

Civile Sent. Sez. 5 Num. 11896 Anno 2022

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: GUIDA RICCARDO

Data pubblicazione: 12/04/2022



REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

ETTORE CIRILLO

Presidente

IRPEG, IRAP
ACCERTAMENTO

ANDREINA GIUDICEPIETRO

Consigliere

R.G.N. 15463/2013

DE ROSA MARIA LUISA

Consigliere

UP - 05/04/2022

LENOCI VALENTINO

Consigliere

RICCARDO GUIDA

Consigliere Rel.

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 15463/2013 R.G. proposto da:

UNICREDIT SPA, incorporante di Unicredit Assicura Srl, elettivamente domiciliata in Roma Viale Giuseppe Mazzini n. 11 presso lo studio dell'avvocato Gabriele Escalar e dell'avvocato Livia Salvini, che la rappresentano e difendono.

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio legale in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato.

- controricorrente -



Avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. LOMBARDIA n. 44/26/12, depositata il 27/04/2012.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 05 aprile dal Consigliere Riccardo Guida.

Udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Paola D'Ovidio che ha chiesto il rigetto del ricorso ed ha depositato una memoria.

Udito l'avvocato Gabriele Escalar.

FATTI DI CAUSA

1. Unicredit Spa, che ha incorporato la contribuente Unicredit Assicura Srl, ricorre con sei motivi, illustrati con una memoria, contro l'Agenzia delle entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza della C.T.R. della Lombardia che, in controversia concernente l'impugnazione di un avviso di accertamento che recuperava a tassazione Irpeg e Irap, per il periodo d'imposta 2003, costi indeducibili, ha confermato la decisione di primo grado, sfavorevole alla contribuente.

2. Come si apprende dalla narrativa della sentenza impugnata la causa riguarda il recupero a tassazione della deduzione dal reddito di impresa di Unicredit Assicura Srl della somma di euro 199.966,00, indicata nella fattura emessa da un'agenzia di viaggio (Maxima Service Srl) a titolo di acconto di servizi connessi ad una *convention* nell'ambito del programma di incentivazione promosso da Unicredit Banca Spa a favore dei propri dipendenti, sulla base di un avviso di accertamento che era stato ritenuto legittimo dalla C.T.P. di Milano (sentenza n. 27/43/2010) sia perché la Direzione regionale delle Entrate ("DRE") aveva il potere di effettuare l'attività ispettiva, sia perché dalla documentazione in atti risultava che la contribuente avesse assunto esclusivamente l'obbligazione di concorrere all'organizzazione del programma per un importo massimo di euro 1.700.000,00.



3. A giudizio della C.T.R., per quanto ancora rileva, la decisione di primo grado è condivisibile in quanto: (i) con l'emanazione del d.lgs. n. 300 del 1999 e l'istituzione del dipartimento delle Agenzie delle entrate è necessario fare riferimento alle disposizioni regolamentari per stabilire le attribuzioni degli organi interni delle Entrate e, quindi, delle stesse Direzioni regionali, e segnatamente allo statuto e al regolamento di amministrazione, come confermato dalla legge n. 311 del 2004; (ii) dall'esame della documentazione in atti si evince, da un lato, che l'organizzazione degli eventi premiali (*convention*) per i *team* capaci di raggiungere certi risultati di vendita era a carico di Unicredit Banca Spa e, dall'altro, che la società sottoposta a verifica fiscale si era impegnata all'erogazione di un contributo di sponsorizzazione che, al più, avrebbe dovuto essere fatturato direttamente da Unicredit Banca Spa, alla quale il contributo era indirizzato.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso [«1. Violazione e falsa applicazione degli artt. 132, comma primo, n. 4, c.p.c., 118 disp. att. c.p.c. e 36, comma secondo, n. 4, del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 in relazione agli artt. 360, comma primo, n. 3 c.p.c. e 62 del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546»], si censura la motivazione apparente della sentenza impugnata, che ha respinto il motivo di appello concernente il difetto di legittimazione della DRE a svolgere la verifica fiscale da cui è scaturito l'accertamento senza illustrare con chiarezza le ragioni della decisione.

1.1. Il motivo è inammissibile.

Contrariamente a quanto indicato nella rubrica del mezzo di impugnazione (ed è questo il tema della prossima censura), il vizio di motivazione apparente è sussumibile entro il parametro dell'*error in procedendo* e non in quello dell'*error in iudicando*.



2. Con il secondo motivo [«2. Nullità della sentenza impugnata per violazione degli artt. 132, comma primo, n. 4, c.p.c., 118 disp. att. c.p.c. e 36, comma secondo, n. 4, del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 in relazione agli artt. 360, comma primo, n. 4, c.p.c. e 62 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546»], la critica di cui al p. n. 1 è prospettata come *error in procedendo*.

2.1. Il motivo non è fondato.

Per le Sezioni Unite di questa Corte (Cass. Sez. U. 03/11/2016, n. 22232) «La motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da “*error in procedendo*”, quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture. (Nella specie, la S.C. ha ritenuto tale una motivazione caratterizzata da considerazioni affatto incongrue rispetto alle questioni prospettate, utilizzabili, al più, come materiale di base per altre successive argomentazioni, invece mancate, idonee a sorreggere la decisione).» (Cass. Sez. U. 3/11/2016, n. 22232). Nella specie, diversamente da quanto sostiene la contribuente, la motivazione esiste e la C.T.R. spiega con sufficiente chiarezza le ragioni della ravvisata legittimazione in capo alla DRE a svolgere l'attività accertatrice su cui si fonda la pretesa fiscale.

3. Con il terzo motivo [«3. Violazione e falsa applicazione dell'art. 1, comma 360, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, dell'art. 27 del decreto-legge 28 novembre 2008, n. 185, dell'art. 23, comma 1, lett. pp), del d.P.R. 26 marzo 2001, n. 107, dell'art. 1 commi 405 e 406 della legge 30 dicembre 2004, n. 311, dell'art. 32, comma primo del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, del comma secondo dell'art. 62-sexies del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, degli artt. 14 comma



terzo e 23 della Costituzione, in relazione agli artt. 360, comma primo, n. 3 c.p.c. e 62 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546»], la ricorrente censura la sentenza impugnata che, errando, ha ritenuto che sussistesse in capo alla DRE la competenza ad effettuare accessi, ispezioni e verifiche nei confronti dei contribuenti anche anteriormente all'entrata in vigore dell'art. 1, comma 360 della legge n. 244 del 2007 e dell'art. 27 del d.l. 185 del 2008, ma ha trascurato che, al momento della verifica fiscale prodromica all'accertamento oggetto di causa, svoltasi nel corso del 2007, nessuna legge (speciale) autorizzava la Direzione regionale a compiere una simile attività.

3.1. Il motivo non è fondato.

La statuizione del giudice di merito è in linea con la condivisibile giurisprudenza sezionale, riaffermata anche di recente (cfr. Cass. 10/11/2020, n. 25128), secondo la quale «In tema di accertamenti tributari, le Direzioni regionali delle Entrate sono munite, in virtù delle previsioni di autorganizzazione dell'Agenzia delle Entrate, adottate in diretta attuazione dell'art. 66, comma 3, del d.lgs. n. 300 del 1999, dei poteri di accesso, ispezione e verifica ispettiva, il cui esercizio, peraltro, è stato successivamente riconfigurato dall'art. 27, comma 13, del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., nella l. n. 2 del 2009, che ha riservato alle medesime Direzioni tali poteri di verifica nei confronti di contribuenti titolari di ingenti volumi di affari.» (Cass. 14/10/2016, n. 20856, in connessione con Cass. 19/01/2016, n. 848).

4. Con il quarto motivo [«4. Violazione e falsa applicazione dell'art. 75, comma 5, del tuir nella formulazione *ratione temporis* vigente, dell'art. 14, comma 4-*bis*, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, nonché dell'art. 8 del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3, c.p.c., e 62 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546»], la ricorrente premette che la sentenza ha erroneamente negato



la deducibilità dei costi sostenuti da Unicredit Assicura Srl in quanto la prestazione di "sponsorizzazione" (della *convention* di Londra del gennaio 2004) sarebbe stata resa a quest'ultima da parte di Unicredit Banca Spa e non da Maxima Service Srl, che aveva emesso la relativa fattura (n. 36/V del 17/12/2003, con causale "contest investimenti 2003 Londra 15-18 gennaio 2004", dell'importo di euro 199.966,00), a titolo di acconto per l'organizzazione della menzionata *convention*. A giudizio della ricorrente, il *dictum* del giudice di merito è errato in quanto, in realtà, Unicredit Banca Spa, quando ha acquistato da Maxima Service Srl i servizi necessari per l'organizzazione della *convention* londinese, ha agito in nome e per conto della stessa Unicredit Assicura Srl, che quindi ha giustamente sostenuto il costo del servizio. In ogni caso, prosegue la contribuente, anche accedendo alla ricostruzione (erronea) della fattispecie operata dalla C.T.R., si tratterebbe di un'ipotesi di soggettiva inesistenza dell'operazione che, in base ai principi, consentirebbe comunque alla società che ha effettivamente sostenuto il costo (Unicredit Assicura Srl) di dedurre detto componente negativo dalla base imponibile dell'Irpeg e dell'Irap.

