



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI AVELLINO

SEZIONE 4

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |                    |                  |                   |
|--------------------------|--------------------|------------------|-------------------|
| <input type="checkbox"/> | <u>SPINIELLO</u>   | <u>MODESTINO</u> | <u>Presidente</u> |
| <input type="checkbox"/> | <u>DE GRUTTOLA</u> | <u>GIOVANNI</u>  | <u>Relatore</u>   |
| <input type="checkbox"/> | <u>STRACCIA</u>    | <u>ANTONIO</u>   | <u>Giudice</u>    |
| <input type="checkbox"/> |                    |                  |                   |
| <input type="checkbox"/> |                    |                  |                   |
| <input type="checkbox"/> |                    |                  |                   |
| <input type="checkbox"/> |                    |                  |                   |



ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 462/2016  
depositato il 25/03/2016

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030202350/2015 IRES-ALTRO 2010  
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030202350/2015 IVA-ALTRO 2010  
contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE AVELLINO

**proposto dal ricorrente:**

L.P.A. PESCA SRL  
VIA FONTANA ANGELICA 1 83031 ARIANO IRPINO AV

**difeso da:**

CASTELLANO VINCENZO  
VIA FONTANA ANGELICA 1 83031 ARIANO IRPINO AV

SEZIONE

N° 4

REG.GENERALE

N° 462/2016

UDIENZA DEL

09/11/2016 ore 11:00

N°

633/17

PRONUNCIATA IL:

9 NOV 2016

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

11 MAG 2017

Il Segretario

Il Segretario della Sezione  
(Sig. Stefano CUCCHIARELLA)

## CONCLUSIONI

La soc. L.P.A. PESCA S.R.L., con sede legale in Ariano Irpino (AV.) alla Via Fontana Angelica n. 1, CF. 02374990642, in persona del legale rappresentante p.t., elettivamente domiciliata in Ariano Irpino (AV.) alla Via Fontana Angelica n. 1, presso lo studio del rag. Vincenzo castellano, dal quale è rappresentata e difesa giusta mandato in calce all'atto introduttivo del giudizio, nel ricorso conclude e chiede alla Commissione Tributaria provinciale adita dichiarare:

- 1) Inerenti e deducibili tutti i costi ripresi a tassazione;
- 2) Nullo l'avviso di accertamento in quanto sottoscritto da un dirigente con carenza di poteri di firma, sent. Corte Costituzionale n. 37/2015;
- 3) Nullo l'avviso di accertamento per difetto di sottoscrizione per c.d. delega in bianco, sent. Corte di cassazione n. 22803/2015;
- 4) Nullo l'avviso di accertamento per mancanza di fondamento e carenza di prove;
- 5) Nullo l'avviso di accertamento per mancanza di contraddittorio prima dell'emanazione dell'atto;
- 6) Nullo l'avviso di accertamento per violazione dell'art. 42, ultimo comma DPR 600/1973 per insufficienza ed omessa motivazione;
- 7) Nullo l'avviso di accertamento per falsa applicazione dell'art. 108, comma 2, del D.P.R. n. 917/1986 e del D.M. 19 novembre 2008;
- 8) Dichiarare interamente deducibili le spese di pubblicità;
- 9) Nullo l'avviso di accertamento per violazione dell'art. 39, dell'art. 2729 C.C. e art. 10, n. 4 legge 9 ottobre 1975 n. 85 in ordine alle prescrizioni prove dei requisiti di gravita, precisione e concordanza;
- 10) Interamente detraibile l'IVA.

11) Nulle le pene pecuniarie irrogate.

Sospendere l'esecutività dell'atto impugnato.

Condannare l'amministrazione finanziaria al pagamento delle spese di giudizio, così come previsto dall'art. 15 del D. Lgs 546/1992, nella misura di giustizia.

L'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Avellino, in persona del Direttore p.t., nelle controdeduzioni depositate il 28.04.2016 conclude e chiede alla Commissione Tributaria provinciale adita:

- Rigettare il ricorso;
- Spese come da allegata nota.

La società ricorrente **LPA Pesca srl** in data deposita istanza di sospensione della cartella di pagamento n. 01277201600001046000 con le seguenti conclusioni:

**In via principale:**

- Vista l'eccezionale urgenza disporre con decreto la provvisoria sospensione dell'esecuzione della cartella di pagamento fino alla pronuncia del Collegio.

**In subordine**

- fissare con decreto la trattazione dell'istanza di sospensione.

L'Agenzia delle Entrate, nelle memorie di replica all'istanza di sospensione depositate il 9.9.2016, chiede;

**in via pregiudiziale**

- dichiarare l'inammissibilità/irricevibilità/improcedibilità dell'istanza di sospensione;

**in via di merito**

- rigettarla perché sprovvista dei requisiti di legge.

## FATTO

L'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Avellino, a seguito della segnalazione fatta dalla Direzione Regionale dell'Emilia Romagna, in riferimento ai costi relativi alle operazioni intercorse tra la società LPA Pesca srl e la società New Media srl, nell'anno 2010, invia il questionario n. Q00344/2014 alla società LPA Pesca srl, che puntualmente adempie a quanto richiesto depositando tutta la documentazione come da processo verbale del 12.11.2014 prot. N. 71193.

Dal controllo della documentazione depositata, l'Agenzia delle Entrate rileva che la società LPA Pesca srl ha contabilizzato e dedotto integralmente il costo relativo alle fatture ricevute dalla società New Media srl per un imponibile di euro 215.000,00 Iva € 43.000,00 per un totale di euro 258.000,00.

La società New Media, come rilevato dal contratto e dalla fatture, si impegna a promuovere l'immagine della società in varie gare automobilistiche:

1. Campionato italiano di velocità di montagna;
2. Rally nazionale;
3. Campionato italiano di formula abarth;
4. Coppa Italia Peroni promotion (2 gare);
5. Motomondiale di cilindrata 125 ( n. 3 gare).

L'Agenzia delle Entrate, ritiene che per quanto riguarda:

- le gare indicate ai numeri 1 e 2, viene riportato il marchio "LPA import export crostacei vivi" su un riquadro di modeste dimensioni apposto di volta in volta su diversi punti della fiancata dell'autovettura partecipante alla gara, poco visibile e confondibile con altri marchi. L'interesse sportivo non ha alcuna relazione con il prodotto commercializzato e con limitata partecipazione di pubblico;



- gare indicate ai numeri 3 e 4: riportano sempre il marchio "LPA import export crostacei vivi", l'affluenza di pubblico è scarsa e il marchio esposto è di ridotte dimensioni e poco visibile;
- gare indicate al punto 5: il marchio "LPA import export crostacei vivi" è riportato sulla parte posteriore della moto all'altezza dello scarico, senza possibilità di risalto per il pubblico e per operatori televisivi.

L'Agenzia delle Entrate, esaminata documentazione, il materiale pubblicitario ritiene che non essendoci rapporto tra il prodotto commercializzato e l'attività sportiva per cui sono stati erogati i contributi, questi vanno inquadrati come spese di rappresentanza e quindi deducibili nei limiti di cui all'art. 108, comma 2, del DPR 8917/1986 e del DM 19.11.2008, che dispone la quota deducibile ai fini delle imposte dirette pari all'1,3% dei ricavi, determinando così la quota deducibile in € 73.334,00 (1,3% dei ricavi -€ 5.641.076,00) e la quota indeducibile in € 141.666,00.

La società LPA Pesca srl impugna l'avviso di accertamento eccependo:

- 1) Carezza di poteri di firma del Dirigente che ha sottoscritto l'atto. Violazione ed eccesso di potere in relazione all'art. 42, comma 1, -D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 7 - Legge n. 212/2000: inesistenza giuridica dell'atto impositivo per carezza di potere dirigenziale del delegante o di chi ha sottoscritto l'avviso di accertamento, in mancanza della sua qualifica di dirigente.
- 2) Nullità dell'avviso di accertamento per difetto di sottoscrizione per c.d. delega in bianco.
- 3) Nullità dell'avviso di accertamento per mancanza di fondamento e carezza di prove.
- 4) Mancanza di contraddittorio prima dell'emanazione dell'atto di accertamento.





- 5) Violazione del disposto art. 42, comma 3, del DPR 600/1973-“accertamento privo di quella motivazione espressamente voluta dal 2° comma del citato art. 42, DPR 600/1973.

Nel merito e diritto:

- 6) Falsa applicazione dell'art. 108, comma 2, del DPR n. 917/1986 e del D.M. 19 novembre 2008.

**L'Agenzia delle Entrate**, impugna quanto eccepito dalla società ricorrente e controdeduce come segue:

- 1) L'accertamento è stato sottoscritto dalla Dr.ssa Cerino, dirigente di ruolo della AdF – capo Ufficio Controlli- debitamente delegata con O.S. n. 14/2012, e con RAD n. 53/2015;
- 2) L'avviso di accertamento così come redatto ha prodotto i suoi effetti, senza necessità di usare formule particolari;
- 3) L'avviso di accertamento per come è stato emesso non necessitava del contraddittorio;
- 4) L'avviso di accertamento è stato ben motivato e la società è stata messa nelle condizioni di poter svolgere le proprie difese;
- 5) La società non ha fornito la prova che le spese sostenute siano riconducibili alla pubblicità/propaganda non avendo fornito la prova dell'incremento dei ricavi.

L'istanza di accertamento con adesione presentato dalla società LPA Pesca srl in data 16.11.2015 non produce effetti.

In data 26.07.2016 la società **LPA Pesca** srl presenta istanza di sospensione della comunicazione di presa in carico n. 012772016600001046000 per l'importo di euro 34.992,99 in riferimento all'avviso di accertamento numero TFK 030202350/2015 notificato in data 21.10.2015, prospettando il danno grave ed

irreparabile per l'importo richiesto essendo già esposto con la banca per la somma di euro 96.949,12.

L'Agenzia delle Entrate con memoria del 9.9.2016 chiede il rigetto dell'istanza:

- per inammissibilità della stessa essendo stata firmata dal solo difensore non munito di procura;
- la domanda è improcedibile/inammissibile per essere stata proposta dopo l'inizio dell'esecuzione e per mancata notifica dell'istanza all'agente della riscossione;
- l'istanza di sospensione andava notificata nei sessanta giorni dal ricevimento dell'atto di cui si chiede la sospensiva.

All'udienza del 28.09.2016 la Commissione Tributaria Provinciale di Avellino sospende l'esecutività dell'atto impugnato e fissa per la discussione del merito l'udienza del 9.11.2016, ore 11,00.

All'udienza odierna in assenza di rituale richiesta di trattazione della controversia in pubblica udienza, il Collegio, riunito in Camera di Consiglio, sentito il relatore sui fatti e le questioni della controversia, esaminati gli atti del processo, decide come da dispositivo.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione ritiene di valutare l'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento per violazione dell'art. 42 del D.P.R. 600/73; dalla disamina dei documenti allegati alle controdeduzioni, rileva che con ordine di servizio n. 14/2012 prot. n. 0000225 del 15.05.2012 - riguardante "l'assegnazione di tutto il personale alle strutture della Direzione Provinciale Avellino" - risulta il conferimento, con decorrenza quindici maggio 2012, la delega alla firma di provvedimenti.

In data 02.02.2015, prot. 0000053 il nuovo Direttore Provinciale Carmine Di Fraia, per garantire continuità della firma di atti e provvedimenti, dispone la conferma



delle deleghe di firma così come indicato nell'ordine di servizio n. 14/2012 e relativa tabella aggiornata al 14.3.2013 e successive modifiche.

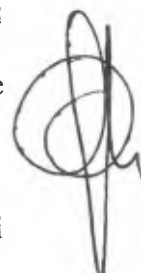
L'art. 42, comma 1 del D.P.R. n. 600 del 1973 prevede che gli avvisi, con cui sono portati a conoscenza dei contribuenti gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio, sono sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. Il dato testuale della disposizione individua quindi il soggetto idoneo a manifestare la volontà dell'amministrazione negli atti a rilevanza esterna e a produrre gli effetti giuridici imputabili alla determinazione della sua volontà nella sfera giuridica dei contribuenti.

Pertanto, spetta al titolare dell'ufficio, quale organo deputato a svolgerne le funzioni fondamentali (ovvero a un impiegato della carriera direttiva da lui stesso delegato), il compito di firmare gli avvisi, mediante i quali sono portati a conoscenza dei contribuenti gli accertamenti.

Se la sottoscrizione non è quella del titolare dell'ufficio, incombe sull'Amministrazione dimostrare, in caso di contestazione, il corretto esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore e la presenza della delega del titolare dell'ufficio (Cass. sent. 5.9.2014 n. 18758).

Sulla base della lettera della citata disposizione legislativa, si deve ritenere che gli accertamenti sono nulli tutte le volte che gli avvisi nei quali si concretizzano non risultino sottoscritti dal capo dell'ufficio emittente o da un impiegato della carriera direttiva (addetto a detto ufficio) validamente delegato dal reggente di questo.

La sottoscrizione dell'avviso di accertamento - atto della p.a. a rilevanza esterna - da parte di funzionario diverso da quello (il capo dell'ufficio emittente) istituzionalmente competente a sottoscriverlo, ovvero da parte di un soggetto da detto funzionario non validamente ed efficacemente delegato non soddisfa il





requisito di sottoscrizione previsto, a pena di nullità, dall'art. 42, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973, prima citato.

Ed, in proposito, è da puntualizzare che, nel caso di avviso di accertamento firmato, non dal capo dell'ufficio ma da altro soggetto, l'esistenza e la validità della delega conferita possono essere contestate e verificate in sede giurisdizionale, implicando l'indagine un controllo, non sull'organizzazione interna della p.a., ma sulla legittimità dell'esercizio della funzione amministrativa e degli atti integranti la relativa estrinsecazione.

A questo punto, anche attenendosi alle recenti pronunce della Corte di Cassazione (v. sent. n. 22803 del 9.11.20 15 e sent. n. 250 17 dell' 1 1.12.20 15) occorre verificare quali debbano essere i requisiti che deve possedere la delega al di là del nome dell'atto con cui la stessa viene conferita, potendo la stessa anche rientrare in un ordine di servizio.

Innanzitutto pare necessaria l'indicazione delle ragioni per le quali è stata concessa la delega (per esempio: carenza del personale, assenza, vacanza, malattia ecc.); inoltre la delimitazione dell'ambito temporale di validità della stessa, ossia il momento di inizio e di fine. Ma soprattutto l'individuazione nominativa del funzionario a cui viene conferita la delega a firmare gli atti al posto del capo ufficio o la qualifica del soggetto delegato.

A tal fine, quindi, non è sufficiente l'indicazione del solo nominativo, ma è importante anche la qualifica professionale del destinatario ( o altro impiegato della carriera direttiva).

In forza di ciò, la Suprema Corte ha dichiarato l'illegittimità delle cosiddette deleghe "in bianco" o "impersonali", ossia quelle nelle quali viene indicato il solo nominativo senza la qualifica professionale del funzionario intestatario della stessa.



Per entrare nello specifico dell'odierna controversia, si osserva che l'art. 42 DPR 600170 prevede che la sottoscrizione dell'avviso di accertamento può essere eseguita anche "da altro impiegato della carriera direttiva da lui (capo dell'ufficio) delegato". Nella delega di firma (non già di funzioni) l'organo delegante mantiene la piena titolarità dell'esercizio del proprio potere e delega ad altri soltanto il compito di firmare atti di esercizio dello stesso potere, con la conseguenza che l'atto firmato dal delegato resta imputato all'organo delegante (in tal senso Cass. n. 688212000 e n. 611312005).

Logicamente, la delega deve essere espressamente conferita e risultare da atto scritto.

La delega deve essere allegata e notificata insieme all'avviso di accertamento, per dare modo al contribuente, anche alla luce dell'art. 7 comma 1 dello statuto del contribuente (Legge 212/2000), di poter conoscere da subito le condizioni e i presupposti che hanno giustificato la sottoscrizione dell'atto ricorrendo allo strumento della delega.

Proprio del punto relativo all'onere della prova, anche per completezza, vale aggiungere che la Corte di Cassazione, con giurisprudenza costante e consolidata, ha precisato che, a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato, il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove in forza dei poteri istruttori attribuitigli dall'art. 7 del D.lgs n. 546 del 31/12/1992, perchè tali poteri sono meramente integrativi (e non esonerativi) dell'onere probatorio principale e vanno esercitati, al fine di dare attuazione al principio costituzionale della parità delle parti nel processo, soltanto per sopperire all'impossibilità di una parte di esibire documenti in possesso dell'altra parte (Corte di Cassazione sentenze n.10267/2005; n. 12262/2007; n. 10513/2008).



Quindi, in caso di contestazioni, incombe sempre all'Amministrazione finanziaria dimostrare l'esercizio del potere sostitutivo o la presenza della delega scritta o preventiva (Corte di Cassazione Sent. n. 14626/2000), appositamente rilasciata per lo specifico provvedimento.

Nel caso di specie la delega, contenuta nell'ordine di servizio allegato agli atti, non soddisfa i precetti contenuti nell'art. 42 del sopra citato DPR.

Il tema oggetto di discussione è il seguente: esiste, oppure no, in capo all'Amministrazione finanziaria, un obbligo di preventivo contraddittorio prima dell'emissione di qualsiasi atto pregiudizievole per il contribuente? Il livello di attenzione sul tema è stato posto in primo piano dopo che: le Sezioni Unite della Cassazione, con sentenza 19667/2014, hanno affermato, in relazione alla possibilità di iscrizione di ipoteca, che qualsiasi atto pregiudizievole per il contribuente dovesse essere preceduto da un contraddittorio preventivo. In difetto, la pretesa diverrebbe sostanzialmente nulla; la Cassazione (ordinanza 527/2015) ha affermato che le conclusioni raggiunte nel precedente citato delle Sezioni Unite non potessero essere condivise, determinandosi, nei fatti, la paralisi dell'attività dell'amministrazione finanziaria, oltre che dimostrandosi del tutto inutile, il contraddittorio, in alcune fattispecie. Con la sentenza 24823/2015, le Sezioni Unite hanno sciolto il dubbio, affermando il seguente principio di diritto: "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". Le considerazioni della Corte si aprono con l'analisi del dettato normativo di cui alla Legge n. 212 del 2000, art. 12, comma 7: "Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza". Ne emerge, in sostanza, che "la previsione della L. n. 212 del 2000 (Statuto del Contribuente), art. 12, comma 7, non è fonte di un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale a carico dell'Amministrazione fiscale". In questi termini l'orientamento del giudice di diritto appare chiaro: le garanzie fissate nella L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 trovano applicazione esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente (indipendentemente dal fatto che l'operazione abbia o



meno comportato constatazione di violazioni fiscali). Sulle ragioni di tale limite, la Suprema Corte evidenzia come con le verifiche "in loco" si ha un'intromissione autoritativa dell'Amministrazione finanziaria nei luoghi di pertinenza del contribuente, volta alla ricerca di elementi valutativi a lui sfavorevoli. In tale contesto, il contraddittorio rappresenta per il soggetto ispezionato quell'utile confronto tra Amministrazione finanziaria e contribuente che permette a quest'ultimo di fornire chiarimenti in ordine agli elementi acquisiti in sede di accesso. Nella sentenza in rassegna la Cassazione puntualizza, inoltre, che l'obbligo generalizzato di attivazione del contraddittorio endoprocedimentale in campo tributario non trova fondamento neanche nei principi costituzionali, facendo riferimento, in particolare, agli artt. 24 e 97 della Costituzione, come non può essere ricondotto alla disciplina comunitaria. In punto di diritto la Corte di giustizia dell'Unione europea, le cui decisioni devono essere utilizzate dai giudici nazionali per formare i propri giudicati, ha stabilito che in seno al procedimento tributario vige l'esclusione del contraddittorio nell'ambito della raccolta di informazioni: "l'amministrazione, quando procede alla raccolta d'informazioni, non è tenuta ad informarne il contribuente né a conoscere il suo punto di vista" (cfr. sentenza 22.10.13, in causa C-276/12 Jiri Sabou: punto 41). In conclusione la Corte di Cassazione, pur ribadendo l'esclusione dell'esistenza di un principio generale per il quale l'Amministrazione finanziaria, in rapporto a qualsiasi atto lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente, sia tenuta ad attivare (anche in assenza di specifica disposizione e a pena la nullità dell'atto) il contraddittorio endoprocedimentale, ammette che nel campo dei tributi "armonizzati" (quindi di competenza comunitaria come l'I.V.A.) esiste, invece, un obbligo generalizzato al contraddittorio endoprocedimentale, sanzionato, in caso di violazione, con la nullità dell'atto impositivo. Aggiunge, però, che "affinché il difetto di contraddittorio





endoprocedimentale determini la nullità del provvedimento conclusivo del procedimento impositivo, non è sufficiente che, in giudizio, chi se ne dolga si limiti alla relativa formalistica eccezione, ma è, altresì, necessario che esso assolva l'onere di prospettare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato (cfr. Cass. 11453/14, 25054/13, ss.uu. 20935/09), 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 l'ordinamento lo ha predisposto (Cass., ss.uu., 99351/15, 23726/07; Cass. 1271/14, 22502/13)". Nel caso di specie era necessario il contraddittorio preventivo, in quanto nell'incontro la società avrebbe esposte le ragioni della detrazione delle spese e sicuramente l'avviso di accertamento non sarebbe stato emesso.

Secondo consolidata giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione condivisa da questo collegio:

- 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;
- 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 (Cass. 3433/2012 e 16812/2014).

Sono, quindi, spese di rappresentanza quelle effettuate senza che vi sia una diretta aspettativa di ritorno commerciale, mentre costituiscono spese di pubblicità o



propaganda quelle sostenute per ottenere un incremento, più o meno immediato, della vendita.

Le spese di sponsorizzazione possono qualificarsi come spese di pubblicità o spese di rappresentanza a seconda degli obiettivi strategici che vengono perseguiti con esse. Spetta al contribuente fornire la prova che "all'attività sponsorizzata sia riconducibile una diretta aspettativa di ritorno commerciale", rendendole assimilabili alle spese di pubblicità. Le spese di pubblicità sono caratterizzate dalla circostanza che il loro sostenimento è frutto di un contratto la cui causa va ricercata nell'obbligo della controparte di pubblicizzare o propagandare, a fronte di un corrispettivo, «il marchio e/o il prodotto dell'impresa» per stimolarne la domanda. Ai sensi dell'art. 108, co. 2, del TUIR di cui al DPR n. 917/1986, "Le spese di pubblicità e propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute".

Alcun dubbio, alla luce della documentazione dalla società contribuente prodotta in giudizio può essere sollevato in ordine alla effettività e alla competenza e riferibilità delle spese di sponsorizzazione riportate in contabilità dalla LPA Pesca srl, all'anno di imposta 2010.

