



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Marcello Maria Fracanzani · Presidente

Danilo Chieca · Consigliere

Sabrina Serrelli · Consigliere

Cesare Taraschi · Consigliere Rel.

Alessia De Durante · Consigliere

Oggetto: Sentenza di appello -
Motivazione apparente -
Motivazione *per relationem* alla
sentenza di primo grado -
Generica condivisione senza
vaglio critico in base ai motivi di
appello - Nullità.

R.G.N. 26042/2020

AC – 22/01/2026

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 26042/2020 R.G. proposto da:

██████████ S.R.L. IN LIQUIDAZIONE, in persona del liquidatore e legale
rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avv. ██████████

██████████ presso il cui studio è elettivamente domiciliata in Roma, alla via
██████████ in virtù di procura speciale in calce al ricorso;

– *ricorrente* –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura Generale dello Stato,
presso la quale è domiciliata in Roma, alla Via dei Portoghesi n. 12;

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto, n.
1479/2019, depositata in data 27 dicembre 2019.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 22 gennaio 2026 dal
Consigliere Cesare Taraschi.

FATTI DI CAUSA

1. A seguito di verifica fiscale eseguita dall'Agenzia delle entrate, per
gli anni d'imposta 2010 e 2011, nei confronti della ██████████ s.r.l., società
esercente l'attività di commercio all'ingrosso di orologi da polso di alta



gamma, emergeva la generale inattendibilità della contabilità tenuta dalla società contribuente sulla base, tra gli altri, dei seguenti elementi: a) percentuale di ricarico estremamente esigua; b) irregolarità descrittive contenute nelle fatture di vendita, sia in relazione all'indicazione di un unico prezzo per ogni partita di orologi anziché per ogni singolo pezzo, sia in ordine alla non perfetta descrizione dei modelli venduti, in ragione della divergenza tra la referenza del fornitore della contribuente e quella ufficiale risultante dal catalogo del produttore; c) divergenze sul peso delle merci vendute riportate sulle bollette doganali; d) anomalie nella riscossione e registrazione delle fatture di vendita; e) sovrappaccatura degli acquisti effettuati da fornitori austriaci; f) anomalie nel sistema di approvvigionamento della merce.

L'Ufficio procedeva, quindi, ad una ricostruzione induttiva del reddito ai sensi dell'art. 39, comma 2, lett. d), del d.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 55, commi 1 e 2, del d.P.R. n. 633/1972, all'esito della quale notificava alla società contribuente l'avviso di accertamento n. [REDACTED] per l'anno d'imposta 2010 e l'avviso di accertamento n. [REDACTED] per l'anno d'imposta 2011, con i quali determinava una maggiore imposta a titolo di Ires (euro 194.305,00 per il 2010 ed euro 82.803,00 per il 2011), Irap (euro 25.076,00 per il 2010 ed euro 12.029,00 per il 2011) ed Iva (euro 17.243,60 per il 2010 ed euro 61.094,00 per il 2011), oltre interessi e sanzioni.

La contribuente impugnava i predetti avvisi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Vicenza, la quale accoglieva parzialmente il ricorso, ritenendo legittimo l'avviso di accertamento per l'anno d'imposta 2011 e disponendo, però, l'applicazione della percentuale di ricarico determinata per tale annualità anche all'anno d'imposta 2010.

2. Avverso tale sentenza l'Agenzia delle entrate proponeva appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale del Veneto. La contribuente proponeva appello incidentale.



La CTR rigettava entrambi gli appelli, confermando la statuizione di primo grado.

3. Ha proposto ricorso per cassazione la contribuente, affidandosi a due motivi.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

È stata, quindi, fissata l'adunanza camerale per il 22/01/2026.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso si deduce «Motivazione apparente. Nullità della sentenza per violazione o falsa applicazione degli artt. 61 e 36, comma 2, n. 4 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e violazione degli artt. 132 e 384 comma 2 c.p.c., e art. 111 Cost. in relazione all'art. 360 c.p.c. n. 4», per aver la CTR apoditticamente ed acriticamente rigettato l'appello incidentale della contribuente senza minimamente spiegare le ragioni di tale statuizione, basate su un generico richiamo alla sentenza di primo grado.

2. Con il secondo motivo si deduce la «Violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. – omessa pronuncia sulla violazione dell'art. 39 del DPR 600/73 sub specie del dedotto motivo della nullità della sentenza per violazione o falsa applicazione dell'art. 39, comma 2 del D.P.R. n. 600/1973», per non aver la CTR rilevato l'insussistenza dei presupposti per l'applicazione dell'accertamento induttivo di cui al citato art. 39, comma 2, lett. d). Invero, essendo state contestate violazioni solo formali, non era configurabile la generale inattendibilità delle scritture contabili rilevata invece dall'Ufficio.

3. Il primo motivo è fondato, con conseguente assorbimento del secondo.

3.1 Per consolidata giurisprudenza di questa Corte, 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 (Cass. 28/01/2025, n. 1986; Cass. 01/03/2022, n. 6758; Cass. 23/05/2019, n. 13977; Cass., Sez. U., 03/11/2016, n. 22232).

3.2 Nel caso di specie, con l'appello incidentale la contribuente aveva dedotto: i) il difetto di motivazione e/o violazione e/o falsa applicazione degli artt. 10 legge n. 212/2000 e 2697 c.c.; ii) l'erroneità della sentenza di primo grado quanto alla rielaborazione dei ricavi; violazione degli artt. 40 d.P.R. n. 600/1973, 54 d.P.R. n. 633/1972, 25 d.lgs. n. 446/1997, 62-sexies d.l. n. 331/1993, 2729 e 2697 c.c.; illegittimità ed infondatezza degli accertamenti; iii) omesso esame dei motivi addotti nel ricorso introduttivo – violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. – omessa pronuncia sulla violazione dell'art. 39 del d.P.R. n. 600/1973; iv) contestazione di sovrappaccatura degli acquisti, violazione del principio di ripartizione dell'onere della prova e del divieto di presunzioni a cascata; v) illegittimità della sanzione irrogata ai fini Iva ex art. 6, comma 6, del d.lgs. n. 471/1997.

A fronte di tali doglianze, la sentenza impugnata è senz'altro affetta da una motivazione apparente, in quanto la CTR - dopo aver rigettato l'appello principale dell'Ufficio confermando l'irragionevolezza, già ravvisata dalla CTP, dell'applicazione di diverse percentuali di ricarico a due annualità d'imposta consecutive ed alla stessa tipologia di bene commercializzata - si è limitata a statuire, in ordine all'appello incidentale della società contribuente articolato sui predetti cinque motivi, che *«Riguardo a tutte le altre questioni, lagnanze della società e argomentazioni esposte nell'appello incidentale, la Commissione ritiene che niente di determinante venga aggiunto riguardo a quanto già esaminato dal Giudice di primo grado. Peraltro la situazione di fatto come illustrata dall'Ufficio e le considerazioni esposte nella sentenza impugnata,*



anche per le modalità di accertamento, che qui si intendono integralmente richiamate e trascritte, depongono per la conferma del primo giudizio».

Tale motivazione è del tutto apodittica, in quanto non indica, né consente di cogliere l'*iter* logico-giuridico che ha portato al rigetto dei motivi di appello incidentale, non essendo a tal fine sufficiente neppure il generico richiamo alla sentenza di primo grado, posto che questa Corte ha ripetutamente sostenuto che è nulla, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., per violazione dell'art. 132, secondo comma, n. 4, c.p.c., la motivazione solo apparente, che non costituisce espressione di un autonomo processo deliberativo, quale la sentenza di appello motivata *per relationem* alla sentenza di primo grado, attraverso una generica condivisione della ricostruzione in fatto e delle argomentazioni svolte dal primo giudice, senza alcun esame critico delle stesse in base ai motivi di gravame (Cass. 25/10/2018, n. 27112). In sostanza, la sentenza d'appello può essere motivata *per relationem*, purché il giudice del gravame dia conto, sia pur sinteticamente, delle ragioni della conferma in relazione ai motivi di impugnazione ovvero della identità delle questioni prospettate in appello rispetto a quelle già esaminate in primo grado, sicché dalla lettura della parte motiva di entrambe le sentenze possa ricavarsi un percorso argomentativo esaustivo e coerente, mentre va cassata la decisione, come quella in esame, con cui la corte di merito si sia limitata ad aderire alla pronunzia di primo grado in modo acritico senza alcuna valutazione di infondatezza dei motivi di gravame (Cass. 05/11/2018, n. 28139).

4. In definitiva, va accolto il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo, con cassazione della sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto perché, in diversa composizione, proceda a nuovo giudizio ed alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.



La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto perché, in diversa composizione, proceda a nuovo giudizio ed alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 22 gennaio 2026.

Il Presidente

Marcello Maria Fracanzani

