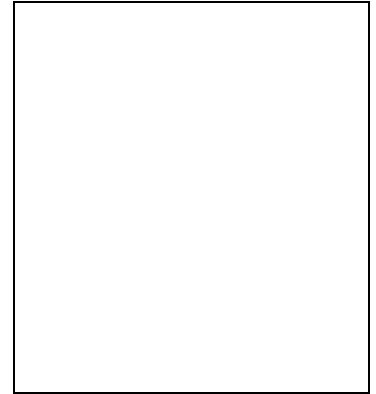


Civile Ord. Sez. 5 Num. 22478 Anno 2026
Presidente: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE
Relatore: BROGI RAFFAELLA
Data pubblicazione: 30/06/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 21893/2020 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dall'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO

-ricorrente-

contro

GAVAZZI CLAUDIO, rappresentato e difeso dall'avvocato ALESSANDRO GALIENA unitamente all'avvocato LEOPOLDO CONTI

-controricorrente-

nonché contro

FALLIMENTO ASSOCIAZIONE SPORTIVA DILETTANTISTICA RARI NANTES BOGLIASCO NUOTO E PALLANUOTO IN LIQUIDAZIONE

-intimato-

avverso la sentenza della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della LIGURIA n. 1345/2019 depositata il 15/11/2019.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 12/06/2026 dalla Consigliera Raffaella Brogi.

FATTI DI CAUSA

1. Il presente giudizio trae origine dall'impugnazione di un avviso di accertamento, con il quale, in merito all'anno d'imposta 2014, l'Agenzia delle Entrate recuperava nei confronti della società sportiva Rari Nantes Bogliasco l'IVA in relazione ad operazioni qualificate come imponibili, irrogando le relative sanzioni. L'atto impositivo veniva notificato sia al curatore del fallimento della contribuente che al legale rappresentante Gavazzi Claudio. Quest'ultimo – in proprio e quale legale rappresentante della società sportiva - impugnava, secondo quanto emerge dagli atti, l'avviso di accertamento e il ricorso veniva accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Genova. Tale decisione veniva confermata dalla sentenza n. 1345 pubblicata in data 15/11/2019 della Commissione tributaria regionale della Liguria (*hinc*: CTR).

2. Il giudice di seconde cure ha rilevato che il sig. Gavazzi aveva correttamente proposto ricorso in proprio, avendo ricevuto la notifica dell'atto impositivo impugnato sia quale autore della violazione, sia quale responsabile in solido, secondo quanto indicato nell'avviso di accertamento.

2.1. La CTR ha, poi, ritenuto che il sig. Gavazzi non dovesse provare alcuna inerzia del curatore, che trovava, peraltro, conferma nella circostanza che quest'ultimo non aveva ribattuto alcunché a fronte di undici atti notificati.

2.2. Non era stata, poi, prodotta alcuna prova in ordine al fatto che le sponsorizzazioni erano usate a fini commerciali (considerata la necessità di retribuire atleti, insegnanti e di far fronte a spese per competizioni e quant'altro). Una volta escluso il carattere commerciale veniva, poi, meno anche il superamento del plafond previsto dalla legge n. 398 del 1991.

3. Contro la sentenza della CTR l'Agencia delle Entrate ha proposto ricorso in cassazione con due motivi.

4. Il sig. Gavazzi in proprio ha resistito con controricorso, mentre le altre parti sono rimaste intime.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso è stata denunciata la violazione dell'art. 43 l. fall. in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., con riferimento all'omessa declaratoria di inammissibilità del ricorso introduttivo per difetto di legittimazione attiva.

1.1. Con tale motivo la ricorrente denuncia l'omessa declaratoria di inammissibilità del ricorso di primo grado proposto dal sig. Gavazzi Claudio anche nella qualità di legale rappresentante dell'associazione, sebbene quest'ultima fosse stata dichiarata fallita dal Tribunale di Genova, con sentenza n. 111 del 2016 depositata in data 15/09/2016. In tal modo il giudice di seconde cure ha violato l'art. 43 l. fall., dal momento che l'avviso di accertamento è stato notificato anche al curatore fallimentare. La ricorrente rileva come l'orientamento che conserva la legittimazione processuale al fallito sia circoscritto, in realtà, a ipotesi limitate.

1.2. In via preliminare, occorre dare atto dell'infondatezza dell'eccezione di inammissibilità del ricorso nei confronti del controricorrente (v. pag. 11 del controricorso), in ragione del passaggio in giudicato della statuizione del giudizio di primo grado – non espressamente attinta da alcun motivo di appello – che aveva escluso la responsabilità solidale in capo al sig. Gavazzi.

Risulta, infatti, dagli atti di causa che quest'ultimo abbia agito sia in proprio che palesando la qualifica di legale rappresentante della società sportiva dilettantistica.

È vero che, tanto l'intestazione del ricorso che la relata di notificazione recano l'indicazione dell'Associazione Sportiva Dilettantistica Rari Nantes Bogliasco Nuoto e Pallanuoto in liquidazione in persona del legale

rappresentante pro tempore e di Gavazzi Claudio. È altrettanto vero, tuttavia, che dall'intestazione della sentenza impugnata, risulta che quest'ultimo risultasse presente (anche) in proprio davanti al giudice di seconde cure. Ne consegue che la notificazione del ricorso in cassazione (anche) nei suoi confronti non ha carattere recuperatorio di eventuali censure sul punto della responsabilità solidale per i debiti dell'associazione sportiva (invero non spese nei motivi di ricorso proposti dall'Agenzia delle Entrate), ma solo quello dell'instaurazione del contraddittorio nei confronti di una parte del giudizio di seconde cure, concluso con la pronuncia della sentenza impugnata con ricorso in cassazione.

1.3. Ciò premesso, il primo motivo di ricorso è infondato, considerato che le Sezioni Unite di questa Corte hanno precisato che, qualora i presupposti di un rapporto tributario si siano formati prima della dichiarazione di fallimento, il contribuente dichiarato fallito a cui sia stato notificato l'atto impositivo può impugnarlo, ex art. 43 l.f., a condizione che il curatore si sia astenuto dall'impugnazione, assumendo un comportamento oggettivo di pura e semplice inerzia, indipendentemente dalla consapevolezza e volontà che l'abbiano determinato; l'insussistenza di detto stato di inerzia comporta, per il fallito, il difetto della capacità processuale di impugnare l'atto impositivo, vizio suscettibile di essere rilevato, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo (Cass., Sez. U, 28/04/2023, n. 11287).

2. Con il secondo motivo di ricorso è stata denunciata la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 148 t.u.i.r., dell'art. 74 d.P.R. n. 633 del 1972, della legge n. 398 del 1991, dell'art. 9 d.P.R. n. 544 del 1999 e dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., con riferimento alle conseguenze del mancato rispetto degli adempimenti documentali e dichiarativi prescritti in termini di decadenza dal regime tributario agevolato e al riparto dell'onere probatorio.

2.1. La ricorrente rileva che la contribuente rientra tra le associazioni sportive dilettantistiche, alle quali il legislatore riserva una normativa agevolativa contenuta nella legge n. 398 del 1991, così come modificata dall'art. 90 legge n. 289 del 2002, con la quale sono riconosciute particolari agevolazioni in materia di imposte dirette e di IVA. L'adesione a tale regime è del tutto volontaria, ma richiede una serie di requisiti, tra i quali, quelli previsti dall'art. 1 legge n. 398 del 1991 sia dal punto di vista soggettivo (l'assenza di fini di lucro, lo svolgimento di attività sportiva dilettantistica e l'affiliazione a federazioni sportive nazionali), sia in termini oggettivi, come il mancato conseguimento di proventi superiori a Euro 250.000.

La ricorrente richiama, quindi, a pag. 11 e 12 del ricorso, gli adempimenti ai quali è tenuta la contribuente, come la conservazione e numerazione progressiva delle fatture di acquisto, annotazione – anche con un'unica registrazione – entro il giorno 15 del mese successivo dell'ammontare dei corrispettivi e dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, l'esecuzione del versamento trimestrale dell'IVA entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento, secondo modalità e termini previsti dall'art. 17 d.lgs. n. 241 del 1997, l'annotazione distinta, nel modello di cui al d.m. 11/02/1997, dei proventi di cui all'art. 25, comma 2, legge n. 133 del 1999, che non costituiscono reddito imponibile, delle plusvalenze patrimoniali, nonché delle operazioni intracomunitarie, ai sensi dell'art. 47 d.l. n. 331 del 1993.

L'art. 90, comma 18, legge n. 289 del 2002 ha integrato il contenuto della legge n. 398 del 1991, prevedendo ulteriori requisiti che attengono al momento della costituzione e ai contenuti dello statuto.

In sostanza, è prevista una serie di vincoli di carattere formale e sostanziale, al cui rispetto è subordinato il riconoscimento e l'effettivo godimento delle agevolazioni.

In secondo luogo, con riferimento al requisito oggettivo previsto nell'art. 1 legge n. 398 del 1991 la ricorrente rileva come le attività di pubblicità –

e quindi le sponsorizzazioni ricevute dalle associazioni sportive dilettantistiche – siano, per espressa previsione normativa (art. 148, comma 4, t.u.i.r.) attività commerciali connesse agli scopi istituzionali. È pertanto erronea l'affermazione della CTR secondo cui *«non è stata fornita alcuna prova che le sponsorizzazioni fossero utilizzate a fini commerciali, dovendo essere retribuiti atleti, insegnanti, far fronte a spese per competizioni e quant'altro inerente la vita di una società sportiva»*.

Nella specie l'Ufficio non ha affatto disconosciuto che le sponsorizzazioni ricevute dall'associazione fossero connesse alle attività istituzionali, avendo semplicemente rilevato che non erano state fatturate, né registrate, né assoggettate, seppure in via forfettaria, a tassazione, con il conseguente recupero dell'imposta non versata.

2.2. Passando all'esame del secondo motivo di ricorso occorre evidenziare che il regime speciale agevolativo previsto con riferimento alle imposte dirette e l'IVA dalla legge n. 398 del 1991 per le associazioni sportive dilettantistiche trova applicazione anche per le società sportive dilettantistiche, alla luce di quanto previsto dall'art. 90, comma 1, legge n. 289 del 2002. Il comma 2 della norma appena richiamata ha elevato a 250.000 euro l'ammontare del plafond l'importo derivante dall'esercizio di attività commerciale, che non deve essere superato al fine di rientrare nell'ambito di applicazione del regime agevolativo.

L'art. 148 tuir (nella versione applicabile con riferimento all'anno d'imposta 2013), con riferimento alle associazioni, ai consorzi e agli altri enti non commerciali di tipo associativo, prevede:

- al primo comma che non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali;
- al terzo comma che per le associazioni sportive dilettantistiche non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei

confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati;

- al quarto comma che la disposizione di cui al terzo comma non trova applicazione per le prestazioni svolte nell'esercizio di attività di pubblicità commerciale.

2.3. Tenuto conto del quadro normativo sinteticamente delineato occorre rilevare che il motivo è fondato nei termini di seguito precisati.

In primo luogo, occorre rilevare come l'esclusione dal carattere commerciale prevista dal comma 4 dell'art. 148 t.u.i.r. sia stabilita, in generale, *per le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività ... d) pubblicità commerciale*.

Questa Corte ha precisato che, in tema di imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 108, secondo comma (già art. 74, secondo comma), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, costituiscono spese di rappresentanza quelle affrontate per iniziative volte ad accrescere il prestigio o l'immagine dell'impresa e a potenziarne le possibilità di sviluppo, mentre vanno qualificate come spese di pubblicità o di propaganda quelle sostenute per iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque dell'attività svolta. Ne consegue che 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 a una diretta aspettativa di un ritorno commerciale (Cass., 30/12/2014, n. 27482).

È stato, inoltre, precisato che il criterio discrezionale tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità va individuato negli obiettivi

perseguiti, atteso che costituiscono spese di rappresentanza i costi sostenuti per accrescere il prestigio della società senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite, mentre sono spese di pubblicità o propaganda quelle aventi come scopo preminente quello di pubblicizzare prodotti, marchi e servizi dell'impresa con una diretta finalità promozionale e di incremento delle vendite (Cass., 17/02/2016, n. 3087).

Tali precedenti – per quanto non riferiti direttamente al caso di specie – evidenziano, tuttavia, come le spese di sponsorizzazione non possano essere automaticamente riconducibili alla nozione di prestazioni di pubblicità commerciale, dovendosi distinguere (anche ai fini del calcolo del plafond indicato nell'art. 1 legge n. 398 del 1991) a seconda che la sponsorizzazione sia ricollegata, anche nella prospettiva della società sportiva dilettantistica, a una prestazione che generi un'aspettativa di ritorno commerciale per lo sponsor (tale da generare un nesso di corrispettività) o costituisca, invece, per quest'ultimo una mera spesa di rappresentanza.

2.4. Tuttavia, se è vero che non ogni spesa di sponsorizzazione può integrare una prestazione di pubblicità commerciale erogata dalla società sportiva in favore dello sponsor, è altrettanto vero che l'onere della prova che il superamento del plafond indicato nell'art. 1 legge n. 398 del 1991 non sia riconducibile a prestazioni di pubblicità commerciale tali da assumere rilievo quali proventi derivanti dall'esercizio dell'attività commerciale fa carico al contribuente. Come rilevato da questa Corte, in tema di agevolazioni tributarie, l'esenzione d'imposta prevista dall'art. 148 del d.P.R. n. 917 del 1986 in favore delle associazioni non lucrative (nella specie, un'associazione sportiva dilettantistica), dipende non solo dall'elemento formale della veste giuridica assunta, ma anche dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro, il cui onere probatorio incombe sulla contribuente (Cass., 30/04/2018, n. 10393).

2.5. Deve, quindi, ritenersi che, ai fini della fruizione da parte delle società sportive dilettantistiche delle agevolazioni fiscali in materia di imposte dirette e di IVA, incombe sul contribuente l'onere di provare i requisiti previsti dall'art. 1 legge n. 398 del 1991, tra i quali il mancato superamento dell'ammontare dei proventi derivanti da attività commerciale, a cui le spese di sponsorizzazione possono concorrere solo ove integrino, ai sensi dell'art. 148, comma 4, t.u.i.r., prestazioni di pubblicità commerciale.

2.6. Il secondo motivo di ricorso è, pertanto, fondato nei termini di cui in motivazione. La sentenza impugnata ha, infatti, affermato che non era stata fornita alcuna prova che le sponsorizzazioni fossero usate a fini commerciali, dovendo essere retribuiti atleti, insegnanti, far fronte a spese per competizioni. In realtà, non era tanto la questione della destinazione dei proventi delle sponsorizzazioni alle finalità proprie della società sportiva a rilevare, quanto la possibilità di qualificare tali prestazioni in termini di pubblicità commerciale o meno.

3. Alla luce di quanto sin qui evidenziato deve essere accolto, nei termini di cui in motivazione, il secondo motivo di ricorso, mentre deve essere rigettato il primo motivo.

4. La sentenza impugnata deve essere, pertanto, cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria che, in diversa composizione, deciderà anche sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso nei termini di cui in motivazione e rigetta il primo motivo; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria che, in diversa composizione, deciderà anche sulle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 12/06/2026.

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli