.D. devono ottenere il riconoscimento sportivo dal CONI per godere delle agevolazioni fiscali e previdenziali previste. Tale riconoscimento si sostanzia nell'iscrizione in un apposito registro informatico, per il tramite di FNS (Federazioni Sportive nazionali), Discipline sportive associate) o EPS (Enti di promozione sportiva), a cui l'ASD o la SSD sono affiliate, a loro volta riconosciuti dal CONI.