



14778/22

REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: Tributi - Avviso di accertamento - Motivazione *per relationem* a sentenza di primo grado - Questione.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Ernestino Luigi BRUSCHETTA - Presidente -
Enrico MANZON - Consigliere - R.G.N. 17143/2013
Giacomo Maria NONNO - Consigliere Rel. -
Roberto SUCCIO - Consigliere - Cron. 14778
Pierpaolo GORI - Consigliere - CC - 13/10/2021

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 17143/2013 R.G. proposto da

SSTB
2021
Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- *ricorrente* -

contro

(omissis) **s.r.l.**, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, elettivamente domiciliata in (omissis), presso lo studio dell'avv. (omissis), rappresentata e difesa dall'avv.

(omissis) giusta procura speciale a margine del controricorso;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia - Sezione staccata di Brescia n. 67/65/12, depositata il 24 maggio 2012.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13 ottobre 2021 dal Consigliere Giacomo Maria Nonno.



RILEVATO CHE

1. con sentenza n. 67/65/12 del 24/05/2012 la Commissione tributaria regionale della Lombardia - Sezione staccata di Brescia (di seguito CTR) ha respinto l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate nei confronti della sentenza della Commissione tributaria provinciale di Bergamo (di seguito CTP) n. 39/07/09, che aveva accolto il ricorso di (omissis) s.r.l. avverso l'avviso di accertamento per IRES, IRAP e IVA relative agli anni d'imposta 2004 e 2005;

1.1. come si evince anche dalla sentenza della CTR, gli avvisi di accertamento nei confronti della società erano stati emessi in ragione di plurime riprese, delle quali solo i rilievi nn. 1, 3, 5, 6 e 7 erano ancora in discussione;

1.2. la CTR, respingendo l'appello erariale, evidenziava che: a) le motivazioni della sentenza impugnata erano condivisibili e andavano integralmente confermate in appello; b) con riferimento al rilievo n. 1, «le spese di vitto e alloggio sostenute a favore di clienti e fornitori sono legittimamente deducibili nell'esercizio, trattando di spese sostenute in occasioni di trattative con clienti e fornitori», sicché non potevano essere considerate spese di rappresentanza; c) con riferimento al rilievo n. 3, «(omissis) ha correttamente provveduto a stornare l'importo relativo al ricavo inerente il pezzo difettoso di cui non disponeva in quanto rimasto nella materiale disponibilità del cliente estero»; d) con riferimento agli ulteriori rilievi, la sentenza impugnata era «correttamente argomentata con motivazione esaustiva e puntuale» ed era immune da errori;

2. avverso la sentenza della CTR l'Agenzia delle entrate proponeva ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi;

3. (omissis) resisteva con controricorso e depositava memoria ex art. 380 *bis*.1 cod. proc. civ.



CONSIDERATO CHE

1. con il primo motivo di ricorso l'Agazia delle entrate deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 36, secondo comma, n. 4, e 61 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per avere la CTR respinto l'impugnazione dell'Ufficio motivando *per relationem* alla sentenza di primo grado, senza riportarne il contenuto e le ragioni per le quali le motivazioni della stessa siano condivisibili;

1.1. con il secondo motivo di ricorso, proposto in via subordinata, si deduce il difetto assoluto di motivazione e/o la motivazione apparente della sentenza impugnata, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., per avere la CTR respinto l'impugnazione dell'Ufficio dichiarando *sic et simpliciter* di condividere la decisione di primo grado;

1.2. con il terzo motivo di ricorso si contesta – con riferimento al rilievo n. 1 dell'avviso di accertamento – la violazione dell'art. 108, commi 1 e 2, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi - TUIR), in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente qualificato come spese di pubblicità, interamente deducibili dal reddito, e non di rappresentanza i costi di vitto e alloggio sostenuti dalla società contribuente in occasione di trattative con i clienti e i fornitori;

1.3. con il quarto motivo di ricorso si evidenzia – con riferimento al rilievo n. 3 dell'avviso di accertamento – omessa e/o insufficiente motivazione su di un fatto controverso e decisivo del giudizio, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto certo e determinato o determinabile il costo concernente un pezzo difettoso, oggetto di nota di credito e restato nella disponibilità del cliente estero;



1.4. con il quinto motivo di ricorso si deduce – con riferimento ai rilievi nn. 5, 6 e 7 dell’avviso di accertamento – omessa motivazione in relazione a fatti controversi e decisivi del giudizio, in relazione all’art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., per non avere la CTR indicato in alcun modo le ragioni per le quali ha ritenuto illegittimi i rilievi dell’Amministrazione finanziaria;

2. il primo, il secondo e il quinto motivo possono essere trattati congiuntamente, involgendo l’esame di questioni connesse;

2.1. come noto, in via generale, *«nel processo civile ed in quello tributario, la sentenza la cui motivazione si limiti a riprodurre il contenuto di un atto di parte (o di altri atti processuali o provvedimenti giudiziari), senza niente aggiungervi, non è nulla qualora le ragioni della decisione siano, in ogni caso, attribuibili all'organo giudicante e risultino in modo chiaro, univoco ed esaustivo, atteso che, in base alle disposizioni costituzionali e processuali, tale tecnica di redazione non può ritenersi, di per sé, sintomatica di un difetto d'imparzialità del giudice, al quale non è imposta l'originalità né dei contenuti né delle modalità espositive, tanto più che la validità degli atti processuali si pone su un piano diverso rispetto alla valutazione professionale o disciplinare del magistrato»* (Cass. S.U. n. 642 del 16/01/2015; conf. Cass. n. 22562 del 07/11/2016; Cass. n. 9334 del 08/05/2015);

2.1.2. è stato, peraltro, precisato che *«la sentenza pronunciata in sede di gravame è legittimamente motivata "per relationem" ove il giudice d'appello, facendo proprie le argomentazioni del primo giudice, esprima, sia pure in modo sintetico, le ragioni della conferma della pronuncia in relazione ai motivi di impugnazione proposti, sì da consentire, attraverso la parte motiva di entrambe le sentenze, di ricavare un percorso argomentativo adeguato e corretto, ovvero purché il rinvio sia operato sì da rendere possibile ed agevole il controllo, dando conto delle argomentazioni delle parti e della loro*



identità con quelle esaminate nella pronuncia impugnata, mentre va cassata la decisione con cui il giudice si sia limitato ad aderire alla decisione di primo grado senza che emerga, in alcun modo, che a tale risultato sia pervenuto attraverso l'esame e la valutazione di infondatezza dei motivi di gravame» (Cass. n. 14786 del 19/07/2016; Cass. n. 28139 del 05/11/2018; Cass. n. 20883 del 05/08/2019);

2.1.3. una sentenza di appello acriticamente adesiva alla sentenza di primo grado è, quindi, nulla in quanto affetta da motivazione apparente (cfr. Cass. n. 20648 del 14/10/2015);

2.2. applicando i superiori principi di diritto al caso di specie, deve evidenziarsi che, con riferimento ai rilievi nn. 5, 6 e 7, la sentenza impugnata fa esclusivo riferimento alla motivazione della sentenza di primo grado, senza riportarla e senza spiegare le ragioni che giustificano la sua conferma;

2.2.1. trattasi all'evidenza di motivazione apparente, con conseguente accoglimento dei primi due motivi *in parte qua* e assorbimento del quinto motivo;

2.3. non può, invece, ragionevolmente sostenersi che la CTR abbia motivato esclusivamente *per relationem* con riferimento ai rilievi nn. 1 e 3, in relazione ai quali la motivazione nemmeno può dirsi apparente;

2.4. con riferimento a tali rilievi, i motivi primo e secondo vanno, quindi, rigettati, con conseguente necessità di esaminare gli altri due motivi proposti dalla difesa erariale;

3. il terzo motivo è fondato;

3.1. secondo la giurisprudenza di questa Corte, *«il criterio discrezionale tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità va individuato negli obiettivi perseguiti, atteso che le prime sono sostenute per accrescere il prestigio della impresa senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite, se non in via mediata e indiretta attraverso il conseguente aumento della sua notorietà e*



immagine, mentre le seconde hanno una diretta finalità promozionale di prodotti e servizi commercializzati, mediante l'informazione ai consumatori circa l'esistenza di tali beni e servizi, unitamente all'evidenziazione e all'esaltazione delle loro caratteristiche e dell'idoneità a soddisfarne i bisogni, in modo da incrementare le relative vendite» (da ultimo, Cass. n. 10440 del 21/04/2021);

3.2. nel caso di specie, la CTR non si è attenuta al superiore principio di diritto, erroneamente qualificando le spese pacificamente sostenute in occasione di trattative intervenute con clienti e fornitori e concernenti il vitto e l'alloggio di questi ultimi come spese di pubblicità e non già come spese di rappresentanza, come avrebbe correttamente dovuto fare;

3.3. è evidente, infatti, che le menzionate spese non hanno alcuna diretta finalità incrementativa delle vendite, ma vengono sostenute unicamente a fini incrementativi del prestigio della dell'impresa, essendo volte ad accrescerne notorietà ed immagine;

4. il quarto motivo è ammissibile in quanto il divieto della proposizione di vizi di motivazione, conseguente all'esistenza di una doppia conforme di merito, di cui all'art. 348 *ter*, quinto comma, cod. proc. civ., è inapplicabile *ratione temporis* (il ricorso in appello è stato depositato in data 22/03/2010 e, quindi, in data antecedente all'11/09/2012);

4.1. il motivo è altresì fondato: a fronte delle specifiche contestazioni concernenti l'esistenza e la determinatezza o determinabilità del costo da parte dell'Ufficio, la CTR avrebbe dovuto chiarire su quali elementi, distinti dalla semplice esistenza della nota di credito in discussione, si fondasse l'accertamento in fatto compiuto;

4.2. la stringata motivazione della CTR deve, pertanto, ritenersi insufficiente.



5. in conclusione, vanno accolti il primo, il secondo, il terzo e il quarto motivo di ricorso, assorbito il quinto; la sentenza impugnata va cassata e rinviata alla CTR della Lombardia per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, il secondo, il terzo ed il quarto motivo di ricorso, assorbito il quinto; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma il 13 ottobre 2021.

Il Presidente

(Ernestino Luigi Bruschetta)

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
il 0 MAG 2022



oggi
IL CANCELLIERE ESPERTO
Sabrina Belmonte