Quanto all'eccezione difetto di prova dell'inerenza delle spese di sponsorizzazione dichiarate dalla LPA Pesca srl si rileva che la Suprema Corte di Cassazione, con la sentenza n. 6548/2012 ha stabilito che "la sponsorizzazione - che, sotto il profilo concernente lo sponsorizzato, si concreta nella commercializzazione del nome e dell'immagine personale del soggetto - si traduce, al con tempo, per lo sponsor, in una forma di pubblicità indiretta, consistente nella promozione del marchio o del prodotto che si intende lanciare sul mercato. E, sotto tale profilo, - non a caso si suoi dire, nel linguaggio corrente, che "la pubblicità è l'anima del commercio" - l'inerenza, ai fini fiscali, dei costi della sponsorizzazione all'attività di impresa, qualora lo sponsor sia lo stesso titolare del marchio o il produttore del bene da



promuovere, non pare seriamente dubitabile. In siffatta ipotesi, è, invero, di chiara evidenza che la pubblicizzazione del marchio o del prodotto si traducono innegabilmente in un potenziale vantaggio economico diretto per l'impresa sponsorizzante, potendone derivare, in conseguenza, un incremento della propria attività commerciale. E, in tale prospettiva, va tenuto conto altresì, ai fini tributari, del fatto che 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 in quanto tale, ossia che tale costo sia stato sostenuto al fine di svolgere un'attività potenzialmente idonea a produrre utili (Cass. 16826/07)".

Quanto, infine, alla congruità delle spese di sponsorizzazione riportate in contabilità dalla contribuente, si osserva che dette spese, ammontanti ad Euro 215.000,00 hanno un'incidenza sui ricavi conseguiti dalla LPA Pesca srl, ammontanti ad Euro 5.641.076,00, nella misura alquanto esigua pari al 3,99% che ben può essere riportata nell'ambito della ragionevolezza del comportamento dell'imprenditore.

Inoltre dai ricavi indicati nel ricorso per l'anno precedente quello di accertamento (2009) e per gli anni successivi (2011-2012-2013-2014) le spese di sponsorizzazione o di pubblicità sono diminuite sensibilmente fino ad arrivare al 31/12/2014 allo 0,80% dei ricavi. Ma c'è di più i ricavi sono sensibilmente aumentati negli anni successivi a quello dell'accertamento, infatti nell'anno 2011 i ricavi sono stati 6.401.897,00 e le spese di pubblicità sono diminuite ad € 185.525,00 e così via fino all'anno 2014 dove i ricavi ammontano ad euro 10.752.085,00 e le spese di sponsorizzazione ammontano a soli € 80.3535,00 a sostenere la tesi che qui interessa. Pertanto, alla stregua del quadro normativo innanzi richiamato, i corrispettivi in denaro pari a complessivi Euro 2215.000, versati dalla LPA Pesca srl devono

considerarsi spese di pubblicità interamente deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute, ovvero nell'anno d'imposta 2010.

In definitiva il ricorso va accolto, per difetto di firma, per mancato contraddittorio preventivo e nel merito per infondatezza della pretesa tributaria, interamente con annullamento dell'avviso di accertamento impugnato, assorbite tutte le altre eccezioni sollevate nel ricorso.

La soccombenza comporta il pagamento delle spese processuali, che si liquidano come da dispositivo.

La Commissione tributaria Provinciale di Avellino, sez.4

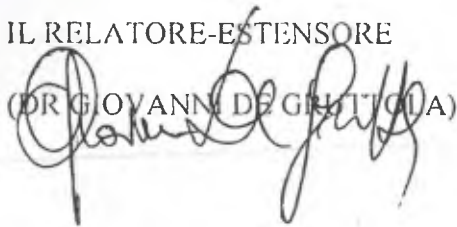
**P.Q.M.**

- 1) Accoglie il ricorso;
- 2) condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese di giudizio che si liquidano in € 500,00 oltre accessori e CUT.

Avellino li 9.11.2016

IL RELATORE-ESTENSORE

(DR GIOVANNI DE GIUSTICIA)



IL PRESIDENTE

(PROF. MODESTINO SPINELLO)

