



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI BOLOGNA

SEZIONE 10

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	SALVADORI	MARIA CRISTINA	Presidente
<input type="checkbox"/>	D'AMATO	MASSIMO	Relatore
<input type="checkbox"/>	ZIROLDI	ALBERTO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 3208/2013
depositato il 28/11/2013

- avverso la sentenza n. 42/2013 Sez:11 emessa dalla Commissione Tributaria
Provinciale di BOLOGNA
contro:

ZIROLDI

difeso da:

PICCINNU DOTT.SSA MARIA TERESA
VIA A. MEUCCI 24/C 40024 CASTEL SAN PIETRO TERME

proposto dall'appellante:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE BOLOGNA

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THB03CG03891/2011 IRES-ALIQUEUTE 2006
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THB03CG03891/2011 IVA-ALTRO 2006
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THB03CG03891/2011 IRAP 2006

SEZIONE

N° 10

REG.GENERALE

N° 3208/2013

UDIENZA DEL

12/12/2016 ore 14:30

N°

350

PRONUNCIATA IL:

12 DIC. 2016

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

24 GEN. 2017
Il Segretario

Giuseppe Ballo

FATTO E DIRITTO

La società _____ presentava ricorso in data 3/04/2012 contro l'avviso di accertamento n. THB03CG03891/2011 con cui l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Bologna, recuperava a tassazione, in misura pari ad euro 71.000,00, parte dei costi dedotti nell'esercizio 2006 per spese di sponsorizzazione di Associazioni Sportive Dilettantistiche ammontanti a complessivi euro 110.000,00.

L'Ufficio affermava la parziale non inerenza ed antieconomicità del costo sostenuto considerando che l'utile di bilancio era pari ad euro 19.554,00 e stabiliva che il 64,55% del costo fosse indeducibile affinché le spese pubblicitarie non superassero la percentuale del 30% dell'utile conseguito, determinando le maggiori imposte IRES, IRAP ed IVA da versare in euro 36.776,00 oltre sanzioni ed interessi.

La ricorrente contestava la pretesa erariale affermando:

- a) la deducibilità ai sensi dell'art. 90, comma VIII della L. 289/90 delle spese di sponsorizzazione inferiori ad € 200.000,00 sostenute con ASD;
- b) l'erronea applicazione dell'art. 109, c. 5, e dell'art. 108, c.2, del TUIR essendo l'investimento congruo rispetto all'entità dei ricavi e dell'utile considerata sia l'entità del compenso prelevato dall'amministratore unico e socio maggioritario e dall'affitto pagato per l'utilizzo dell'immobile di proprietà del socio;
- c) l'erroneità de calcolo dell'Ufficio che era partito dall'utile al netto e non al lordo delle imposte.

Si costituiva l'Agenzia delle Entrate in data 18 maggio 2012 affermando che la Legge 289/90 non consentiva una deducibilità assoluta ma che si dovessero sempre rispettare i requisiti di competenza, certezza, determinabilità ed inerenza previsti dall'art. 109 del TUIR, e che non vi fosse sproporzione tra l'utile di bilancio e le spese dedotte. L'entità del costo sostenuto rispetto all'utile aziendale ritratto nel 2006

rendeva del tutto antieconomico l'investimento pubblicitario e pertanto esso doveva essere riportato all'entità sostenibile dall'azienda.

Con sentenza n. 42/11/13 del 6 marzo 2013 depositata il 20 marzo 2013 la Commissione Tributaria Provinciale di Bologna accoglieva il ricorso dopo aver condiviso le osservazioni della ricorrente sulla natura pubblicitaria del costo, nel limite di euro 200.000,00, stabilita dalla Legge 289/90 – art. 90 c. 8 – per il corrispettivo pagato a Associazioni Sportive Dilettantistiche che svolgono attività riconosciute da Federazioni sportive nazionali o da Enti di promozione sportiva e destinate alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante.

I primi giudici, osservato che non vi fosse stata contestazione sull'inesistenza dell'operazione o sullo svolgimento del servizio di promozione dell'immagine della ricorrente, non condividevano l'operato dell'Ufficio che negava non l'inerenza della spesa di promozione ma una parziale deducibilità del costo perché, in base alla comune esperienza, l'operazione si sarebbe appalesata antieconomica sotto il profilo imprenditoriale. I primi giudici infatti ritenevano che il giudizio quantitativo sull'entità doveva rimanere estraneo al sindacato di inerenza, atteso che una volta provata la riferibilità del costo all'attività d'impresa era da ritenersi soddisfatta la condizione posta dalla normativa per la deducibilità del costo.

La ricorrente aveva infatti dimostrato sia l'aumento dei ricavi di circa € 1.000.000 nel periodo coperto dalla verifica tributaria, tra il 2006 ed il 2010, sia di aver investito in pubblicità un ammontare pari a una percentuale del 5% dei ricavi complessivi, sconfessando pertanto le affermazioni dell'Ufficio circa l'esorbitanza di tali spese.

In data 5 novembre 2013 l'Ufficio presentava tempestivo appello alla sentenza depositata in data 20 marzo 2013, costituendosi in data 22 ottobre 2012, eccependo che il legislatore non aveva stabilito, con l'art. 90 della L. 289/02, la deducibilità assoluta delle spese di sponsorizzazione entro il limite di € 200.000,00, ma aveva solo indicato la natura pubblicitaria della spesa, la cui deducibilità rimaneva comunque assoggettata al rispetto del requisito dell'inerenza prevista dall'art. 109

TUIR, inerenza che oltre che qualitativa doveva rispettare il principio quantitativo, quando i comportamenti dell'azienda, come nel caso di specie, erano del tutto antieconomici.

L'onere della prova incombeva al contribuente proprio e specificatamente quando i beni acquistati non erano necessari o strumentali allo svolgimento dell'attività aziendale, mentre la sentenza, sul presupposto dell'insidacabilità della spesa pubblicitaria, non aveva considerato che il contribuente non aveva provato l'inerenza del costo e che con altra sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Bologna riguardante la stessa fattispecie, ma l'annualità 2007 successiva a quella in discussione, aveva respinto il ricorso del contribuente.

In data 8 aprile 2014 il contribuente si costituiva in giudizio depositando l'accordo di mediazione raggiunto con l'Ufficio per le medesime fattispecie riguardanti l'annualità 2010, in cui l'importo contestato di euro 21.563,42 era stato rideterminato in € 712.31 perché l'Ufficio aveva inserito nei propri calcoli oltre all'utile netto anche il compenso dell'amministratore socio di maggioranza.

Nel merito il contribuente riaffermava la natura pubblicitaria dei costi sostenuti, che ne consentiva l'integrale deducibilità, e contestava l'esistenza di quella stretta correlazione che, secondo l'Ufficio, doveva sussistere tra il costo pubblicitario ed i ricavi affinché fosse rispettato il concetto di inerenza previsto dall'art. 109 TUIR, poiché la correlazione andava intesa in senso ampio e con riferimento all'oggetto sociale dell'attività aziendale.

L'inerenza inoltre era un concetto qualitativo e non quantitativo e la prova dell'inerenza del costo era stata fornita con la documentazione allegata al ricorso introduttivo.

All'udienza del 12 dicembre 2016, la Commissione Tributaria si riservava la decisione

SULLE SEGUENTI CONCLUSIONI DELLE PARTI

L'appellante concludeva chiedendo:

che Codesta Ecc.ma Commissione Tributaria Regionale di Bologna, in accoglimento del proposto appello ed in riforma della sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Bologna indicata in epigrafe, voglia dichiarare la piena legittimità e fondatezza dell'avviso di accertamento emesso dall'Ufficio con vittoria di spese del doppio grado di giudizio.

L'appellato concludeva chiedendo:

di dichiarare la piena legittimità della sentenza n. 42/11/13 della Commissione Tributaria Provinciale di Bologna, sezione 11, pronunciata il 06/03/2013 e depositata il 20/03/2013 con il respingimento dell'appello.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello principale dell'Ufficio è infondato e va respinto.

E' corretta l'interpretazione che l'Ufficio fornisce della legge n. 289/2002 secondo la quale l'art. 90 ha stabilito che il corrispettivo inferiore ad € 200.000,00 e pagato ad associazioni sportive, nel rispetto delle condizioni previste dallo stesso articolo, abbia natura di spesa pubblicitaria. Va infatti ricordato che tale normativa voleva risolvere le questioni interpretative sulla natura delle sponsorizzazioni alle associazioni sportive che, in epoche precedenti, era stata ritenuta dall'Ufficio una spesa di rappresentanza, e come tale deducibile solo in misura ridotta.

Ed altrettanto correttamente l'Ufficio afferma che la deducibilità del costo di sponsorizzazione alle associazioni sportive dilettantistiche deve comunque essere valutata nel rispetto del principio di inerenza.

Una prima regola riguardante l'inerenza è dettata proprio dal comma 8 dell'art. 90 della citata L. 289/2002 perché il corrispettivo pagato alla società sportiva è spesa pubblicitaria se : *"volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario"*.

componenti negativi di reddito non significa, come vorrebbe l'Ufficio, lasciare a quest'ultimo, e sulla base dei risultati ottenuti successivamente, una valutazione ex-post, della bontà degli investimenti decisi dagli amministratori sulla base di situazioni e condizioni ex-ante.

L'antieconomicità di una scelta imprenditoriale non può essere valutata ex-post, ma va valutata alla luce degli elementi che avevano a disposizione gli imprenditori quando hanno fatto le scelte di investimento.

L'Ufficio infatti affronta il problema della ragionevolezza e congruità della scelta economica del contribuente sulla base del risultato d'esercizio ottenuto nel 2006, cioè ex-post, mentre la scelta di effettuare le spese pubblicitarie era stata assunta nel 2005. Ed oltretutto affronta la questione della conduzione aziendale in maniera estremamente semplicistica: *"il fine ultimo della gestione aziendale dovrebbe essere la riduzione di costi e la massimizzazione del profitto."*

Tale visione non considera né la possibilità che un investimento non porti i frutti previsti, né che una azienda decida di investire in pubblicità anche quando essa sia in perdita o il mercato sia in regressione.

E le affermazioni dell'Ufficio circa la palese antieconomicità del costo sostenuto al di fuori della logica di mercato, restano affermazioni apodittiche, non avendo minimamente provato o documentato né che altri sponsor abbiano pagato cifre inferiori per le stesse prestazioni, né che il pubblico degli eventi amatoriali sportivi fosse diverso rispetto alla clientela potenziale della società.

L'individuazione dei canali promozionali al fine di incrementare o semplicemente mantenere le vendite appartiene alla sfera delle scelte imprenditoriali ed il concetto di inerenza comprende tutte le spese ritenute dall'imprenditore utili a tal fine, sempre che vi sia un collegamento almeno potenziale all'attività aziendale.

In conclusione non può l'Ufficio sindacare il veicolo pubblicitario scelto dal contribuente solo affermando genericamente e in modo assolutistico, che esso non poteva raggiungere neppure la clientela potenziale dell'azienda, ma deve offrire concreti motivi che rendano illogico il suo utilizzo.

Nel proprio appello l'Ufficio afferma : " *i costi si rivolgono infatti ad un pubblico (gli spettatori di partite di calcio o altri eventi sportivi a carattere amatoriale) completamente diverso rispetto alla potenziale clientela dell'azienda Socam Srl*".

Resta quindi del tutto oscuro sia quale sia la "potenziale clientela dell'azienda Socam Srl" (perché l'unica notizia fornita dall'Ufficio è che _____ Srl svolge lavori di meccanica generale per conto terzi), sia perché tale "potenziale clientela" non poteva essere quella che guardava partite di calcio o altri eventi sportivi amatoriali.

Restano incontrastate da parte dell'Ufficio le affermazioni della Socam Srl circa la propria clientela, essenzialmente localizzata nel distretto di Imola, ove avevano sede le associazioni sportive dilettantistiche sponsorizzate dal contribuente. Non si può quindi dubitare della veridicità dell'affermazione del contribuente che il suo principale cliente, _____, avesse personale dipendente che andasse a guardare i figli svolgere attività sportiva nel distretto di Imola, ove erano collocati materiali da gioco e da allenamento riportanti il marchio del contribuente.

Nel proprio appello l'Ufficio ribadisce l'antieconomicità dell'operazione di sponsorizzazione, poiché l'importo pagato è superiore all'utile dichiarato.

Tale affermazione, pur se esatta, non è pertinente, come già evidenziato dai primi giudici, che hanno parametrato l'eventuale antieconomicità di una operazione pubblicitaria al fatturato aziendale e non all'utile. L'utile è infatti l'importo che risulta dopo aver diminuito il fatturato dei vari costi aziendali, tra i quali quelli pubblicitari.

E' noto infatti che una società decida il proprio budget pubblicitario sulla base sia della percentuale di mercato che vuole acquisire o mantenere, sia sulla base della sopportabilità dell'investimento pubblicitario che va riferito non solo alle disponibilità patrimoniali dell'azienda, ma anche al suo fatturato, che costituisce la capacità di produrre liquidità.

I primi giudici hanno affermato che l'importo delle spese pubblicitarie è stato pari al 5% del fatturato e tale dato, non smentito dall'Ufficio, va comunque considerato non

eccessivo o antieconomico visto che la spesa pubblicitaria è stata indirizzata alla copertura territoriale dell'area geografica in cui operava direttamente la società.

In conclusione, l'appello deve essere respinto, e le spese del giudizio devono seguire la soccombenza.

P.Q.M.

respinge l'appello dell'Ufficio e lo condanna al rimborso delle spese del presente grado di giudizio a favore del contribuente che liquida in euro 3.500,00 oltre oneri di legge.

Bologna, 12 dicembre 2016.

Il Relatore

(dott. Massimo d'Amato)

Il Presidente

(dott.sa Maria Cristina Salvadori)