



## **CONCLUSIONI**

Il ricorrente ha concluso per l'accoglimento del ricorso e quindi per l'annullamento dell'avviso di accertamento impugnato, previa sospensione dei suoi effetti esecutivi, con vittoria di spese; l'Ufficio ha concluso per il rigetto del ricorso e dell'istanza di sospensione, con conferma del proprio operato e favore di spese.

## **FATTO**

Il ricorrente Cefalo Nicola, nella qualità di titolare dell'impresa individuale avente ad oggetto la vendita all'ingrosso di bevande e bibite, rappresentato, difeso e domiciliato come in atti, ha proposto tempestivo ricorso avverso l'avviso di accertamento impugnato, notificato in data 20-1-2016, relativo ad IVA -IRPEF-IRAP con addizionali, oltre interessi e sanzioni, per l'anno di imposta 2011.

Con tale atto, l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Avellino, a seguito di controllo della richiesta documentazione contabile ed extracontabile, relativa alle prestazioni effettuate da società sportive a favore della ditta ricorrente, ha accertato un maggior reddito di impresa pari a € 179.792,00 a fronte di euro 119.792,00 dichiarati; un valore della produzione accertato di euro 392.785,00 (a fronte di € 332.785,00 dichiarato) e maggiore Iva di € 22.650,00.

In effetti, l'Ufficio ha contestato al ricorrente l'erronea deduzione come spese di pubblicità (rectius di sponsorizzazione) di costi afferenti a spese di rappresentanza.

Nel proporre il ricorso, il contribuente, a sostegno della domanda di annullamento, ha dedotto:

-**l'illegittimità dell'avviso di accertamento** per violazione dei principi del contraddittorio e del giusto procedimento nonché dell'obbligo di correttezza, in forza dei quali l'amministrazione deve comportarsi con lealtà e trasparenza, guidando e facilitando l'adempimento dei doveri da parte del contribuente al fine di consentirgli di chiarire la sua posizione già in fase endo procedimentale;

-**l'infondatezza dell'atto impugnato** eccependo l'insussistenza dei presupposti di diritto e di fatto su cui risulta basata la pretesa dell'ufficio accertatore, volta a recuperare a tassazione costi che, per quanto dedotto e documentato, sono da ritenersi connessi a forme di pubblicità e sponsorizzazione e pertanto interamente deducibili alla luce del chiaro disposto dell'art 90, comma 8, L 289/2002.

Ha concluso chiedendo, in via principale, l'annullamento dell'atto e in via subordinata, la non applicazione delle sanzioni ex art. 8 D. Lgs 546/92, nonché ex art. 6 comma 2, d. lgs 472/97 e art. 10 dello Statuto del contribuente.

Integratosi il contraddittorio, l'Agenzia delle Entrate con memoria scritta depositata il 13/9/2016 ha ribadito l'assoluta legittimità del suo operato rilevando l'evidente contraddittorietà del comportamento del ricorrente per il fatto che lo stesso sostenga ingenti spese per farsi fare pubblicità pur rivolgendosi ad una platea ridotta e pur non avendo alcuna prospettiva di ritorno commerciale, atteso che i ricavi nel corso dell'anno risultano ridotti in modo considerevole. Ha infine rilevato che ai fini della deducibilità è in ogni caso necessario che le spese siano qualificabili come effettive ed inerenti, prova che sul punto il ricorrente non ha in effetti assolto. Ha pertanto insistito per il rigetto del ricorso.

All'udienza del 20/10/2016 la Commissione, previa audizione delle parti, si è riunita in camera di consiglio per deliberare le definitive statuizioni della causa rappresentata.

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Con il primo motivo di impugnazione la parte ricorrente ha eccepito l'illegittimità dell'atto impugnato per mancata instaurazione del contraddittorio assumendo che l'Ufficio avrebbe negato ad essa la possibilità di partecipare alla formazione dell'atto impositivo essendosi limitato a chiedere unicamente la documentazione contabile.

1

Il motivo ad avviso della Commissione non si appalesa fondato. Anzitutto, va rilevato come la parte sia stata informata dell'inizio dell'attività accertativa avendo l'Ufficio formulato ad essa specifica richiesta con la quale la invitava all'esibizione di una serie dettagliata di documenti fiscali.

