# Sentenza del 30/01/2023 n. 2689 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

1. D.&G. Srl (d'ora in poi DG Srl o Srl ), licenziataria del marchio D.&G., ha concluso contratto di sublicenza con la controllata D.&G. Industria (d'ora in poi DG Industria o Industria) con cui la prima ha concesso alla seconda il diritto di produrre, distribuire e vendere i prodotti con il noto marchio in tutto il mondo e s'è impegnata a svolgere attività di promozione e marketing dietro corresponsione di royalties.

DG Srl , per svolgere l'attività di promozione e marketing negli Usa, si è servita della società D.&G. Usa Inc. (d'ora in poi DG Usa) con contratti dal 2002; in particolare ha stipulato in data 16 marzo 2005 contratto di service (service agreement) con cui DG Usa si è obbligata a svolgere i predetti servizi verso un corrispettivo annuale dovuto da DG Srl ; tale corrispettivo è determinato sulla base dei costi analiticamente imputabili alla prestazione dei servizi pattuiti oltre ad un mark up, cioè un margine di ricarico, determinato in percentuale variabile in ragione dell'ammontare del costo. Per la verifica della congruità del corrispettivo le parti hanno previsto l'obbligo di analitica rendicontazione nonchè una procedura di amichevole composizione della controversia tramite società di revisione.

Infine, DG Srl , DG Usa e DG Industria hanno concluso altro contratto, supply agreement, con cui DG Industria ha nominato DG Usa suo distributore per gli Usa nei negozi monomarca, DG Usa si è impegnata verso DG Srl ad adeguare gli esercizi commerciali ai propri elevati standard qualitativi funzionali all'aumento di notorietà del marchio e DG Srl si è impegnata a corrisponderle un contributo per il servizio. Il contributo per il servizio è stato riconosciuto in relazione ai costi eccedenti una percentuale del fatturato realizzato tramite i punti vendita monomarca.

2. Con l'avviso di accertamento oggetto di causa, l'Agenzia delle entrate ha effettuato le seguenti riprese, relativamente all'anno di imposta 1 aprile 2005-31 marzo 2006:

- in primo luogo, ha negato la deducibilità dall'imponibile Ires e Irap di una parte dei compensi versati da DG Srl a DG Usa in forza del contratto di service e precisamente: a) dei costi di alcuni servizi (in particolare ha riconosciuto i costi per commercial sales, executive consultant, advertising Madison sales, advertising all other, executive, executive consultant, advertising CFDA vips e non gli altri), in quanto, premesso trattarsi di servizi generici, rientranti nella normale attività del rivenditore di beni, remunerati dal margine di rivendita e che i costi rimborsabili erano definiti genericamente, senza previsione di un tetto massimo, un metodo di rendicontazione e una preventiva approvazione da parte della DG Srl , ha evidenziato di poter riconoscere i soli costi resi nell'interesse "anche della capogruppo"; b) della quota

corrispondente al riaddebito del margine di ricarico (mark up), richiamando la circolare Agenzia entrate n. 32/80 in tema di servizi infragruppo, laddove prevede che il margine di utile a favore del prestatore del servizio sia riconoscibile solo ove i servizi costituiscano attività tipica del prestatore e non per quei servizi resi dalla capogruppo che non abbiano valore di mercato o che siano riconducibili all'attività di direzione generale o amministrativa della controllante;

- in secondo luogo, ha negato la deducibilità dei corrispettivi versati da DG Srl a DG Usa in forza del supply agreement, evidenziando che i costi da considerare ai fini del contributo sarebbero genericamente individuati, non vi sarebbe obbligo di adeguata rendicontazione nè preventiva approvazione, il che di fatto trasferirebbe a DG Srl il rischio di sostanziali inefficienze di DG Usa, rischio che nessun terzo soggetto indipendente avrebbe assunto, e che la parte non avesse dato adeguata dimostrazione della rispondenza a valore normale dei costi, in quanto la documentazione prodotta relativa ad altri gruppi della moda interessava i soggetti titolari del marchio, interessati al suo sviluppo e promozione.

3. La società ha proposto ricorso davanti alla Commissione tributaria provinciale di Milano che lo ha rigettato, sia in base alla mancanza di prova documentale di quanto dedotto dalla stessa sia considerando la genericità delle funzioni e dei compiti trasferiti a DG Usa nonchè dei relativi compensi, evidenziando che i contratti sembravano essere stati stipulati a posteriori con lo scopo di offrire una documentazione giustificativa postuma ad operazioni già poste in essere, sulla base dell'interesse della società che mirava a chiudere in attivo il bilancio delle società americane, persistentemente in perdita, affermazione supportata dalla valenza indiziaria delle dichiarazioni e delle mail dei dipendenti della società e dei suoi consulenti, raccolte dalla Guardia di Finanza.

4. La Commissione tributaria regionale della Lombardia ha accolto in parte l'appello, annullando la ripresa relativa ai costi sostenuti per il supply agreement; in relazione al services agreement, ha confermato la ripresa dei costi ritenuti indeducibili ma ha annullato l'avviso laddove non aveva riconosciuto la deducibilità del margine di ricarico sui costi deducibili.

