



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

opposizione P.D.A
Ires -Iva anni 2010-2011 -
Costi di pubblicità -
Inerenza.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

dott. Roberta Crucitti Presidente -

dott. Gian Paolo Macagno Consigliere -

dott. Daniela Marconi Consigliere

dott. Gianluca Bordon Consigliere -

dott. Vincenza Bellini Consigliere Rel.

R.G.N. 26759/2019

Cron.

C.C. 10/12/2025

ha pronunciato la seguente

Ordinanza

sul ricorso iscritto al n.r.g. 26759/2019 proposto da

██████████ **S.R.L.**, in persona del legale rappresentante
p.t., rappresentata e difesa, anche disgiuntamente, dall'Avv.

██████████ e dall'Avv. ██████████, elettivamente
domiciliata in ██████████ presso lo
studio di quest'ultimo, che ha indicato indirizzo PEC;

-ricorrente-

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del direttore p.t.,
rappresentata e difesa, ex lege, dall'Avvocatura Generale dello
Stato, e domiciliata presso i suoi uffici, alla via dei Portoghesi
n. 12 in Roma;

-controricorrente-



avverso la sentenza n.296/18 della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, emessa il 9/01/2018 e depositata il 08/02/2019, non notificata;
sentita la relazione in camera di consiglio del consigliere Vincenza Bellini.

Fatti di causa

1. Dagli atti allegati al fascicolo risulta che la [REDACTED] s.r.l. proponeva separati ricorsi, poi riuniti, avverso gli avvisi di accertamento nn. [REDACTED] e [REDACTED] con i quali l'Ufficio accertava a suo carico un maggior reddito imponibile ai fini delle II.DD. per gli anni di imposta 2010 e 2011, per costi non inerenti contestati, ai sensi dell'art.109, comma 1 e 2, TUIR e artt.5 e 7 d.lgs. n. 446 del 1997, in relazione all'indebita deduzione di costi pubblicitari legati a spese di sponsorizzazione di gare di auto e moto (di circa €.214.000,00 nel 2010 e di €.223.000,00 nel 2011, ritenuta dall'Ufficio sproporzionata in rapporto all'utile netto ed al fatturato in calo in quegli anni), ed indebito utilizzo di plafond con l'effettuazione di acquisti non imponibili sui costi di pubblicità non inerenti, con relativo recupero ai fini IVA. L'Ufficio valorizzava le risultanze del p.v.c., traendo dagli esiti dei controlli incrociati effettuati a carico dei fornitori di nazionalità inglese della società [REDACTED] srl, con cui la contribuente aveva stipulato contratti per l'acquisto di spazi pubblicitari, plurime anomalie ed irregolarità formali, ritenuti ulteriori sintomi della mancanza di inerenza dei predetti costi.

2. Con sentenza n.555/03/2015 la C.T.P. di Reggio Emilia respingeva i ricorsi, ritenendo non provato dalla contribuente il requisito dell'inerenza, sotto il profilo del concreto vantaggio in termini di allargamento della clientela e miglioramento delle prospettive di impresa, non ravvisandosi "*diretta connessione*



alla produzione ed all'incremento dei ricavi alla apposizione del proprio marchio in competizioni sportive sulle moto ed auto da corsa, tra l'altro con logo di pochi centimetri da parte di un'impresa che non ha prodotti di largo consumo e non si rivolge a consumatori finali".

3. L'appello proposto dalla contribuente era respinto con la sentenza in epigrafe dalla C.T.R. dell'Emilia Romagna che, dopo aver richiamato i principi giurisprudenziali in tema di interpretazione del concetto di inerenza e distribuzione del relativo onere probatorio, confermava la valutazione del giudice prossimale, ritenendo che non fosse stata offerta la prova dell'inerenza, anzi valorizzando la presenza agli atti di situazioni, quantomeno contraddittorie, ritenute elementi di dubbia attendibilità (*"come, ad es., firme di contratti attribuibili a figure estranee alla società, eventi promozionali nei quali la società non risulta di fatto sponsorizzata, non essendo presenti sigle e marchio della stessa"*). Il giudice del gravame ha condiviso il giudizio della CTP, basato su contraddizioni ed irregolarità formali della documentazione contabile e contrattuale prodotta rispetto a quella su cui fondavano gli avvisi di accertamento tratti dal p.v.c., osservando altresì che *"riscontri tra fatture emesse e contratti, più volte modificati nello stesso periodo, fanno dubitare della inerenza documentale"*.

4. Ricorre per cassazione la contribuente, affidandosi a due motivi, chiedendo di cassare la sentenza con rinvio al giudice d'appello.

5. Ha resistito con controricorso l'Agenzia delle Entrate, concludendo per la declaratoria di inammissibilità del ricorso e, in ogni caso, per il suo rigetto.



6. È stata depositata in data 10 maggio 2025 una **proposta** di definizione accelerata nel senso dell'inammissibilità sia del primo motivo di ricorso, contenente la prospettazione della medesima censura sotto profili incompatibili, in assenza di separata trattazione delle doglianze relative all'interpretazione o all'applicazione delle norme di diritto appropriate alla fattispecie e dei profili attinenti alla ricostruzione del fatto, sia del secondo motivo, tendente ad una non consentita rivalutazione del merito in presenza di una "doppia conforme".

7. Il ricorrente ha proposto opposizione in data 20 giugno 2025 chiedendo fissarsi l'udienza di discussione della causa.

8. È stata, quindi, fissata l'adunanza camerale del 10.12.2025, per la quale la difesa della ricorrente ha depositato memorie ex art.380 bis 1 c.p.c.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, rubricato *"violazione e falsa applicazione dell'art. 109, comma 5, d.P.R. n. 917 del 1986, TUIR e degli articoli 2697 c.c., 116 c.p.c. e 118 c.p.c., nonché omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 comma 1, n. 3 e 5 c.p.c., con riferimento alla complessiva affermazione per cui la società non avrebbe assolto all'onere di dimostrare l'inerenza delle spese di sponsorizzazione rispetto alla propria attività imprenditoriale"*, la ricorrente si duole della non correttezza dell'affermazione contenuta nella sentenza impugnata secondo cui la società non avrebbe assolto all'onere di dimostrare l'inerenza dei costi pubblicitari alla propria attività imprenditoriale, frutto, a suo dire, di un non attento esame da parte del collegio della documentazione prodotta (contratti di sponsorizzazione, materiale fotografico ritraente le manifestazioni sportive sponsorizzate e la prova contabile con riscontro tra fatture e



bonifici, ma anche altra documentazione da cui risultava la vantaggiosità delle operazioni in termini di ritorno economico).

2. Con il secondo motivo, rubricato *"violazione e falsa applicazione dell'art. 109, comma 5, d.P.R. n. 917 del 1986, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., con riferimento alla complessiva affermazione per cui correttamente il giudice di primo grado avrebbe escluso l'inerenza dei costi afferenti le sponsorizzazioni, alla luce di indici quali l'antieconomicità ed incongruità"*, contesta l'illogicità dell'esclusione della deducibilità dei costi di sponsorizzazione mediante il richiamo ai concetti di antieconomicità ed incongruità della spesa.

3. Le due censure sono inammissibili per diversi e concorrenti profili, sinteticamente illustrati con la PDA opposta.

3.1.Quanto alla prima censura, ci si trova di fronte ad un motivo c.d. "misto", con conseguente applicazione del principio per cui, in tema di ricorso per cassazione, è inammissibile la mescolanza e la sovrapposizione di mezzi d'impugnazione eterogenei, facenti riferimento alle diverse ipotesi contemplate dall'art. 360, comma 1, n. 3 e n. 5, c.p.c., non essendo consentita la prospettazione di una medesima questione sotto profili incompatibili, quali quello della violazione di legge e dell'omesso esame di fatto decisivo per il giudizio, in quanto una tale formulazione mira a rimettere al giudice di legittimità il compito di isolare le singole censure teoricamente proponibili, onde ricondurle ad uno dei mezzi d'impugnazione enunciati dall'art. 360 c.p.c., per poi ricercare quale o quali disposizioni sarebbero utilizzabili allo scopo, così attribuendo, inammissibilmente, al giudice di legittimità il compito di dare forma e contenuto giuridici alle lagnanze del ricorrente, al fine di decidere successivamente su di esse (v. da ultimo, Cass. Sez. 5, 28/04/2025, n. 11152, Rv. 674878 - 01).



Nella specie, gli argomenti di critica sono stati formulati promiscuamente in un'inestricabile commistione tra temi di natura fattuale e giuridica, prospettandosi nella parte finale della esposizione anche la natura apodittica ed assertiva della motivazione.

Trattandosi di inammissibilità che attiene alla forma-contenuto dell'atto e dipende dalla carenza degli elementi costitutivi necessari del motivo, essa ha carattere strettamente processuale, da valutare con riferimento al momento della proposizione del ricorso, cosicché, in virtù del principio di consumazione del potere di impugnazione, non può essere sanata successivamente con la memoria ex artt. 378 e 380-bis.1 c.p.c. (Cass. Sez. 1, 17/07/2025, n. 19811, Rv. 675237 - 01), come ha tentato di fare la difesa della ricorrente.

Ed ancora, la censura, che peraltro appare priva di autonomia rispetto al secondo motivo che ne costituisce una reiterazione, rivela l'intenzione di attingere il merito della controversia, ciò che non è consentito in questa sede, tanto più in presenza della c.d. "doppia conforme".

Va, in proposito, ribadito il consolidato principio secondo cui, in tema di ricorso per cassazione, il vizio di violazione di legge consiste nella deduzione di un'erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta recata da una norma di legge e implica necessariamente un problema interpretativo della stessa, laddove l'allegazione, come nel caso di specie, di un'erronea applicazione della legge in ragione della carente o contraddittoria ricostruzione della fattispecie concreta è mediata dalla contestata valutazione delle risultanze di causa ed inerisce, pertanto, alla tipica valutazione del giudice di merito, sindacabile in sede di legittimità unicamente sotto l'aspetto del vizio di motivazione



(Sez. 5 - , Sentenza n. 25182 del 19/09/2024 (Rv. 672388-01).

In ogni caso, anche un eventuale vizio motivazionale sarebbe precluso dalla circostanza che si è in presenza di una cd. doppia conforme, né la ricorrente ha dedotto che le due decisioni di merito siano fondate su differenti ragioni in fatto.

Posta l'applicabilità al ricorso avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale delle disposizioni sul ricorso per cassazione, di cui all'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv. dalla l. n. 134 del 2012, circa il vizio denunciabile ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., ed i limiti d'impugnazione della "doppia conforme", ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 348-ter c.p.c.(Cass. Sez. 5, 23/10/2024, n. 27547, Rv. 672713 - 01), è noto che nell'ipotesi di "doppia conforme", prevista dall'art. 348-ter, comma 5, c.p.c., il ricorso per cassazione proposto per il motivo di cui al n. 5) dell'art. 360 c.p.c. è inammissibile se non indica le ragioni di fatto poste a base, rispettivamente, della decisione di primo grado e della sentenza di rigetto dell'appello, dimostrando che esse sono tra loro diverse (Cass. Sez. 3, 28/02/2023, n. 5947, Rv. 667202 - 01).

Con la memoria ex art.380-bis 1 c.p.c., la ricorrente argomenta che non si configurerebbe, nel caso di specie, una ipotesi di cd. "doppia conforme" poiché la Corte di secondo grado avrebbe rigettato il gravame sulla scorta di una motivazione parzialmente diversa da quella resa dal giudice prossimale, avendo quest'ultimo valorizzato altri elementi probatori per confermare il giudizio di non inerenza dei costi pubblicitari.

La difesa non coglie del segno, atteso che ricorre l'ipotesi di «doppia conforme», ai sensi dell'art. 348 ter, commi 4 e 5, c.p.c., con conseguente inammissibilità della censura di omesso



esame di fatti decisivi ex art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., non solo quando la decisione di secondo grado è interamente corrispondente a quella di primo grado, ma anche quando le due statuizioni siano fondate sul medesimo iter logico-argomentativo in relazione ai fatti principali oggetto della causa, non ostandovi che il giudice di appello abbia aggiunto argomenti ulteriori per rafforzare o precisare la statuizione già assunta dal primo giudice (Cass. Sez. 6, 09/03/2022, n. 7724, Rv. 664193 - 01)

Nella specie, la CTR ha condiviso, con motivazione distinta e sulla base di esaustivo richiamo dei principi che governano la distribuzione dell'onere della prova, il giudizio di assenza di inerenza dei costi di sponsorizzazione, ritenendo non assolta dalla contribuente la prova di un progetto di crescita imprenditoriale a cui ricondurre le spese di sponsorizzazione disconosciute dall'Ufficio, a fronte di elementi in atti di "dubbia attendibilità", quali firme di contratti attribuibili a figure estranee alla società, eventi promozionali in cui la società contribuente non era di fatto sponsorizzata mancando le sigle ed il marchio di essa, ed ancora riscontri tra fatture emesse e contratti più volte modificati, nello stesso periodo.

Parte ricorrente non si confronta con il principio per cui non è consentito, in sede di giudizio di legittimità, rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sé coerente, atteso che l'apprezzamento dei fatti e delle prove è sottratto al sindacato di legittimità, in quanto, nell'ambito di quest'ultimo, non è conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione



del giudice di merito, a cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra esse, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione (Sez. 5, 22/11/2023, n. 32505, Rv. 669412 - 01).

Né vi è stata violazione degli artt. dell'art. 2697 cod. civ., che si configura se il giudice di merito applica la regola di giudizio fondata sull'onere della prova in modo erroneo, cioè attribuendo l'*onus probandi* a una parte diversa da quella che ne era onerata secondo le regole di ripartizione basate sulla differenza tra fatti costitutivi ed eccezioni (Sez. 6-3, del 23/10/2018 n. 26769, Rv. 650892 - 01)).

La CTR ha ritenuto che, in presenza di più elementi sintomatici del difetto di inerenza dei costi pubblicitari per assenza di connessione con l'attività di impresa, adottati dall'Ufficio e richiamati nella sentenza - tra cui l'antieconomicità dei costi medesimi, intesa come sproporzione tra la spesa e l'utilità che ne deriva, avuto riguardo agli ulteriori dati contabili dell'impresa - la contribuente non abbia offerto la prova contraria a suo carico in ordine alla riconducibilità di tali costi all'attività d'impresa svolta, sì da non potersi ritenere dimostrata la loro concreta destinazione alla produzione (Cass. Sez. 5 del 15/11/2022, n. 33568, Rv. 666432 - 01).

Il primo motivo va, pertanto, rigettato.

3.2. Eguale sorte merita il secondo motivo che, ancora una volta, sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione o falsa applicazione di legge, mira, in realtà, ad una non consentita rivalutazione in questa sede dei fatti storici operata dal giudice di merito, deducendo una errata ricognizione della nozione di inerenza dei costi con cui di fatto censura la valutazione delle prove documentali offerte da parte del giudice di secondo



grado, così contrapponendo una diversa ricostruzione fattuale rispetto all'accertamento del giudice, il quale, peraltro, ha richiamato e correttamente applicato la giurisprudenza di questa Corte in punto di inerenza.

Giova rammentare, al riguardo, che la costante giurisprudenza di questa Corte, pur affermando che la nozione di inerenza esprime la concreta riferibilità dei costi sostenuti all'attività d'impresa — anche in via indiretta, potenziale o in proiezione futura — quale esito di una valutazione qualitativa, e non quantitativa, degli stessi, ha tuttavia costantemente affermato che l'antieconomicità di un costo - intesa come sproporzione tra la spesa e l'utilità che ne deriva, avuto riguardo agli ulteriori dati contabili dell'impresa - e la sua incongruità possono fungere da elemento sintomatico del difetto di inerenza (v. da ultimo Sez. 5, del 07/05/2025 n. 11999, Rv. 675038 - 01). La possibile rilevanza del dato quantitativo nella valutazione di inerenza di un costo - intesa come congruità di quest'ultimo rispetto ad ulteriori dati contabili dell'impresa, donde possa desumersi la sua correlazione all'attività dell'impresa stessa - si intreccia con il profilo dell'onere della prova dell'inerenza che, secondo il consolidato orientamento giurisprudenziale, incombe sul contribuente che, nel caso, di specie, con "doppia conforme" i giudici di merito hanno ritenuto non adeguatamente assolto.

4. Il ricorso va conclusivamente rigettato.

5. Le spese di lite seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

6. Poiché il giudizio viene definito in conformità alla proposta, va inoltre disposta la condanna della parte istante a norma dell'art. 96, commi 3 e 4 cod. proc. civ.. Infatti, in tema di procedimento per la decisione accelerata dei ricorsi



inammissibili, improcedibili o manifestamente infondati, l'art.380 bis c.p.c., comma 3, cod. proc. civ. contiene una valutazione legale tipica della sussistenza dei presupposti per la condanna ai sensi del terzo e quarto comma dell'art. 96 cit., codificando altresì un'ipotesi normativa di abuso del processo che la conformità della decisione definitiva a quella inizialmente proposta e rifiutata lascia presumere (così Cass. Sez. U.13/10/2023, n. 28540).

12. Pertanto, la parte ricorrente va condannata anche al pagamento della somma equitativamente determinata di Euro 2.800,00, oltre al pagamento dell'ulteriore somma di Euro 1.000,00 in favore della Cassa delle ammende.

13. Sussistono, infine, i presupposti processuali, ai sensi dell'articolo 13 comma 1- quater del d.P.R. n. 115/2002, per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1bis del citato art. 13, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle Entrate, delle spese processuali del giudizio di legittimità, che liquida in euro 5.600,00, oltre spese prenotate a debito.

Condanna, altresì, parte ricorrente al pagamento della somma di euro 2.800,00 in favore dell'Agenzia delle Entrate, e dell'ulteriore somma di euro 1.000,00 a favore della Cassa delle ammende.

Dà atto della sussistenza dei presupposti processuali, ai sensi dell'articolo 13 comma 1 - quater del d.P.R. n. 115/2002, per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1bis del citato art. 13, se dovuto.



Così deciso a Roma, nella camera di consiglio del 10
dicembre 2025

Il Presidente
Roberta Crucitti

