

Cass. civ. Sez. V, Sent., 27-05-2015, n. 10914

CASSAZIONE CIVILE

Ricorso

(motivi), in genere

IMPOSTA REDDITO PERSONE FISICHE E GIURIDICHE

Oneri deducibili

Redditi d'impresa

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PICCININNI Carlo - Presidente -

Dott. CIRILLO Ettore - Consigliere -

Dott. VALITUTTI Antonio - Consigliere -

Dott. SCODITTI Enrico - Consigliere -

Dott. MARULLI Marco - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 18642/2009 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato, in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo, rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

VETRORESINA SPA in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA PIAZZA DEI CARRACCI 1, presso lo studio dell'avvocato ALESSANDRI ALESSANDRO, che la rappresenta e difende unitamente all'avvocato ANGELO OSNATO giusta delega in calce;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 15/2008 della COMM.TRIB.REG. di BOLOGNA, depositata il 16/02/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 10/03/2015 dal Consigliere Dott. MARCO MARULLI;

udito per il ricorrente l'Avvocato MELONCELLI che si riporta;

udito per il controricorrente l'Avvocato OSNATO che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SORRENTINO Federico, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Svolgimento del processo

1. Il 10.2.2005 l'ufficio di Portoraaggiore dell'Agenzia delle Entrate notificava alla Vettoresina s.p.a., società produttrice di manufatti in vetroresina, un avviso di accertamento a mezzo del quale, facendo proprie le risultanze di una pregressa verifica fiscale, contestava l'indeducibilità dei costi afferenti alla sponsorizzazione di sodalizi sportive e di manifestazione fieristiche, ritenendo che fossero qualificabili come spese di rappresentanza e non come spese di pubblicità, rettificando conseguentemente le dichiarazioni IVA, IRPEG ed IRAP della parte e rideterminando perciò il maggior debito di imposta.

La sentenza di primo grado, favorevole alla contribuente, era impugnata dall'ufficio avanti alla CTR Emilia Romagna che con la sentenza qui impugnata respingeva il gravame non ravvisando "motivazioni per riformare la decisione di primo grado" ed, in particolare, dovendo prendersi atto dell'evoluzione intervenuta nel tempo del concetto di pubblicità, che "comprende anche quei costi che pur non essendo imputabili in modo diretto ai ricavi vengono comunque sostenuti per incrementare le vendite, essendo in grado di far acquisire all'impresa nuova clientela o di ampliare il fatturato nei confronti della clientela già esistente". D'altro canto, osservavano ancora i giudici di appello, costituisce "una scelta che compete all'imprenditore, non potendo l'ufficio sostituirsi per valutare e sindacare le strategie commerciali nello specifico mercato" quali soggetti sponsorizzare, non essendo sostenibile che le sponsorizzazioni a livello locale siano meno proficue di quelle di livello superiore.

Per la cassazione di detta sentenza l'Agenzia delle Entrate affida il ricorso a quattro motivi.

Motivi della decisione

2.1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia ricorrente denuncia ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, il vizio motivazionale che inficia l'impugnata sentenza in considerazione delle insufficienti ragioni con cui la CTR ha inteso respingere il gravame affermando "in blocco la generale natura pubblicitaria di tutte le erogazioni effettuate a titolo di sponsorizzazione senza analitico esame di ciascun contratto... e comunque senza specificatamente pronunciarsi su tutte le puntuali ed autonome deduzioni erariali, riferite, ad ogni singolo contratto, per mezzo delle quali l'amministrazione aveva significato il diverso regime applicato nelle singole ipotesi".

2.2. Il motivo è inammissibile per difetto di autosufficienza.

E' noto, infatti, come questa Corte ha precisato a più riprese e ribadito anche recentemente (26489/14; 19306/14; 14541/14), che a seguito della novellazione dell'art. 366 c.p.c., ad opera della L. n. 40 del 2006, art. 5, - che ha aggiunto ai precedenti il numero 6, in forza del quale "il ricorso deve contenere a pena di inammissibilità... la specifica indicazione degli atti processuali, dei documenti e dei contratti o accordi collettivi sui quali il ricorso si fonda", codificando in tal modo il principio di autosufficienza - il ricorso deve contenere tutti gli elementi necessari a costituire le ragioni per cui si chiede la cassazione della sentenza di merito e, altresì, a permettere la valutazione della fondatezza di tali ragioni, senza la necessità di far rinvio ed accedere a fonti esterne allo stesso ricorso e, quindi, ad elementi o atti attinenti al pregresso giudizio di merito (15952/07).

Si è perciò ricordato che la disposizione di cui all'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, "costituente la conseguenza del principio di autosufficienza dell'esposizione del motivo di ricorso per cassazione", impone di indicare specificamente, a pena di inammissibilità, oltre al luogo in cui ne è avvenuta la produzione, "gli atti processuali ed i documenti su cui il ricorso si fonda mediante riproduzione diretta del contenuto che sorregge la censura, oppure attraverso una riproduzione indiretta di esso con specificazione della parte del documento cui corrisponde l'indiretta riproduzione" (1142/14)). In particolare si è precisato proprio con riferimento al vizio che ne occupa, che "il ricorrente, che denunci il difetto di motivazione sulla valutazione di un documento o di risultanze probatorie o processuali, deve indicare in modo specifico le circostanze oggetto della prova od il contenuto del documento trascurato od erroneamente interpretato dal giudice di merito, producendolo od indicandone la sua esatta collocazione all'interno dei fascicoli di causa" (3224/14).

Nella specie la ricorrente si è astenuta da siffatto onere poichè, sebbene le sue allegazioni al riguardo siano ispirate ad un lodevole intento di sintesi, esse risultano anche per questo oggettivamente generiche, sostanziosamente, a tutto concedere, in una affrettata sommatoria di annotazioni in chiave critica che, ad onta del fatto che, come si afferma, esse sarebbero "puntuali ed autonome", non illustra invece adeguatamente il sottostante quadro fattuale, posto che non si offre, per mezzo di quanto riassunto nelle tredici righe che concretano la censura, alcuna indicazione in ordine ai singoli rapporti di sponsorizzazione e ai termini di relativa regolazione, non si riepiloga il contenuto delle singole prestazioni oggetto di fatturazione e si manca soprattutto di correlare ai termini dei primi e al contenuto delle seconde le contestazioni poste a fondamento del rilievo, in tal modo privando la Corte della necessaria fonte di raffronto per procedere al richiesto controllo di logicità.

3.1. Violazione e falsa applicazione di legge ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione all'art. 2697 c.c., si argomenta con il secondo motivo di ricorso, poichè il giudice territoriale, pronunciandosi nei riferiti termini, aveva implicitamente accollato l'incombenza di una prova piena in capo all'amministrazione, ancorchè in applicazione degli ordinali principi vigenti in materia, fosse

onere della contribuente "dimostrare che, alla luce delle concrete circostanze del caso, le spese di sponsorizzazione delle locali squadre di calcio e di pallavolo, nonché della locale sagra di paese, non erano solo finalizzate a dare di sé un'immagine pubblica positiva e prospera, ma più specificatamente proseguivano l'obiettivo, coerente e ponderato con la politica commerciale effettivamente perseguita dalla società di procurarsi nuovi clienti ovvero incrementare i volumi di fatturato con quelli già esistenti".

3.2. Il motivo è fondato.

Sul filo del più generale convincimento che l'onere della prova dei presupposti dei costi ed oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, ivi compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, incomba al contribuente (21184/14; 7701/13; 4554/10), la giurisprudenza di questa Corte ha avuto modo di osservare con riferimento al tema in discussione che "in tema di pubblicità e propaganda, il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 74, comma 2, nel testo vigente "ratione temporis", consente la deducibilità delle spese relative ad un contratto di sponsorizzazione stipulato anche a favore di un terzo, previa dimostrazione, a carico del contribuente, del requisito dell'inerenza, consistente non solo nella giustificazione della congruità dei costi, rispetto ai ricavi o all'oggetto sociale, ma soprattutto nell'allegazione delle potenziali utilità per la propria attività commerciale o dei futuri vantaggi conseguibili attraverso la pubblicità svolta dall'impresa in favore del terzo" (24065/11).

Ne discende che viola perciò manifestamente il citato comando nomofilattico il deliberato qui impugnato, poichè, contrariamente a quanto sostenuto dal giudice territoriale, che si era limitato a prendere atto dell'evoluzione intervenuta nel tempo nel concetto di pubblicità - che a suo dire comprenderebbe "anche quei costi che pur non essendo imputabili in modo diretto ai ricavi vengono comunque sostenuti per incrementare le vendite, essendo in grado di far acquisire all'impresa nuova clientela o di ampliare il fatturato nei confronti della clientela già esistente" - onde trarre la premessa per riconoscere l'integrale deducibilità dei costi sostenuti dalla contribuente in veste di sponsor, sarebbe stato onere della contribuente offrire la prova, a fronte delle contestazioni formulate dall'ufficio in sede di verifica con particolare riferimento al carattere locale delle iniziative finanziate rispetto ad un'attività imprenditoriale che si rivolgeva prevalentemente ai mercati esteri, che i costi in parola erano pure inerenti secondo quanto più estesamente prescritto dall'art. 75 Tuir vecchio testo. Sarebbe stato più esattamente onere della parte, dimostrare non solo la congruità dei costi sostenuti a fini di sponsorizzazione in rapporto all'attività caratteristica e al volume d'affari che ne costituiva il risultato, ma pure la loro idoneità ad ampliare le prospettive di crescita dell'impresa nell'ambito territoriale beneficiato dalle attività di sponsorizzazione, in questa ottica non essendo sufficiente che la spesa fosse debitamente documentata, ma occorrendo altresì che ne fosse comprovata l'inerenza sotto lo specifico profilo del concreto vantaggio che nello specifico contesto territoriale ne avrebbero potuto ritrarre le attività della contribuente in termini di allargamento della clientela e di incremento dei ricavi.

4.1. Il terzo motivo addebita al pronunciamento impugnato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, errore di diritto nell'applicazione dell'art. 74 Tuir vecchio testo, poichè la CTR, affermando genericamente che il concetto di pubblicità comprende i costi che anche in prospettiva appaiono in grado di comportare un incremento delle attività e che non sono sindacabili in questo ambito le scelte compiute dall'imprenditore, mostra di prescindere dagli insegnamenti in materia risultanti "dalla consolidata giurisprudenza di legittimità", secondo cui le spese di rappresentanza sono quelle "affrontate per accrescere come obiettivo immediato l'immagine ed il prestigio della società, mentre costituiscono spese pubblicitarie o di propaganda quelle erogate per la realizzazione di iniziative tendenti prevalentemente alla pubblicizzazione dei prodotti o comunque dell'attività svolta".

4.2. Il motivo è fondato.

Ragionando nei riferiti termini ed associando in un generico concetto di pubblicità tutti i costi sostenuti dall'impresa a fini di sponsorizzazione, di modo che essi sarebbero in ragione di ciò interamente deducibili a mente dell'art. 74, comma 2, Tuir vecchio testo - ora a seguito del D.Lgs. n. 344 del 2003, art. 1, art. 108 - la CTR viene meno al consolidato insegnamento che questa Corte ha avuto ripetute occasioni di affermare in materia e giusta il quale "in tema di imposte sui redditi delle persone giuridiche, ai sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 108 (ex art. 74, comma 2), il criterio discrezionale tra spese di rappresentanza e di pubblicità va individuato nella diversità, anche strategica, degli obiettivi, atteso che costituiscono spese di rappresentanza i costi sostenuti per accrescere il prestigio e l'immagine della società e per potenziarne le possibilità di sviluppo, senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite, mentre sono spese di pubblicità o propaganda quelle erogate per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque al fine diretto di incrementare le vendite" (16812/14; 15318/14;

15183/14). In particolare si è osservato nella medesima linea di pensiero, richiamando altresì l'onere della prova che compete al riguardo sulla parte che "le spese di sponsorizzazione costituiscono spese di rappresentanza, deducibili nei limiti della norma menzionata, ove il contribuente non provi che all'attività sponsorizzata sia riconducibile una diretta aspettativa di ritorno commerciale" (27482/14; 14252/14; 3433/12).

E' dunque incontrovertibile l'errore che la CTR compie ritenendo che tutte le spese di sponsorizzazione sostenute dalla contribuente, ancorchè non ne fosse dimostrata la loro finalizzazione al miglioramento delle prospettive reddituali delle attività di impresa, andassero indistintamente annoverate quali spese di pubblicità e di propaganda e ne fosse perciò consentita la deducibilità in

ragione del loro intero ammontare.

5.1. Con il quarto motivo di ricorso l'Agenzia lamenta a mente dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione di legge in relazione alla L. n. 289 del 2002, art. 90, comma 8, atteso l'errore in cui è incorso il giudice territoriale nel ritenere che la natura pubblicitaria sarebbe evincibile in applicazione della norma epigrafata "in tutti i casi di elargizione di denaro a società dilettantistiche sino alla concorrenza di determinati importi", malgrado la norma sia entrata in vigore successivamente ai rilievi contestati e si applichi a particolari tipi di associazione, tra cui non rientrano quelle figuranti nel caso specifico.

5.2. Il motivo è inammissibile per difetto di conferenza con il decisorio, dal momento che la CTR non ha minimamente applicato la norma in esame nè ad essa vi ha fatto richiamo, nessun accenno neppure grafico constando dalla motivazione della sentenza impugnata alla norma in questione.

6. Vanno dunque accolti il secondo ed il terzo motivo di ricorso e dichiarati inammissibili il primo ed il quarto. La sentenza impugnata andrà conseguentemente cassata e la causa a mente dell'art. 384 c.p.c., comma 2, andrà rinviata al giudice territoriale per il doveroso riesame.

P.Q.M.

La Corte Suprema di Cassazione accoglie il secondo ed il terzo motivo di ricorso, dichiara inammissibili il primo ed il quarto motivo di ricorso; cassa l'impugnata sentenza e rinvia la causa avanti alla CTR Emilia Romagna che provvederà pure alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Quinta Civile, il 10 marzo 2015.

Depositato in Cancelleria il 27 maggio 2015