

Civile Ord. Sez. 5 Num. 16230 Anno 2026
Presidente: MACAGNO GIAN PAOLO
Relatore: DE GENNARO LIVIA
Data pubblicazione: 25/05/2026

Oggetto: IRPEG ED IRES-
AGEVOLAZIONI ED
ESENZIONI-spese
sponsorizzazione-deducibilità-
detraibilità-servizi
promozionali-pubblicità-
rappresentanza

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 31575/2021

proposto da:

TESSITURA FABBRI S.R.L., in persona del legale rappresentante p.t.,
rappresentata e difesa dall'avv. Thomas Tassani s.r.l. e dall'avv. Paola Prati,
domiciliati presso lo studio dell'avv. Tassani in Reggio Emilia, Via Gianna Giglioli
Valle n. 10

ricorrente

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata
e difesa ex lege dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è
domiciliata in Roma, alla Via dei Portoghesi n. 12;

controricorrente

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale delle Marche, n.
660/21 depositata in data 7.6.21.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio dell'8 maggio 2026 dal Consigliere Livia De Gennaro

FATTI DI CAUSA

1. La società Tessitura Fabbri s.r.l. ha impugnato, innanzi alla Commissione Provinciale di Pesaro, l'avviso di accertamento emesso nei suoi confronti dalla Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Pesaro Urbino, la quale aveva qualificato come spese di rappresentanza e non come costi di pubblicità quelli riguardanti l'attività di pubblicizzazione del marchio e dei prodotti della società Tessitura Fabbri s.r.l.. a cui la società CP Racing si era obbligata in forza di contratto di "abbinamento pubblicitario" sottoscritto 7 gennaio 2009: la società Cp Racing s.r.l., a fronte del versamento del corrispettivo di euro 125.000,00, avrebbe pubblicizzato il marchio ed i prodotti offerti dalla società Tessitura Fabbri s.r.l., apponendo sulle proprie autovetture, kart e moto da competizione o sulle tute dei propri piloti adesivi riportanti il logo dell'azienda. In conseguenza di tale diversa qualificazione, l'Ufficio aveva contestato la deducibilità operata dalla contribuente relativamente all'anno 2009 per l'importo di euro 125.000,00 con detrazione totale dell'Iva relativa per l'importo di euro 25.000, riprendendo, conseguentemente a tassazione l'intero costo dedotto nonché la relativa Iva .

1.1. La contribuente deduceva, in particolare, l'infondatezza della pretesa erariale attesa la qualificazione del costo quale spesa di pubblicità e non di rappresentanza nonché l'inerenza con l'attività di impresa.

1.2. L'Ufficio si costituiva in giudizio chiedendo che venisse dichiarata la legittimità dell'accertamento eseguito.

2. La Commissione tributaria di Pesaro, con sentenza n. 279/2015, accoglieva il ricorso.

3. Avverso tale sentenza, l'Ufficio proponeva appello innanzi alla Commissione tributaria regionale delle Marche e la contribuente si costituiva in giudizio chiedendo la conferma della sentenza di primo grado.

4. La CTR delle Marche accoglieva parzialmente l'appello ritenendo che nel corso delle competizioni era stato promosso il nome dell'impresa, il suo brand e non i suoi prodotti e qualificando, conseguentemente, come rappresentanza e non

come pubblicità la prestazione del servizio promozionale eseguita. In accoglimento parziale dell'appello, affermava però che non era possibile escludere la pertinenza, ravvisando una inerenza geografica ed una proporzione fra la spesa ed il fatturato.

5. Avverso tale sentenza, la società Tessitura Fabbri s.r.l. ha proposto ricorso per cassazione sulla base di due motivi. Ha resistito con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

6. È stata depositata dalla ricorrente memoria ex art. 180 *bis* c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso la contribuente lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 108 d.p.r. 917/1986 e dell'art. 19 bis in relazione all'art. 360, comma 1 n. 3 c.p.c. in quanto la statuizione della CTR circa la deducibilità dei costi afferenti al contratto di sponsorizzazione non troverebbe fondamento alcuno nelle varie qualificazioni della norma date dalla giurisprudenza, alla luce della riforma dell'art. 108, comma 2, TUIR. Afferma, invero, che il carattere gratuito della prestazione che connota la spesa di rappresentanza difetterebbe nel contratto di sponsorizzazione caratterizzato dalla onerosità; sul punto sia la lettera delle norme vigenti sia la ratio e la funzione sistematica delle modifiche intervenute sarebbero nel senso di considerare essenziale l'elemento della gratuità per definire la natura di spesa di rappresentanza. Conseguentemente qualora gli oneri di sponsorizzazione siano sostenute a fronte di un correlato obbligo di propagandare il marchio e/o i prodotti dell'impresa, non si può qualificare gli stessi come spese di rappresentanza, quanto piuttosto come spese pubblicitarie. Afferma che, nel caso di specie, il contratto concluso tra la società contribuente e la C.P. Racing S.r.l. è un contratto di sponsorizzazione in esecuzione del quale è stato corrisposto il compenso di sponsorizzazione nel 2009.

La ricorrente pone, dunque, la questione in diritto relativa al se la decisione della CTR sia conforme alla legge (artt. 108 e 109 t.u.i.r. e 19 bis del d.P.R. n. 633 del 1972) o invece incorra in vizio di sussunzione.

Il motivo è infondato e va rigettato in ragione di quanto segue.

Orbene, la CTR, dopo disamina delle disposizioni contenute nell'art. 108 t.u.i.r., quale norma di riferimento in tema di deducibilità delle spese di pubblicità e rappresentanza, ha ritenuto che le spese di cui al contratto di sponsorizzazione stipulati dalla contribuente con la società Racing, operante nel settore automobilistico, rappresentavano spese di rappresentanza in quanto aventi la precipua funzione di offrire al pubblico un'immagine positiva del nome dell'impresa e del suo brand. I giudici di appello affermano infatti che "nella competizione non è stato messo, tanto per dire, sui cartelloni o sulle tute dei piloti l'immagine di un ombrellone od altro articolo manifatturiero, bensì il nome della società produttrice, per diffonderlo e farlo conoscere come sostenitore nel campo delle corse motoristiche, per risultare più apprezzabile da parte di un pubblico che, a quanto pare, tiene molto a queste cose in quelle zone..."

Con riguardo alle spese conseguenti a contratti di sponsorizzazione, l'orientamento di questa Corte, inaugurato con la sentenza n. 3433 del 05/03/2012 (Rv. 621933-01), dal quale non vi è ragione di discostarsi, ritiene che «in tema di imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 108 (ex 74, secondo comma), d.P.R. 22/12/1986, n. 917, 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. 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». Secondo la Corte, anche gli obiettivi, strategici, perseguiti mediante tali spese - che, nella ipotesi di rappresentanza coincidono con la crescita d'immagine ed il maggior prestigio, nonché con il potenziamento delle possibilità di sviluppo della società, mentre, nell'ipotesi di spese di pubblicità, consistono in una diretta finalità promozionale e di incremento commerciale, concernente la produzione realizzata in un determinato contesto - qualificano la spesa come rientrante nell'uno o nell'altro caso (Sez. 5, Sentenza n. 27482 del

30/12/2014, Rv. 634136-01; Sez. 5, Sentenza n. 10914 del 27/05/2015, Rv. 635697-01; Sez. 5, Ordinanza n. 25021 del 10/10/2018, Rv. 650713-01).

Dalle considerazioni che precedono, ne deriva la correttezza dell'assunto dei secondi giudici, laddove hanno qualificato come spese di rappresentanza le spese di sponsorizzazione in oggetto in quanto dirette ad accrescere il prestigio dell'impresa.

2. Con il secondo motivo del ricorso la società ricorrente lamenta l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c.

Evidenzia che i giudici dell'appello non hanno considerato che la sponsorizzazione aveva ad oggetto non solo il marchio ma anche i prodotti della società sponsor. Il motivo è inammissibile. Valga quanto segue.

Ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., è denunciabile in cassazione soltanto l'omesso esame di un fatto storico decisivo che sia stato oggetto di discussione tra le parti.

Come è noto, è configurabile l'omissione dedotta nelle ipotesi in cui la motivazione su uno o più fatti controversi e decisivi risulti completamente assente, non essendo invece idonea alla cassazione la mera insufficienza della motivazione. Tale ipotesi ricorre quando il fatto è stato comunque preso in esame dal giudice, ma non in modo pieno e appagante ovvero senza che sia stato dato conto di tutte le risultanze istruttorie astrattamente rilevanti.

Il controllo previsto dalla formulazione dell'art. 360 n. 5, concerne l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione ed abbia carattere decisivo perché, ove esaminato, avrebbe determinato un diverso esito della controversia; l'omesso esame di elementi istruttori, in quanto tale, non integra l'omesso esame circa un fatto decisivo previsto dalla norma, quando il fatto storico rappresentato sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, seppure questi non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie astrattamente rilevanti (Cass. civ. n. 17251 del 23 agosto del 2016).

Spetta, infatti, in via esclusiva al giudice di merito il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne

l'attendibilità e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti ad esse sottesi, assegnando prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, nonché la facoltà di escludere anche attraverso un giudizio implicito la rilevanza di una prova, dovendosi ritenere, a tal proposito, che egli non sia tenuto ad esplicitare, per ogni mezzo istruttorio, le ragioni per cui lo ritenga irrilevante ovvero ad enunciare specificamente che la controversia può essere decisa senza necessità di ulteriori acquisizioni (Cass. 13 giugno 2014, n. 13485; Cass. 19 luglio 2021, n. 20553, del 19/07/2021).

La censura non può risolversi, dunque, nella richiesta di una nuova valutazione delle prove o in una diversa ricostruzione dei fatti, attività preclusa al giudice di legittimità.

Ebbene, la censura della ricorrente mirando ad una rivalutazione degli elementi fatto e delle prove assunte è da ritenersi inammissibile non essendo tale indagine consentita in sede di legittimità.

3. Occorre, poi, dare atto del giudicato interno formatosi relativamente alla inerenza e deducibilità delle spese di sponsorizzazione sostenute. Invero, la CTR, in parziale accoglimento dell'appello dell'Ufficio, ha dichiarato spettante alla parte contribuente la deduzione degli oneri asseritamente pubblicitari di cui all'avviso di accertamento ancorché nella sola misura prevista per le spese qualificabili di rappresentanza. Questo passaggio della motivazione della sentenza di secondo grado non è stato oggetto di impugnazione da parte della società ricorrente e nemmeno da parte dell'Agenzia delle Entrate, che non ha proposto appello incidentale e non ha dunque contestato l'inerenza e la deducibilità della sponsorizzazione accertata dalla Commissione Tributaria Regionale

4. In definitiva, il ricorso va rigettato con condanna della ricorrente alle spese di giudizio.

Sussistono, infine, i presupposti, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, 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 1-*bis* del citato art. 13, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese processuali del giudizio di legittimità, che liquida in euro 4100,00 per compenso, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali 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 1-*bis* dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma in data 8 maggio 2026.

Il Presidente
Gian Paolo Macagno

