

Intestazione

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. FUOCHI TINARELLI Giuseppe - Presidente -

Dott. LUCIOTTI Lucio - Consigliere -

Dott. NONNO Giacomo Maria - Consigliere -

Dott. TRISCARI Giancarlo - Consigliere -

Dott. GORI Pierpaolo - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 18734/2015 R.G. proposto da:

Spa in persona del legale rappresentante p.t., rappresentata e difesa dall'avv.

(PEC:

dall'avv.

(PEC:

domicilio eletto in

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12, PEC ags.rm.mailcert.avvocaturastato.it;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 23 giugno 2023 dal Consigliere Dott. Pierpaolo Gori.

Svolgimento del processo

che:

1. Con sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto n. / 2015 veniva accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate e riformata la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Treviso n. / /2013, la quale aveva a sua volta accolto il ricorso introduttivo notificato

alla società avente ad oggetto l'avviso di accertamento n. (Omissis) con il quale l'Amministrazione finanziaria riprendeva nei confronti della società maggiori II.DD. (IRES e IRAP), IVA e irrogava le conseguenti sanzioni, oltre accessori per l'anno di imposta 2007.

2. Le riprese traevano origine da una verifica fiscale conclusasi con la redazione di un p.v.c. in seno al quale era stata contestata l'esistenza, certezza ed inerenza all'attività di impresa di determinati costi. In particolare, venivano contestati costi per sponsorizzazioni legate a determinati eventi sportivi per Euro 50.000,00 ritenuti non documentati; costi per provvigioni corrisposte ad agenti operanti a (Omissis) per Euro 27.848,76 ritenuti non documentati; costi di sponsorizzazione ritenuti non inerenti pari ad Euro 115.000,00, corrisposti dalla contribuente alla

3. Il giudice di prime cure riteneva che, nel merito, la contribuente avesse fornito la documentazione necessaria al fine di dimostrare l'effettiva esistenza ed inerenza delle prestazioni di sponsorizzazione, come pure con riferimento ai costi per provvigioni agenti, sulla base di fatture di vendita di prodotti della società in quell'area. La decisione veniva integralmente riformata in appello, con conseguente indeducibilità dei costi suddetti ai fini delle imposte dirette e accertamento dell'indetraibilità dell'IVA corrispondente.

4. Avverso la sentenza d'appello la contribuente ha proposto ricorso per cassazione, deducendo sette motivi, che illustra con memoria, cui ha replicato l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

Motivi della decisione

che:

5. Con il primo motivo di ricorso, ex [art. 360](#) c.p.c., comma 1, n. 3, viene dedotta la violazione o falsa applicazione del [D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 21](#), da parte della sentenza impugnata, in relazione alla non inerenza del costo pari ad Euro 115.000,00 corrisposti alla , accertata sulla base dei verbali depositati in appello che hanno fornito dimostrazione della genericità delle pattuizioni concordate con la (ora Srl) e lo scarso interesse della contribuente all'esecuzione della prestazione, escludendo che il costo sostenuto possa ritenersi inerente all'attività imprenditoriale.

5.1. Il quarto motivo, ex [art. 360](#) c.p.c., comma 1, n. 3, prospetta, con riferimento al medesimo capo della sentenza d'appello, anche la violazione e falsa applicazione della [L. n. 241 del 1990, art. 3](#), della [L. n. 212 del 2000, art. 7](#), del [D.P.R. n. 633 del 1972, art. 53](#) e art. 2697 c.c..

6. I due motivi, largamente sovrapponibili, non possono trovare ingresso. Va rammentato che in tema di imposte sui redditi delle società (cfr. Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 24880 del 18/08/2022), la deducibilità di costi ed oneri, come pure la detraibilità della relativa IVA (v. [Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 14858 del 07/06/2018](#); Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 18904 del 17/07/2018), richiedono l'inerenza all'attività di impresa, da intendersi come necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale. Sono così esclusi quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità - anche solo potenziale ed indiretta - secondo valutazione qualitativa e non quantitativa. La relativa prova, in caso di contestazioni dell'amministrazione finanziaria, è a carico del contribuente, dovendo egli provare e documentare l'imponibile maturato e, quindi, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto di impresa perchè in correlazione con l'attività di impresa e non ai ricavi in sè.

6.1. Tanto premesso, la CTR ha compiuto precisi accertamenti fattuali con riferimento alla non inerenza all'attività di impresa della contribuente dei costi di sponsorizzazione pari ad Euro 115.000,00, corrisposti alla . A fronte di ciò, dietro lo schermo della violazione di legge, le censure in disamina impingono nel merito. Ad esempio, a pag. 65 del ricorso si afferma chiaramente che la sentenza sarebbe sul punto "infondata", così contrapponendo all'accertamento fattuale del

giudice basato sulle risultanze del p.v.c., peraltro conforme alla giurisprudenza di questa Sezione in punto di inerenza, la prospettazione di parte già dal giudice del merito disattesa con ampia motivazione non sindacabile in questa sede nei termini proposti.

6.2. Al proposito si riafferma (tra i tanti precedenti, cfr. [Cass. 28 novembre 2014 n. 25332](#)) che la Corte di cassazione non è mai giudice del fatto in senso sostanziale ed esercita un controllo sulla legalità e logicità della decisione che non consente di riesaminare e di valutare autonomamente il merito della causa. Ne consegue che la parte non può limitarsi a censurare la complessiva valutazione delle risultanze processuali contenuta nella sentenza impugnata, contrapponendovi la propria diversa interpretazione, al fine di ottenere la revisione degli accertamenti di fatto compiuti.

7. La seconda censura di ricorso, in rapporto all'[art. 360 c.p.c.](#), comma 1, n. 3, deduce la violazione o falsa applicazione del [D.P.R. n. 600 del 1973](#), [artt. 21 e 41 bis](#), in relazione all'[art. 53 Cost.](#), [art. 2729 c.c.](#), della [L. n. 212 del 2000](#), [art. 12](#) e art. 41 della Carta dei diritti fondamentali UE, nella parte in cui la sentenza impugnata stabilisce che "Le motivazioni a sostegno dell'accertamento risultano esaustive riproducendo il contenuto essenziale dell'atto richiamato e descrivono in modo dettagliato il contenuto della segnalazione dell'ufficio antifrode dell'Emilia Romagna, ponendo l'appellata in condizione di conoscere le regioni determinanti la verifica e di provvedere alla propria difesa, come dimostrato dallo stesso ricorso predisposto. (Cass. n. 76838 del 20 luglio 2009)".

7.1. Con il terzo motivo la società, ai fini dell'[art. 360 c.p.c.](#), comma 1, n. 3, lamenta la violazione o falsa applicazione del [D.P.R. n. 600 del 1973](#), [art. 42](#), [art. 24 Cost.](#), [L. n. 296 del 2006](#), [art. 1](#), comma 162, e [L. n. 212 del 2000](#), [art. 7](#), da parte della sentenza della CTR nel capo già oggetto del precedente motivo e ivi riportato e, inoltre, nella parte in cui si afferma che "In merito alla contestata insufficienza della documentazione prodotta dalla contribuente al fine di dimostrare la controprestazione fornita da quanto evidenziato dall'Ufficio in relazione al contratto-scrittura privata di data 9 agosto 2007 risulta esaustivo al fine di determinare la correttezza del rilievo".

8. I due motivi, connessi, sono da esaminarsi congiuntamente in quanto riguardano l'esercizio del diritto di difesa da parte del contribuente in sede procedimentale poichè secondo la società l'Amministrazione avrebbe dovuto invitare la società a fornire le opportune spiegazioni (p. 51 ricorso) e metterla al corrente delle fonti di "innesco"(p. 52 ricorso) con la conseguente inidoneità della motivazione dell'atto impositivo impugnato a dar conto dei presupposti di fatto e diritto posti a suo fondamento (p. 57 ricorso).

8.1. Le censure sono infondate. Dev'essere reiterato l'insegnamento della Corte di Giustizia secondo il quale il diritto del contribuente all'accesso alle informazioni sottostanti l'emissione dell'atto impugnato riguarda quelle che possano essere utili alla sua difesa (CGUE 16 ottobre 2018, causa C-189/18, Glencore), ed è la stessa giurisprudenza Eurounitaria ad affermare che il rispetto del diritto di difesa non costituisce una prerogativa assoluta, ma può essere assoggettato a restrizioni, in particolare in ambito tributario (CGUE 9 novembre 2017, causa C-298/16, Ispas, punto 35), ove occorre tutelare ulteriori interessi, come la vita privata di terzi e la stessa efficacia dell'azione repressiva, interessi meritevoli di tutela e che possano essere pregiudicati dall'accesso indiscriminato.

8.2. In tal senso è anche la giurisprudenza della Sezione, che ha di recente ribadito come in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, il diritto di accesso alle informazioni sottostanti l'emissione dell'atto impugnato può essere esercitato solo se, e nella misura in cui, sia strumentale all'esercizio del diritto di difesa, che può dirsi violato ove il contribuente illustri come ed in che termini la tempestiva ostensione degli elementi di fatto a lui favorevoli, e non contenuti negli atti impositivi impugnati, avrebbe potuto influenzare l'esito dell'accertamento nei propri confronti (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 36852 del 15/12/2022).

8.3. L'onere non è stato assolto, e le doglianze in disamina non possono conseguentemente essere accolte perchè la statuizione della CTR sulla motivazione dell'atto impositivo è in linea generale

conforme al quadro legale delineato dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione e della Corte di Giustizia di cui si è dato conto. Inoltre, è ancorata in concreto alla fattispecie e al quadro istruttorio raccolto nel processo, attraverso precisi riferimenti individuati in sentenza e non utilmente censurabili in sede di legittimità nei termini proposti nelle due censure in disamina, in cui non è stato nemmeno dedotto il vizio motivazionale, nei limiti in cui può essere fatto valere.

9. Con il quinto motivo la contribuente, in relazione all'[art. 360 c.p.c.](#), comma 1, n. 3, censura la sentenza d'appello per violazione o falsa applicazione del [D.P.R. n. 600 del 1973](#), [art. 41 bis](#), [L. n. 289 del 2002](#), [art. 90](#), comma 8, [art. 74](#), comma 2, del TUIR. In buona sostanza, la contribuente invoca la previsione della [L. n. 289 del 2002](#), [art. 90](#), comma 8, la quale individua l'importo annuo complessivo (200.000 Euro) entro il quale i corrispettivi erogati a società ed associazioni sportive dilettantistiche costituiscono per presunzione assoluta spese di pubblicità. Pertanto, nella circostanza in cui vengano erogati a società ed associazioni sportive dilettantistiche corrispettivi di ammontare superiore al predetto limite annuo complessivo, l'eccedenza è deducibile secondo le regole ordinarie recate dal TUIR, a condizione che la natura del rapporto contrattuale presenti tutti i requisiti formali e sostanziali riscontrabili in un rapporto di sponsorizzazione o di altra prestazione pubblicitaria.

10. Il motivo è infondato. In tema di spese di sponsorizzazione, il regime di cui alla [L. n. 289 del 2002](#), [art. 90](#), comma 8, nel testo vigente "ratione temporis", fissa una presunzione assoluta di inerenza e congruità delle sponsorizzazioni rese a favore di imprese sportive dilettantistiche laddove i corrispettivi erogati siano destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante e sia riscontrata, a fronte dell'erogazione, una specifica attività del beneficiario della medesima, consentendo, di conseguenza, di ritenere integralmente deducibili tali spese dal reddito del soggetto sponsor ([Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 4612 del 14/02/2023](#)).

10.1. Orbene, nella penultima pagina della sentenza impugnata al proposito si legge: "In merito alla contestata insufficienza della documentazione prodotta dalla contribuente al fine di dimostrare la controprestazione fornita da _____ quanto evidenziato dall'Ufficio in relazione al contratto-scrittura privata di data (Omissis) risulta esaustivo al fine di determinare la correttezza del rilievo. Basti considerare che nel contratto allegato alla scrittura privata del (Omissis) si fa esplicito riferimento all'acquisto di spazi pubblicitari in occasione del gran premio della (Omissis), che si era in realtà già svolto in data (Omissis), in data antecedente alla conclusione del contratto.

Quanto evidenziato in relazione alla non inerenza del costo pari ad Euro 115.000,00 oltre ad IVA corrisposti alla _____ deve essere condiviso in considerazione delle indagini svolte, che dimostrano che parte degli importi corrisposti venivano in realtà restituiti al fine di conseguire illeciti vantaggi fiscali. I verbali depositati in questo grado di giudizio forniscono ampia dimostrazione della genericità delle pattuizioni concordate con la _____ e lo scarso interesse di _____ all'esecuzione della prestazione escludendo che il costo sostenuto possa ritenersi inerente all'attività imprenditoriale. Il rilievo relativo alla non deducibilità del costo di u.s. dollari 38.175,08 per provvigione agenti, come da fattura della soc. _____ deve essere integralmente confermato, trattandosi di costo non sufficientemente documentato, non giustificato e non inerente e come tale indeducibile ai sensi del [D.P.R. n. 917 del 1986](#), [art. 109](#)".

Perciò, nel caso specifico il giudice del merito ha accertato che gli esborsi non erano destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti della contribuente, nè risulta una specifica attività a tal fine posta in essere dal beneficiario dell'esborso utile sotto il profilo cronologico, sia con riferimento alla certezza del costo, sia quanto al contenuto, considerato anche che si tratta di vantaggio illecito perseguito, con conseguente reiezione della censura.

11. Il sesto motivo della società, ex [art. 360 c.p.c.](#), comma 1, n. 3., deduce la violazione o falsa applicazione del [D.P.R. n. 600 del 1973](#), [art. 41 bis](#), da parte della CTR, nella parte in cui afferma che le

motivazioni a sostegno dell'accertamento risultano esaustive, mentre a dire della ricorrente l'art. 41 bis cit. postula il possesso da parte dell'Amministrazione di elementi certi da cui desumere errori od omissioni di elementi reddituali, ai quali devono ritenersi estranee le ricostruzioni induttive da cui trae origine la presunzione del [D.P.R. n. 600 del 1973](#), ex art. 39.

12. Il motivo non può trovare ingresso. L'accertamento parziale di cui all'art. 41 bis cit. è uno strumento procedurale diretto a perseguire finalità di sollecita emersione della materia imponibile e non costituisce un metodo di accertamento autonomo rispetto alle previsioni di cui del [D.P.R. n. 600 del 1973](#), artt. 38 e 39 e del [D.P.R. n. 633 del 1972](#), artt. 54 e 55. Esso costituisce una modalità procedurale che ne segue le stesse regole, inclusa la prova presuntiva, per cui non è condivisibile la prospettazione di parte ricorrente, secondo cui nel caso in esame non basterebbero le presunzioni a fondare le riprese, ma queste dovrebbero necessariamente poggiare su elementi certi. Sono al contrario idonei e sufficienti gli elementi presuntivi, per interpretazione giurisprudenziale di questa Sezione ([Cass. Sez. 5, 7 novembre 2019 n. 28681](#), conforme a [Cass. Sez. 5, 28 ottobre 2015, n. 21984](#)), condivisa dal collegio e cui va data ulteriore continuità.

13. Con il settimo motivo di ricorso, ai fini dell'[art. 360](#) c.p.c., comma 1, nn. 3, 4 e 5, la società denuncia la nullità della sentenza per omesso esame della questione relativa all'applicazione delle sanzioni, nonchè l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, nonchè la violazione del [D.Lgs. n. 472 del 1997](#), artt. 7, 16 e 17.

14. Il motivo è inammissibile, innanzitutto per come è concepito, declinando un ventaglio di paradigmi processuali di censura tra loro incompatibili come ad es. il vizio motivazionale e la violazione di legge, profili tra loro confusi e inestricabilmente combinati, in un cumulo di doglianze precluso per consolidata interpretazione giurisprudenziale ([Cass. 22 settembre 2014 n. 19959](#)).

14.1. Il motivo è inoltre inammissibile anche per carenza di specificità, dal momento che l'avviso per le parti rilevanti ai fini della decisione della censura non è stato in alcun modo riprodotto. Al proposito il Collegio ribadisce che l'esercizio del potere di diretto esame degli atti del giudizio di merito, riconosciuto al giudice di legittimità ove sia denunciato un "error in procedendo" ai fini del n. 4 del paradigma processuale di censura, presuppone comunque l'ammissibilità del motivo di censura, e il ricorrente non è dispensato dall'onere di specificare il contenuto della critica mossa alla sentenza impugnata, indicando anche puntualmente i fatti processuali alla base dell'errore denunciato, dovendo tale specificazione essere contenuta, a pena d'inammissibilità, nello stesso ricorso per cassazione ([Cass. n. 24048 del 2021](#) conforme a [Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 22880 del 29/09/2017, Rv. 645637 - 01](#)), affinché la censura possa considerarsi decisiva.

15. In conclusione, il ricorso dev'essere rigettato e le spese del giudizio di legittimità sono liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte;

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente alla rifusione delle spese di lite in favore dell'Agenzia, liquidate in Euro 5.600,00 per compensi, oltre a spese prenotate a debito.

Si dà atto che, ai sensi del [D.P.R. n. 115 del 2002](#), art. 13, comma 1-quater, sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 23 giugno 2023.

Depositato in Cancelleria il 5 dicembre 2023