

Cassazione civile sez. trib., 19/08/2025, n. 23531

FATTI DI CAUSA

La Direzione Provinciale dell'Agenzia delle entrate di Pesaro-Urbino emetteva nei confronti di Ri.Iv., esercente la professione di agente di commercio nel settore della vendita di esplosivi industriali, un avviso di accertamento con il quale, per quanto qui ancora interessa, disconosceva la deducibilità delle spese di sponsorizzazione dallo stesso sostenute nell'anno 2005 in favore dell'associazione sportiva dilettantistica Pennabilli Calcio, operando le conseguenti riprese fiscali ai fini dell'IRPEF, dell'IRAP e dell'IVA.

Il contribuente impugnava tale avviso di accertamento dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Pesaro, che respingeva il suo ricorso.

La decisione veniva, per², successivamente riformata dalla Commissione Tributaria Regionale delle Marche, la quale, con sentenza n. 229/2022 del 24 febbraio 2022, in parziale accoglimento dell'appello della parte privata, annullava l'atto impositivo limitatamente al recupero delle spese di sponsorizzazione, rispetto alle quali riteneva operante la presunzione legale assoluta della natura pubblicitaria dei relativi costi, nonché della loro inerenza e congruità.

Contro questa sentenza, notificata il 14 aprile 2022, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi.

Il Ri.Iv. ha resistito con controricorso.

La causa è stata avviata alla trattazione in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 380-bis.1 c.p.c.

Nel termine di cui al comma 1, terzo periodo, del medesimo articolo il controricorrente ha depositato memoria illustrativa.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, formulato ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3) c.p.c., sono denunciate la violazione e la falsa applicazione dell'art. 90, comma 8, della L. n. 289 del 2002, dell'art. 2697 c.c., dell'art. 109 del TUIR e degli artt. 115 e 116 c.p.c.

1.1 Si critica l'impugnata sentenza per aver riconosciuto la deducibilità delle spese di sponsorizzazione dichiarate dal contribuente per l'anno d'imposta in verifica, pur in assenza di prova dell'effettivo svolgimento di attività promozionale da parte del soggetto

sponsorizzato, nonché dell'inerenza e congruità dei costi sopportati.

1.2 Il motivo è in parte infondato e in parte inammissibile.

1.3 Secondo un consolidato orientamento di legittimità, la norma di cui all'art. 90, comma 8, della L. n. 289 del 2002 è abrogata dall'art. 52, comma 2, lettera a), del D.Lgs. n. 36 del 2021 ma applicabile ratione temporis alla presente vertenza costituisce una disposizione speciale che deroga al regime generale previsto dall'art. 109 del TUIR, stabilendo una presunzione assoluta di deducibilità delle spese di sponsorizzazione sostenute a favore delle associazioni sportive dilettantistiche, la quale riguarda sia l'inerenza sia la congruità dei relativi costi e non può essere messa in discussione dall'Amministrazione Finanziaria sulla base di una loro presunta antieconomicità (cfr. Cass. n. 96/2025, Cass. n. 20900/2024, Cass. n. 4612/2023, Cass. n. 21452/2021).

1.4 Si è, al riguardo, precisato che tale presunzione opera solo laddove risultino soddisfatti i seguenti requisiti: (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 e i prodotti dello sponsor; (d) il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale (cfr. Cass. n. 4920/2025, Cass. n. 29217/2024, Cass. n. 21387/2024).

1.5 Ai suenunciati principi di diritto si è attenuta la CTR, che ad essi ha fatto esplicito richiamo.

1.6 Invero, dopo aver ricordato che quella sancita dall'art. 90, comma 8, legge 289/2002 è una presunzione assoluta, oltre che della natura di spesa pubblicitaria, altresì di inerenza della spesa stessa fino alla soglia, normativamente prefissata, dell'importo di Euro 200.000,00, i giudici regionali hanno accertato che: (a) l'importo complessivo dei costi di sponsorizzazione sopportati dal Ri.Iv. rientra(va) nel limite di spesa previsto dal citato articolo 90; (b) l'esborso del denaro non è(ra) contestato ed è(ra) provato dagli assegni emessi dal contribuente; (c) non è(ra) in contestazione ed è(ra) comunque provata l'esecuzione del servizio di pubblicità da parte della società sponsorizzata, come evincibile dalle fotografie allegate; (d) non è(ra) infine contestato che la società sponsorizzata fosse una associazione sportiva dilettantistica riconosciuta dalla rispettiva federazione.

