



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI AVELLINO

SEZIONE 5

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	MARENGHI	ENZO MARIA	Presidente
<input type="checkbox"/>	DE GRUTTOLA	GIOVANNI	Relatore
<input type="checkbox"/>	DE SIMONE	GIOVANNI BATTISTA	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 498/2018
depositato il 16/04/2018

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030502607/2017 IRES-ALTRO 2012
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030502607/2017 IVA-ALTRO 2012
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030502607/2017 IRAP 2012

contro:
AG. ENT. DIREZIONE PROVINCIALE AVELLINO
COLLINA LIGUORINI 83100 AVELLINO

proposto dal ricorrente:

SINTESI COMUNICAZIONE SRL
COLLINA LIGUORINI CDA S.TOMMASO 20P 83100 AVELLINO AV

rappresentato da:

STANCO GIUSEPPE
PIAZZA VITTORIO VENETO 33 83040 CASTEL BARONIA AV

rappresentante difeso da:

CASTELLANO VINCENZO
VIA FONTANA ANGELICA, 1 83031 ARIANO IRPINO AV

difeso da:

CASTELLANO VINCENZO
VIA FONTANA ANGELICA, 1 83031 ARIANO IRPINO AV

SEZIONE

N° 5

REG.GENERALE

N° 498/2018

UDIENZA DEL

06/07/2018 ore 11:00

N°

706/18

PRONUNCIATA IL:

- 6 LUG 2018

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

10 LUG 2018

Il Segretario

IL SEGRETARIO DELLA SEZIONE

Mariarosaria Blanchino



CONCLUSIONI

La società Sintesi Comunicazione srl, con sede legale in Avellino (AV.), Collina Liguorini Contrada San Tommaso n. 20/P, CF. 02676270644, in persona del legale rappresentante p.t., sig. Stanco Giuseppe nato ad Avellino (AV.) il 26.04.1966, residente in Castel Baronia (AV.) in Piazza Vittorio veneto n. 33, CF. STN GPP 66D26 A509Y, elettivamente domiciliata in Ariano Irpino (AV.) alla Via Fontana Angelica n. 1, presso lo studio del rag. Castellano Vincenzo 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:

In via principale:

- a) Dichiarare la nullità dell'avviso di accertamento per difetto di sottoscrizione per c.d. delega in bianco, sentenza Corte di Cassazione n. 22803/2015;
- b) Dichiarare la nullità dell'avviso di accertamento per mancanza di contraddittorio prima dell'emanazione dell'atto;
- c) Dichiarare la nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione;
- d) Di dichiarare interamente inerenti e deducibili tutti i costi ripresi a tassazione;
- e) Di dichiarare interamente detraibile l'IVA ripresa a tassazione;
- f) Dichiarare nulle le riprese fiscali per infondatezza nel merito e falsa applicazione dell'art. 108, comma 2 del DPR 917/1986 e del D.M. 19 novembre 2008;
- g) Di dichiarare nulle le riprese fiscali per infondatezza nel merito e falsa applicazione dell'art. 109, c. 5, del DPR 917/1986;
- h) Di chiarare nullo l'avviso di accertamento per mancata applicazione dell'art. 90, comma 8, della legge n. 2892002;
- i) Nel complesso di annullare⁴ le pene pecuniarie irrogate.
- j) Condannare l'Amministrazione Finanziaria al pagamento delle spese di giudizio, così come previsto dall'art. 15 del D. lgs 546/1992, nella misura di euro 5.000,00.



k) La trattazione della controversia in pubblica udienza.

l) La sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato.

ISTANZA

Ex art. 17-bis del D. lgs 5461992.

PROPOSTA DI MEDIAZIONE

Per i motivi esposti nel ricorso/reclamo si formula la seguente proposta di mediazione: annullamento dell'atto.

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

1. Respingere le domande avversarie, siccome infondate in fatto ed in diritto per i motivi in atti, e, per l'effetto, confermare la legittimità degli atti impugnati;
2. Con vittoria di spese di giudizio come da nota allegata.

FATTO

La soc. **Sintesi Comunicazione** srl impugna l'avviso di accertamento n. TFK030502607/2017 con il quale l'Agenzia delle Entrate recupera a tassazione l'importo di euro 16.099,00 dati dalla differenza tra i costi dedotti per pubblicità di € 20.000,00 ed euro 3.901,00 costi deducibili, calcolati nella misura di 1,3% dei ricavi dichiarati (ricavi dichiarati € 300.080,00 x 1,3%= 3.901,00).

L'**Agenzia delle Entrate**, dalla documentazione esibita dalla Società rilevava la deduzione dei costi in assenza dei requisiti indicati nell'art. 108 del DPR 917/1986 e procedeva alla riqualificazione dei costi sostenuti e detratti per pubblicità in spesa di rappresentanza accordando la detrazione prevista dall'art. 108-2° comma- del TUIR nella misura dell'1,3% dei ricavi dichiarati dalla società.

Nel ricorso/reclamo la società eccepisce:



IN DIRITTO:

- 1) La nullità dell'avviso di accertamento per difetto di sottoscrizione per c.d. delega in bianco-Corte di Cassazione n. 22803/2015.
- 2) La nullità dell'avviso di accertamento per mancanza di contraddittorio prima dell'emanazione dell'atto di accertamento (Corte di cassazione sentenza n. 19667/2014).
- 3) Difetto di motivazione.

NEL MERITO:

- 1) Presunzione assoluta di deducibilità delle spese di pubblicità sostenute presso Associazioni Sportive Dilettantistiche.

Gli importo corrisposti ad una associazione sportiva dilettantistica costituiscono, fino ad € 200.000,00 spese di pubblicità deducibili integralmente nel periodo di imposta ec art. 108, comma 2, del TUIR. La qualificazione delle spese di pubblicità per le associazioni sportive dilettantistiche è dovuta ad una presunzione assoluta di inerenza del costo introdotta dall'art. 90, comma 8, della legge n. 289/2002.

- 2) Infondatezza della mancata inerenza e indeducibilità dei costi di pubblicità.

La non inerenza, secondo l'Ufficio, scaturirebbe dalla sproporzionalità dei costi rispetto ai ricavi e sarebbe dimostrata da tre punti:

- a) Ristretto ambito locale e scarso numero di spettatori raggiungibili (campo sportivo di Casalbore, pochissimi spettatori e non interessati al prodotto);
- b) Il costo di euro 20.000,00 sarebbe sproporzionato rispetto ai ricavi conseguiti di euro 300.080,00 e soprattutto dell'utile civile di euro 3.391,00 e del reddito fiscale di euro 6.611,00;



c) Sproporzionalità evidente confrontata con costi sostenuti dalla società Sintesi Comunicazione srl per l'acquisto di spazi pubblicitari dalla società Radio Canale 4 s.c.a.r.l. operante nello stesso comune e con utenza maggiore.

Secondo la società il costo è inerente in quanto:

a) La società svolge la propria attività principalmente nell'ambito del Comune di Casalbore e quindi è normale che la pubblicità sia rivolta in tale ambito. Inoltre le strategie pubblicitarie sono scelte dell'imprenditore che stabilisce come pubblicizzare la propria attività. I potenziali clienti non sono solo di Casalbore, ma possono essere di vari paesi in quanto nelle partite casalinghe affluiscono spettatori di località diverse a seguito della squadra ospite.

b) L'art. 90, comma 8 della legge n. 289/2002 stabilisce che è una presunzione assoluta di inerenza oltre che della natura di "spesa pubblicitaria" il costo sostenuto fino ad euro 200.000,00 nei confronti di società sportive dilettantistiche.

c) Nessuna attinenza vi è tra la spesa sostenuta da altra società con il costo sostenuta dalla società ricorrente che si riferisce esclusivamente ad una società sportiva dilettantistica.

3) Falsa applicazione dell'art. 108, comma 2°, del DPR 917/1986 e del D.M. 19.11.2008; illogicità della ripresa fiscale.

L'ufficio non ha operata nessuna riclassificazione della spesa di pubblicità in spese di rappresentanza. Nell'avviso di accertamento non risulta motivata alcuna riclassificazione della spesa sostenuta e detratta.

L'Agenzia delle Entrate, nelle controdeduzione impugna quanto eccepito nel ricorso e ne chiede il rigetto per i seguenti motivi in contrasto con quanto dedotto dalla ricorrente società:

IN DIRITTO:



1) Nullità dell'atto per difetto di sottoscrizione.

L'avviso di accertamento è stato sottoscritto legittimamente dal Capo Team controlli su delega del Direttore Provinciale come da ods 5/2017 (allegato alle controdeduzioni).

2) Violazione del contraddittorio.

Il contraddittorio preventivo costituisce una mera facoltà per l'amministrazione e non un obbligo, pertanto il mancato invito non inficia la legittimità della rettifica.

NEL MERITO:

- 1) La prestazione pattuita (esporre sul campo da gioco dello Stadio Comunale di Casalbore, in occasione delle partite interne, di uno striscione fornito dal cliente con la scritta "SINBTESI COMUNICAZIONE SRL") risulta essere incongrua rispetto al corrispettivo pattuito e del tutto insufficiente ad assicurare alla società un effettivo ritorno in termini di immagine e di potenziali ricavi.
- 2) In base all'art. 90, comma 8, della legge n. 289/2002, in ogni caso è necessario riscontrare che le spese siano provviste di effettività ed inerenza. Una volta riscontrati i requisiti la deducibilità, quale spesa di pubblicità, è ammessa la detrazione nella misura di € 200.000,00 sempre sul presupposto che la sponsorizzazione sia finalizzata alla promozione dell'immagine della sponsorizzata oppure dei prodotti commerciati.
- 3) La diversa qualificazione delle spese (da spese di pubblicità a spese di rappresentanza) è stata abbondantemente dimostrata.

All'udienza del 25.05.2018 la Commissione Tributaria Provinciale di Avellino, ritenuto sussistenti le condizioni ed i presupposti di legge, accoglie la richiesta sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato, subordinandola a fideiussione bancaria o assicurativa a copertura dell'intero importo da depositare entro 15



giorni dalla comunicazione dell'ordinanza di sospensione e fissa per la discussione del merito l'udienza del 06.07.06.2018, ore 11,00.

All'odierna pubblica udienza il relatore espone i fatti e le questioni della controversia.

Dopo di che le parti, rappresentate come in atti, ammesse alla discussione, illustrano ampiamente le rispettive tesi ed argomentazioni ed insistono nel chiedere l'accoglimento delle contrastanti richieste conclusive sopra riportate.

Il Collegio esaurita la discussione, riunito in Camera di Consiglio, esaminati gli atti processuali, decide come da dispositivo.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La prima eccezione della società ricorrente circa la nullità dell'avviso di accertamento per violazione dell'art. 42 del DPR n. 600/1973 è fondata.

Sul punto si è pronunciata in più occasioni la Suprema Corte di Cassazione in particolare con la sentenza del 2 dicembre 2015, n. 24492, ha statuito che in base al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, commi 1 e 3, gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio 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 "validamente delegato" dal reggente di questo.

E, dall'altra parte, incombe all'Amministrazione dimostrare, in caso di contestazione, l'esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza della delega del titolare dell'ufficio (Cass. n. 14042/2013).

In mancanza di tale dimostrazione l'avviso di accertamento deve considerarsi affetto da nullità (Cass. n. 24492/2015; Cass. n.26295/2016).

Allo stesso modo con la sentenza del giorno 11 dicembre 2015, n. 25017, la stessa Corte di Cassazione ha ulteriormente precisato che " ... *l'avviso di accertamento è nullo se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro*



impiegato della carriera direttiva da lui delegato. Tale delega può essere conferita o con atto proprio o con ordine di servizio purché venga indicato, unitamente alle ragioni della delega (ossia le cause che ne hanno resa necessaria l'adozione, quali carenza di personale, assenza, vacanza, malattia, etc.) il termine di validità ed il nominativo del soggetto delegato" (cfr. Cass. Civ., Sez. Trib., 11 dicembre 2015, n. 25017).

Non è dunque, possibile ritenere legittima la sottoscrizione dell'avviso di accertamento da parte del Capo Area in luogo del Direttore Provinciale, in assenza della prova da parte dell'Agenzia delle Entrate dell'esistenza di un provvedimento di delega.

Con l'ordinanza n. 12960 del 23.5.2017, sempre al riguardo della delega di firma, la Suprema Corte ha testualmente statuito:

"Questa Corte (Cass. 22803/2015) ha, di recente, precisato che "in tema di accertamento tributario, la delega di firma o di funzioni di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 deve necessariamente indicare il nominativo del delegato, pena la sua nullità, che determina, a sua volta, quella dell'atto impositivo, sicché non può consistere in un ordine di servizio in bianco, che si limiti ad indicare la sola qualifica professionale del delegato senza consentire al contribuente di verificare agevolmente la ricorrenza dei poteri in capo al sottoscrittore". La Corte ha ritenuto, nella controversia esaminata, la delega "nulla in quanto, come già rilevato, priva del nominativo del dirigente delegato, non potendo la delega essere fatta "per relationem" con riferimento a un soggetto incerto, ben potendo i capi uffici o capi team al momento della delega non essere più tali al momento della sottoscrizione degli atti impositivi (per trasferimento, pensionamento etc) e non potendo essere sostituiti dai soggetti eventualmente subentranti neanche individuabili al momento del conferimento della delega a cui non può



riconoscersi ultrattività con riferimento a possibili mutamenti di qualifica di soggetti individuati, al momento del conferimento della delega, solo "per relationem" con riferimento all'incarico ricoperto. La cd delega in bianco", priva del nominativo soggetto delegato deve quindi essere considerata nulla non essendo possibile verificare agevolmente da parte del contribuente se il delegatario avesse il potere di sottoscrivere l'atto impugnato e non essendo ragionevole attribuire al contribuente una tale indagine amministrativa al fine di verificare la legittimità dell'atto".

Solo in diversi contesti fiscali - qua ad esempio la cartella esattoriale (Cass. n.13461/12), il diniego di condono (Cass. n.ri 11458/12 e 220/14), l'avviso di mora (Cass. n. 4283/10), l'attribuzione di rendita (Cass. n.8248/06) in mancanza di una sanzione espressa, opera la presunzione generale di riferibilità dell'atto all'organo amministrativo titolare del potere nel cui esercizio esso è adottato; mentre, per i tributi locali, è stata ritenuta valida anche la mera firma stampata, ex L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 87 (Cass. n. 9627/12).

Occorre, in sostanza, una delega "nominativa", perchè solo in tal modo si radica il rapporto di fiducia tra delegante e delegato.

Nella specie, la C.T.R. ha specificato, in fatto, che si trattava di una "delega impersonale" e quindi "in bianco, senza l'indicazione specifica del soggetto delegato, e quindi illegittima,... non potendosi ammettere una delega fatta "per relationem" con riferimento ad un "soggetto incerto".

Nel caso in esame la delega contenuta nell'ordine di servizio allegato agli atti, non soddisfa i precetti contenuti nell'art. 42 del sopra citato DPR, pertanto sotto tale profilo l'avviso di accertamento va annullato.

Anche nel merito il ricorso è fondato.

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 società ricorrente, all'anno di imposta 2012.

Quanto all'eccepiteo difetto di prova dell'inerenza delle spese di sponsorizzazione dichiarate dalla Sintesi Comunicazione 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 contempo, 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 suol 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)".

Infine come affermato recentemente dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 14232/2107 e n. 8981/2017, è stata sancita una presunzione legale di inerenza/deducibilità sino alla concorrenza di euro 200.000,00, qualora erogate ad



associazioni sportive dilettantistiche, “se il soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica e sia stato rispettato il quantitativo di spese e la sponsorizzazione miri a promuovere l’immagine ed i prodotti dello sponsor, ed il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale (apposizione del marchio sulle divise, esibizione di striscioni e/o tabelloni sul campo di gioco, ect.)-(Corte di Cassazione sent. N. 5720/2016).

Secondo la Corte di Cassazione ove risulti incontestata la ricorrenza dei detti presupposti ricavabili dalla disposizione legislativa in esame, è da considerarsi ultronea ogni considerazione riguardo alla registrazione e la certezza di data del contratto e la omissione della dichiarazione dei redditi annuale da parte della controparte contrattuale. Egualmente irrilevante deve considerarsi ogni ulteriore considerazione circa la “antieconomicità” della spesa in esame, in ragione di una irragionevole sproporzione tra l’entità della stessa rispetto al fatturato/utile di esercizio della società contribuente. In ordine quest’ultimo profilo deve infatti ribadirsi che “quella sancita dall’art. 90, comma 8, legge n. 289/2002 è una presunzione assoluta oltre che della natura di spesa pubblicitaria, altresì di inerenza della spesa stessa fino alla soglia, normativamente prefissata, dell’importo di euro 200.000,00”.

Nel caso in esame si tratta di esborsi pacificamente al di sotto di tale limite, né pare che possano dirsi insussistenti gli altri requisiti indicati dalla norma, ma comunque non vengono contestati. Inoltre, il sostenimento del costo attraverso il pagamento degli assegni non pare dubitabile o comunque non viene contestato il pagamento.

Pertanto, alla stregua del quadro normativo innanzi richiamato, i corrispettivi in denaro pari a complessivi Euro 20.000,00 versati dalla Sintesi Comunicazione srl



devono considerarsi spese di pubblicità interamente deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute, ovvero nell'anno d'imposta 2012.

Le questioni appena vagliate esauriscono la vicenda sottoposta al Collegio, essendo stati esaminati tutti gli aspetti rilevanti per la definizione del procedimento; gli argomenti di doglianza non espressamente esaminati sono stati da questo Collegio ritenuti non rilevanti ai fini della decisione e comunque non idonei a condurre ad una conclusione di segno diverso. La decisione, pertanto, assorbe e supera tutte le domande formulate nel giudizio.

Le spese del giudizio seguono la soccombenza e vanno liquidate come da dispositivo.

La Commissione tributaria Provinciale di Avellino, sez.5

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 di legge se dovuti e CUT.

Avellino li 06.07.2018

IL RELATORE-ESTENSORE

IL PRESIDENTE

(DR. GIOVANNI DE GRUTTO)

(PROF. ENZO MARIA MARENGHI)

