Sentenza del 04/03/2020 n. 6014 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle Entrate impugna la sentenza n. 15/2017, depositata il 17/01/2017, con la quale la CTR delle Marche ha accolto l'appello proposto dalla S. Srl, avente ad oggetto l'avviso di accertamento relativo ad IRAP, IRES ed IVA per il periodo d'imposta 2009.

2. Con detto avviso l'Ufficio dichiarava indeducibili i costi di sponsorizzazione sostenuti dalla S. Srl nei confronti di 17 società sportive, di cui 14 associazioni sportive dilettantistiche, per un importo di Euro 523.500.

3. In particolare, per quanto qui rileva, la CTR accoglieva il gravame per nullità dell'avviso di accertamento in quanto basato su motivazione illogica e contraddittoria, e divisando poi sul merito della controversia, accertava l'effettività e l'esistenza delle sponsorizzazioni.

4. Avverso la sentenza d'appello ricorre l'Agenzia delle Entrate affidandosi a tre motivi.

5. Resiste con controricorso e ricorso incidentale la S. Srl.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso viene denunciata, in relazione all'art. 360 c.p.c., 1 comma, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 (in ordine alla statuizione sulla nullità della motivazione dell'avviso di accertamento per contraddittorietà).

2. Con il secondo motivo, in via subordinata, viene denunciata in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d) e del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19 e 54, in riferimento agli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c., per avere la CTR statuito in difformità al principio generale, operante anche nel sistema armonizzato dell'IVA, secondo il quale, per far valere il diritto di deduzione/detrazione devono congiuntamente sussistere: la corretta documentazione dell'effettività del costo sostenuto (che determina la certezza del sostenimento), la soggettività passiva IVA, l'inerenza del costo (intesa come correlazione all'attività d'impresa e soprattutto alla produzione di ricavo.

3. Con il terzo motivo la ricorrente lamenta, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione della L. n. 289 del 2002, art. 90, comma 8, per avere la CTR errato nel rigettare l'appello incidentale dell'Ufficio, proposto in relazione alla sfavorevole statuizione

della Commissione di primo grado che aveva ammesso la devoluzione dei costi nella misura di Euro 200.000, sulla base di un'asserita operatività della presunzione legale prevista dalla L. n. 289 del 2002; art. 90, comma 8, posto che detta presunzione non comporta, secondo la ricorrente, la automatica deducibilità di operazioni di sponsorizzazione con ASD, nè esime dalla verifica dell'effettività delle pattuizioni e, soprattutto, dal riscontro in termini di ritorno d'immagine e fatturato, altrimenti si tratterebbe di una non qualificata "erogazione", come tale, indeducibile.

4. con l'unico motivo del gravame incidentale viene dedotta, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, l'omessa motivazione circa l'eccezione proposta dalla contribuente in merito alla violazione e falsa applicazione della L. n. 4 del 1929, art. 24 e della L. n. 212 del 2000, artt. 5, 6, 7, 10 e art. 12 comma 7, disciplina che imporrebbe, a detta del ricorrente, la constatazione mediante processo verbale delle violazioni contenute nelle leggi finanziarie.

5. Va, preliminarmente, disattesa l'eccezione preliminare svolta dalla ricorrente incidentale in riferimento alla nullità della notificazione del ricorso principale per violazione della L. n. 53 del 1994, art. 3 bis e della L. n. 132 del 2015, art. 16 undecies, in considerazione del fatto che il gravame principale risulta essere stato regolarmente notificato a mezzo pec.

6. Nel merito, il primo motivo del ricorso principale s'appalesa fondato.

7. La questione prospettata con tale mezzo di gravame consiste nello stabilire se sussista una duplice e contraddittoria ragione nella motivazione posta a sostegno dell'atto impositivo, individuata dalla CTR in riferimento all'impossibile concorrenza logica di costi, ritenuti nell'avviso, da un lato non inerenti, e dall'altro inesistenti.

8. Sul punto il Collegio ritiene di dover condividere e dare continuità ad un orientamento di questa Corte (Cass. n. 25197/2009) in base al quale, l'avviso di accertamento è affetto da nullità laddove sia fondato su motivi d'imposizione distinti ed inconciliabili, in quanto, rispondendo la motivazione alla duplice esigenza di rispettare i principi d'informazione e collaborazione, già fissati dalla L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3 e, specificamente in materia fiscale, dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10 e di garantire il pieno esercizio del diritto di difesa, non è legittimo l'intento dell'Amministrazione di formulare una motivazione contraddittoria con funzione di "riserva", sia perchè la pretesa impositiva per essere conforme a legge può basarsi su elementi concorrenti, ma non su presupposti fattuali contrastanti, sia perchè l'alternatività delle ragioni giustificatrici della pretesa, lasciando l'Amministrazione arbitra di scegliere nel corso della procedura contenziosa, quella che più le convenga secondo le circostanze, espone la controparte ad un esercizio difensivo difficile o talora impossibile.

9. Nella specie non ricorrono, tuttavia, elementi fattuali che consentano di ritenere alternativa e/o contraddittoria la motivazione recata nell'atto impositivo.

10. Infatti, dall'esame del contenuto dell'avviso di accertamento, testualmente riportato nel motivo in disamina (per i punti che qui rilevano), si evince che la contestazione dell'Ufficio riguarda: a) l'antieconomicità dei costi di sponsorizzazione; b) la non inerenza degli stessi costi rispetto all'attività tipica d'impresa.

11. Nei suddetti elementi, che improntano gli aspetti motivazionali dell'atto impositivo non è quindi ravvisabile alcun aspetto di contraddittorietà e/o alternatività, atteso che gli stessi risultano, invece concorrenti e compatibili, posto che l'antieconomicità del costo non può, necessariamente, escludere l'inerenza dello stesso rispetto all'attività d'impresa esercitata dal contribuente;

12. Non è condivisibile, poi, quanto affermato dalla CTR in ordine ad un preteso rapporto di contraddittorietà tra costi ritenuti inesistenti e l'antieconomicità degli stessi, atteso che l'inesistenza non è individuata nell'atto impositivo sul piano oggettivo/fattuale (ed in tal caso sarebbe ipotizzabile una relazione di contraddittorietà), bensì quale postulato giuridico inferenziale, basato su presunzioni riconducibili all'antieconomicità delle spese; appare, quindi, evidente che il giudice di secondo grado, pur richiamando i principi indicati nella pronuncia di questa Corte, sopra citata, li ha erroneamente applicati nella fattispecie concreta in disamina.

13. Risulta, invece, infondato il secondo motivo.

14. Nello specifico l'Ufficio lamenta sia l'assenza di documentazione attestante l'effettiva realizzazione delle sponsorizzazioni, sia, comunque, in subordine il difetto di inerenza delle stesse attesa l'assenza di correlazione con l'attività d'impresa svolta dalla contribuente.

15. Entrambi i profili di doglianza appaiono privi di conducenza.

16. Infatti, è onere dell'Ufficio provare l'inesistenza dell'operazione, e solo dopo potrà venire in rilievo l'insufficienza della documentazione prodotta dal contribuente, nè rilevano le pretese anomalie riferibili all'antieconomicità delle operazioni, in quanto l'Amministrazione finanziaria confonde le spese di sponsorizzazione-rappresentanza quali quelle di specie, che prescindono da un ricavo diretto, e non sono collegate al marchio o all'attività d'impresa, con le spese di sponsorizzazione pubblicità (Cass. n. 25021/18) a fronte delle quali potrebbe porsi il problema dell'inerenza delle spese.

17. Il terzo motivo s'appalesa fondato, in conseguenza di quanto, dianzi, evidenziato in merito alle spese di rappresentanza; posto che le spese di sponsorizzazione-rappresentanza sono deducibili, solo, entro i limiti previsti dalla L. n. 289 del 2002, art. 90, comma 8.

18. Va, infine, dichiarata l'inammissibilità del ricorso incidentale, in quanto la parte risulta pienamente vittoriosa in secondo grado, di conseguenza alla stessa non può essere riconosciuto un interesse alla cassazione della sentenza impugnata, dato che la stessa non contiene una espressa statuizione ad essa sfavorevole; in disparte il fatto che le questioni non divisate dal giudice d'appello potranno essere, comunque, riproposte nel giudizio di rinvio.

19. Ciò stante, il ricorso, entro i limiti di quanto precede, è meritevole di accoglimento, e la sentenza impugnata va, quindi, cassata con rinvio alla CTR delle Marche che, in diversa composizione provvederà, anche, alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

dichiara inammissibile il ricorso incidentale, rinvia alla CTR delle Marche che, in diversa composizione provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

(Ndr: Testo originale non comprensibile).

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 29 aprile 2019.

Depositato in Cancelleria il 4 marzo 2020

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza