



08590-21

# LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

## SESTA SEZIONE CIVILE - T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Oggetto

Dott. ANTONIO GRECO - Presidente -

IRPEF ILOR  
ACCERTAMENTO

Dott. ANTONIO  
FRANCESCO ESPOSITO - Consigliere -

Dott. MICHELE CATALDI - Consigliere -

Ud. 21/01/2021 - CC

Dott. COSMO CROLLA - Rel. Consigliere -

R.G.N. 18415/2019

Dott. LUCIO LUCIOTTI - Consigliere -

Rep. SFAD  
non 8590

ha pronunciato la seguente

### ORDINANZA

sul ricorso 18415-2019 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, (C.F. (omissis)), in persona del  
Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI  
PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO  
STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- *ricorrente* -

### *contro*

(omissis) SRL, in persona del legale rappresentante pro tempore,  
elettivamente domiciliata in ROMA, PIAZZA CAVOUR presso la  
CANCELLERIA della CORTE di CASSAZIONE, rappresentata e  
difesa dall'avvocato (omissis) ;

- *controricorrente* -

AGENZIA ENTRATE  
RISOLUZIONE A DEBITO

607  
21

avverso la sentenza n. 1251/3/2018 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della CALABRIA, depositata il 31/05/2018;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 21/01/2021 dal Consigliere Relatore Dott. COSMO CROLLA.

Nr. 18415 /2019

#### CONSIDERATO IN FATTO

1. (omissis) srl proponeva ricorso davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Catanzaro avverso l'avviso di accertamento mediante il quale l'Agenzia delle Entrate, a seguito di verifica fiscale, ha accertato, per l'anno 2011 un maggior reddito ai fini Ires, Irap ed Iva con conseguente ripresa fiscale, avendo riscontrato l'indeducibilità dei costi di sponsorizzazione (in parte quelli in favore della (omissis) in toto quelli in favore dell'/(omissis) ) nonché l'omessa rilevazione di interessi attivi (connessi ad un finanziamento soci in favore di (omissis) srl società partecipata dalla (omissis) srl).

2. La Commissione Tributaria Provinciale accoglieva parzialmente il ricorso con riferimento al disconoscimento dei costi per i contratti sponsorizzazione.

3. La sentenza veniva impugnata dalla Agenzia delle Entrate e la Commissione Regionale Tributaria della Regione della Calabria rigettava l'appello principale ed accoglieva uno dei motivi dell'appello incidentale rilevando: a) che i costi sostenuti per il contratto di sponsorizzazione della soc. (omissis) erano da considerare spese di pubblicità e propaganda e quindi

andavano integralmente dedotti; b) che, con riferimento al secondo contratto di sponsorizzazione, ricorrevano tutti i requisiti previsti dall'art 90 comma 8 della l. 289/2008 che qualifica come spesa di pubblicità volta alla promozione dell'immagine e dei prodotti sino ad un importo di € 200.000 l'erogazione di denaro in favore di società dilettantistiche; c) che il prestito della società contribuente in favore della società madre era infruttifero e, quindi, non produttivo di interessi tassabili.

4. Avverso la sentenza della CTR l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per Cassazione affidandosi a tre motivi. Il contribuente si è costituito depositando controricorso.

#### RITENUTO IN DIRITTO

1. Con il primo motivo deduce l'Agenzia la nullità della sentenza per motivazione apparente e per ultrapetizione, ex art 112 cpc, in relazione all'art 360 1° comma nr. 3 cpc. Si sostiene che la CTR sia incorsa nel vizio di mancata corrispondenza tra il chiesto e il giudicato in quanto avrebbe esaminato il requisito dell'inerenza non devoluto al suo sindacato tralasciando di trattare della natura e delle finalità della spesa e avrebbe reso una motivazione del tutto apodittica nel ritenere inerenti le spese perché i ricavi sarebbero genericamente migliorati.

1.2 Con il secondo motivo l'Ufficio ricorrente deduce la violazione dell'art 90 l. 289/2002 in relazione all'agevolazione fiscale per le Associazioni Sportive Dilettantistiche, in relazione all'art 360 1° comma nr 3 cpc; si sostiene che la CTR non ha verificato, ai fini della deducibilità delle spese, che le stesse fossero provviste di requisiti di effettività ed inerenza dei costi.

1.3 Con il terzo motivo la ricorrente si duole della violazione dell'art 115 cpc e dell'art 1815 cc in relazione all'art. 360 1° comma nr. 3 cpc per avere la CTR erroneamente desunto la natura non infruttifera del finanziamento soci attraverso la produzione dello statuto della <sup>(omissis)</sup> srl società percipiente il finanziamento

2 Il primo motivo è infondato.

2.1 Conviene riassumere quelli che sono i principi enucleati dalla giurisprudenza di legittimità in materia deducibilità dei costi del contratto di sponsorizzazione.

2.2 Il contratto di sponsorizzazione è una figura negoziale atipica ricondotta dalla giurisprudenza al fenomeno attraverso il quale il prodotto o la denominazione di una impresa vengono accostati, dietro corrispettivo, a "beni o persone particolarmente noti od ammirati" ovvero "ad enti o manifestazioni o spettacoli" seguiti da un vasto pubblico (Cass. n. 18218 / 2009). Trattasi di un contratto a prestazioni corrispettive nel quale il soggetto sponsorizzato si obbliga a consentire ad altri l'uso della propria immagine o del proprio nome, per promuovere un marchio od un prodotto specificamente marcato, dovendo individuarsi la patrimonialità della prestazione dello "sponsee" nella affermata tendenza sociale alla valutazione economica dei diritti della personalità, quali il nome e l'immagine, in quanto normalmente connotati dalla concessione in "esclusiva" del loro utilizzo (Cass. n. 9880/1997; 7083/2006; 12801/2006). 2.3 Questa Corte ha puntualizzato la distinzione tra le spese di rappresentanza e le spese di pubblicità e propaganda, cui corrisponde un differente regime di deduzione e formazione del reddito, affermando che: <<In tema di imposte sui redditi ai sensi dell'art. 108 (ex art. 74, comma 2) del D.P.R. n. 917 del 1986, costituiscono

spese di rappresentanza quelle affrontate per iniziative volte ad accrescere il prestigio e l'immagine dell'impresa ed a potenziarne la possibilità di sviluppo, mentre vanno qualificate come spese pubblicitarie o di propaganda quelle erogate per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque dell'attività svolta. Pertanto, le spese di sponsorizzazione costituiscono spese di rappresentanza, deducibili nei limiti della norma menzionata, ove il contribuente non provi che all'attività sponsorizzata sia riconducibile una diretta aspettativa di ritorno commerciale >> (Cass. n. 3433/2012; 8679/2011; 21270/2008; Cass. n. 9567/2007 confermate da Cass 20154/2016 e 25021/ 2018 ).

2.4 In particolare si è osservato, nella medesima linea di pensiero, richiamando altresì l'onere della prova che compete al riguardo sulla parte, che <<le spese di sponsorizzazione costituiscono spese di rappresentanza, deducibili nei limiti della norma menzionata, ove il contribuente non provi che all'attività sponsorizzata sia riconducibile una diretta aspettativa di ritorno commerciale>> (cfr. Cass nr 27482/14; 14252/14; 3433/12).

2.5 Ciò premesso va rilevato che ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di merito ometta di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento. E' noto che in seguito alla riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5), c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv. con modif. in I. n. 134 del 2012, è denunciabile in cassazione l'anomalia motivazionale che si concretizza nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili", quale ipotesi che non

rende percepibile l'iter logico seguito per la formazione del convincimento e, di conseguenza, non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice. In particolare, il vizio motivazionale previsto dall'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., nella formulazione introdotta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, convertito in I. n. 134/2012, applicabile *ratione temporis*, presuppone che il giudice di merito abbia esaminato la questione oggetto di doglianza, ma abbia totalmente pretermesso uno specifico fatto storico, e si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa e obiettivamente incomprensibile", mentre resta irrilevante il semplice difetto di "sufficienza" della motivazione. E così, ricorre il vizio di omessa motivazione della sentenza, denunciabile in sede di legittimità ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5, c.p.c., quando il giudice di merito ometta di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero indica tali elementi senza una approfondita disamina logica e giuridica, rendendo in tal modo impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento.

2.6 Nella fattispecie la motivazione della sentenza non è connotata da tali deficienze in quanto la CTR, dopo aver ricostruito l'orientamento giurisprudenziale di cui sopra si è dato conto, ha affermato, con accertamento di fatto incensurabile in questa sede se non nei ristretti limiti di cui all'art 360 1 comma nr. 5 cpc, che *<<..come documentato da parte appellata e già esposto in sede precontenziosa dalla stessa all'Amministrazione finanziaria i dati di bilancio dell'impresa sponsor sono migliorati (incremento del fatturato*

da 16,99 mln di euro del 2010 a 21,27 mln del 2012) in coincidenza con la stipula del contratto di sponsorizzazione con la società sportiva " (omissis) srl", che militava nel 2010-2012 nel campionato calcistico Lega Pro: tali evenienze non sono smentite dall'Amministrazione Finanziaria che, semplicemente non le ha prese in considerazione>>.

2.7 L'impugnata sentenza non è neanche inficiata dal vizio di mancata corrispondenza tra il chiesto e giudicato in quanto i giudici di *seconde cure* hanno ben specificato come il concetto di inerenza dei costi sostenuti ai fini della sponsorizzazione è stato utilizzato sotto lo specifico profilo del concreto vantaggio ritratto dalla contribuente in termini di allargamento della clientela e di incremento dei ricavi.

3. Il secondo motivo non merita accoglimento.

3.1 L'art. 90 comma 8 della l. nr 289/2002 stabilisce 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'art. 74, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917*>>

3.2 Secondo il consolidato orientamento di questo Corte, cui va data continuità, tale norma agevolativa ha introdotto "presunzione legale assoluta" circa natura pubblicitaria, e non di rappresentanza, delle spese di sponsorizzazione col ricorrere

delle seguenti condizioni: a) che il soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica; b) che sia rispettato il limite quantitativo di spesa; c) che la sponsorizzazione miri a promuovere l'immagine ed i prodotti dello sponsor; d) che il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale (cfr. Cass. n.8981/2017, 14232/2017; 17973/2018 26590/2018).

3.3 Orbene poiché, come riconosciuto dallo stesso Ufficio nel ricorso, non vi è dubbio alcuno circa l'effettività della prestazioni in virtù del contratto stipulato, dei versamenti di importi quantitativamente ricompresi nei limiti imposti dalla legge e della presenza del marchio aziendale nell'ambito delle manifestazioni cui ha partecipato l'ASD (omissis), correttamente la CTR ha riconosciuto la deducibilità della spesa di sponsorizzazione.

4 Il terzo motivo è infondato.

4.1 Muovendo dal principio, ricavabile dall'art 1815 cc, secondo il quale la mancata pattuizione degli interessi che supera la presunzione di onerosità del mutuo può essere provata con qualsiasi mezzo, la CTR ha desunto la natura infruttifera del finanziamento erogato dal socio (omissis) srl alla (omissis) srl da una disposizione statutaria della partecipata che dispone che << i finanziamenti dei soci si presumono infruttiferi, salva diversa determinazione risultante da atto scritto>>. Nessuna pattuizione scritta degli interessi è risultata dagli accertamenti effettuati.

4.2 Ciò premesso in tema di valutazione delle prove, il principio del libero convincimento, posto a fondamento degli artt. 115 e 116 c.p.c., opera interamente sul piano dell'apprezzamento di merito, insindacabile in sede di legittimità, sicchè la denuncia della violazione delle predette regole da parte del giudice del

merito non configura un vizio di violazione o falsa applicazione di norme processuali, sussumibile nella fattispecie di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1°, n. 4, bensì un errore di fatto, che deve essere censurato attraverso il corretto paradigma normativo del difetto di motivazione, e dunque nei limiti consentiti dall'art. 360 c.p.c., comma 1°, n. 5, come riformulato dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54, convertito dalla L. n. 134 del 2012 (Cass.23940/ 2017, n. 23940; 2707/2004).

5. Ne consegue il rigetto del ricorso .

6. Le spese del presente giudizio seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo. .

PQM

La Corte,

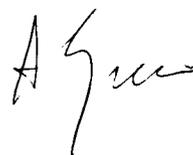
rigetta il ricorso.

Condanna l'Agazia delle Entrate al pagamento delle spese del presente giudizio che liquida in € 7.800 per compensi, oltre ad € 200 per spese, rimborso forfettario ed accessori di legge.

Così deciso nella Camera di Consiglio del 21 gennaio 2021

il Presidente

Antonio Greco



DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
26 MAR 2021

Roma.

IL FUNZIONARIO  
Dott.ssa Simona Ciccariello