

Civile Ord. Sez. 5 Num. 8650 Anno 2026
Presidente: CRUCITTI ROBERTA
Relatore: SALI MARIA CLARA
Data pubblicazione: 07/04/2026

TRIBUTI – spese di
rappresentanza –
art. 90, comma 8, l.
289/2002 –
presunzione legale.

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 12021/2022 R.G. proposto da:

GRAZIOSO COSTRUZIONI s.r.l., in persona del legale rapp.te *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'avv. Antonio De Lillo del foro di Benevento, giusta procura speciale in atti

– *ricorrente* –

CONTRO

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore generale *pro tempore*, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura Generale dello Stato

–*controricorrente*–

avverso la sentenza n. 7971/12/2021 della Commissione tributaria regionale della Campania – sez. distaccata di Salerno, depositata in data 10.11.2021, non notificata;

udita la relazione svolta dal consigliere Maria Clara Sali all'adunanza camerale del 4.3.2026;

FATTI DI CAUSA

1. In data 02/10/2017 la società GRAZIOSO COSTRUZIONI s.r.l., esercente attività di costruzioni edili sia nel settore privato che pubblico, presentava all'Agenzia delle Entrate di Avellino la documentazione richiesta a mezzo questionario n. Q00423/2017. In data 20/11/2017, la società contribuente riceveva a mezzo racc. a/r l'avviso di accertamento n. TFK030202553/2017, avente ad oggetto riprese IVA ed altro per l'anno d'imposta 2012. In particolare, l'Ufficio accertava, ai sensi dell'articolo 39 del D. P. R. 600/1973, una maggiore imposta IRES pari a € 1.782/00 ed una imposta IVA indebitamente detratta, pari a € 7.560/00, oltre relative sanzioni, pari a € 10.200/00, interessi e spese di notifica, contestando l'errore compiuto dalla contribuente nel qualificare come spese di sponsorizzazione quei costi che, invece, avrebbero dovuto essere considerati spese di rappresentanza, in quanto genericamente volte a incrementare il prestigio dell'impresa e non direttamente mirate alla realizzazione di un'aspettativa commerciale concreta.
2. La società impugnava l'avviso di accertamento davanti alla C.T.P. di Avellino, che accoglieva il ricorso.
3. La C.T.R. della Campania, sez. distaccata di Salerno, accoglieva invece l'appello dell'Agenzia delle Entrate, ritenendo non dimostrata la natura di spesa pubblicitaria.
4. Avverso la pronuncia indicata in epigrafe la società GRAZIOSO COSTRUZIONI s.r.l. ha proposto ricorso per cassazione, affidato un unico motivo.
5. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.
6. Per la trattazione della causa è stata fissata l'adunanza camerale del 4.3.2026.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo ed unico motivo, rubricato «*Violazione dell'articolo 90, comma 8, della legge n.289 del 27 dicembre 2002; violazione e falsa applicazione degli artt. 108 e 109 del DPR n. 917 del 1986; violazione dell'art. 2728 c.c., in relazione all'art. 360 c. 1 n. 3 c.p.c.*» la società ricorrente assume che la decisione della C.T.R. è errata in diritto, posto che la norma in rubrica pone una presunzione legale assoluta, in presenza dei requisiti espressamente previsti, nella specie pacificamente sussistenti. Le affermazioni della CTR si porrebbero, secondo la ricorrente, in patente contrasto con l'art. 2728 del codice civile, ai sensi del quale "*le presunzioni legali dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali esse sono stabilite*". La presunzione prevista dall'art. 90 della L. 289/2002, proprio perché di natura assoluta (*iuris et de iure*) non ammetteva prova contraria. La contribuente, contrariamente a quanto asserito dalla CTR, non era pertanto gravata di alcun onere probatorio sul rapporto tra spesa e incremento di clientela.

2. Il motivo è fondato.

3. L'art. 90, comma 8, della legge n. 289/2002, dispone 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'articolo 74, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*».

4. Come più volte chiarito da questa Corte (Cass. Sez. 5. n. 5720/2016, Cass. n. 14232/2017, Cass. n. 8981/2017, Cass. n.

21452/2021, Cass. n. 4612/2023), tale norma agevolativa ha introdotto una "presunzione legale assoluta" circa la natura pubblicitaria e non di rappresentanza di dette spese di sponsorizzazione, peraltro ponendo precise condizioni per la sua applicabilità e precisamente 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 (es. apposizione del marchio sulle divise, esibizione di striscioni e/o tabelloni sul campo da gioco, etc.).

5. I giudici di appello hanno ritenuto necessaria una rigorosa verifica in fatto della effettiva finalità delle spese, aderendo all'orientamento di legittimità secondo cui, in tema di imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 108 (ex 74, secondo comma) 2 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, il criterio discrezionale tra spese di rappresentanza e di pubblicità va individuato nella diversità, anche strategica, degli obiettivi, costituendo "spese di rappresentanza" i costi sostenuti per accrescere il prestigio e l'immagine della società e per potenziarne le possibilità di sviluppo, senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite, mentre "spese di pubblicità o propaganda" sarebbero quelle erogate per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque al fine diretto di incrementare le vendite. Secondo la C.T.R., poiché l'attività della contribuente era quella di impresa edile orientata al settore pubblico, come emergeva dai dati indicati nel modello di comunicazione per gli studi di settore e dai dati indicati dalla società, ai sensi dell'art. 21 del D.L. 2010, appariva difficile poter *"immaginare una connessione diretta tra l'attività di sponsorizzazione di squadre dilettantistiche e la finalità pubblicitaria diretta al conseguimento di un incremento dell'attività economica. Difatti appaiono scarsamente inerenti alla specifica attività*

svolta (lavori pubblici in appalto) i costi affrontati per sponsorizzazioni a squadre sportive dilettantistiche, apparendo in sé presuntivamente improbabile una diretta finalità di incremento commerciale nella correlazione tra le due attività. Né il contribuente ha fornito prova contraria di una effettiva correlazione tra l'attività di sponsor pubblicitario e l'incremento di clientela (per lo più enti pubblici territoriali). Le spese di sponsorizzazione, nel caso di specie, appaiono pertanto orientate ad accrescere il prestigio dell'impresa e devono essere ritenute spese di rappresentanza deducibili nei soli limiti di cui all'art. 108 (ex 74, co. 2^a), d.P.R. n. 917/1986."

6. La C.T.R. non si è pertanto attenuta ai principi illustrati al punto 4 della presente ordinanza, avendo applicato la disciplina generale in tema di deducibilità dei costi, anziché quella speciale introdotta dall'art. 90, comma 8, l. cit.

7. Spetterà pertanto al giudice del rinvio applicare la norma così come interpretata da questa Corte e verificare la sussistenza, nel caso concreto, dei requisiti previsti dalla disposizione sopra citata.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania, sez. distaccata di Salerno, in diversa composizione, per un nuovo esame, oltre che per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 4.3.2026.

Il Presidente

(Roberta Crucitti)