In particolare, la CTR, per quanto qui rileva:

- ha ricostruito l'oggetto della controversia, evidenziando che l'Agenzia aveva contestato alcuni costi del contratto di service agreement, escludendone l'inerenza, con richiamo anche all' art. 110 t.u.i.r. ;

- in relazione al service agreement, ha confermato la ripresa motivando che, anche ove i costi fossero ritenuti inerenti (tale essendo per esempio il costo per l'affitto del salone espositivo di Madison Avenue), difettasse la possibilità di verificare la correttezza della loro ripartizione e quindi la congruità dell'addebito, poichè DG Usa svolgeva prestazioni in favore di diverse società del gruppo;

- in relazione al mark up, ha riconosciuto l'illegittimità della pretesa perchè, come da disposizioni OCSE richiamate dall'ufficio, si trattava di attività proprie del soggetto fornitore;

- in relazione al supply agreement, ha escluso la legittimità della pretesa; premesso che i costi attengono ad attività pubblicitaria, ritenendo fatto notorio e comunque dimostrato dalla società che il sostenimento di ingenti costi di affitto, ristrutturazione e arredamento dei negozi monomarca non abbia valenza solo commerciale ma anche quella di accrescere la conoscenza del marchio e il suo prestigio, costituendo tali negozi essi stessi una forma di pubblicità del marchio, ha evidenziato che l'aumento di valore del marchio si rifletteva anche a vantaggio di DG Srl , licenziataria dello stesso e beneficiaria altresì di royalties dalla sub licenziataria; ritenuta l'inerenza, ha poi evidenziato che, in tema di transfer pricing, l'amministrazione non avesse dato la prova che il costo degli stessi fosse superiore a quello che una società terza ed indipendente avrebbe richiesto.

5. DG Srl propone ricorso affidato a nove motivi.

Agenzia delle entrate resiste con controricorso e propone ricorso incidentale affidato a tre motivi.

DG Srl ha depositato controricorso al ricorso incidentale.

Il ricorso è stato fissato per la camera di consiglio del 9 giugno 2022, per la quale la ricorrente principale ha depositato memoria, e poi con ordinanza rimesso alla pubblica udienza del 24 novembre 2022.

Motivi della decisione

1. DG Srl propone nove motivi di ricorso, tutti relativi al contratto di services.

1.1. Con il primo motivo la società deduce la violazione e falsa applicazione della L. 7 gennaio 1929, n. 4, art. 24 e della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 e al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62 .

Deduce, infatti, che i rilievi presenti nell'avviso di accertamento siano stati formulati solo in quella sede, che nel PVC il rilievo relativo alla indeducibilità dei compensi corrisposti per i servizi di promozione e marketing era stato formulato in termini diversi e che non era presente alcun rilievo relativo all'indeducibilità del contributo corrisposto per il servizio di supporto pubblicitario di cui al secondo contratto.

1.2. Con il secondo motivo la società ricorrente lamenta la nullità della sentenza impugnata per violazione dell' art. 132 c.p.c. , comma 1, n. 4 , e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 ; in particolare deduce la parvenza della motivazione usata per negare la deducibilità dei costi, apoditticamente esclusi per la "impossibilità di verificare la correttezza della ripartizione e quindi la congruità dell'addebito", e per la sua contraddittorietà con l'affermazione che "per taluni costi (pur ritenuti indeducibili) non si possa contestare l'inerenza (come, ad esempio, il costo per l'affitto del salone in NY)".

1.3. Col terzo motivo la società deduce la nullità della sentenza per violazione dell' art. 132 c.p.c. , comma 1, n. 4 , e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , lamentando la contraddittorietà della motivazione, ove, nell'escludere la

deducibilità dei costi, fa riferimento sia al difetto di inerenza che al valore normale, di cui alla disciplina del transfer pricing, con argomentazioni non cumulabili in quanto evidentemente alternative.

1.4. Col quarto e quinto motivo la società deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 110, commi 7 e 9 , e art. 9, comma 3, t.u.i.r. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 ; tale disposizione non legittimerebbe infatti la contestazione dell'inerenza nè della indeducibilità per ripartizione dei costi in modo difforme dalla ripartizione delle funzioni e dei benefici tra le società del gruppo, peraltro non avendo, nel caso di specie, l'ufficio neanche allegato la non rispondenza al valore normale del corrispettivo dovuto da DG Srl a DG Usa, potendo al più l'amministrazione, nell'esercizio dei poteri previsti da tali disposizioni, rideterminare il corrispettivo secondo il criterio del valore normale.

1.5. Col sesto motivo la società deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 109, comma 5, t.u.i.r. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 ; il motivo è proposto solo per il caso in cui la sentenza abbia inteso affermare che mancasse per taluni costi l'inerenza; la ricorrente deduce che la CTR avrebbe dovuto affermare la deducibilità integrale dei costi inerenti e la deducibilità parziale dei costi non pienamente congrui.

1.6. Col settimo motivo la società deduce l'omesso esame del fatto decisivo e controverso secondo cui le spese erano state determinate tenendo conto dei soli costi sostenuti nel suo interesse, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 ; deduce cioè che dalla tabella A allegata al contratto emergeva chiaramente che il corrispettivo era stato determinato secondo quote, che DG aveva specificamente contestato che il contratto in questione non era inquadrabile dei cost sharing agreement per cui non si poneva alcun problema di ripartizione dei costi tra le varie società del gruppo; infine che essa, a sostegno della propria tesi, aveva prodotto una perizia affidata al prof. A.A. che attestava la congruità della ripartizione.

1.7. Con l'ottavo motivo la società deduce l'omesso esame del fatto decisivo e controverso secondo cui le spese ritenute indeducibili erano inscindibilmente connesse a quelle ritenute deducibili, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 .

1.8. Col nono motivo la società deduce la violazione dell' art. 112 c.p.c. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , per omessa pronuncia sul motivo relativo alla inapplicabilità delle sanzioni in forza dell'esimente prevista dal D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 1, comma 2-ter in favore del contribuente che abbia consegnato, durante la verifica, la documentazione indicata in apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento, introdotta dal D.L. n. 78 del 2010 , ma applicabile anche alle verifiche per gli anni precedenti.

2. Agenzia delle entrate propone tre motivi di ricorso incidentale.

2.1. Con il primo motivo di ricorso incidentale l'amministrazione deduce l'omesso esame di un fatto decisivo che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 .

Il motivo si riferisce alla statuizione resa in relazione al riconoscimento della deducibilità del mark up corrisposto da DG Srl a DG Usa, ovviamente in relazione ai soli costi ritenuti inerenti; l'Agenzia deduce che l'accertamento era fondato, in parte qua, sul disconoscimento del margine di utile, dovuto per le attività le cui spese erano state ritenute inerenti, conformemente alla circolare n. 32 del 1980 e alla normativa OCSE, in quanto esse non rientravano tra le attività tipiche della società DG Usa; in particolare la promozione dei marchi non rientrerebbe nell'attività tipica della società che si occupa di commercializzazione di prodotti (il che si ricaverebbe dalla dichiarazione resa in PVC); inoltre deduce l'errata interpretazione delle Transfer Pricing Guidelines for Multinational entrerprises and Tax Administrations, paragrafo 7.36, dell'OCSE, che dispongono che, nel caso in cui un'impresa associata sostenga costi per la concessione di Spa zi pubblicitari per conto di membri del gruppo, sarà opportuno trasferire detti costi ai beneficiari del gruppo senza margine di utile lordo, applicabile solo ai costi sostenuti quale agente.

2.2. Col secondo motivo di ricorso incidentale l'Agenzia deduce l'omesso esame di un fatto decisivo, in violazione dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 poichè il giudice di seconde cure non avrebbe considerato le prove addotte dall'Amministrazione, con riferimento in particolare alle confessioni stragiudiziali e alle ammissioni spontanee provenienti da funzionari della stessa società e da suoi consulenti.

Con tale motivo l'ufficio censura la statuizione della CTR relativa alla ritenuta deducibilità dei costi sostenuti in forza del contratto di supply; evidenzia che in relazione ad essi l'amministrazione finanziaria aveva rilevato vari elementi quali l'assenza di regolazione dei prezzi dei prodotti, i termini di emissione delle fatture ed il prezzo consigliato per la vendita dei prodotti da parte di DG Usa; che ad essa erano garantite condizioni di particolare favore; che non esistesse alcun documento allegato quale numero 15 al ricorso della società (documento richiamato dalla CTR a fondamento della decisione sul punto); ove la parte avesse inteso fare riferimento all'allegato n. 15 del ricorso in appello, questo era un articolo scritto dal medesimo difensore della parte, sei mesi dopo aver assunto la difesa in giudizio, del tutto irrilevante quindi nel caso di specie; deduce ancora che il giudice di secondo grado non abbia considerato le prove addotte dall'ufficio, in particolare la corrispondenza informatica tra funzionari della società e consulenti della stessa da cui emergeva come il riaddebito dei costi fosse una strategia concordata per permettere alla controllata americana di chiudere in attivo i propri bilanci, attraverso una sostanziale operazione ex post di natura fittizia (configurandosi confessioni stragiudiziali e ammissioni spontanee); la CTR aveva affermato che il contribuente aveva fornito, con la documentazione prodotta, la prova che gli competeva ma non così l'ufficio.

In sintesi, l'Agenzia censura la sentenza poichè "da un lato non spiega quale sia il passaggio logico effettuato per accogliere il ricorso (in tal senso si ritiene possa profilarsi un vizio anche ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4) e dall'altro abbia omesso di pronunciarsi circa un fatto decisivo per il giudizio ossia sulle dichiarazioni rilasciate dai vertici e consulenti di Dolce e Gabbana dove emerge che l'intento reale dei contratti era quello di giustificare ex post un attivo di bilancio a favore della società americana anzichè fornire servizi a favore della società italiana".

2.3. Col terzo motivo di ricorso incidentale l'Agenzia deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 115 c.p.c. , dell' art. 2697 c.c. e dell' art. 110, comma 7, t.u.i.r. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 poichè il giudice di seconde cure ha illegittimamente valutato l'inerenza dei costi indicati dalla società, facendo riferimento alla notorietà del fatto, senza aver valutato la natura del singolo costo ed invertendo altresì l'onere della prova in tema di transfer pricing. Deduce, in particolare, la violazione dell' art. 115 c.p.c. in quanto il giudice ha valutato l'inerenza dei costi facendo riferimento all'autorità del fatto notorio laddove il fatto notorio deve essere inteso in senso rigoroso cioè come fatto acquisito con tale grado di certezza da apparire indubitabile ed incontestabile; deduce altresì la violazione del principio dell'onere della prova in materia di transfer pricing in quanto l'onere di fornire la dimostrazione dell'esistenza e dell'inerenza di tali componenti negative, nel caso di servizi intercompany, grava sul contribuente; in particolare nel caso di specie il giudice aveva falsamente applicato tali principi laddove aveva invece affermato che spettasse all'amministrazione dimostrare che il costo trasferito e detratto dalla società italiana era superiore a quello che una società terza e indipendente avrebbe praticato.

3. Occorre prendere le mosse dal ricorso principale della società.

Il primo motivo non è fondato.

Questa Corte ha precisato che l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria non deve necessariamente concludersi con la redazione di un processo verbale di constatazione, essendo sufficiente un verbale attestante le operazioni compiute ( Cass. 22/06/2018, n. 16546 ); si è, altresì, precisato che, in tema di violazione di norme finanziarie il processo verbale di constatazione, redatto dagli organi accertatori in occasione di verifiche presso il contribuente e previsto dalla L. 7 gennaio 1929, n. 4, art. 24 , non deve necessariamente contenere le contestazioni, potendo avere una molteplicità di contenuti, valutativi o meramente ricognitivi di fatti o di dichiarazioni, che, per la libera valutazione dell'amministrazione finanziaria prima e dell'autorità giudiziaria poi, possono comunque dare luogo alla emissione di avvisi di accertamento ( Cass. 05/05/2021, n. 11694 ; Cass. 04/05/2021, n. 11589 ; Cass. 29/12/2017, n. 31120 ; Cass. 01/12/2013, n. 27711 ); nè, dopo la notifica del verbale, occorre che la parte debba ricevere un successivo verbale di chiusura delle operazioni di verifica ove le stesse non siano state compiute presso la sede del contribuente, ma presso gli uffici finanziari ( Cass. 07/09/2020, n. 18624 ); ferma la necessità che dalla notifica del PVC decorra il termine di sessanta giorni di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 , (questione non dedotta nel caso di specie), l'avviso di accertamento è atto non necessariamente dipendente dal contenuto del PVC, perchè in esso, atto impositivo, si esterna ciò che viene constatato ed accertato dall'amministrazione finanziaria, ed è al rispetto del contenuto dell'atto impositivo che è tenuto lo stesso giudice tributario ( Cass. 18/05/2019, n. 13490 ).

Tali arresti sono del resto conformi al principio più generale, in tema di contraddittorio preventivo, espresso da questa Corte ( Cass., Sez. U., 09/12/2015, n. 24823 ), secondo cui in materia di tributi "non armonizzati" l'Amministrazione finanziaria ha l'obbligo di attivare con il contribuente il contraddittorio endoprocedimentale in tutti i casi (ma solo in essi) in cui tale obbligo risulti sancito da specifiche norme, pena l'invalidità dell'atto di accertamento; in tema di

tributi "armonizzati", invece, qualora venga violato l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione finanziaria, l'atto di accertamento è invalido, trovando diretta applicazione il diritto dell'Unione Europea, semprechè il contraddittorio fosse realmente necessario e non tutt'affatto superfluo, come il contribuente dovrà dimostrare (c.d. prova di resistenza).

4. Il secondo motivo è infondato.

4.1. La mancanza della motivazione, rilevante ai sensi dell' art. 132 c.p.c. , n. 4, (e nel caso di specie del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4) e riconducibile all'ipotesi di nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, si configura quando la motivazione "manchi del tutto - nel senso che alla premessa dell'oggetto del decidere risultante dallo svolgimento del processo segue l'enunciazione della decisione senza alcuna argomentazione - ovvero... essa formalmente esista come parte del documento, ma le sue argomentazioni siano svolte in modo talmente contraddittorio da non permettere di individuarla, cioè di riconoscerla come giustificazione del decisum. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione, sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata" ( Cass., Sez. U., 07/04/2014, n. 8053 , con riferimento al nuovo testo dell'art. 360 seguito alla riforma di cui al D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, comma 1, lett. b) conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134 , applicabile al caso in esame trattandosi di sentenza emessa dopo il 10 settembre 2012; successivamente tra le tante Cass. 01/03/2022, n. 6626 ; Cass. 25/09/2018, n. 22598 ).

In particolare si è in presenza di una "motivazione apparente" allorchè la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perchè consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talchè essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie ed ipotetiche congetture.

4.2. Questa Corte ha ripetutamente affermato, negli arresti più recenti in tema di imposte sui redditi delle società, che il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta) o di vantaggio, in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico, nè potendo assumere rilevanza la congruità delle spese; il giudizio sull'inerenza è cioè esclusivamente di carattere qualitativo e non quantitativo ( Cass. 07/04/2022, n. 11324 ; Cass. 21/11/2019, n. 30366 ; Cass. 13/11/2019, n. 29404 ; Cass. 31/10/2018, n. 27786 ; Cass. 26/09/2018, n. 22938 ; Cass. 11/01/2018, n. 450 ).

Infine, è stato di nuovo precisato che l'inerenza deve essere distinta anche dalla nozione di congruità del costo, anche se l'antieconomicità e l'incongruità della spesa possono essere indici

rivelatori del difetto di inerenza ( Cass. 28/12/2018, n. 33574 ; Cass. 31/10/2018, n. 27786 ).

La valutazione dell'inerenza, in base ai principi affermati da questa Corte, si declina in termini non del tutto simili in relazione ai contratti infragruppo, ove le questioni dell'inerenza del costo e del suo valore normale, in base alla disciplina del transfer pricing, spesso si pongono insieme, pur rimanendo distinte sul piano logico e giuridico.

Va premesso che il fenomeno giuridico ed economico dei gruppi aziendali può astrattamente comportare il diffondersi di operazioni aziendali di tipo difensivo che, nate per la più conveniente allocazione dell'imponibile tra le società associate, sono spesso sfociate in vere e proprie operazioni elusive, il che comporta una particolare rigore, in linea generale, nella valutazione delle operazioni intercompany che hanno destato anche l'attenzione dell'OCSE ( Cass. 24/07/2013, n. 17955 , seguita da molte altre, tra cui di recente Cass. 06/07/2021, n. 19166 ).

Secondo un'impostazione ampiamente condivisa da questa Corte, in materia di costi c.d. infragruppo, affinchè il corrispettivo, riconosciuto alla capogruppo o alla società incaricata del servizio a beneficio di altra consociata, sia deducibile dalla società che lo riceve, occorre che la controllata tragga dal servizio remunerato un'effettiva utilità e che quest'ultima sia obiettivamente determinabile ed adeguatamente documentata ( Cass. 14/12/2018, n. 32422 ; Cass. 04/10/2017, n. 23164 ; Cass. 23/11/2015, n. 23027 ; Cass. 04/03/2020, n. 6820 ), anche se a quei costi non corrispondano direttamente ricavi in senso stretto ( Cass. 05/12/2018, n. 31405 ; in precedenza Cass. 01/08/2000, n. 10062) Peraltro , è stata ritenuta legittima la prassi amministrativa (C.M. n. 32/9/2267 del 22 settembre 1980 ) che, al di là della forfettizzazione percentuale dei costi addebitati dalla capogruppo alle controllate, subordina la deducibilità dei costi derivanti da accordi contrattuali sui servizi all'effettività e all'inerenza della spesa all'attività di impresa esercitata dalla controllata ed al reale vantaggio che deriva a quest'ultima ( Cass. 11/11/2015, n. 23027 ); va evidenziato che la stessa circolare precisa espressamente che il controllo sull'utilità (e sull'inerenza) è pregiudiziale all'accertamento del valore normale (e quindi alla congruità del corrispettivo).

Esistenza del costo, sua inerenza e utilità, ed infine determinabilità sono questioni quindi diverse e tutte antecedenti alla sua rettifica secondo il valore normale. In tema di operazioni infragruppo la valutazione dell'inerenza e della normalità del costo sono diverse e logicamente la prima preliminare alla seconda, e funzionali l'una ad escludere la deducibilità dello stesso e l'altra alla sua rettifica, e questione ancora diversa è quello della determinabilità del costo e della ripartizione di esso tra le varie consociate.

Per consolidata giurisprudenza di questa Corte l'onere della prova in ordine all'esistenza e all'inerenza dei costi sopportati grava sul contribuente che affermi di aver ricevuto il servizio, in base alle regole generali in tema di costi deducibili ( Cass. 18/08/2022, n. 24880 ; Cass. 04/04/2013, n. 8293 ; e con riguardo alle operazioni infragruppo Cass. 10/05/2021, n. 12268 ; Cass. 11/01/2018, n. 439 ).

Alla stregua di tale premessa, questa Corte ha ritenuto che, ove i costi della cui deducibilità si controverte scaturiscano da accordi infragruppo, non può ritenersi sufficiente l'esibizione del

contratto riguardante le prestazioni di servizi forniti dalla controllante alle controllate e la fatturazione dei corrispettivi, richiedendosi, al contrario, la specifica allegazione di quegli elementi necessari per determinare l'utilità effettiva o potenziale conseguita dalla consociata che riceve il servizio ( Cass. 18/07/2014, n. 16480 ; in termini analoghi v. anche Cass. 28/06/2019, n. 17535 ).

4.3. Alla luce di tali considerazioni, il secondo motivo di ricorso è infondato.

Non incide sul fondamento della decisione, nei termini dedotti di sua contraddittorietà, la circostanza che la CTR abbia ritenuto che anche l' art. 110, comma 7, t.u.i.r. consenta una valutazione della inerenza del costo, perchè la ratio decidendi unica della sentenza si fonda sulla circostanza che DG Usa presti servizi a favore di più società del gruppo e sulla considerazione che quindi vi sia la "impossibilità di verificare la correttezza della ripartizione e quindi la congruità dell'addebito".

Premesso che dal tenore letterale della motivazione si comprende che la CTR, in tale passaggio, intende la "congruità" non in termini di antieconomicità nè con riferimento al valore normale ex art. 9 t.u.i.r. , bensì esclusivamente in riferimento alla corretta ripartizione del costo tra i vari destinatari delle prestazioni rese da DG Usa, tale affermazione, che va correlata anche alla parte della sentenza dove sono state esposte le difese delle parti, è censurata in termini di contraddittorietà per il fatto che l'ufficio, per talune voci di costo, avesse validato in pieno il riaddebito; ma l'argomento non è decisivo perchè la ratio della decisione si fonda sulla indimostrata correttezza della ripartizione dei costi, questione cui non è pertinente la incensurata misura di calcolo dei costi riaddebitati integralmente a DG Srl , ove un problema di ripartizione dei medesimi evidentemente non si poneva. Non sussiste, in sintesi, alcuna contraddizione nel considerare deducibile il costo sostenuto nell'interesse esclusivo di DG Srl e non deducibile, per difetto di prova della corretta ripartizione, il costo dei servizi resi in favore di più soggetti.

5. Col terzo motivo la società deduce la nullità della sentenza per violazione dell' art. 132 c.p.c. , comma 1, n. 4 , e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , lamentando la contraddittorietà della motivazione, ove, nell'escludere la deducibilità dei costi, fa riferimento sia al difetto di inerenza che al valore normale, di cui alla disciplina del transfer pricing, con argomentazioni non cumulabili in quanto evidentemente alternative.

Col quarto e quinto motivo la società deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 110, commi 7 e 9 , e art. 9, comma 3, t.u.i.r. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 ; tali disposizioni non legittimerebbero infatti la contestazione dell'inerenza nè della indeducibilità per ripartizione dei costi in modo difforme dalla ripartizione delle funzioni e dei benefici tra le società del gruppo, peraltro non avendo, nel caso di specie, l'ufficio neanche allegato la non rispondenza al valore normale del corrispettivo dovuto da DG Srl a DG Usa, potendo al più l'amministrazione, nell'esercizio dei poteri previsti da tali disposizioni, rideterminare il corrispettivo secondo il criterio del valore normale.

Col sesto motivo la società deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 109, comma 5, t.u.i.r. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 ; il motivo è proposto solo per il caso in cui la sentenza abbia inteso affermare che mancasse per taluni costi l'inerenza; la ricorrente deduce che la CTR avrebbe dovuto affermare la deducibilità integrale dei costi inerenti e la deducibilità parziale dei costi non pienamente congrui.

5.1. I motivi, da esaminare congiuntamente, sono tutti inammissibili perchè non colgono la reale ratio decidendi della sentenza impugnata; dal tenore della motivazione, come visto, si comprende che la CTR, in tale passaggio, intende la "congruità" non in termini di antieconomicità nè con riferimento al valore normale ex art. 9 t.u.i.r. , bensì in riferimento alla corretta ripartizione del costo tra i vari destinatari delle prestazioni rese da DG Usa e alla sua dimostrazione da parte della società (sulla quale, secondo quanto esposto nell'esame del motivo precedente, gravava il relativo onere probatorio).

6. Col settimo motivo la società deduce l'omesso esame del fatto decisivo e controverso secondo cui le spese erano state determinate tenendo conto dei soli costi sostenuti da DG Usa nell'interesse di DG Srl , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 ; deduce cioè che dalla tabella A allegata al contratto emergeva chiaramente che il corrispettivo era stato determinato secondo quote, che DG aveva specificamente contestato che il contratto in questione non era inquadrabile nei cost sharing agreement per cui non si poneva alcun problema di ripartizione dei costi tra le varie società del gruppo ma di individuazione analitica dei costi dei beni e servizi imputabili integralmente o parzialmente alla prestazione dei servizi; infine che essa, a sostegno della propria tesi, aveva prodotto una perizia affidata al prof. A.A. che attestava la congruità della ripartizione sia una certificazione, in tal senso, della società di revisione Mahoney Coen & Company; specifica l'ammissibilità del motivo, nonostante la c.d. doppia conforme, in quanto la CTP aveva confermato la ripresa per mancanza di documentazione e quindi assenza di prova di inerenza, effettività e congruenza dei costi mentre la CTR aveva evidenziato che, pur essendo alcuni di essi inerenti, non era corretta la ripartizione.

Con l'ottavo motivo la società deduce l'omesso esame del fatto decisivo e controverso secondo cui le spese ritenute indeducibili erano inscindibilmente connesse a quelle ritenute deducibili, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 .

6.1. I due motivi vanno esaminati alla luce di una premessa comune che conduce a ritenerli inammissibili.

Il fatto di cui si lamenta l'omesso esame, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 deve avere ad oggetto un preciso accadimento ovvero una precisa circostanza in senso storico-naturalistico, un dato materiale, un episodio fenomenico rilevante ( Cass. 06/09/2019, n. 22397 ; Cass. 03/10/2018, n. 24035 ; Cass. 08/09/2016, n. 17761 ; Cass., Sez. U., 23/03/2015, n. 5745 ; Cass. 08/10/2014, n. 21152 ; Cass. 04/04/2014, n. 7983 ; Cass. 05/03/2014, n. 5133 ); il fatto in questione deve essere decisivo; per potersi configurare il vizio è necessario che la sua considerazione avrebbe condotto a diversa decisione con un giudizio di certezza e non di mera probabilità, in un rapporto di causalità fra la circostanza che si assume trascurata e la soluzione giuridica data ( Cass. 13/06/2022, n. 19049 ; Cass., Sez. U., 08/04/2022, n. 11453 ) e il fatto stesso non deve essere stato esaminato dal giudice, e deve essere un fatto, principale o secondario, la

cui esistenza risulti dal testo della sentenza (rilevanza del dato testuale) o dagli atti processuali (rilevanza anche del dato extratestuale) che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti.

Nel rigoroso rispetto delle previsioni dell' art. 366 c.p.c. , comma 1, n. 6, e dell'art. 369 c.p.c. , comma 2, n. 4 , il ricorrente deve indicare il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato"", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività", fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sè, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie ( Cass., Sez. U., 07/04/2014 , n. 8053 e n. 8054; Cass., Sez. U., 30/07/2021, n. 21973 ).

Mentre, sia nel nuovo testo che nel vigore dell' art. 360 c.p.c. , vecchio testo n. 5 è da considerare inammissibile una sostanziale richiesta di revisione del ragionamento decisorio del giudice, non potendo mai la Corte di cassazione procedere ad un'autonoma valutazione delle risultanze degli atti di causa; il vizio in questione non può consistere in un apprezzamento dei fatti e delle prove in senso difforme da quello preteso dalla parte, spettando soltanto al giudice di merito di individuare le fonti del proprio convincimento, controllare l'attendibilità e la concludenza delle prove, scegliere tra le risultanze probatorie quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione dando liberamente prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova ( Cass. 28/09/2022, n. 28314 ).

Nel caso di specie, entrambi i motivi si rivelano inammissibili in quanto il settimo induce in realtà ad una complessiva rivalutazione delle risultanze di causa e degli elementi istruttori offerti; l'ottavo, con cui la ricorrente denuncia l'omesso esame del fatto che "le spese riaddebitate da DG Usa a DG Srl per la prestazione dei servizi di promozione e di marketing e ritenute indeducibili dall'ufficio erano inscindibilmente connesse a quelle ritenute deducibili", evidenzia non un fatto storico ma evidentemente una valutazione.

7. Col nono motivo la società deduce la violazione dell' art. 112 c.p.c. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , per omessa pronuncia sul motivo relativo alla inapplicabilità delle sanzioni in forza dell'esimente prevista dal D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 1, comma 2-ter in favore del contribuente che abbia consegnato, durante la verifica, la documentazione indicata in apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento, introdotta dal D.L. n. 78 del 2010 , ma applicabile anche alle verifiche per gli anni precedenti.

Il motivo è assorbito dalla pronuncia di accoglimento parziale del ricorso dell'Agenzia delle entrate, come di seguito si dirà.

8. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso incidentale, affidato a tre motivi.

8.1. DG Srl ha eccepito l'inammissibilità del ricorso incidentale perchè, nella parte di controricorso ad essa relativo, il testo non deriverebbe dalla trasformazione in formato digitale di un testo analogico ma da una scansione di immagini, che rende operative restrizioni per le

operazioni di selezione e copia di parti di testo, in violazione del D.M. 21 febbraio 2011, n. 44, art. 11 e dell' art. 12 delle specifiche tecniche di cui all'art. 34, comma 1, di tale decreto.

L'eccezione non è fondata.

Alla data della sua notifica (8 giugno 2015), presso la Corte di cassazione non si applicava ancora la disciplina prevista dal D.M. n. 21 aprile 2011, n. 44 nella parte richiamata (l'art. 12 delle specifiche tecniche regola l'atto del processo in forma di documento informatico, da depositare telematicamente all'ufficio giudiziario) la quale ha trovato ingresso innanzi al giudice di legittimità, peraltro solo in via facoltativa, in forza del provvedimento del direttore generale della DGSIA del 27 gennaio 2021, recante "Attivazione presso la Corte di cassazione, settore civile, del servizio di deposito telematico degli atti e dei documenti da parte dei difensori delle parti, ai sensi del D.L. n. 34 del 2020, art. 221, comma 5 ", solo per i ricorsi e controricorsi notificati a decorrere dal 31 marzo 2021.

9. I primi due motivi dell'ufficio, formulati ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , devono essere esaminati alla luce della premessa già esposta nel paragrafo 6 in relazione ai limiti entro cui è possibile dedurre il vizio motivazionale.

9.1. Nel primo motivo i fatti di cui si assume l'omesso esame sono stati preliminarmente individuati in "quanto affermato dall'ufficio sin dall'emissione dell'atto di accertamento e... la portata delle regole Ocse".

Ove tale fatto sia da individuare nella riconducibilità di una prestazione resa da DG Usa a quelle tipiche della società e nella dichiarazione resa in sede di PVC sulle funzioni svolte dalla società, esso non è un fatto naturalistico ma una questione risolta dalla CTR con una valutazione difforme dalle argomentazioni prospettate dalla ricorrente; nè la dedotta cattiva interpretazione delle disposizioni OCSE, che non costituiscono un fatto in senso naturalistico, costituisce un'omissione poichè esse sono espressamente considerate nella sentenza impugnata.

Il motivo è quindi inammissibile.

9.2. Il secondo motivo tende a una sostanziale rivalutazione delle prove acquisite nel corso del giudizio e come tale è anch'esso inammissibile, non indicando quale sia lo specifico fatto decisivo non considerato dalla CTR; l'Agenzia infatti deduce sia aspetti di "anomalia" del contratto (la mancata regolazione di alcuni aspetti fondamentali, la parametrazione del contributo dovuto da DG Usa a DG Srl ), sia la inadeguata efficacia probatoria della documentazione prodotta dalla controparte, in quanto proveniente dal difensore della società stessa, sia le dichiarazioni confessorie rese da funzionari della società e da alcuni consulenti della stessa, senza precisare quale di essi sia il fatto la cui considerazione sia stata omessa, con il che deve ritenersi che il motivo in realtà mira ad una inammissibile complessiva rivalutazione dei fatti storici operata dal giudice di merito ( Cass., Sez. U., 27/12/2019, n. 34476 ).

Peraltro occorre rilevare che dei documenti contenenti le dichiarazioni rese, in sede di corrispondenza, da funzionari e consulenti della società non è indicata, neanche nell'esposizione del fatto, la sede processuale ove essi siano stati prodotti (non viene indicato l'atto al quale

erano allegati); si tratta, per come riportati, di elementi sostanzialmente funzionali non tanto a contestare l'inerenza dei costi, assunta dall'ufficio a base della ripresa e decisa dai giudici di merito, quanto il sostanziale carattere artificioso delle pattuizioni, affermando che i costi sarebbero stati fittiziamente sostenuti al solo scopo di riportare in attivo la società statunitense, fatti che però erano rimasti estranei all'avviso di accertamento impugnato.

Se è vero che nell'avviso di accertamento era richiamato, in premessa, il PVC della Guardia di Finanza, che aveva ritenuto, secondo quanto riferito dalle parti, la sostanziale artificiosità del contratto di service (ma non del supply agreement), la ripresa però si fonda sulla mancanza di inerenza di alcuni dei costi, sul difetto di adeguata prova del riparto e sulle norme in tema di transfer pricing. Appare infine del tutto inammissibile, per difetto di specificità, il breve passaggio del motivo che profila, peraltro in termini dubitativi, un eventuale vizio ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , per difetto assoluto di motivazione.

10. Col terzo motivo di ricorso incidentale l'Agenzia deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 115 c.p.c. , dell' art. 2697 c.c. e dell' art. 110, comma 7, t.u.i.r. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , poichè il giudice di seconde cure avrebbe illegittimamente valutato l'inerenza dei costi indicati dalla società, facendo riferimento alla notorietà del fatto, e avrebbe mal ripartito l'onere probatorio in tema di transfer pricing. Il motivo attiene alla decisione della CTR sulla ripresa dei costi sostenuti in forza del supply agreement; i giudici di appello hanno infatti, in primo luogo, ritenuto tali costi inerenti e, in secondo luogo, ritenuto non assolto l'onere probatorio in tema di transfer pricing a carico dell'amministrazione.

10.1. In particolare, circa l'inerenza, la CTR ha evidenziato essere fatto notorio, e comunque dimostrato dalla società attraverso un articolo di sintesi di esperti del settore della moda, che il sostenimento di costi di ristrutturazione, arredamento e personale per i negozi monomarca, imposti dagli standard richiesti dal settore, non ha una valenza solo commerciale ma ha anche la finalità di accrescere la notorietà del marchio e il suo prestigio e quindi il suo valore e ritenuto poi che tale aumento di valore si river Sas se anche su DG Srl , licenziataria del marchio e destinataria delle royalties pagate dalla sublicenziataria.

Al riguardo della congruità del costo portato in deduzione, la CTR ha evidenziato che la disposizione in tema di transfer pricing ha natura antielusiva e quindi spetta al contribuente fornire la prova della precisa individuazione dei costi posti a base del calcolo e del loro effettivo sostenimento mentre grava sull'amministrazione l'onere di provare che il costo trasferito e detratto sia superiore a quello che una società terza indipendente preposta alla vendita al dettaglio sostiene nel settore dell'abbigliamento, ritenendo poi che la società contribuente avesse dato la prova che gli competeva (quindi quella relativa alla individuazione del costo e al suo effettivo sostenimento), mediante i documenti allegati ai nn. 23 e 25, ma non così l'ufficio che si era limitato a motivare la ripresa in termini di non inerenza in quanto DG Srl non era interessata a promuovere ed accrescere il valore del marchio (riconoscendo così indirettamente la funzione pubblicitaria dei negozi monomarca).

10.2. L'Agenzia deduce, a proposito dell'inerenza dei costi, la violazione dell' art. 115 c.p.c. in quanto il giudice l'ha valutata facendo riferimento al fatto notorio laddove il fatto notorio deve

essere inteso in senso rigoroso cioè come fatto acquisito con tale grado di certezza da apparire indubitabile ed incontestabile.

Deduce altresì, a proposito della congruità, la violazione del principio di onere della prova che è imposto dall' art. 110, comma 7, t.u.i.r. in tema di transfer pricing in quanto l'onere di fornire la dimostrazione dell'esistenza e dell'inerenza di tali componenti negative nel caso di servizi intercompany grava sul contribuente che deve dimostrare non solo l'esistenza e l'inerenza del costo ma anche offrire tutti gli elementi che consentano all'amministrazione di verificare il valore normale degli stessi; in particolare nel caso di specie il giudice aveva falsamente applicato tali principi laddove aveva invece affermato che spettava all'amministrazione dimostrare che il costo trasferito e detratto dalla società italiana fosse superiore a quello che è applicato da una società terza e indipendente.

10.3. Il motivo, pur essendo misto e contenendo il riferimento a plurime violazioni di legge riferite a diverse, seppur connesse, statuizioni, è ammissibile perchè consente di individuare agevolmente le singole censure in modo da poterle esaminare singolarmente.

La dedotta violazione dell' art. 115 c.p.c. , integrata dal richiamo al "fatto notorio" da parte della CTR, è, in primo luogo, mal posta, perchè i giudici di appello non hanno dichiarato l'inerenza dei costi in esame un fatto notorio, ma hanno ritenuto notoria la rilevanza pubblicitaria del marchio dei negozi monomarca, per poi ritenere inerente il costo sostenuto dalla licenziataria in quanto destinataria di royalties; in secondo luogo, la stessa Commissione ha evidenziato l'esistenza di documentazione a supporto di tali considerazioni, le quali, tra l'altro, non appartengono esattamente all'area del fatto ma ad una valutazione sulla rilevanza pubblicitaria del negozio monomarca, al più sindacabile sotto un profilo motivazionale, ove ammissibile.

10.4. Quanto alla dedotta violazione degli oneri probatori previsti in sede di applicazione dell' art. 110, comma 7, t.u.i.r. , questa Corte ha più volte ormai affermato che quest'ultimo non integra una disciplina antielusiva in senso proprio, ma è finalizzato alla repressione del fenomeno economico del transfer pricing (spostamento d'imponibile fiscale a seguito di operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti) in sè considerato; sicchè la prova gravante sull'Amministrazione finanziaria riguarda non il concreto vantaggio fiscale conseguito dal contribuente, ma solo l'esistenza di transazioni, tra imprese collegate, ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, mentre incombe sul contribuente, giusta le regole ordinarie di vicinanza della prova ex art. 2697 c.c. ed in materia di deduzioni fiscali, l'onere di dimostrare che tali transazioni siano intervenute per valori di mercato da considerarsi normali alla stregua di quanto specificamente previsto dall' art. 9, comma 3, t.u.i.r. ( Cass. 30/06/2021, n. 18436 ; Cass. 16/01/2019, n. 898 ; Cass. 25/06/2019, n. 16948 richiamate, in motivazione da Cass. 18/06/2020, n. 11837 ; Cass. 15/04/2016, n. 7493 ; Cass. 30/06/2016, n. 13387 ; Cass. 15/11/2017, n. 27018 ; Cass. 18/09/2015, n. 18392 ; Cass. 19/04/2018, n. 9673 ).

Questa stessa giurisprudenza di legittimità, che si condivide e si fa propria, ha precisato che la ratio della norma sta nel principio di libera concorrenza enunciato nell'art. 9 del Modello di Convenzione OCSE, il quale prevede la possibilità di sottoporre a tassazione gli utili derivanti da operazioni infragruppo che siano state regolate da condizioni diverse da quelle che sarebbero

state convenute fra imprese indipendenti in transazioni comparabili effettuate sul libero mercato, sicchè si tratta di verificare l'interesse economico dell'operazione in concreto perseguito e di compararla con analoghe operazioni realizzate in condizioni di libero mercato e di valutarne la conformità a queste ( Cass. 18/06/2020, n. 11837 ).

Nel caso di specie, la CTR ha quindi certamente errato nell'affermare il principio che la norma abbia una funzione antielusiva e quindi sul contribuente gravi solo l'onere di provare la precisa individuazione del costo e del suo sostenimento mentre l'onere di provare che il costo trasferito e detratto sia maggiore di quello praticabile con una società terza sia a carico dell'amministrazione, dovendosi quindi accogliere il ricorso in relazione a tale motivo.

11. Pertanto, in conclusione, vanno respinti tutti i motivi del ricorso principale, tranne l'ultimo che è assorbito; vanno respinti i primi due motivi del ricorso incidentale e accolto il terzo, in relazione al quale la sentenza va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, che deciderà, in diversa composizione, anche in merito alla richiesta della ricorrente di applicazione dello ius superveniens di cui al D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 15 che prevede la rideterminazione della sanzione minima nella misura del 90 per cento.

P.Q.M.

in relazione al ricorso principale, rigetta i motivi primo e secondo, dichiara inammissibili i motivi terzo, quarto, quinto, sesto, settimo ed ottavo, assorbito il nono; accoglie il terzo motivo del ricorso incidentale, rigettati gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto, rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 24 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 30 gennaio 2023

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza