

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:  
Dott. NAPOLITANO Lucio - Presidente -  
Dott. CONDELLO Pasqualina A.P. - Consigliere -  
Dott. FEDERICI Francesco - rel. Consigliere -  
Dott. VENEGONI Andrea - Consigliere -  
Dott. MELE Francesco - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

**ORDINANZA**

sul ricorso OMISSIS proposto da:

SOCIETÀ

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE

- 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.

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

La SOCIETÀ 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 Euro 400.000,00, ritenuti non inerenti perchè 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 del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 1, ed art. 1, comma 2, nonché dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, 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 del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 108, comma 2, ed D.M. 19 novembre 2008, art. 1, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, 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..

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

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 il TUIR, art. 75, comma 5, (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 al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, comma 1, 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).

*Ordinanza, Corte di Cassazione, Sez. Trib., Pres. Napolitano - Rel. Federici, n. 5160 del 26 febbraio 2020*

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

E' evidente che tra costi di pubblicità, non deducibili perchè 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 dei costi che limitava, ma non escludeva in toto, la deducibilità delle stesse spese.

E' 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 13 giugno 2019.

Depositato in Cancelleria il 26 febbraio 2020

*\*Il presente provvedimento è stato modificato nell'aspetto grafico, con l'eliminazione di qualsivoglia riferimento a dati personali, nel rispetto della normativa sulla Privacy*