Cartella notificata tramite PEC. Nulla se il formato dell'atto è ".pdf" anziché ".p7m"



La notificazione per posta elettronica certificata della cartella di pagamento in formato .pdf senza l'estensione c.d. ".p7m", non è valida. Di conseguenza illegittima l'intera cartella allegata alla PEC. Solo detta estensione ".p7m" garantisce, infatti, l'integrità e immodificabilità del documento informatico e dall'altro, in relazione alla firma digitale, consente (a chi riceve la notifica) di identificare l'autore della stessa e quindi la paternità o riferibilità della sottoscrizione medesima. L'estensione .p7m identifica infatti files sui quali è stata apposta una Firma Digitale mediante apposito software. Una volta apposta una firma digitale, l'estensione .p7m si sommerà a quella del *file* originario che è stato firmato. Questa è la massima espressa dai giudici trevigiani, (Commissione Tributaria Provinciale di Treviso, Sezione I, Sent. n. 93 del 16 febbraio 2018 – Presidente: Chiarelli, Relatore: Fadel – **di seguito riportata integralmente**).

Anche per la C.T.R. della Campania, sent. n. 9464 del 09/11/2017, il file in estensione .pdf costituisce una "mera copia informatica (digitale) dell'atto" che in assenza di attestazione di conformità non consente di affermare che tale documento sia identico all'originale.

Conf.: C.T.P. di Lecce, Sent. n. 611 del 25/02/2016; C.T.P. di

Napoli, Ord. n. 1817 del 12/05/2016; C.T.P. di Savona, Sent. n. 100 del 10/02/2017 ***(in "Finanza & Fisco" n. 40/2016, pag. 2657)****; C.T.P. di Milano, Sent. n. 1023 del 03/02/2017* ***(in "Finanza & Fisco" n. 40/2016, pag. 2654)****, C.T.P. di Novara, Sent. n. 249 del 29/12/2017 (****in "Finanza & Fisco" n. 44/2017, pag. 3102)****, C.T.P. di Siracusa, Sent. n. 881 del 14/02/2018.*

Vedi anche: C.T.P. di Napoli, Sez. XXVIII, Sent. n. 19498 del 18/11/2016 ***(in "Finanza & Fisco" n. 40/2016, pag. 2646)****.*

Il testo integrale della sentenza n. 93 del 16 febbraio 2018 della Commissione Tributaria Provinciale di Treviso – Sezione I

Presidente: Chiarelli, Relatore: Fadel

RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE – Riscossione mediante ruoli – Iscrizione a ruolo – Cartella di pagamento – Notifica – Notifica della cartella *ex* art. 26, comma 1-*bis* (secondo), del DPR n. 602 del 1973 – Cartella di pagamento notificata a mezzo di posta elettronica certificata (PEC) il 25.01.2017 – Notificazione per posta elettronica in formato .pdf, senza l'estensione c.d. ".p7m" – Non validità -Fondamento – Conseguenze – Nullità della notifica – Nullità della cartella di pagamento impugnata – Art. 26, comma 1-*bis*, del DPR 29/09/1973, n. 602

Nel testo integrale

La Commissione Tributaria Provinciale di Treviso, Sez. I, riunita con l'intervento dei Signori: Chiarelli Pierluigi (Presidente), Fadel Pierantonio (Relatore), Dalzotto Gino (Giudice), ha emesso la seguente

Sentenza

– sul ricorso n. –/2017 depositato il 12.04.2017

– avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n. – IRPEF-ADD. REG. – IRPEF-ADD. COM – IVA-ALTRO 2013

contro:

AG. ENTRATE – RISCOSSIONE – TREVISO

Piazza –, TREVISO

difeso da:

S. AVV. L., TREVISO

proposto dal ricorrente: –

F.S., CONEGLIANO (TV)

difeso da:

S. AVV. E., PADOVA (PD)

Svolgimento del processo

Il signor F.S. proponeva tempestivo ricorso nei confronti di Equitalia Servizi di Riscossione S.p.A. avverso la cartella di pagamento notificatagli e avverso l'incorporato ruolo relativo ad IVA, addizionale regionale comunale IRPEF per l'anno di imposta 2013

Il ricorrente premette che in data **25.01.2017** Equitalia Nord S.p.A. Agente per la Riscossione per la Provincia di Treviso **inoltrava a mezzo PEC la cartella impugnata** e che dalla lettura della stessa si evince che il sotteso ruolo è stato iscritto per un omesso versamento di imposte derivante da un controllo automatizzato operato sul modello Unico/2014 presentato dal ricorrente per il periodo d'imposta 2013.

Sarebbe stato riscontrato un omesso/carente versamento di IVA.

Deduce quindi i seguenti motivi di ricorso:

1) Inesistenza e/o nullità della notifica dell'atto dedotto in

giudizio. Parte ricorrente per tale motivo fa presente che la cartella impugnata è stata inviata al medesimo a mezzo PEC. Su tale punto deduce che in base all'art. 26 del D.P.R. 602/73 è consentita la notifica della sola cartella di pagamento via PEC alle ditte individuali. Solleva il dubbio di legittimità costituzionale per tale forma di notifica posto che solo per le categorie indicate nell'art. 26 citato la ricevuta di consegna del certificatore della PEC, inviata all'indirizzo del destinatario, ha lo stesso valore legale della ricevuta di ritorno della raccomandata ar indipendentemente dall'effettiva conoscenza della sua esistenza da parte del destinatario, mentre per tutti gli altri contribuenti quali persone fisiche, enti commerciali e non, associazioni ecc., la notifica deve avvenire con modalità tali da garantire al destinatario il rispetto del diritto di effettiva conoscenza legale degli atti impositivi. Quindi vi sarebbe una presunzione giuridica di conoscenza della cartella di pagamento nella notifica via PEC e ciò indipendentemente dalla prova fisica della ricezione e dall'altro sono previste forme di notifica molto rigorose e quindi vi è una ingiustificata disparità di trattamento tra soggetti destinatari del medesimo atto. Sempre su tale motivo la parte eccepisce l'inesistenza della notifica in quanto:

1) non è stato notificato l'originale della cartella bensì una copia informatica priva di attestazione di conformità da parte del Pubblico Ufficiale;

2) non è provata l'effettiva consegna al destinatario, ma solo la disponibilità del documento nella casella telematica del contribuente;

3) non è provata la data della ricezione, né dell'avvenuta conoscenza giuridica del documento.

Eccepisce altresì che la cartella di pagamento è stata trasmessa in PDF.

Contesta che l'atto notificato a mezzo PEC deve essere

prodotto da un documento informatico allegato alla PEC sottoscritto digitalmente e cioè avere una estensione del *file* in ".p7m". Pertanto il solo allegato in forma ".pdf" alla posta certificata non è valido e di conseguenza ciò renderebbe illegittima l'intera cartella allegata alla PEC appunto per la presenza di tale formato.

2) Illegittimità dell'atto impugnato per carenza di sottoscrizione;

3) Carenza di motivazione dell'atto impugnato anche per omessa allegazione di atti in esso richiamati: omessa notifica di atti presupposti. In particolare omessa motivazione circa le modalità di calcolo degli interessi;

4) Carenza di motivazione dell'atto impugnato: in particolare, omessa motivazione circa le modalità di calcolo degli interessi richiesti, illegittimità e infondatezza dell'atto impugnato e carenza quanto alle pretese accessorie.

Chiede pertanto l'annullamento dell'atto impugnato.

L'Agente della riscossione si costituiva con proprie controdeduzioni contestando dettagliatamente i motivi di ricorso e richiedendone il rigetto.

Motivi della decisione

La Commissione osserva che nel caso di specie l'eccezione sollevata dalla parte riguarda preliminarmente le modalità con le quali è stata notificata la cartella di pagamento.

La Commissione osserva che l'art. 26, comma 2 del D.P.R. 602/1973 con riferimento alla notifica di cartelle intervenuta prima dell'1 giugno 2016 ne consentiva la notificazione per posta elettronica certificata con le modalità di cui al D.P.R. 68 del 2005 (regolamento recante disposizioni per l'utilizzo della posta elettronica certificata, a norma dell'art. 27 della Legge n. 3 del 2003) senza l'applicazione dell'art. 149-

bis c.p.c. La notifica a mezzo pec prevede la ricevuta telematica di consegna della comunicazione, ricevuta di consegna del certificatore della pec inviata all'indirizzo digitale del destinatario che ha lo stesso valore della ricevuta di ritorno nelle notifiche cartacee che avvengano mediante la raccomandata ar e ciò indipendentemente dalla effettiva conoscenza da parte del destinatario. Nella notificazione oggetto della stessa è il cosiddetto documento informatico così come definito dall'art. 20, comma 1 D.Lgs. n. 82 del 2005 come: "*la memorizzazione su supporto informatico e la* (sua) *trasmissione con strumenti telematici conformi alle regole dell'art. 71* (del D.Lgs. n. 82 del 2005)".

Il successivo comma 1-*bis* prevede che "*l'inidoneità del documento informatico a soddisfare il requisito della forma scritta è liberamente valutabile in giudizio – restando fermo quanto disposto dal comma 2*": comma 2 dell'art. 20 D.Lgs. n. 82 del 2005 citato che, attribuendo valore legale al documento informatico (ed al cartaceo sottostante) con l'identificazione del sottoscrittore, prevede che "*il documento informatico sottoscritto con firma elettronica qualificata* (e/o) *digitale, formato nel rispetto delle regole tecniche stabilite ai sensi dell'art. 71, che garantiscono l'identificabilità dell'autore, l'integrità e immodificabilità del documento, si presume riconducibile al titolare del dispositivo di firma, ai sensi dell'art. 21, co. 2 e soddisfa comunque il requisito della forma scritta, anche nei casi previsti, sotto pena di nullità, dall'art. 1350, primo comma, numeri da 1 a 12 del codice civile*".

La disciplina della firma elettronica digitale di cui all'art. 71 D.Lgs. n. 82 del 2015 rinvia al D.P.Cons. 22 febbraio 2013. Richiamato l'art. 26, co. 2, D.P.R. n. 602 del 1973, con la posta elettronica certificata, in luogo della copia della cartella di pagamento viene notificato il documento informatico della cartella medesima.

Venendo al caso di specie il formato digitale del *file*

telematico della cartella di pagamento posto in essere dall'Agente della riscossione è un cosiddetto ".pdf".

La Commissione pertanto deve nell'ambito di quanto le è delegato dall'art. 20, co. 1-*bis* D.Lgs. n. 83 del 2005, accertare se la notificazione della cartella di pagamento sotto il formato digitale del .pdf garantisca la conformità del documento informatico notificato all'originale e se sia valida la firma digitale dell'Esattoria la quale nel caso di specie peraltro è mancante. In base alle norme richiamate e in particolare l'art. 20, comma 2 e 71 del D.Lgs. n. 82 del 2005 **la Commissione ritiene che la notificazione per posta elettronica certificata della cartella di pagamento in formato .pdf senza l'estensione c.d. ".p7m", non sia valida e di conseguenza rende illegittima l'intera cartella impugnata allegata alla pec**, appunto in tale formato peraltro priva di una sottoscrizione. **La cartella inoltre risulta essere priva di conformità all'originale, pari ad una semplice fotocopia**.

Solo detta estensione ".p7m" garantisce infatti l'integrità e immodificabilità del documento informatico e dall'altro, in relazione alla firma digitale, consente (a chi riceve la notifica) di identificare l'autore della stessa e quindi la paternità o riferibilità della sottoscrizione medesima. L'estensione .p7m identifica infatti *files* sui quali è stata apposta una Firma Digitale mediante apposito *software*. Una volta apposta una firma digitale, l'estensione .p7m si sommerà a quella del *file* originario che è stato firmato. Il difetto di detta estensione del *file*, per i motivi esposti, rende **la notifica della cartella non valida e quindi la illegittimità della stessa**.

L'accoglimento del ricorso per tali motivi ha da avere carattere assorbente sugli altri motivi di ricorso sollevati dalla parte.

Stante la novità della questione e la diversità di orientamenti giurisprudenziali in materia, la Commissione

ritiene giustificato disporre la compensazione delle spese del giudizio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso. Spese compensate.

Così deciso in Treviso, lì 27/09/2017

Deducibilità “assistita” per le sponsorizzazione sostenute nei confronti di associazioni sportive dilettantistiche



In tema di determinazione del reddito di impresa, i corrispettivi in denaro o in natura erogati in favore di associazioni sportive dilettantistiche, **fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a e 200.000 euro**, a titolo di sponsorizzazione, costituiscono, per presunzione assoluta di legge *ex* art. 90, comma 8, della Legge n. 289/2002 **spese di pubblicità integralmente deducibili**, a condizione che la sponsorizzazione sia finalizzata a promuovere l’immagine ed

i prodotti dello *sponsor* e che il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale. Questa è la massima espressa dai giudici maceratesi, (Commissione Tributaria Provinciale di Macerata, Sezione I, Sent. n. 67 del 7 marzo 2018 – Presidente: Fazzini, Relatore: Zampetti – **di seguito riportata**) in un caso riguardante la deduzione di spese di pubblicità/sponsorizzazione per euro 145.000 sostenute dalla società a seguito di contratti conclusi alcune società sportive dilettantistiche.

Conf.: Commissione Tributaria Provinciale di Pisa, Sez. I, Sent. n. 94 del 29 gennaio 2015. A giudizio del giudici pisani "La ratio della norma è di far sì che le Società sportive beneficiarie trovino, nella possibilità di ricevere erogazioni, la loro fonte di finanziamento subordinata all'esistenza di un rapporto sinallagmatico ***senza alcuna valutazione in termini di proporzione tra prestazione e controprestazioni****, ovviamente nell'ambito del tetto stabilito e ciò anche al fine di consentire ad esse di finanziare le loro attività"*

Spese di sponsorizzazione definite "spese di pubblicità" (Art. 90, comma 8 Legge 289/2002) nella giurisprudenza del Giudice di legittimità

Ai sensi dell'articolo 90, comma 8, della legge n. 289 del 2002, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, costituiscono le spese di pubblicità volte alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante, fino ad un importo annuo complessivo di 200.000 euro, **le spese sostenute a favore di determinati enti, associazioni che operano nel settore dell'attività sportiva dilettantistica**. Tale presunzione circa la natura dei costi di sponsorizzazione, che vengono considerati, nel limite dell'importo di euro 200.000,00 comunque "spese di pubblicità", **non può essere vinta da un l'eventuale giudizio di antieconomicità** della spesa sostenuta in rapporto al fatturato aziendale,

trattandosi di una ipotesi di presunzione "*legale*" circa la loro natura pubblicitaria. In questi termini, si è espressa, in recenti arresti giurisprudenziali, la Corte Suprema di Cassazione, (*cfr*. Cass. Sent. n. 5720 del 23/03/2016 (**in www.pianetafiscale.it – Area riservata agli abbonati**); Ord. n. 8981 del 06/04/2017(**in www.pianetafiscale.it – Area riservata agli abbonati**); Ord. n. 14232 del 07/06/2017(**in www.pianetafiscale.it – Area riservata agli abbonati**) ove si sta consolidato l'orientamento secondo cui: "la norma agevolativa (art. 90, comma 8, della L. n. 289 del 2002) ha introdotto una "presunzione legale assoluta" circa la natura pubblicitaria e non di rappresentanza di dette spese di sponsorizzazione", a determinate condizioni. Precisamente che:

"a) il soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica;

b) sia rispettato il limite quantitativo di spesa;

c) la sponsorizzazione miri a promuovere l'immagine ed i prodotti dello sponsor;

d) il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale (es. apposizione del marchio sulle divise, esibizione di striscioni e/o tabelloni sul campo da gioco, etc.)". (*excerpta* da Cass. 14231/2017, *cit*.)

Il testo integrale della sentenza n. 67 del 7 marzo 2018 della Commissione Tributaria Provinciale di Macerata – Sezione I

Commissione Tributaria Provinciale di Macerata – Sezione I – Sentenza (CTP) n. 67 del 7 marzo 2018

Presidente: Fazzini Carla, Relatore: Zampetti Enrico

IMPOSTE SUI REDDITI – Redditi di impresa – Spese di sponsorizzazione di cui all'art. 90, comma 8, della L. n. 289 del 2002 – Sostenute a favore di associazioni sportive dilettantistiche – Spese pubblicitarie per presunzione legale assoluta circa la loro natura – Deducibilità per il soggetto erogante – Legittimità – Condizioni Limite annuo complessivo non superiore a 200.000 euro – Sponsorizzazione finalizzata a promuovere l'immagine e i prodotti dell'impresa – Associazione abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale – Art. 90 comma 8, L 27/12/2002, n. 289 – Art. 108 del D.P.R. 22/12/1986, n. 917

La Commissione Tributaria Provinciale di Macerata, Sez. I, riunita con l'intervento dei Signori: Fazzini Carla (Presidente), Zampetti Enrico (Relatore), Spuntarelli Mario (Giudice), ha emesso la seguente

Sentenza

– sul ricorso n. –/2017 depositato il 21.02.2017

– avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. – IVA-ALTRO – IRAP 2011

contro:

1. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI-LEGALE MACERATA

–

proposto dal ricorrente: –

difeso da: –

Motivi della decisione

1. Con ricorso proposto in data 26.01.2017 e depositato in data 21.02.2017, il difensore della società –, con sede a – impugnava l'avviso di accertamento n. – emesso dall'Agenzia delle Entrate di Macerata per l'anno d'imposta 2011.

Con detto atto l'Ufficio effettuava una serie di rilievi, ed in particolare contestava:

a) l'indebita deduzione di **spese di pubblicità/sponsorizzazione** – per euro 145.000 sostenute dalla società a seguito di contratti conclusi **con dieci società sportive dilettantistiche**; in particolare rilevava, nella fattispecie, il difetto del requisito della inerenza rispetto all'attività della impresa, sia sotto il profilo qualitativo (concreta attività svolta dallo *sponsor*) che quantitativo (congruità della spesa in relazione ai possibili benefici promozioni e al Bacino di utenza del soggetto sponsorizzato). In proposito richiamava alcune pronunce della giurisprudenza di legittimità secondo cui la deduzione è ammessa solo ove le spese di sponsorizzazione risultino effettivamente connesse all'attività svolta e abbiano dato luogo ad un incremento commerciale. Evidenziava poi che nel concreto la società – aveva erogato somme a vantaggio di soggetti che non operavano – né direttamente né indirettamente – nel suo settore, per prestazioni pubblicitarie "di dubbia utilità" e che apparivano "sproporzionate" ed "irragionevoli". Con specifico riguardo ai singoli contratti sottolineava poi che gli stessi risultavano "estremamente generici nei contenuti" ed in particolare nella descrizione delle prestazioni che sarebbero state fornite e che la documentazione fornita non consentiva di individuare "alcun tratto specifico" di dette prestazioni. Non era poi ravvisabile alcun nesso funzionale tra l'attività svolta dalla società – e l'abbinamento pubblicitario con le associazioni sportive sponsorizzate, tenuto anche conto del fatto che la società non si rivolge ai privati bensì ad operatori del settore (–), che la maggior parte del suo fatturato si realizza nei confronti di soggetti con sede all'estero ovvero

in regioni diverse dalle Marche e che i ricavi risultano diminuiti significativamente negli anni oggetto di verifica (2011-2012). Dagli atti poi emergeva che erano stati corrisposti compensi differenti a fronte di impegni contrattuali e bacini di utenza analoghi.

b) L'indebita deduzione di costi non inerenti per un importo di euro 3.881,40 (relativi a spese per carburanti senza utilizzo delle schede carburanti e relativi a costi per corsi specialistici non inerenti l'attività di impresa).

A sostegno del gravame il ricorrente deduceva i seguenti motivi:

A) – difetto di motivazione per errata applicazione del principio di inerenza e violazione del disposto di cui all'art. 90, comma 8 della legge n. 289/2002;

B) – illegittimità del rilievo della indeducibilità, ai fini IRAP, dei costi di pubblicità/sponsorizzazione sostenuti (la base imponibile IRAP delle società di capitali è determinata direttamente dai dati di bilancio come differenza tra i componenti positivi e negativi del conto economico e dunque in merito non può essere effettuato alcun sindacato basato sulla dedotta non inerenza dei costi);

C) – illegittimità del rilievo, ai fini IVA, della indebita detrazione d'imposta per euro 29.918,00 (le prestazioni concordate sono state realmente effettuate e dunque l'IVA è stata legittimamente detratta).

2. In data 27.03.2017, quindi, l'Agenzia delle Entrate di Macerata si costituiva in giudizio presentando le proprie controdeduzioni in merito al ricorso, di cui chiedeva il rigetto. In tale sede richiamava le argomentazioni esposte nell'atto impugnato circa il difetto del requisito di inerenza dei costi contestati a sostegno della bontà del proprio assunto, sottolineando in particolare che negli anni 2011 e 2012 le spese pubblicitarie risultavano superiori ai costi per

le provvigioni pagate dalla società ricorrente all'unico agente di commercio con mandato per tutto il territorio nazionale e per l'estero. Evidenziava comunque la infondatezza dei motivi *sub B)* e *C)* del ricorso poiché, ai fini della deducibilità, i componenti negativi di reddito devono comunque attenere all'attività di impresa (cosa che non si ha nel caso in cui difetti il requisito della inerenza); analogamente per la detrazione dell'IVA che può effettuarsi solo in relazione a spese effettuate nell'ambito dell'attività di impresa.

Il successivo 21.11.2017, poi, la società ricorrente depositava una memoria illustrativa con cui ribadiva le proprie argomentazioni richiamando i più recenti orientamenti giurisprudenziali in tema di interpretazione dell'art. 90, comma 8 L. 289/2002.

3. All'esito dell'odierna udienza, infine, ascoltata l'esposizione del giudice relatore, le parti discutevano la causa riportandosi infine alle conclusioni scritte già rassegnate in atti.

4. Ciò chiarito, ritiene questa Commissione che il ricorso sia – in parte – fondato.

Condivisibili appaiono le argomentazioni esposte dalla società in relazione alla interpretazione della richiamata disposizione normativa di cui all'art. 90, comma 8, L. n. 289/2002.

Va invero affermata, in via generale, la correttezza del comportamento del contribuente nel dedurre spese di sponsorizzazione sostenute nell'anno 2012 **nei confronti delle associazioni sportive dilettantistiche** indicate nell'avviso impugnato.

La questione è nota ed è stata più volte affrontata in giurisprudenza (*cfr*. Cass. Civ. Sez. 6 – 5, Sentenza n. 5720 del 23 marzo 2016 **in www.pianetafiscale.it – Area riservata agli abbonati**; Ordinanza n. 8981 del 6 aprile 2017 **in**

www.pianetafiscale.it – Area riservata agli abbonati; Ordinanza n. 14232 del 7 giugno 2017 **in www.pianetafiscale.it – Area riservata agli abbonati**) ove si è ormai consolidato l'orientamento per cui:

"in tema di imposte sui redditi, la presunzione legale di inerenza/deducibilità delle spese di sponsorizzazione di società sportive dilettantistiche, sancita dall'art. 90, comma 8, della L. n. 289 del 2002, opera in virtù della sola ricorrenza dei presupposti previsti dalla norma, senza che rilevino, pertanto, requisiti ulteriori"; "le spese di sponsorizzazione di cui all'art. 90, comma 8, della L. n. 289 del 2002, infatti, sono assistite da una 'presunzione legale assoluta' circa la loro natura pubblicitaria, e non di rappresentanza, **a condizione che**:

a) il soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica;

b) sia rispettato il limite quantitativo di spesa;

c) la sponsorizzazione miri a promuovere l'immagine ed i prodotti dello *sponsor*;

d) il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale".

In tali decisioni la Corte ha superato il precedente indirizzo interpretativo che distingueva tra spese di rappresentanza (affrontate per iniziative volte ad accrescere il prestigio e l'immagine dell'impresa ed a potenziarne le possibilità di sviluppo) e spese di pubblicità o di propaganda (erogate per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque dell'attività svolta). Aveva poi affermato la Corte che le spese di sponsorizzazione costituiscono spese di rappresentanza, deducibili nei limiti del disposto di cui all'art. 108 TUIR, ove il contribuente non provi che all'attività sponsorizzata sia riconducibile una

diretta aspettativa di ritorno commerciale (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 21977 del 28/10/2015). Secondo tale impostazione, quindi, laddove non era provato alcun nesso tra attività sponsorizzata e quella posta in essere dallo sponsor le relative spese non potevano essere considerate di pubblicità, e come tali integralmente deducibili, ma dovevano ritenersi spese di rappresentanza soggette ai limiti della norma sopra citata.

Il nuovo orientamento valorizza invece – in modo condivisibile – la lettera del citato art. 90, comma 8, L. n. 289/2002.

Se l'art. 108 TUIR (prima della soppressione operata con il D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, convertito con modificazioni dalla L. 27 febbraio 2017, n. 19) distingueva tra spese di pubblicità e di propaganda (interamente deducibili) e spese di rappresentanza (deducibili se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità) e se il legislatore ha espressamente indicato che «*il corrispettivo in denaro o in natura in favore di associazioni sportive dilettantistiche … 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 (oggi 108), del TUIR*», appare chiaro come detto corrispettivo sia *ex lege* interamente deducibile a prescindere dai requisiti della inerenza e della congruità richiesti invece per le spese di rappresentanza.

È stato infatti apertamente indicato che, ove sussistano determinati requisiti, le somme spese devono essere ricondotte alla categoria "*spese pubblicitarie*" di cui al D.P.R. n. 917/1986 e non già a quella delle "spese di rappresentanza".

Per le stesse, quindi, non può applicarsi il criterio distintivo, di origine giurisprudenziale, che richiedeva la prova per la società sponsor di una diretta aspettativa di

ritorno commerciale.

Risulta così smentito l'assunto dell'Ufficio che ritiene che la presunzione assoluta introdotta dalla norma più volte menzionata si riferisca unicamente alla natura delle spese sostenute, e non già al requisito di inerenza delle stesse rispetto all'attività esercitata da parte di chi intende portarle in deduzione.

In considerazione delle suesposte argomentazioni, dunque, poiché nel caso di specie è stata dimostrata – e comunque non è stata contestata dall'Ufficio – la sussistenza di tutti i requisiti richiesti, appare chiara l'infondatezza dell'impostazione seguita con l'atto impugnato.

Per quanto attiene alla dedotta illegittimità dell'avviso di accertamento per aver fatto erronea applicazione della normativa che **consente la deducibilità delle spese di sponsorizzazione sostenute nei confronti di associazioni sportive dilettantistiche fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a e 200.000**, quindi, il ricorso deve essere accolto.

Considerato, poi, che non ha formato oggetto di impugnazione l'ulteriore rilievo mosso dall'Ufficio nell'avviso impugnato (riportato *sub* n. 2 di detto atto), non può evidentemente accogliersi la richiesta di annullamento *in toto* dell'atto, che deve quindi essere invalidato solo in parte.

Alla luce del parziale accoglimento del gravame va comunque disposta l'integrale compensazione delle spese tra le parti.

P.Q.M.

la Commissione accoglie parzialmente il ricorso limitatamente alla contestata indebita deduzione delle spese di pubblicità/sponsorizzazione. Spese compensate.

Così deciso a Macerata, il 14 febbraio 2018.

Recenti sentenze/ordinanze della Corte Suprema di Cassazione

Sponsorizzazioni di compagini sportive dilettantistiche deducibili come spese di pubblicità *ex lege*. La cassazione detta le condizioni

Corte Suprema di Cassazione – Sezione Tributaria – Sentenza n. 5720 del 23 marzo 2016 – *(Presidente: Stefano Bielli, Relatore: Ettore Cirillo)* – IMPOSTA SUL REDDITO – Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Sponsorizzazione a favore di associazione sportiva dilettantistica – Presunzione legale assoluta circa la natura di spese di pubblicità – Condizioni – Art. 90, comma 8, L. 27/12/2002, n. 289 – Art. 108 del D.P.R. 22/12/1986, n. 917

Le sponsorizzazioni deducibili come spese di pubblicità per presunzione solo se l'A.S.D. è iscritta al CONI

Corte Suprema di Cassazione – Sezione VI -Tributaria – Ordinanza n. 7202 del 21 marzo 2017 – *(Presidente: Cirillo Ettore, Relatore: Napolitano Lucio)* – IMPOSTA SUL REDDITO – Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Spese pubblicitarie per presunzione legale assoluta circa la loro natura – A favore di associazione sportiva dilettantistica – Prova – Iscrizione della società beneficiaria nell'apposito registro – Necessità – Prima dell'obbligatorietà di tale adempimento – Sussistenza – Art. 90, comma 8, L. 27/12/2002, n. 289 – Art. 108 del D.P.R. 22/12/1986, n. 917

Spesa per sponsorizzazione (nel limite di 200 mila euro) sempre deducibile se riferita a società sportiva dilettantistica. Non rileva l'eventuale "*antieconomicità*

Corte Suprema di Cassazione – Sezione VI -Tributaria – Ordinanza n. 8981 del 6 aprile 2017– *(Presidente: Cirillo Ettore, Relatore: Enrico Manzon)* – IMPOSTA SUL REDDITO – Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Spese di sponsorizzazione nel limite di 200.000 euro – A favore di

società sportive dilettantistiche – Presunzione legale assoluta circa la natura di spese di pubblicità – Deducibilità – Condizioni – Irrilevanza della affermata irragionevole sproporzione tra l'entità della stessa rispetto al fatturato/utile di esercizio della società sponsor – Fattispecie – Art. 90 comma 8, L. 27/12/2002, n. 289

Sponsorizzazioni dall'A.S.D deducibili come spese di pubblicità. Le istruzioni della Cassazione per decidere sulla questione dell'applicabilità dell'art. 90, comma 8, L. 289/2002

Corte Suprema di Cassazione – Sezione VI – Tributaria – Ordinanza n. 14232 del 7 giugno 2017 – *(Presidente: Schirò Stefano, Relatore: Manzon Enrico)* – IMPOSTA SUL REDDITO – Redditi di impresa – Determinazione del reddito – Sponsorizzazione a favore di associazione sportiva dilettantistica – Presunzione legale assoluta circa la natura di spese di pubblicità – Condizioni – Art. 90, comma 8, L. 27/12/2002, n. 289 – Art. 108 del D.P.R. 22/12/1986, n. 917

Notificazione dell'atto impositivo eseguita ex art. 140 cod. proc. civ. per momentanea assenza del destinatario. La prova della

raccomandata di rito non può essere surrogata dall’estratto del sito internet di Poste Italiane

In caso di notifica dell’avviso di accertamento ai sensi dell’art. 140 codice di procedura civile, l’atto relativo alla consegna della raccomandata richiesta ai sensi dell’art. 140 c.p.c. ove la consegna dell’atto da notificare sia risultata impossibile, non può essere surrogato da una copia dell’estratto del sito internet di Poste Italiane.

Omessa dichiarazione IVA: salvi i crediti IVA se rispettati i requisiti sostanziali per la detrazione, ma legittimo l’utilizzo della liquidazione ex art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972, anziché di un

motivato avviso di rettifica

Le SS.UU. della Suprema Corte di Cassazione, con due sentenze del 9 settembre 2016, hanno stabilito i seguenti principi di diritto:

• La neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale, l'eccedenza d'imposta – risultante da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno e dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto – sia riconosciuta dal giudice tributario se siano stati rispettati dal contribuente tutti i requisiti sostanziali per la detrazione.