

Ordinanza del 07/02/2024 n. 3470 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Spese pubblicità ASD - Art. 90, comma 8, Legge n. 289/2002 - Detrazioni fiscali

Massima:

Il peculiare regime contenuto nell'art. 90, comma 8, della Legge n. 289/2002, in forza della sua natura agevolativa, fissa una presunzione assoluta di inerenza e congruità delle sponsorizzazioni rese a favore di imprese sportive dilettantistiche laddove risultino soddisfatti i requisiti 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 attività del beneficiario della medesima, e consente, di conseguenza, di ritenere integralmente deducibili tali spese dal soggetto sponsor. Infatti, il legislatore ha 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 può, 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 è di natura qualitativa e non quantitativa e non è più basata sulla necessaria riconducibilità dell'onere alla percezione di ricavi da parte dell'impresa che sostiene il costo.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Rilevato che:

1. L'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Bologna, emetteva avviso di accertamento, a fini Ires, Irap e Iva, per l'anno di imposta 2006, con cui recuperava a imposizione nei confronti di Edigit International Srl parte dei costi sostenuti per pubblicità per importi corrisposti a due ASD, ritenuti solo parzialmente inerenti, ritenendoli deducibili nella misura percentuale del 20 per cento dell'utile conseguibile.
2. La CTP di Bologna respingeva il ricorso della società.

3. La CTR dell'Emilia - Romagna, davanti alla quale l'ufficio evidenziava di aver rideterminato in autotutela l'imposta dovuta emendando la mancata considerazione di un risconto attivo, rigettava l'appello della società.

In particolare i giudici dell'appello ritenevano che l'ufficio potesse disconoscere i costi con valutazione di loro congruità e inerenza, a prescindere da irregolarità nelle scritture contabili, sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che nella specie erano date da: a) mancata corrispondenza geografico-territoriale tra il bacino di utenza internazionale della società e l'ambito strettamente locale del pubblico raggiungibile dal messaggio pubblicitario, inserito su striscioni e cartelli pubblicitari che, in quanto inseriti sui campi di gioco, erano percepibili solo dal pubblico locale; b) diversità tipologica tra l'utenza della società, imprese potenzialmente acquirenti i software prodotti, e i soggetti raggiungibili dal messaggio pubblicitario, i tifosi locali; c) la sproporzione della spesa rispetto agli utili confermava ex post le prime due presunzioni.

La CTR specificava che era irrilevante la previsione dell' art. 90, comma 8 , della L. n. 289 del 2002 che prevedeva solo un tetto massimo di deducibilità delle spese per sponsorizzazioni di attività sportive ma che non eliminava il controllo sulla loro inerenza e congruità

4. Contro tale sentenza ha proposto ricorso la società, affidandosi a tre motivi, illustrati da successiva memoria.

L'Agenzia delle Entrate ha depositato tardiva memoria al solo fine di partecipare all'eventuale udienza di discussione.

La causa è stata fissata per l'adunanza camerale del 24/01/2024.

Considerato che:

1. La società propone tre motivi di ricorso.

Con il primo motivo, proposto ai sensi dell' art. 360, primo comma, n. 4) cod. proc. civ. , deduce la nullità della sentenza per violazione degli artt. 132, primo comma, n. 4) cod. proc. civ. , 36, comma 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 , per motivazione apparente sui presupposti di legge per la deducibilità dei costi di pubblicità, per aver dato conto solo della tesi dell'ufficio e non delle analitiche tesi difensive, che avevano evidenziato la precisa scelta delle ASD, che svolgevano gare su tutto il territorio nazionale e non solo a livello locale, e del mezzo pubblicitario, gli striscioni, da spostare su tutti i campi di gara, nonché che sia i ricavi che il fatturato erano aumentati rispetto all'anno precedente.

Con il secondo motivo, proposto ai sensi dell' art. 360, primo comma, n. 4) cod. proc. civ. , deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 112 cod. proc. civ. , per omessa pronuncia sulle specifiche eccezioni di cui al n. 3 del ricorso, relative alla corretta qualificazione delle operazioni, che non costituivano spese di sponsorizzazione ma di pubblicità, e all'arbitrarietà della parziale deducibilità dei costi nella misura del 20 per cento.

Con il terzo motivo, proposto ai sensi dell' art. 360, primo comma, n. 3) cod. proc. civ. , deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 108 e 109 t.u.i.r. , nonché dell' art. 90, comma 8 , della L.

n. 289 del 2002 , per aver la sentenza applicato malamente le norme, in violazione degli orientamenti della Corte di cassazione. In particolare, l'inerenza attiene ai costi e alle spese relative alla sfera dell'impresa e l' art. 90, comma 8 , della L. n. 289 del 2002 prevede una presunzione legale di inerenza e congruità delle spese in favore delle ASD, precludendo ogni sindacato dell'amministrazione su tali punti.

2. Il primo motivo non è fondato.

La mancanza della motivazione, rilevante ai sensi dell' art. 132 n. 4 cod. proc. civ. (e nel caso di specie dell' art. 36, secondo comma, n. 4, D.Lgs. 546/1992) e riconducibile all'ipotesi di nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, si configura quando la motivazione "manchi del tutto - nel senso che alla premessa dell'oggetto del decidere risultante dallo svolgimento del processo segue l'enunciazione della decisione senza alcuna argomentazione - ovvero... essa formalmente esista come parte del documento, ma le sue argomentazioni siano svolte in modo talmente contraddittorio da non permettere di individuarla, cioè di riconoscerla come giustificazione del decisum. Tale anomalia 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 ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione, sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata" (Cass., Sez. U., 07/04/2014, n. 8053 che ha chiaramente affermato che il sindacato sulla motivazione deve essere interpretato, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi , come riduzione al "minimo costituzionale"; successivamente tra le tante Cass. 25/09/2018, n. 22598 ; Cass. 01/03/2022, n. 6626).

In particolare si è in presenza di una "motivazione apparente" allorché la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perché consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talché essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture; purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali - l'anomalia motivazionale, implicante una violazione di legge costituzionalmente rilevante, integra un error in procedendo e, in quanto tale, comporta la nullità della sentenza impugnata per cassazione (Cass., Sez. U., 03/11/2016, n. 22232 e le sentenze in essa citate).

Nel caso di specie, la motivazione della CTR esiste graficamente ed è perfettamente individuabile, in quanto si fonda su una ragionata condivisione dell'accertamento erariale, compiutamente esposta mediante l'indicazione delle plurime presunzioni poste a fondamento della decisione di ritenere i costi dichiarati dalla società non (integralmente) deducibili perché non inerenti.

Né appare pertinente il richiamo difensivo a Cass. 14/10/2015, n. 20648 , che, conformemente ad altre pronunce per casi analoghi, ha ritenuto esistente il vizio denunciato in questa sede nel,

ben diverso, caso in cui la motivazione consisteva in un mero acritico rinvio alla tesi prospettata da una delle parti, tesi nemmeno enunciata nel provvedimento.

3. È infondato altresì il secondo motivo, con cui la ricorrente si duole dell'omessa pronuncia su talune eccezioni, in quanto tale vizio non ricorre quando la decisione adottata, in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte, comporti necessariamente il rigetto di quest'ultima, non occorrendo una specifica argomentazione in proposito. È quindi sufficiente quella motivazione che fornisce una spiegazione logica e adeguata della decisione adottata, evidenziando le prove ritenute idonee a suffragarla, ovvero la carenza di esse, senza che sia necessaria l'analitica confutazione delle tesi non accolte o la disamina degli elementi di giudizio non ritenuti significativi (Cass. 02/04/2020, n. 7662 e i precedenti in essa citati che danno conto di un formante giurisprudenziale consolidatosi in tale senso da epoca remota).

Il che è quanto accaduto nel caso di specie ove le considerazioni esposte dalla CTR, in merito alla non corrispondenza geografico territoriale tra il bacino di utenza della società e l'ambito strettamente locale del pubblico raggiungibile dalle gare e alla diversità tipologica dell'utenza della società e degli spettatori delle gare, costituiscono il fondamento della ritenuta parziale non inerenza dei costi.

4. Il terzo motivo è invece fondato.

Questa Corte ha, più volte, ribadito che "in tema di detrazioni fiscali, le spese di sponsorizzazione di cui all' art. 90, comma 8 , della legge n. 289 del 2002 , sono assistite da una "presunzione legale assoluta" circa la loro natura pubblicitaria, e non di rappresentanza, 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. 23/03/2016, n. 5720 , ribadita da Cass. 06/04/2017, n. 8981 ; Cass. 07/06/2017, n. 14232 ; Cass. 27/07/2021, n. 21452 ; Cass. 14/02/2023, n. 4612), "senza che rilevino, pertanto, requisiti ulteriori" (Cass. 6/04/2017, n. 8981 ; Cass. 19/01/2018, n. 1420 ; Cass. 30/05/2018, n. 13508 ; Cass. 6/05/2020, n. 8540).

Ancora questa Corte ha affermato, pure di recente, che il citato art. 90, comma 8, costituisce norma speciale, destinata a derogare anche al regime generale di deducibilità dei costi previsto dall' art. 109 del t.u.i.r. , trattandosi di disposizione che detta peculiari condizioni di deducibilità delle spese di pubblicità che rispondono alle specifiche esigenze del settore di riferimento, ossia delle compagini sportive dilettantistiche; la norma intende perseguire finalità diverse che, con tutta evidenza, possono essere rintracciate nella voluntas legis di approntare un regime agevolativo per quei soggetti che decidono di investire nello sport amatoriale e di favorire - tramite la leva fiscale - la diffusione di questo genere di attività giudicate socialmente utili e degne di protezione, stante anche la rilevanza costituzionale dello sport (cfr. Cass. 27/07/2021, n. 21452 , in motivazione).

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 può, 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 è di natura qualitativa e non quantitativa (Cass. 20/12/2018, n. 33030 ; Cass. 16/12/2019, n. 33120 ; Cass. 4/03/2020, n. 6017) e non è, dunque, più basata sulla necessaria riconducibilità dell'onere alla percezione di ricavi da parte dell'impresa che sostiene il costo (il che vizia anche l'affermazione della CTR volta a valutare l'inerenza esclusivamente sotto il profilo della congruità del costo); neppure è consentita la contestazione della incongruità o dell'antieconomicità del costo (Cass. 10/02/2023, n. 4274 ; Cass. 16/07/2020, n. 15179), dal momento che nel campo delle sponsorizzazioni è improponibile, se non impossibile, individuare l'ammontare "congruo" di una sponsorizzazione, poiché queste spese, di solito, sono sostenute nella prospettiva di aumentare i ricavi, senza la garanzia che tale obiettivo possa essere davvero conseguito (cfr. Cass. 27/07/2021, n. 21452 , citata).

In conclusione, dunque, il peculiare regime approntato dall'art. 90, comma 8, citato, come evidenziato dalle recenti pronunce di questa Corte, in forza della sua natura agevolativa, fissa una presunzione assoluta di inerenza e congruità delle sponsorizzazioni rese a favore di imprese 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 attività del beneficiario della medesima (Cass. 19/01/2018, n. 1420 ; Cass. 6/05/2019, n. 11797 ; Cass. 15/01/2020, n. 8540), e consente, di conseguenza, di ritenere integralmente deducibili tali spese dal soggetto sponsor.

Ha quindi errato la CTR nel ritenere che l' art. 90, comma 8 , della L. n. 289 del 2002 , contenesse solo un limite di spesa massima deducibile e consentisse comunque il controllo della inerenza e della congruità del costo portato in deduzione; ma altresì prescindendo del tutto anche dal sopra delineato concetto di inerenza, fatto proprio dalla più recente ma ormai consolidata giurisprudenza di questa Corte, nonché dal dato fornito dalla ricorrente che, per i ricavi, vi era stato un ritorno positivo evidenziato dai dati di bilancio.

5. Concludendo, respinti i primi due motivi di ricorso, va accolto il terzo e la sentenza va cassata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione, per nuovo esame, anche in relazione alla compiuta sussistenza dei presupposti di applicazione della disciplina richiamata, e cui è demandato di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il terzo motivo di ricorso, rigettati gli altri; cassa, in relazione al motivo accolto, la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Emilia-Romagna, in diversa composizione, per nuovo esame e cui demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 24 gennaio 2024.

Depositato in Cancelleria il 7 febbraio 2024.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza