

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 21 ottobre 2021, n. 29301

Osserva

L'Agenzia delle Entrate notificava a XXX s.r.l. un avviso di accertamento con il quale l'ufficio, in base al p.v.c. redatto a seguito di accesso mirato, rilevava l'indebita deduzione di costi di pubblicità relativi alle fatture n.ri 12,13,15,16,17,18 emesse dalla società sportiva "ALFAASD" in quanto le fatture risultavano pagate in contanti in modo da non consentire i controlli di legge e l'indebito ammortamento di costi di pubblicità in sole tre quote.

La società contribuente impugnava l'avviso e la CTP di Latina rigettava il ricorso.

La contribuente impugnava la decisione e la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, con sentenza n.697/40/13, depositata il 31.9.2013, rigettava l'appello sul presupposto che, per le modalità in cui era avvenuto il pagamento, la contribuente non avesse provato il pagamento della sponsorizzazione e quindi del costo sostenuto per poterne ottenere la deducibilità.

XXX s.r.l. ricorre per la cassazione della sentenza, con sei motivi.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 7 e 12 della legge 212/2000.

Lamenta che la CTR non aveva valutato le doglianze in ordine alla nullità dell'avviso di accertamento per mancata valutazione da parte dell'Agenzia delle Entrate delle osservazioni difensive prodotte ai sensi dell'art. 7 della legge 212/2000.

La censura non è fondata.

E' la stessa ricorrente a riconoscere che si è svolto il contraddittorio preventivo con l'Agenzia delle entrate, limitandosi a contestare che nell'avviso di accertamento non si è tenuto conto delle giustificazioni da lui fornite in tale sede, prospettando, quindi, per tale ragione, la nullità dell'atto impositivo.

Tuttavia, per questa Corte, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito (Cass., sez.un., 9 dicembre 2015, n. 24823); con la precisazione, peraltro, che la violazione del diritto di difesa, ed in particolare del diritto di essere sentiti, determina l'invalidità del provvedimento conclusivo solo se in mancanza di tale irregolarità il procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso, come si desume dalle sentenze della Corte di giustizia del 3 luglio 2014 in C- 129/13 e del 22 ottobre 2013 in C-276/12, essendo necessario che il contribuente prospetti un risultato diverso (Cass., 29 luglio



2015, n. 16036). Sotto questo aspetto si rileva che il contraddittorio endoprocedimentale si è svolto tra le parti.

Inoltre, si è ritenuto che è valido l'avviso di accertamento che non menzioni le osservazioni del contribuente ex art. 12, comma 7, della I. n. 212 del 2000, atteso che, da un lato, la nullità consegue solo alle irregolarità per le quali sia espressamente prevista dalla legge oppure da cui derivi una lesione di specifici diritti o garanzie tale da impedire la produzione di ogni effetto e, dall'altro lato, l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare tali osservazioni, ma non di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo (Cass., sez. 5, 31 marzo 2017, n. 8378; Cass., 24 febbraio 2016, n. 3583).

2. Con il secondo motivo deduce la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 25 della legge 133/1999. Lamenta che la CTR aveva adottato una interpretazione errata della norma la quale prevede che, nel caso di pagamento in contanti di fatture emesse dalle società sportive dilettantistiche, è prevista per queste ultime la decadenza del regime agevolato e la sanzione amministrativa ma non anche l'indeducibilità dei costi per le società che hanno eseguito il pagamento della sponsorizzazione.

La censura è fondata.

L'art. 25, comma 5. 1. 133/99 – nel testo risultante a seguito della riscrittura operata dall'art. 37, comma 2, lett. a), 1 342/00 applicabile alla specie *ratione temporis* prevede che "i pagamenti a favore di società, enti o associazioni sportive dilettantistiche di cui al presente articolo e i versamenti da questi effettuati sono eseguiti, se di importo pari superiore a 1.000.000 di lire, tramite conti correnti bancari o postali a loro intestati ovvero secondo altre modalità idonee a consentire all'amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli, che possono essere stabilite con decreto del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400. L'inosservanza della presente disposizione comporta la decadenza - dalle agevolazioni di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, recante disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive e l'applicazione delle sanzioni previste dall'articolo II del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, recante riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi".

La CTR ha rilevato: "nel caso di specie l'art. 25 rileva nella parte in cui dispone che i pagamenti superiori a un certo importo a favore delle società associazioni o enti sportivi dilettantistici devono essere effettuati tramite conti correnti bancari o postali a loro intestati ovvero secondo altre modalità idonee a consentire all'A.F. lo svolgimento di efficaci controlli. Tale statuizione, come indicato chiaramente nella motivazione dell'atto impugnato, comporta di conseguenza l'indeducibilità del costo perché effettuato con modalità che non consentono i controlli da parte dell'amministrazione finanziaria".

La lettura della norma effettuata dalla CTR si traduce in una sanzione verso lo sponsor, non prevista dalla norma, il quale perderebbe il diritto alla detrazione a causa della violazione di una regola di forma (il mezzo di pagamento) perdendo il diritto alla prova del costo (prova che è comunque a suo carico).

Questa Corte, perdipiù con riferimento a una ASD sponsorizzata, ha affermato che l'art. 25 cit. si limita a prescrivere che gli emolumenti da corrispondere in favore degli enti associativi, che godono del regime agevolativo di cui alla legge 398/91, siano effettuati tramite "conti correnti bancari o postali a loro intestati ovvero secondo altre modalità idonee a consentire all'amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli", ma null'altro aggiunge ai fini della loro tracciabilità, subordinando la perdita del diritto



alla agevolazione alla dimostrazione che il Fisco non è stato in grado di tracciare il pagamento (Cass. 16751/2016).

A maggior ragion in questo caso in cui si fa questione dei costi sostenuti per la sponsorizzazione, le modalità di pagamento non possono escludere il diritto alla prova del costo.

Il secondo motivo deve essere, pertanto, accolto con l'assorbimento della trattazione degli altri e la sentenza cassata con rinvio alla CTR del Lazio anche per la liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P. Q. M.

Accoglie il secondo motivo di ricorso, rigettato il primo e assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR del Lazio anche per la liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