A fronte di tale opportunità, la ricorrente ha ritenuto, già nella fase del contraddittorio preliminare, produrre la documentazione giustificativa. Sul punto va detto che in sede di accertamento con adesione il contribuente, in relazione ai costi di cui alle fatture emesse dalla Wolf Rally Team produceva documenti riguardanti la partecipazione dell'Associazione stessa a gare competitive. Tant'è che l'Ufficio rivedeva il suo operato considerando i citati costi come spese di rappresentanza e non più come contributo a titolo gratuito. Stando così le cose l'eccezione, lungi dal rilevarsi fondata, si configura assolutamente formale e pretestuosa non palesandosi specifici motivi che connotino concreta ed effettiva lesione del diritto di difesa, prospettandosi piuttosto, a conclusione del contraddittorio endo procedimentale, contrapposte rappresentazioni giuridiche delle spese di cui si discute.

D'altra parte, va rilevato che il contraddittorio nella fase endoprocedimentale non è sempre applicabile come precisato dalla Cassazione. La mancata partecipazione al contraddittorio, tuttavia, non preclude al contribuente la possibilità di presentare in giudizio le medesime eccezioni e giustificazioni che avrebbe potuto far valere in sede di contraddittorio preliminare. Pertanto la prova, che non è stata data in sede amministrativa, può essere fornita in sede processuale, ragion per cui alcuna preclusione può ritenersi concretizzata a danno della posizione difensiva della parte ricorrente.

Con la sentenza n. 24823/2015, le Sezioni Unite hanno statuito nel senso che: *"Differentemente dal diritto dell'Unione europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto"*.

Nel merito, il problema giuridico consiste nell'accertare se i contestati costi, rappresentati dalle fatture emesse dalle società sportive analiticamente descritte nell'avviso di accertamento, siano da considerare come spese di rappresentanza e quindi deducibili nei limiti di cui all'art 108 TUIR, ovvero come spese di pubblicità e come tali deducibili integralmente.

La distinzione risulta di non poca rilevanza in quanto il vantaggio fiscale che ne consegue non attiene unicamente ai fini delle imposte dirette, ma assume importanza anche ai fini dell'IVA atteso che se la spesa è considerata connessa a forme di pubblicità l'iva è detraibile secondo gli ordinari criteri di cui all'art 19 DPR 633/72; viceversa se la spesa viene classificata come di rappresentanza l'IVA diviene oggettivamente indetraibile ai sensi dell'art 19 bis 1, lett h, DPR citato.

Sul punto occorre richiamare il disposto di cui all'art 90, comma 8, L 289/2202 ai sensi del quale "

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

H

A

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".

Dal tenore letterale della richiamata norma è agevole rilevare come il Legislatore abbia qualificato le sponsorizzazioni alla stregua di spese di pubblicità nel caso in cui i corrispettivi erogati siano destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante e che a fronte dell'erogazione delle somme si riscontri una precisa attività dell'associazione sportiva che ha beneficiato del corrispettivo.

La richiesta correlazione tra prestazione e controprestazione è da ritenersi nella specie agevolmente configurabile tra le parti prendendo in considerazione proprio il contenuto esplicito degli accordi intercorsi tra esse per cui a fronte del corrispettivo ricevuto, la AC Venticano da una parte, e la Wolf Rally Team dall'altra, hanno assunto l'obbligo di pubblicizzare lo sponsor nelle forme e nei modi contrattualmente previsti mediante apposizione del marchio dello sponsor nelle competizioni sportive. Con ciò evidenziando una specifica attività dei beneficiari delle erogazioni che, pur non traducendosi in un effettivo vantaggio economico per l'impresa sponsorizzante, hanno comunque consentito di mantenere entro ragionevoli limiti la riduzione del fatturato nell'anno in considerazione. In effetti, *"la deducibilità di un costo dal reddito di impresa non postula che esso sia stato necessariamente sostenuto per ottenere una ben precisa e determinata componente attiva di quel reddito, essendo sufficiente che esso sia correlato in senso ampio all'impresa, ossia che tale costo sia stato sostenuto al fine di svolgere un'attività potenzialmente idonea a produrre utili - Cass. 2012 n 6548 "*

Dunque, correttamente il ricorrente lamenta la circostanza che l'Ufficio non abbia valorizzato il contenuto esplicito degli accordi intercorsi con le compagini sportive dilettantistiche. In particolare, la circostanza che l'erogazione in danaro è stata pattuita, nei limiti di legge, entro cioè l'importo massimo di € 200.000; e che la stessa prestazione in danaro ha avuto come contropartita, da parte della AC D Venticano, l'impegno di "esporre sul terreno di gioco tabelloni pubblicitari con la scritta della denominazione sociale su manifesti pubblicitari per gli incontri, locandine pubblicitarie e quanto altro possibile sugli indumenti di gioco, tute, borse ecc, ex art 3 del contratto pubblicitario e da parte della Wolf Rally Team di l'obbligo di predisporre "pubblicità cartellonistica" e cioè di "esporre striscioni riportanti il marchio aziendale lungo il perimetro di paddok durante le gare automobilistiche".

Altrettanto correttamente il contribuente si duole del fatto che, a fronte dei sospetti elusivi in termini di antieconomicità rappresentati dall'Agenzia, l'Ufficio stesso non abbia correttamente considerato la non rilevante incidenza del costo di sponsorizzazione rispetto agli oltre 15 milioni di euro di ricavi globalmente esposti in bilancio.

D'altra parte, come segnalato dalla Cassazione (già con sentenza n. 6548 del 2012) il concetto di inerenza ex art. 109, comma 5, D.P.R. n. 917/1986 (nozione di origine economica) risulta legato indissolubilmente all'idea "ampia di reddito (collegamento tra costo e tipologia dell'attività di impresa)" per cui laddove "tali spese siano intrinsecamente necessarie alla potenziale produzione del reddito aziendale", non incombe alcun onere della prova in capo al contribuente; cosicché, siffatto onere processuale grava sull'Amministrazione finanziaria, la quale dovrà comprovare la "non ineranza" dei costi "astrattamente riconducibili" all'attività commerciale.

Più dettagliatamente, la Suprema Corte ha precisato che, ai fini della distribuzione dell'onere probatorio, occorre distinguere tra costi "normalmente necessari e strumentali" ed altri che non lo sono, in quest'ultimo caso è il contribuente a dover fornire la prova specifica (cfr. anche Cass. n. 9265/95, n. 13478/01), cioè quando la spesa sostenuta "non risulti di chiara evidenza" in considerazione della natura

H

3

M

dell'attività di impresa, poiché "non è, in linea di principio, inerente all'impresa tutto ciò che si può ricondurre alla sfera personale o familiare dell'imprenditore, ovvero del socio o del terzo".

In conseguenza, nel momento in cui il contribuente provi "la astratta riconducibilità della spesa o del costo all'impresa", grava sull'Amministrazione finanziaria, la quale intenda disconoscerne l'inerenza, l'onere di fornire la relativa dimostrazione.

**In definitiva** la Commissione, preso atto che il soggetto sponsorizzato è risultato essere una compagine sportiva dilettantistica; che è stato rispettato il limite quantitativo di spesa; che la sponsorizzazione è stata diretta a promuovere i prodotti dello sponsor; che i soggetti sponsorizzati hanno effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale, non può che rilevare che vi è quanto basta per ritenere fondata la tesi difensiva del ricorrente. Di qui l'accoglimento del ricorso.

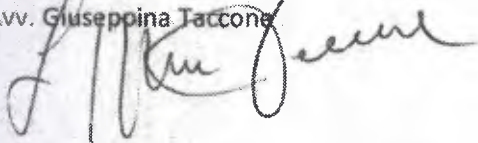
**Per quel che concerne le spese**, la Commissione dispone che le stesse siano integralmente compensate tra le parti sussistendo giusti motivi ( proprio la specificità della questione trattata di mera interpretazione giuridica)

**P.Q.M.**

Accoglie il ricorso e per l'effetto annulla l'atto impugnato. Spese compensate.

Avellino, 20/10/2016

Il Giudice relatore- estensore  
Avv. Giuseppina Taccone



Il Presidente  
Cons. Dott. Lucio Romano