4.1. Il motivo è inammissibile.

La doglianza circa l'asserita deducibilità del costo anche in presenza di una fattura emessa per operazione soggettivamente inesistente non fa parte del tema del decidere esaminato dai giudici di merito. Questa Corte ha chiarito che i motivi del ricorso per cassazione devono investire, a pena di inammissibilità, questioni che siano già comprese nel tema del decidere del giudizio di appello, non essendo prospettabili per la prima volta in cassazione questioni nuove o nuovi temi di contestazione non trattati nella fase del merito e non rilevabili d'ufficio (Cass. 26/03/2012, n. 4787). Il contribuente, per evitare una statuizione di inammissibilità per novità della censura, ha l'onere non solo di allegare l'avvenuta deduzione della questione dinanzi al giudice



del merito, ma anche di indicare in quale atto del precedente giudizio lo abbia fatto, onde consentire alla Corte di controllare *ex actis* la veridicità di tale asserzione, prima di esaminarne il merito (Cass. 25/02/2021, n. 5155, in continuità con Cass. n. 17831 del 2016, n. 23766 e n. 1435 del 2013, n. 17253 del 2009; nello stesso senso, Cass. 16/06/2017, n. 15029; 31/01/2006, n. 2140).

5. Con il quinto motivo [«5. Insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio in relazione all'art. 360, comma primo, n. 5, c.p.c. e 62 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546»], la ricorrente si duole della motivazione "del tutto apodittica" della sentenza impugnata in ordine all'accertamento del fatto se il rapporto giuridico tra Unicredit Assicura Srl e Unicredit Banca Spa, in forza del quale, secondo la prospettazione del ricorso per cassazione, quest'ultima aveva agito nella veste di capofila per l'acquisto di servizi relativi all'organizzazione della *convention* di Londra, potesse essere o meno sussunto nella figura contrattuale, atipica, della sponsorizzazione.

6. Con il sesto motivo [«6. Omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio in relazione all'art. 360, comma primo, n. 5, c.p.c. e 62 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546»], si censura la sentenza impugnata che ha omesso di motivare su un fatto controverso e decisivo, e cioè se Unicredit Banca Srl, nell'acquistare da Maxima Service Srl i servizi necessari per l'organizzazione della *convention* londinese, avesse o meno agito in qualità di mandataria con rappresentanza della contribuente.

7. Il quinto e il sesto motivo, suscettibili di esame congiunto perché pongono identiche questioni, sono inammissibili sotto diversi profili.

7.1. Innanzitutto, si tratta di questioni nuove, che non risultano essere state prospettate nei gradi di merito (su tali aspetti, cfr. *supra* al p. 4.1.).



7.2. Inoltre, le censure sono prive del requisito della decisività, in quanto attengono a profili sostanzialmente irrilevanti rispetto al tema del decidere che, giova sottolinearlo, riguarda la questione della deducibilità o meno del costo indicato nella fattura emessa da un'agenzia di viaggi.

7.3. Merita altresì rammentare che, per pacifica giurisprudenza di questa Corte (cfr. *ex multis* Cass. 25/02/2022, n. 6319), «La parte che, con il ricorso per cassazione, intenda denunciare un errore di diritto o un vizio di ragionamento nell'interpretazione di una clausola contrattuale, non può limitarsi a richiamare genericamente le regole di cui agli artt. 1362 e ss. cod. civ., avendo l'onere di specificare i canoni che in concreto assume violati ed il punto ed il modo in cui il giudice del merito si sia dagli stessi discostato, non potendo le censure risolversi nella mera contrapposizione tra l'interpretazione del ricorrente e quella accolta nella sentenza impugnata, e dovendo i rilievi contenuti nel ricorso essere accompagnati, in ossequio al principio di autosufficienza, dalla trascrizione delle clausole individuative dell'effettiva volontà delle parti, al fine di consentire alla Corte di verificare l'erronea applicazione della disciplina normativa (Cass., sez. L, 15 novembre 2013, n. 25728; Cass., sez. 5, 3 maggio 2019, n. 11672 [...] Cass., sez. V, 30 gennaio 2018, n. 2245.». Ebbene, nella specie, la ricorrente si è discostata da questi principi di diritto, ed ha ommesso di calibrare la propria critica alla sentenza impugnata adducendo la violazione, da parte della Commissione regionale, dei canoni dell'ermeneutica contrattuale fissati dagli artt. 1362 e segg., cod. civ., sicché la sua censura si esaurisce, in ultima analisi, nel tentativo, inammissibile in sede di legittimità, di ottenere un nuovo apprezzamento del merito della causa.

8. Come richiesto dalla ricorrente nella memoria depositata in prossimità dell'udienza, la sentenza deve essere cassata limitatamente



alla sanzione, con rinvio al giudice *a quo* sia per la nuova determinazione della pena pecuniaria amministrativa, in applicazione dello *ius superveniens* di cui al d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, che ha previsto un trattamento sanzionatorio più favorevole per l'infedele dichiarazione, sia per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte pronunciando sul ricorso, cassa la sentenza impugnata, limitatamente alle sanzioni, e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 05 aprile 2022

Il Consigliere est.
(Riccardo Guida)

Il Presidente
(Ettore Cirillo)

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