1.7 Sulla scorta della ricostruzione in fatto contenuta nell'impugnata sentenza, appare corretta la riconduzione dei costi di cui trattasi nell'ambito previsionale dell'art. 90, comma 8, della L. n. 289 del 2002, con la conseguente operatività in favore del contribuente della presunzione legale assoluta della natura pubblicitaria della spesa, della sua inerenza e della sua congruità.

1.8 Il motivo, dunque, sotto questo aspetto, si rivela privo di fondamento.

1.9 Inammissibile Ã, invece, il profilo di doglianza incentrato sulla pretesa violazione delle altre norme citate in rubrica.

1.10 Ã? â??ius receptumâ?• che la violazione dellâ??art. 2697 c.c. si configura nella sola ipotesi in cui il giudice di merito abbia attribuito lâ??onere della prova a una parte diversa da quella che ne era gravata secondo le regole basate sulla differenza tra fatti costitutivi ed eccezioni, e non quando formi oggetto di censura lâ??apprezzamento delle prove svolto dal detto giudice (cfr. Cass. n. 13746/2025, Cass. n. 12507/2025, Cass. n. 11498/2025, Cass. n. 9392/2025).

1.11 Altrettanto ferma Ã la giurisprudenza di questa Corte nellâ??affermare che la denuncia di violazione o falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. Ã ammissibile solo quando si allegghi che il giudice abbia posto a base della decisione prove non dedotte dalle parti o disposte dâ??ufficio al di fuori dei casi in cui la legge lo permette, oppure abbia disatteso prove legali vagliandole secondo il suo prudente apprezzamento o, per contro, conferito valore di prova legale a una risultanza istruttoria che ne Ã priva; non Ã, invece, ammissibile quando si contesti lâ??errata valutazione del materiale istruttorio da lui compiuta (cfr., ex plurimis, fra le piÃ¹ recenti, Cass. n. 13372/2025, Cass. n. 13115/2025, Cass. n. 8868/2025, Cass. n. 5531/2025).

1.12 CiÃ² posto, va osservato che nel caso di specie quel che si rimprovera alla CTR non Ã di aver invertito lâ??onere della prova, nÃ© di aver deciso la causa in base a prove non introdotte dalle parti o ammesse dâ??ufficio oltre i poteri di indagine riconosciuti al giudice, nÃ di aver attribuito a una determinata prova una valenza diversa da quella prevista dalla legge, bensÃ di non aver valutato in modo corretto le emergenze processuali, erroneamente ritenendo che il contribuente fosse riuscito a dimostrare la sussistenza dei requisiti ai quali lâ??art. 90, comma 8, della L. n. 289 del 2002 subordina la deducibilitÃ delle spese di sponsorizzazione sostenute in favore di associazioni sportive dilettantistiche.

1.13 Una simile lagnanza non puÃ², tuttavia, trovare ingresso nellâ??odierna sede, risolvendosi nel tentativo di sollecitare la Corte a un non consentito riesame del giudizio in fatto espresso dal collegio regionale.

1.14 Per quanto, poi, specificamente attiene alla dedotta violazione del principio di non contestazione, mette conto evidenziare che la censura manca di decisivitÃ, giacchÃ la pronuncia in scrutinio non si fonda sulla pura e semplice applicazione di tale principio, avendo i giudici dâ??appello spiegato, nella parte motivazionale, che le circostanze rilevanti ai fini del riconoscimento della fondatezza delle ragioni del contribuente risultavano comunque idoneamente comprovate â??per tabulasâ?•.

2. Con il secondo motivo, proposto a norma dellâ??art. 360, comma 1, n. 5) c.p.c., Ã lamentata lâ??omessa disamina di un fatto decisivo e controverso.

2.1 Si sostiene che la Commissione regionale avrebbe tralasciato di considerare che le prestazioni fatturate al Ri.Iv. dall'A.S.D. Pennabilli Calcio, i cui costi erano stati da lui dedotti ai fini delle imposte dirette e detratti ai fini dell'IVA, risultavano del tutto incerte nella loro esecuzione e comunque nella loro entità e apparivano connotate da evidente antieconomicità.

2.2 Anche questo motivo è in parte infondato e in parte inammissibile.

2.3 Il fatto asseritamente non esaminato dalla CTR consisterebbe nel difetto della prova di una sicura riferibilità del sostenimento di spese pubblicitarie agli interessi dell'attività autonoma esercitata dal contribuente (ovvero quella di agente di commercio monomandatario) e, a monte, della loro stessa esistenza.

2.4 Si sottolinea, in proposito, che le modalità di effettuazione delle prestazioni (inserzioni con logo in un periodico a bassa tiratura) non garantivano un accesso al grande pubblico, né giustificavano un investimento così ingente, specie se confrontato con quanto elargito da altri operatori alle medesime compagini dilettantistiche.

2.5 Sussistevano, pertanto, a detta della ricorrente, molteplici anomalie e incongruenze che, se tenute in debita considerazione, avrebbero dovuto indurre il collegio di seconde cure a negare la deducibilità delle spese in discorso.

2.6 A prescindere da ogni rilievo in ordine alla possibilità di qualificare le surriferite circostanze come veri e propri fatti, nell'accezione accolta dalle Sezioni Unite con gli arresti nn. 8053-8054/2014, va comunque notato che esse non sono state ignorate dalla CTR, la quale, come è palese, le ha implicitamente ritenute irrilevanti a fronte dell'acclarata operatività della presunzione legale assoluta di cui all'art. 90, comma 8, della L. n. 289 del 2002, preclusiva di qualsiasi ulteriore indagine circa la natura della spesa contestata, la sua inerenza all'attività d'impresa svolta dal contribuente e la sua congruità.

2.7 Tanto basta, in ogni caso, ad escludere che i fatti di cui si lamenta l'omesso esame possano essere considerati decisivi ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5) c.p.c., cioè idonei a condurre a una diversa soluzione della controversia.

2.8 Per il resto, il mezzo di gravame che si sta scrutinando mira nella sostanza, al pari del precedente, a una non consentita rivalutazione del merito della vicenda di causa.

3. In definitiva, il ricorso deve essere respinto.

4. Le spese del presente giudizio di legittimità seguono la soccombenza e si liquidano come in dispositivo.

5. Non deve farsi luogo all'attestazione contemplata dall'art. 13, comma 1-quater, del D.P.R. n. 115 del 2002 (Testo Unico delle spese di giustizia), inserito dall'art. 1, comma 17, della L. n. 228 del 2012, essendo l'Agenzia delle Entrate esentata, mediante il meccanismo della prenotazione a debito previsto in favore delle amministrazioni pubbliche (arg. ex artt. 12, comma 5, del D.L. n. 16 del 2012, convertito in L. n. 44 del 2012, e 158, comma 1, lettera a, del D.P.R. n. 115 del 2002), dal pagamento delle imposte e tasse gravanti sul processo (cfr. Cass. n. 4752/2025, Cass. n. 28204/2024, Cass. n. 27301/2016).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore, a rifondere al controricorrente le spese del giudizio di legittimità, liquidate in complessivi 5.400 Euro (di cui 200 per esborsi), oltre al rimborso forfettario nella misura del 15% e agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte Suprema di Cassazione, in data 3 luglio 2025.

Depositata in Cancelleria il 19 agosto 2025.

Campi meta

Massima : *In materia di tributi, l'art. 90, comma 8, della L. n. 289/2002 istituisce una presunzione legale assoluta sulla deducibilità delle spese di sponsorizzazione fino a 200.000 euro a favore di associazioni sportive dilettantistiche, derogando al regime generale di cui all'art. 109 del TUIR. Per beneficiare di tale presunzione, che copre sia l'inerenza che la congruità del costo, il contribuente è tenuto a provare quattro presupposti essenziali: la qualifica di associazione sportiva dilettantistica del soggetto sponsorizzato, il rispetto del limite quantitativo, la finalità promozionale della spesa e, soprattutto, l'effettiva esecuzione di una specifica attività promozionale da parte dell'associazione.*

Supporto Alla Lettura :

SPESE DI SPONSORIZZAZIONE

Le spese di sponsorizzazione sono da considerate come «species» delle spese di pubblicità. Molto diffuse nell'ambito dell'attività sportiva anche dilettantistica a favore della quale il legislatore è intervenuto sostenendo che i corrispettivi (quindi le sponsorizzazioni) in denaro o in natura, corrisposti in favore di società o associazioni sportive dilettantistiche, non superiori all'importo annuo di 200.000 euro, costituiscono in ogni caso spese di pubblicità. La sponsorizzazione deve intendersi come una prestazione di servizio a rilevanza commerciale ed è soggetta all'IVA.