AULA 'B'

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

5160 -

Oggetto

IRAP

ACCERTAMENTO

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

R.G.N. 17092/2013

Dott. LUCIO NAPOLITANO - Presidente -

Cron. 5160

Dott. PASQUALINA ANNA PIERA CONDELLO - Consigliere - Rep.

Ud. 13/06/2019

Dott. FRANCESCO FEDERICI - Rel. Consigliere - CC

Dott. ANDREA VENEGONI - Consigliere -

Dott. FRANCESCO MELE - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 17092-2013 proposto da:

(omissis) SPA, elettivamente domiciliato in (omissis) (omissis), presso lo studio dell'avvocato (omissis), che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato (omissis);

- ricorrente -

contro

2019

3263

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;

- resistente con atto di costituzione -

avverso la sentenza n. 8/2013 della COMM.TRIB.REG. di FIRENZE, depositata il 02/01/2013;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 13/06/2019 dal Consigliere Dott. FRANCESCO FEDERICI.

Rilevato che:

La (omissis) spa ha proposto ricorso avverso la sentenza n. 8/09/2013, depositata il 2.01.2013 dalla Commissione Tributaria Regionale della Toscana, che accoglieva parzialmente l'appello dell'Agenzia delle Entrate nel contenzioso instaurato tra le parti a seguito di notifica dell'avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2003.

Premettendo che con l'atto impositivo erano stati disconosciuti e recuperati all'imponibile alcuni costi, in particolare quelli di pubblicità sostenuti per la sponsorizzazione di autovetture da gara, dell'importo complessivo di € 400.000,00, ritenuti non inerenti perché antieconomici, e quelli sostenuti per la produzione di prodotti semilavorati, rappresentava che la Commissione Tributaria Provinciale di Pisa aveva accolto integralmente le ragioni del contribuente. Nel successivo grado d'appello l'Agenzia aveva insistito sulla riduzione dei costi per prodotti semilavorati e, quanto alle spese di sponsorizzazione, aveva sostenuto che il suddetto costo costituisse una spesa di rappresentanza, come tale deducibile solo parzialmente. La sentenza del giudice regionale aveva rigettato l'appello con riguardo al calcolo dei costi per i prodotti semilavorati ed accolto i motivi relativi alla deducibilità solo parziale dei costi di sponsorizzazione, assumendone la natura di spesa di rappresentanza e non di pubblicità.

La società censura con due motivi la pronuncia:

con il primo per nullità per violazione degli artt. 7 co. 1 ed 1 co. 2, d.lgs. n. 546/1992, nonchè dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 co. 1, n. 4 c.p.c. per aver introdotto con l'atto d'appello un nuovo motivo a fondamento della pretesa fiscale;

con il secondo, qualora respinto il primo, per violazione e falsa applicazione degli artt. 108 co. 2, d.P.R. n. 917/1986 ed 1 co. 1 DM 19.11.2008, in relazione all'art. 360 co. 1 n. 3 c.p.c., per aver erroneamente inquadrato i costi tra quelli di rappresentanza e non di pubblicità.

Ha chiesto dunque la cassazione della sentenza con ogni consequenziale statuizione.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita tardivamente ai soli fini della eventuale partecipazione alla udienza di discussione.

La società ha depositato memoria ai sensi dell'art. 380 bis.1 c.p.c.

Considerato che

Con il primo motivo la società ricorrente lamenta che la sentenza, per la parte che ha accolto l'appello della Agenzia, è nulla per aver deciso in senso favorevole all'appellante, violando la preclusione a domande nuove. Nello specifico con esso si lamenta che l'accoglimento della pretesa del fisco trovi presupposto in una ragione nuova, posta a fondamento del recupero a tassazione dei costi di sponsorizzazione, non più contestati dalla Amministrazione per difetto di inerenza, ma sotto l'aspetto della diversa natura dei medesimi, ossia non come spese di pubblicità, ma quali spese di rappresentanza, detraibili solo nella percentuale di 1/3.

Ebbene, premessa la sostanziale diversità dei costi di rappresentanza da quelli di pubblicità, mentre nell'avviso di accertamento, in particolare nel passaggio riportato in ricorso, l'Amministrazione aveva ripreso a tassazione i suddetti costi, richiamando l'art. 75 co. 5 del TUIR (*ratione temporis* vigente) e contestandone l'inerenza per antieconomicità, nell'atto di appello la stessa Agenzia prospetta che essi siano esclusi dalle spese di pubblicità, rientrando invece in quelle di rappresentanza, con conseguenti limiti di deducibilità.

A fronte della tempestiva eccezione di inammissibilità della nuova ragione, il giudice regionale ha affermato che <<*La nuova argomentazione dell'Ufficio, esplicitata in appello, è rilevante e ammissibile, non trattandosi di domanda nuova.*>>.

La valutazione della Commissione Tributaria Regionale è errata.

Questa Corte ha reiteratamente chiarito che nel processo tributario di appello l'Amministrazione finanziaria non può mutare i termini della contestazione, deducendo motivi e circostanze diversi da quelli contenuti nell'atto di accertamento (cfr. Cass., sent. n. 25909/2008). Si è ulteriormente affermato che il divieto di domande nuove previsto all'art. 57, co. 1, d.lgs. n. 546/1992, trova applicazione anche nei confronti dell'Ufficio finanziario, al quale non è consentito, innanzi al giudice d'appello, avanzare pretese diverse, sotto il profilo del fondamento giustificativo, e dunque sul piano della *causa petendi*, da quelle recepite nell'atto impositivo. Diversamente sarebbe lesa la concreta possibilità per il contribuente di esercitare il diritto di difesa attraverso l'esternazione dei motivi di ricorso, i quali vanno necessariamente rapportati a ciò che nell'atto stesso risulta esposto (9810/2014; da ultimo 12467/2019).

Ebbene, fondare la pretesa impositiva sulla assenza di inerenza del costo sostenuto per la sponsorizzazione di autovetture partecipanti a gare automobilistiche, con ciò recuperando a tassazione l'intero importo dei costi, e, successivamente e in sede d'appello, qualificare i medesimi costi quali spese di rappresentanza, sostenendo che il contribuente poteva dedurne solo 1/3, palesemente infrange il limite imposto

dall'art. 57 del TUIR, nel cui alveo trova corretta qualificazione e collocazione giuridica il primo motivo di ricorso.

È evidente che tra costi di pubblicità, non deducibili perché se ne disconosceva l'inerenza per l'antieconomicità, e costi di rappresentanza, di cui se ne disconosce la sola parziale deducibilità, vi è una diversità ontologica, con conseguente differenza materiale delle ragioni a supporto della pretesa fiscale. Essa pertanto costituiva una ragione del tutto nuova e inammissibile in sede d'appello.

La prova della netta differenza sta non solo nella diversa *causa petendi*, ma nel *petitum*, avendo l'Ufficio, in sede di avviso di accertamento, negato del tutto il diritto alla deduzione dei costi, per poi prospettare, in sede d'appello, una qualificazione giuridica del costi che limitava, ma non escludeva *in toto*, la deducibilità delle stesse spese.

È tale seconda e distinta *causa petendi* ad essere stata richiamata dal giudice d'appello, sulla quale quindi statuisce con la pronuncia impugnata, accogliendo la nuova prospettazione della Agenzia. A tal fine, tra l'altro, e proprio in merito alla inerenza, il giudice d'appello afferma come tale requisito fosse indifferente nelle spese di rappresentanza secondo la disciplina vigente nell'anno d'imposta oggetto di accertamento, senza avvedersi che in tal modo supera la questione principale -cioè il difetto di inerenza- su cui l'Amministrazione aveva fondato la ripresa a tassazione.

In conclusione il motivo trova accoglimento.

L'accoglimento del primo motivo assorbe il secondo. La sentenza va pertanto dichiarata nulla per il capo impugnato.

Considerato che:

la sentenza va cassata per il capo investito dal motivo di ricorso e il processo va rinviato alla Commissione Tributaria Regionale della Toscana, che, in diversa composizione, deciderà, oltre che sulle spese, anche sul merito della causa, verificando peraltro se l'Amministrazione abbia proposto più motivi di appello relativamente ai costi di sponsorizzazione, oltre quello dichiarato inammissibile.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo; assorbito il secondo. Cassa la sentenza impugnata per il capo oggetto d'impugnazione, e rinvia alla Commissione Tributaria

Regionale della Toscana, che, in diversa composizione, deciderà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il giorno 13 giugno 2019

Il Presidente

Lucio NAPOLITANO

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 26 FEB. 2020

IL CANCELLIERE
Manuela dr. Maroncelli