
Cassazione civile sez. trib. - 26/10/2021, n. 30024

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. BRUSCHETTA Ernestino - Presidente -
Dott. MANZON Enrico - Consigliere -
Dott. NONNO Giacomo Mar - Consigliere -
Dott. PUTATURO DONATI VISCIDO DI NOCERA M.G. - rel. Consigliere -
Dott. GORI Pierpaolo - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al numero 29217 del ruolo generale dell'anno 2015, proposto da:

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

- ricorrente -

Contro

Canteri s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa, giusta procura speciale in cane alla comparsa di costituzione di nuovo difensore, dall'avv.to Claudio Zaza elettivamente domiciliata presso lo studio del difensore, in Roma, Via Sabotino n. 2;

- controricorrente -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 2582/21/15, depositata in data 7 maggio 2015, non notificata.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio dell'8 luglio 2021 al Relatore Cons. Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera.

RILEVATO che:

- con sentenza n. 2582/21/15, depositata in data 7 maggio 2015, la Commissione tributaria regionale del Lazio rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore nei confronti di Canteri s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore, avverso la sentenza n. 351/61/13 della Commissione tributaria provinciale di Roma che aveva accolto il ricorso della contribuente, esercente attività di vendita al dettaglio di articoli di utensileria e altri per la casa, avverso tre avvisi di accertamento con cui erano stati recuperati, ai fini Ires, Irap e Iva, per gli anni 2007/2009, costi indebitamente dedotti, contabilizzati per prestazioni di **sponsorizzazione, ritenuti privi del requisito**

dell'inerenza ai sensi dell'art. 109, comma 5, TUIR in quanto "in palese contrasto con i normali criteri di economicità dell'attività imprenditoriale";

- in punto di diritto, per quanto di interesse, la CTR ha osservato che:

1) a dimostrazione dei costi sostenuti e, dunque, della effettività delle prestazioni di sponsorizzazione, la società aveva fornito ai verificatori - come risultava dai p.v.c. - **copia del contratto di abbinamento pubblicitario** stipulato con la APF Promotion s.r.l. per reclamizzare il marchio "Brigosi" della Canteri **(in particolare, in occasione di manifestazioni sportive nel settore automobilistico)**, **copia delle fatture emesse alle scadenze concordate e degli estratti conto relativi alle movimentazioni finanziarie inerenti a dette operazioni, la documentazione fotografica e su supporto magnetico relativa al campionato GT 2007, copia del contratto di pubblicità stipulato dalla APF Promotion s.r.l. con Advanced Engineering s.r.l. con cui quest'ultima si impegnava a mettere a disposizione gli strumenti idonei a trasferire i messaggi pubblicitari, reclamizzando i marchi forniti dai clienti della APF;**

2) a fronte dei detti costi, sebbene ingenti, la sponsorizzazione avrebbe apportato, almeno in teoria, alla Canteri "importanti elementi di visibilità" considerando la prevista apposizione del suo marchio sulla foto ufficiale della scuderia;

3) il fatto che le gare automobilistiche fossero svolte all'estero, lontano dalla sede aziendale, non incideva sulla genuinità della sponsorizzazione trattandosi di una scelta rientrante nella libera iniziativa economica della società contribuente;

4) i costi di sponsorizzazione non risultavano sproporzionati rispetto ai ricavi della società, considerando, peraltro, anche il calo dei ricavi da attribuirsi alla notoria crisi economica;

5) quanto al fatto che il marchio "Brigosi" fosse stato sfruttato anche da un'azienda non facente parte del gruppo Canteri, dalla documentazione esibita ai verificatori, la società contribuente era risultata avere sostenuto l'intero costo;

6) per giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 6548/2012) i costi di sponsorizzazione di un marchio erano deducibili anche da chi, pur non essendo titolare del marchio, avesse tratto, comunque, una utilità dallo sfruttamento del segno distintivo altrui, per il potenziale incremento della propria attività commerciale; tali costi erano inerenti all'impresa, ai sensi dell'art. 109, comma 5, TUIR, essendo il concetto di inerenza nozione di origine economica, legata all'idea del reddito come entità calcolata al netto dei costi sostenuti per la sua produzione, che, nel campo fiscale, si traduce in un risparmio di imposta e, in relazione alla cui sussistenza, ove si abbia riguardo a spese intrinsecamente necessarie alla produzione del reddito di impresa, non incombe alcun onere probatorio a carico del contribuente;

- avverso la sentenza della CTR, l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidato a un motivo, cui resiste, con controricorso la società contribuente;

- il ricorso è stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 375 c.p.c., comma 2, e dell'art. 380-bis.1 c.p.c., introdotti dal D.L. 31 agosto 2016, n. 168, art. 1-bis convertito, con modificazioni, dalla L. 25 ottobre 2016, n. 197.

CONSIDERATO che:

- con l'unico motivo di ricorso, l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, comma 5, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 e art. 2697 c.c. per avere la CTR ritenuta illegittima la ripresa a tassazione dei costi dedotti dalla contribuente in relazione a operazioni di sponsorizzazione, ancorché questi ultimi fossero "non inerenti" in quanto in contrasto "con i normali criteri di economicità dell'attività imprenditoriale":

a) non potendo ritenersi giustificato l'incremento delle spese di pubblicità a fronte di un decremento considerevole del fatturato della società;

b) essendo stato il marchio "sfruttato" da quattro aziende di cui solo tre appartenenti al gruppo della Canteri, con conseguente indeducibilità dei costi per l'intero dalla contribuente;

c) avendo la società intermediaria AFP s.r.l., nella detta qualità, **acquistato spazi pubblicitari a prezzi di gran lunga inferiori rispetto a quelli praticati alla contribuente;**

d) **essendo state svolte all'estero le gare automobilistiche**, con ridotta visibilità dell'azienda; in particolare, ad avviso della ricorrente, a fronte della contestazione dell'Ufficio della "non inerente" dei costi in questione, il giudice di appello aveva ritenuto legittima la deducibilità degli stessi, da un lato, facendo riferimento alla mera documentazione delle spese, e, dall'altro, escludendo l'incongruità di queste ultime sulla base del raffronto con i ricavi conseguiti dalla società, senza verificare quali potenziali utilità o futuri vantaggi per la società sarebbero in concreto conseguiti in favore della stessa ma limitandosi, da un lato, a considerare l'apporto meramente teorico di tali spese, in termini di visibilità dell'impresa, e, dall'altro, ad ascrivere la circostanza dello svolgimento delle gare all'estero ad una non sindacabile scelta economica;

- il motivo si profila, in primo luogo, inammissibile in quanto tende a mettere in discussione - chiedendone sostanzialmente a questa Corte una rivisitazione - l'accertamento in fatto operato dalla CTR circa la ritenuta non sproporzione dei costi di sponsorizzazione - sebbene ingenti - rispetto ai ricavi della società medesima (sentenza impugnata pag. 3);

- in ogni caso, il motivo è infondato;

- il nucleo essenziale dell'intera vicenda in esame si incentra, invero, sulla questione della deducibilità, o meno, da parte della società contribuente dei costi di sponsorizzazione del marchio, deducibilità che dipende dalla loro inerente, o meno, all'attività di impresa esercitata dalla contribuente;

- va osservato che il cd. contratto di sponsorizzazione - fattispecie non specificamente disciplinata dalla legge - ricomprende tutte quelle ipotesi nelle quali un soggetto - detto "sponsorizzato" o, con terminologia anglosassone, "sponsee" - si obbliga, dietro corrispettivo, a consentire ad altri l'uso della propria immagine pubblica e del proprio nome, marchiato, o anche a tenere determinati comportamenti di testimonianza in favore del marchio o del prodotto oggetto della veicolazione commerciale. Da tali caratteristiche del rapporto, si evince, pertanto, che la sponsorizzazione - che, sotto il profilo concernente lo sponsorizzato, si concreta nella commercializzazione del nome e dell'immagine personale del soggetto - si traduce; al contempo, per lo sponsor, in una forma di pubblicità indiretta, consistente nella promozione del marchio o del prodotto che si intende lanciare sul mercato;

- **questa Corte - nel superare la nozione fiscale di inerente correlata ad una valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta) o congruità della spesa (ex multis, Cass. n. 10914/2015)- con**

condivisibile principio ha affermato che "In tema di imposta sui redditi d'impresa, il principio dell'inerenza esprime la riferibilità dei costi sostenuti all'attività d'impresa, anche in via indiretta, potenziale o in proiezione futura, escludendo i costi che si collocano in una sfera ad essa estranea, e, infatti, quale vincolo alla deducibilità dei costi, non discende dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 75, comma 5 (attuale art. 109, comma 5), che concerne il diverso principio dell'indeducibilità dei costi relativi a ricavi esenti (ferma l'inerenza), cioè la correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili. Da ciò consegue che l'inerenza deve essere apprezzata attraverso un giudizio qualitativo, scevro dai riferimenti ai concetti di utilità o vantaggio, afferenti ad un giudizio quantitativo, e deve essere distinta anche dalla nozione di congruità del costo, anche se l'antieconomicità e l'incongruità della spesa possono essere indici rivelatori del difetto di inerenza (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 27786 del 31/10/2018); in particolare, questa Corte ha precisato che mentre "In tema di imposte dirette, l'Amministrazione finanziaria, nel negare l'inerenza di un costo per mancanza, insufficienza od inadeguatezza degli elementi dedotti dal contribuente ovvero a fronte di circostanze di fatto tali da inficiarne la validità o la rilevanza, può contestare l'incongruità e l'antieconomicità della spesa, che assumono rilievo, sul piano probatorio, come indici sintomatici della carenza di inerenza, pur non identificandosi in essa; in tal caso è onere del contribuente dimostrare la regolarità delle operazioni in relazione allo svolgimento dell'attività d'impresa ed alle scelte imprenditoriali", "in tema di IVA, l'inerenza di un costo attinente all'attività di impresa non può essere esclusa in considerazione della mera sproporzione o incongruenza della spesa, salvo che l'Amministrazione finanziaria ne dimostri la macroscopica antieconomicità ed essa rilevi quale indizio dell'assenza di connessione tra costo ed attività d'impresa" (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 18904 del 17/07/2018);

- ai sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 108 (ex art. 74, comma 2) costituiscono spese di rappresentanza quelle affrontate per iniziative volte ad accrescere il prestigio e l'immagine dell'impresa ed a potenziarne le 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;

- circa la deducibilità dei costi di sponsorizzazione, consistenti nella promozione del marchio e del prodotto che si intende lanciare sul mercato, mentre in base all'orientamento giurisprudenziale secondo cui l'inerenza doveva essere valutata secondo un giudizio di carattere quantitativo, le spese di sponsorizzazione erano ritenute deducibili ove il soggetto (anche se non titolare del marchio), comunque, traeva dallo sfruttamento del segno distintivo un'utilità per il potenziale incremento della propria attività commerciale (Cass. 4518/13; 4516/13; n. 27198/2014; n. 6548/2012), alla luce del condivisibile orientamento che **correla il concetto di inerenza a un giudizio di carattere qualitativo, i costi di sponsorizzazione sono deducibili dal reddito di impresa ove risultino inerenti all'attività della stessa, anche in via indiretta, potenziale o in proiezione futura, esclusa ogni valutazione in termini di utilità o vantaggio, potenziale incremento per l'attività imprenditoriale medesima;**

- nella specie, la CTR, in conformità ai suddetti principi - a fronte della contestazione dell'Ufficio di non inerenza dei costi dedotti dalla società contribuente in relazione ad operazioni di sponsorizzazione in quanto "in palese contrasto con i normali criteri di economicità dell'attività imprenditoriale" - dopo avere accertato in punto di fatto - con un apprezzamento non sindacabile in sede di legittimità - avuto riguardo alla documentazione contrattuale e fotografica esibita ai verificatori, la effettiva realizzazione delle dette operazioni ad opera della APF s.r.l. - pur tralasciando l'apprezzamento circa la emersa non sproporzione dei costi rispetto ai ricavi, peraltro risultati calati a causa della notoria crisi economica - ha ritenuto le spese di

sfruttamento del marchio in questione (sostenute interamente dalla società contribuente, quale unica sponsor) inerenti all'attività imprenditoriale della società contribuente, esercente attività di vendita al dettaglio di articoli di utensileria e altri per la casa, in quanto sostanzialmente correlate alla produzione anche in via indiretta, potenziale o in proiezione futura, in considerazione degli "importanti elementi di visibilità" che ne sarebbero derivati in capo alla società Canteri, dovendo, secondo il contratto, il marchio "Brigosi" di quest'ultima essere esposto sulla foto ufficiale della scuderia e su poster e materiale pubblicitario predisposto dalla contribuente nonché la foto ufficiale della scuderia utilizzata dalla Canteri per le proprie iniziative pubblicitarie; la CTR ha poi escluso che potesse incidere sulla genuinità delle operazioni di sponsorizzazione, trattandosi di una scelta rientrante nella libera iniziativa economica della società, la circostanza relativa allo svolgimento delle gare automobilistiche all'estero, lontano dalla sede aziendale; ciò conformemente al principio affermato da questa Corte secondo cui, posta la visibilità internazionale degli eventi sportivi e il possibile acquisto del prodotto anche da persone residenti fuori dal territorio nazionale, "l'esclusione della deducibilità dei costi sostenuti per le gare sportive svoltesi all'estero è illogica, atteso che i costi di sponsorizzazione si traducono per lo sponsor in una forma di pubblicità indiretta, consistente nella promozione del marchio e del prodotto che si intende lanciare sul mercato e l'inerenza va rapportata all'attività svolta dall'impresa" (Cass. n. 24046/18);

- in conclusione, il ricorso va rigettato;

- le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

la Corte:

rigetta il ricorso; condanna l'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, al pagamento in favore della controricorrente delle spese processuali che liquida in complessive Euro 7.800,00, Euro 200,00 per esborsi, oltre il 15% per spese generali ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 8 luglio 2021.

Depositato in Cancelleria il 26 ottobre 2021