

Sentenza del 31/01/2024 n. 2853 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Per quanto qui rileva, all'esito di verifica della Guardia di finanza, conclusa con l'elevazione del processo verbale di constatazione, l'Agenzia delle Entrate ha notificato alla Terex Italia Srl:

- un avviso di accertamento con il quale è stata rettificata - ai fini IRES - la dichiarazione dei redditi propri relativa all'anno 2009 della Terexlift Srl (quale consolidata-incorporata della Terex Italia Srl), recuperando a tassazione proventi non dichiarati a fronte di operazione di transfer pricing, ed in particolare contestando l'emissione (da parte della Terexlift Srl) di una nota di credito, in favore della società inglese GENIE UK con la descrizione "sales prices adjustment", registrata in contabilità a storno di ricavi, in quanto, a detta, dell'Ufficio, per effetto della rettifica effettuata con la nota, la società italiana avrebbe posto in essere vendite sottocosto nei confronti della società inglese, realizzando un'operazione palesemente antieconomica.

Con lo stesso atto, è stata contestata la non deducibilità di costi per operazioni con paesi black list, relativi ad acquisti dalla società Europe Asia Support & Trading Co.Lt., con sede in Hong Kong, e dalla società Tecnica Universal S.A., con sede in Guatemala. A seguito di tali rilievi, l'Ufficio ha determinato la maggiore IRES ed ha irrogato la relativa sanzione;

-un avviso di accertamento con il quale è stata rettificata - ai fini IRES - la dichiarazione dei redditi propri relativa all'anno 2010 della Terexlift Srl (quale consolidata-incorporata della Terex Italia Srl), recuperando a tassazione proventi non dichiarati a fronte di operazione di transfer pricing, ed in particolare, per quanto qui rileva, contestando l'emissione (da parte della Terexlift Srl) di una nota di credito in favore della società inglese GENIE UK, con la descrizione "sales prices adjustment", registrata in contabilità a storno di ricavi, in quanto, a detta, dell'Ufficio, la società italiana avrebbe effettuato una rettifica non giustificata di componenti positivi di reddito correttamente registrati ai sensi dell' art. 85 del t.u.i.r. ,

Con lo stesso atto, è stata contestata la non deducibilità di costi per operazioni con paesi black list, relativi ad acquisti dalla società Europe Asia Support & Trading Co.Lt., con sede in Hong Kong, e dalla società EH Europe, con sede in Svizzera. A seguito di tali rilievi, l'Ufficio ha determinato la maggiore IRES ed ha irrogato la relativa sanzione;

-un avviso di accertamento con il quale è stata rettificata - ai fini IRAP - la dichiarazione dei redditi propri relativa all'anno 2010 della Terexlift Srl (quale consolidata-incorporata della Terex Italia Srl), basato sui medesimi rilievi di cui a quello, in materia di Ires del 2010, che precede, determinando la maggiore IRAP, ed irrogando la relativa sanzione.

2. Proposti dalla contribuente distinti ricorsi avverso gli atti in questione, la Commissione tributaria provinciale di Perugia li ha accolti soltanto "per quanto riguarda gli acquisti provenienti da Hong Kong", rigettandoli implicitamente per gli acquisti effettuati in Svizzera ed esplicitamente per le note di credito contestate.

3. L'appello dell'Agenzia e quello della contribuente sono stati rigettati dalla sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Umbria di cui all'epigrafe.

4. Per la cassazione della decisione della CTR propone ricorso principale, affidato a sei motivi e supportata da memoria, la contribuente.

L' Agenzia delle entrate si difende con controricorso, contenente altresì ricorso incidentale, affidato a due motivi, e con memoria.

La contribuente, a sua volta, si difende con controricorso al ricorso incidentale. Il P.M., nella persona del Sostituto Procuratore generale dott. Fulvio Troncone, con requisitoria scritta, chiede accogliersi il primo e il secondo motivo di ricorso principale, con assorbimento dei restanti, e dichiararsi inammissibile o comunque rigettarsi il ricorso incidentale.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso principale, ai sensi dell'art. 360, comma, 1, n.3 cod. proc. civ., la contribuente deduce violazione e falsa applicazione dell' art. 110 , commi 7 ed 8, del d.P.R. n. 917 del 1986 e successive modifiche, nel testo vigente *ratione temporis*, da interpretarsi in combinato disposto con i principi di affidamento e buona fede di cui all' art. 10 della legge n. 212 del 2000 .

La CTR, ai fini dell'individuazione del "valore normale delle transazioni infragruppo relative ai rapporti con la società inglese GENIE UK, avrebbe erroneamente disconosciuto l'applicabilità del metodo TNMM (del "margine netto), usato dalla contribuente per gli anni 2009 e 2010 e presupposto dell'emissione delle note di credito contestate e della relativa diminuzione del reddito dichiarato, ritenendo viceversa l'Ufficio applicabile il metodo CUP (del "confronto del prezzo), utilizzato dall'Amministrazione finanziaria nei rilievi di cui ai medesimi periodi d'imposta, con la conseguente emersione di un maggior reddito imponibile, rispetto a quello dichiarato.

La stessa Amministrazione, invece, con riferimento ai rapporti infragruppo con l'identica società, collocati negli anni d'imposta 2007 e 2008 e soggetti a controllo senza censure nella medesima verifica, non aveva negato l'applicabilità del metodo TNMM, utilizzato dalla contribuente, che in tali ipotesi aveva condotto all'emissione di note di debito, con relativo incremento del reddito dichiarato.

In tal modo, secondo la contribuente, la negazione dell'applicabilità del metodo TNMM (solo) per i periodi d'imposta accertati, già di per sé illegittima, unita alla contemporanea conferma implicita dell'utilizzabilità dello stesso metodo per i due anni d'imposta precedenti, avrebbe determinato anche la violazione del principio della continuità dei valori fiscali, a prescindere dalla convenienza fiscale da parte dell'Ufficio, dettato dall' art. 110 , commi 7 ed 8, del d.P.R. n. 917 del 1986 .

2. Con il secondo motivo di ricorso principale, ai sensi dell'art. 360, comma, 1, n.5 cod. proc. civ., la contribuente deduce violazione e falsa applicazione dell' art. 110 , commi 2 e 7, del d.P.R. n. 917 del 1986 e successive modifiche, vigente *ratione temporis*, nonché dell' art. 9 del medesimo d.P.R., contestando innanzitutto la rappresentazione del *thema decidendum* esposta nella sentenza impugnata, nella parte in cui la CTR assume che " l'appello si diffonde lungamente sull'identificazione del metodo contabile applicabile per procedere agli aggiustamenti resi necessari dalle distorsioni reddituali derivanti da transazioni infragruppo di carattere transnazionale. Lo spazio occupato da questa trattazione e la centralità che l'atto di appello le conferisce indurrebbe a credere che il problema della controversia (*id est*, della legittimità dell'accertamento) risieda unicamente nell'alternativa tra il metodo TNMM del margine di profitto e il metodo CUP del confronto dei costi. In realtà questa ipotetica alternativa può costituire solo un "*posterius*" rispetto al tema centrale della controversia, che è costituito in via logicamente preliminare dal giudizio sull'effettiva applicabilità alla *fattispecie* dell' art. 110 co. 7 T.U.I.R. . Ed infatti il tema dei metodi contabili da usare per gli aggiustamenti può venire in causa solo quando si ammetta l'esistenza del presupposto fattuale e giuridico per procedere a quegli aggiustamenti".

Rileva invece la ricorrente che la bontà del metodo da essa utilizzato, negata dalla CTR, si rinviene nelle linee guida emanate dall'OCSE e nei documenti tecnici (in particolare quello predisposte da primaria società di revisione e consulenza, prodotto nel merito dalla contribuente e richiamato in modo autosufficiente nel motivo) che fanno riferimento proprio alle raccomandazioni presenti nelle suddette linee.

Nel caso concreto il metodo più idoneo, secondo la contribuente, è quello TNMM, il quale richiede di determinare la redditività delle due parti della transazione; compara tale redditività con altri soggetti economici (transazioni fra parti indipendenti) che svolgono la medesima attività (*comparables*); procede, quindi, a fine esercizio, all'aggiustamento del risultato economico conseguito da ciascuna parte della transazione in verifica, in linea con i risultati emersi dall'esame delle transazioni fra le parti indipendenti (selezionate nello studio tecnico prodotto in atti); l'aggiustamento necessario può rivelarsi favorevole per il produttore o per il distributore, nel caso di specie è risultato favorevole per il produttore Terexlift per gli anni 2007 e 2008 (con conseguente emissione, da parte della contribuente, delle note di debito), mentre è risultato favorevole al distributore Genie Uk per gli anni 2009 e 2010 (con conseguente emissione delle note di credito qui controverse).

La necessità e la legittimità dell'aggiustamento controverso, assume la ricorrente, non sono affatto un *posterius* rispetto alla corretta scelta del metodo utilizzabile, ma una conseguenza di quest'ultimo: l'asserito "spostamento" del "reddito dall'uno all'altro soggetto del gruppo" , troverebbe causa non in una finalità evasiva o elusiva, ma nella diversa redditività tra il produttore italiano ed il distributore inglese e nella conseguente necessità di emettere una nota di credito (o di debito a seconda della redditività conseguita nei vari esercizi).

Conclude poi la ricorrente rilevando che l'errore di prospettiva in cui sarebbe caduta la CTR avrebbe inciso negativamente sulla disamina dei motivi di appello, in particolare riguardo alla

impossibilità di utilizzare il metodo CUP impiegato dall'Amministrazione finanziaria e comunque alla correttezza del metodo TNMM, applicato dalla contribuente.

3. Con il terzo motivo di ricorso principale, ai sensi dell'art. 360, comma, 1, n.3 cod. proc. civ., la contribuente deduce violazione e falsa applicazione dell' art 6 , comma 2, del D.Lgs. n. 472 del 1997 , contestando la sentenza impugnata nella parte in cui, ai fini della conferma delle sanzioni irrogate per le violazioni in materia di transfer pricing, ha supposto il comportamento doloso della società, volto ad abbassare il reddito imponibile.

4. Con il quarto motivo di ricorso, ai sensi dell' art. 360 , comma 1, n.3 cod. proc. civ., la contribuente deduce violazione e falsa applicazione dell' art. 1 , comma 2-ter, del D.Lgs. n. 471 del 1997 , contestando la sentenza impugnata nella parte in cui, ai fini della conferma delle sanzioni irrogate per le violazioni in materia di transfer pricing, ha ritenuto che l'esimente sanzionatoria sarebbe applicabile solo quando il contribuente produca all'Amministrazione la documentazione idonea a dimostrare che il prezzo di trasferimento della merce coincide con il "valore normale" di essa.

5. Con il quinto motivo di ricorso principale, ai sensi dell'art. 360, comma, 1, n. 4, cod. proc. civ., la contribuente deduce omessa pronuncia sul motivo d'impugnazione afferente all'inapplicabilità- per l'assenza di dolo o colpa e per l'assunta incertezza normativa rilevante ex art. 10 , comma 3, della legge n. 212 del 2000 - delle sanzioni irrogate a seguito dei rilievi in materia di costi blacklist, con riferimento al rilievo relativo all'operazione intercorsa tra la ricorrente e la società svizzera (addebito che ha trovato conferma nella sentenza impugnata, per effetto dell'implicito rigetto dell'appello della contribuente sul punto).

6. Con il sesto motivo di ricorso principale, ai sensi dell'art. 360, comma, 1, n. 3 cod. proc. civ., la contribuente deduce violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n.158 del 2015 in combinato disposto con l' art. 3 , comma 2, del D.Lgs. n.472 del 1997 .

Sostiene che la novella legislativa di cui all' art. 1 , comma 142, della legge n. 208 del 2015 avrebbe dovuto determinare l'annullamento delle sanzioni amministrative irrogate dall'Agenzia delle Entrate ai sensi del principio del favor rei , tenuto conto che il legislatore ha precluso sotto il profilo della normativa sostanziale all'Amministrazione finanziaria la possibilità di configurare l'infedele dichiarazione dei redditi - in tema di costi black list - sulla base di accertamenti di natura meramente presuntiva riferiti solo alla mera domiciliazione del fornitore estero in un Paese a fiscalità privilegiata. Anche tale mezzo deve intendersi riferito al rilievo relativo all'operazione intercorsa tra la ricorrente e la società svizzera (unico addebito che ha trovato conferma nella sentenza impugnata, per effetto dell'implicito rigetto dell'appello della contribuente sul punto).

7. Con il primo motivo di ricorso incidentale, ai sensi dell'art. 360, comma, 1, n.4 cod. proc. civ., l' Agenzia deduce la nullità della sentenza perché la CTR avrebbe annullato il rilievo in materia di costi c.d. black list - quanto agli acquisti intercorsi con la società Europe Asia Support & Trading di Hong Kong- con una motivazione meramente apparente, apoditticamente affermando che la contribuente avrebbe dimostrato la sussistenza di entrambe le esimenti richieste dall' articolo

110 del t.u.i.r. , impedendo di valutare il percorso logico giuridico seguito per il formarsi di tale convinzione.

8. Con il secondo motivo di ricorso incidentale, ai sensi dell'art. 360, comma, 1, n.3, cod. proc. civ., l' Agenzia lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 110 , comma 11, del d.P.R. n. 917 del 1986 , perché la CTR avrebbe errato nel ritenere che la contribuente abbia provato le esimenti in materia di costi c.d. black list, in quanto i documenti prodotti dalla società potrebbero al più dimostrare la sola esistenza cartolare del fornitore, mentre la documentazione doganale esibita potrebbe solo parzialmente supportare il requisito della concreta esecuzione delle operazioni, senza nulla provare circa l'effettività di un interesse economico della contribuente ad acquistare dal fornitore.

5. Il primo ed il secondo motivo del ricorso principale- che attingono al rilievo sull' applicabilità del metodo TNMM (del "margine netto), utilizzato dalla contribuente per gli aggiustamenti del "valore normale" delle transazioni infragruppo con la società inglese GENIE UK, con conseguente emissione delle note di credito contestate- vanno trattati congiuntamente e sono ammissibili e fondati, nei termini che seguono, comportando la cassazione, con rinvio, della sentenza impugnata, in parte qua.

Occorre premettere che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, "In tema di determinazione del reddito d'impresa, la normativa di cui all' art. 76 , comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986 (ora 110, comma 7), non integra una disciplina antielusiva in senso proprio, ma è finalizzata 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 sé considerato, sicché la prova gravante sull'Amministrazione finanziaria non riguarda la maggiore fiscalità nazionale o il concreto vantaggio fiscale conseguito dal contribuente, ma solo l'esistenza di transazioni, tra imprese collegate, ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, incombendo, invece, 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, del menzionato decreto." (Cass. 18/09/2015, n. 18392 ; idem Cass. 15/04/2016, n. 7493 ; Cass. 15/11/2017, n. 27018 ; Cass., 19/04/2018 n. 9673 ; Cass. 19/04/2019 n. 9615).

Nello stesso senso, si è detto che " In tema di determinazione del reddito di impresa, la disciplina di cui all' art. 110 , comma 7, d.P.R. n. 917 del 1986 , finalizzata alla repressione del fenomeno economico del "transfer pricing", cioè dello spostamento dell'imponibile fiscale in seguito ad operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti, non richiede di provare, da parte dell'amministrazione, la funzione elusiva, bensì la sola esistenza di "transazioni" tra imprese collegate a un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, mentre grava sul contribuente, in virtù del principio di vicinanza della prova ex art. 2697 c.c. e in tema di deduzioni fiscali, l'onere di dimostrare che tali "transazioni" sono intervenute per valori di mercato da considerare normali ai sensi dell'art. 9, comma 3, del medesimo decreto, tali essendo i prezzi di beni e servizi praticati in condizioni di libera concorrenza, al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e luogo in cui i beni e servizi

sono stati acquistati o prestati e, in mancanza, nel tempo e luogo più prossimi e con riferimento, in quanto possibile, a listini e tariffe d'uso, non escludendosi dunque l'utilizzabilità di altri mezzi di prova." (Cass. 19/05/2021, n. 13571).

5.1. In particolare, in ordine al metodo applicabile ai fini della determinazione del "valore normale", si è chiarito, con specifico riferimento a quello denominato "TNMM", che " In tema di determinazione del reddito di impresa, la disciplina di cui all' art. 110 , comma 7, del d.P.R. n. 917 del 1986 , finalizzata alla repressione del fenomeno economico del "transfer pricing", cioè dello spostamento dell'imponibile fiscale in seguito ad operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti, impone la determinazione dei prezzi ponderati di trasferimento per operazioni simili poste in essere da imprese concorrenti sul mercato, al cui fine è possibile utilizzare il metodo elaborato dall'Ocse che si basa sulla determinazione del margine netto della transazione (cd. "TNMM"), a condizione che sia selezionato il periodo di indagine, siano identificate le società comparabili, siano apportate le appropriate rettifiche contabili al bilancio della parte testata, siano tenute in debito conto le differenze tra la parte testata e le società comparabili in termini di rischi assunti o di funzioni svolte e sia assunto un indicatore affidabile del livello di profitto di redditività." (Cass. 17/05/2022, n. 15668 ; il principio è stato condiviso, tra le altre, da Cass. 12/09/2022, nn. 26695 , 26696, 26697 e 26698; Cass. 28/04/2023, n. 11252).

Nella motivazione dell'arresto da ultimo citato (dalla quale sono tratte le considerazioni che seguono) viene sottolineato come l'"individuazione dei criteri guida per la scelta del metodo per la determinazione dei prezzi di trasferimento tra imprese multinazionali e delle regole della sua applicazione, implica un necessario inquadramento delle norme che disciplinano la materia e, soprattutto, dell'interpretazione che ne è derivata tenendo conto dei criteri indicati dall'OCSE nelle Linea Guida sui Prezzi di Trasferimento per le Imprese Multinazionali e le Amministrazioni Fiscali.

La normativa nazionale è contenuta nell' art. 110 , comma 7, t.u.i.r. che, nella formulazione *ratione temporum* vigente, stabilisce: "I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento del reddito; la stessa disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali "procedure amichevoli" previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi. La presente disposizione si applica anche per i beni ceduti e i servizi prestati da società non residenti nel territorio dello Stato per conto delle quali l'impresa esplica attività di vendita e collocamento di materie prime o merci o di fabbricazione o lavorazione di prodotti".

Il richiamato comma 2, per quanto qui rileva, stabilisce che "Per la determinazione del valore normale dei beni e dei servizi e, con riferimento alla data in cui si considerano conseguiti o

sostenuti, per la valutazione dei corrispettivi, proventi, spese e oneri in natura o in valuta estera, si applicano, quando non è diversamente disposto, le disposizioni dell'articolo 9; (...)"

Il "valore normale" dei componenti è definito dall' art. 9 , comma 3, t.u.i.r. , secondo cui: "Per valore normale, salvo quanto stabilito nel comma 4 per i beni ivi considerati, si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini ed alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio ed alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore".

L' art. 110 , comma 7, t.u.i.r. è stato modificato dall' art. 59 , comma 1, d.l. 24 aprile 2017, n. 50 (entrato in vigore il 4 giugno 2017) ed integrato con il d.m. 14 maggio 2018 , contenente le linee guida interne per l'applicazione delle nuove disposizioni.

Il novellato art. 110 , comma 7, t.u.i.r. richiama in maniera espressa il principio di libera concorrenza, in luogo del valore normale contenuto nella previgente formulazione della norma, stabilendo, all'ultimo periodo che "con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, possono essere determinate, sulla base delle migliori pratiche internazionali, le linee guida per l'applicazione del presente comma".

Il d.m. 14 maggio 2018 , nel dettare le linee guida per l'applicazione della normativa in parola, individua sei metodi per la determinazione dei prezzi di trasferimento conformi al principio di libera concorrenza (metodo del confronto di prezzo; metodo del prezzo di rivendita; metodo del costo maggiorato; metodo del margine netto della transazione; metodo transazionale di ripartizione degli utili), ponendoli sullo stesso piano e prevedendo, nel contempo, che il contribuente possa applicare un metodo diverso "qualora dimostri che nessuno di tali metodi può essere applicato in modo affidabile (...) e che tale diverso metodo produce un risultato coerente (...)".

5.2. La modifica legislativa ha quindi adeguato l'ordinamento giuridico nazionale alle pratiche internazionali, in particolare riguardo ai criteri di individuazione dei prezzi di trasferimento tra imprese multinazionali delineati dall'OCSE Tuttavia, come rileva la stessa Cass. 17/05/2022, n. 15668 , già prima della novella legislativa - quindi anche con riguardo alla normativa applicabile alla fattispecie sub iudice- la prospettiva interpretativa della dottrina e della giurisprudenza si era allineata al principio di libera concorrenza enunciato nell'art. 9 del Modello di Convenzione OCSE (che, pur non avendo valore normativo, costituisce una raccomandazione diretta ai Paesi aderenti: ex plurimis, Cass. 05/03/2020, n. 6242), 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, tra soggetti indipendenti.

Infatti, secondo le Linee Guida OCSE (OECD, Guidelfnes,1995), "La selezione di un metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento si pone sempre l'obiettivo di trovare il metodo più

appropriato ad un particolare caso. A questo scopo, nel processo di selezione andrebbero presi in considerazione: i rispettivi vantaggi e svantaggi dei metodi riconosciuti dall'OCSE; la coerenza del metodo considerato con la natura della transazione controllata, determinata in particolar modo attraverso l'analisi funzionale; la disponibilità di informazioni affidabili (in particolar modo sugli elementi comparabili indipendenti) necessaria all'applicazione del metodo selezionato e/o degli altri metodi; il grado di comparabilità tra transazioni controllate e transazioni tra imprese indipendenti, compresa l'affidabilità degli aggiustamenti di comparabilità che siano necessari per eliminare le differenze significative tra di loro. Nessun metodo è utilizzabile in tutte le eventualità e non è necessario dimostrare la non applicabilità di un dato metodo alle circostanze del caso concreto".

Anche la circolare ministeriale del 12 dicembre 1981, n. 42, evidenziava che l'adeguatezza di un metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento si valuta caso per caso.

5.3. Nell'indicare i criteri di selezione dei metodi cd. reddituali (che analizzano gli utili derivanti dalle transazioni tra imprese associate), le linee guida OCSE si soffermano, per quanto qui può rilevare, oltre che sul metodo di ripartizione dell'utile (cd. profit split), proprio sul metodo del margine netto della transazione (cd. Transactional Net Margin Method, o TNMM). In particolare, la Sezione B della Parte III del Capitolo II delle Linee Guida OCSE del 2010 - così come le stesse linee nell'edizione del 2017 - disciplina tale ultimo metodo, che "esamina l'utile netto relativo a una base adeguata (ad esempio costi, vendite, attivi) che un contribuente realizza da una transazione con imprese associate (o da transazioni che è opportuno aggregare secondo i principi di cui ai paragrafi 3.9-3.12" (v. paragrafo 2.58 OECD 2010 e paragrafo 2.62 OECD 2017).

L'adozione del TNMM risulta particolarmente affidabile quando l'analisi funzionale mostra l'esistenza di una parte (parte testata o tested party) della transazione controllata che svolge funzioni più semplici ed assume i rischi limitati rispetto all'altra parte della transazione (par. 2.64 e ss. OECD). In analogia con il metodo RPM (Resale Price Method, metodo del prezzo di rivendita) o CPM (Cost Plus Method, metodo del costo maggiorato), esso si focalizza sulla redditività della parte testata nella transazione controllata, mentre se ne discosta poiché opera a livello di marginalità netta e non di marginalità lorda.

Dal punto di vista applicativo il livello del margine netto, a libere condizioni di mercato (arm's length principle), realizzato dalla parte testata, può essere determinato attraverso un "confronto interno" (il margine netto realizzato dal contribuente in transazione comparabile poste in essere con soggetti indipendenti), oppure con il

"confronto esterno" (il margine netto realizzato nel libero mercato da soggetti indipendenti transazioni comparabili) (v. "Report on the use of comparables in the EU", EU Joint Transfer Pricing Forum, DOC:)TPF/007/2016/FINALJEN.). Qualora siano presenti comparabili interni in grado di soddisfare i cinque fattori di comparabilità (caratteristiche di beni e servizi; analisi funzionale; termini contrattuali sottostanti la transazione infragruppo; strategie di business; condizioni economiche), le Linee Guida OCSE li indicano come preferibili, in quanto le informazioni sulle transazioni con comparabili interni sono più complete ed affidabili, nonché meno costose. Qualora non siano presenti comparabili interni, la ricerca dei comparabili esterni dovrà basarsi sui cinque fattori di comparabilità che dovranno essere definiti in modo tale a

soddisfare la comparabilità con la transazione controllata e con le caratteristiche della tested party, ovvero attraverso il metodo additivo (il soggetto che esegue la ricerca elabora una lista di parti terze che effettuano transazioni ritenute comparabili) o il metodo deduttivo (ricerca su banche dati). I due approcci possono essere utilizzati in combinazione tra di loro aggiungendo alla ricerca da banche dati concorrenti noti al contribuente che non sarebbero stati identificati attraverso i criteri di selezione adottati, ad esempio in quanto classificati con codici settoriali diversi (OECD 2010, par. 3.45).

5.4. Le Linee Guida OCSE attribuiscono particolare rilievo ai vantaggi e agli svantaggi del metodo TNMM (v. par. 2.62 in OECD 2010 e par. 2.68 OECD 2017), sottolineando che l'utilizzo dei margini netti, rispetto ai margini lordi o ai prezzi, spesso presentano notevoli vantaggi applicativi, in quanto i margini netti risultano tipicamente meno sensibili alle differenze nelle caratteristiche tecnico-qualitative dei prodotti e dei servizi oggetto della transazione controllata e della transazione non controllata. Al contempo, si è spesso riscontrato nella pratica che, a causa di diversi reporting requirement (obblighi di rendicontazione), in alcuni Paesi, la mancanza di chiarezza nei dati finanziari pubblicamente disponibili (ad esempio una classificazione dei costi) crea notevoli problemi nella valutazione della comparabilità dei margini lordi; di contro la (diversa) classificazione contabile dei costi operativi non complica la determinazione di indicatori di utile netto. Le Linee Guida sottolineano, altresì, che l'altro vantaggio applicativo deriva dal fatto che l'utilizzo del TNMM richiede unicamente l'analisi dei risultati finanziari di una sola delle imprese associate (tested party) eliminando, così, possibili difficoltà dovute all'analisi dei risultati finanziari di entrambi le parti della transazione su base uniforme.

5.5. Una Sezione apposita delle Linee Guida OCSE (Sezione B.3 del Capitolo II) è dedicata alle regole di applicazione del TNMM, così individuate: 1) standard di comparabilità da applicare nell'utilizzo nel metodo (Sezione B.3.1); 2) selezione dell'indicatore di utile netto (Sezione B.3.2); 3) determinazione dell'utile netto (Sezione B.3.3.); 4) ponderazione dell'utile netto (Sezione B.3.4).

Con riferimento agli standard di comparabilità da applicare, in tale sezione, si evidenzia l'importanza delle analisi di comparabilità per la selezione del metodo con la tipica procedura di identificazione delle transazioni comparabili e di utilizzo delle informazioni di rilievo per garantire solidità all'analisi e conformità al principio di libera concorrenza; fondamentale, per l'applicazione del TNMM, è individuare i fattori che possano influenzare in modo significativo gli indicatori di utile netto nei termini che seguono: "in base ai fatti e alle circostanze del caso di specie, in particolare alla proporzione dei costi fissi e variabili il TNMM può essere più sensibile dei metodi tradizionali (CPM e RPM) alle differenze di utilizzazione degli impianti, in quanto le differenze tra i livelli di assorbimento dei costi fissi indiretti (come i costi di produzione fissi o i costi di distribuzione fissi) verrebbero a incidere sugli indicatori di utile netto, ma potrebbero non incidere sul margine lordo o sul ricarico lordo sui costi se non si traducono in differenze di prezzi" (v. allegato I, del Capitolo II, OECD). Pertanto, l'identificazione della società comparabili alla testedparty, hanno un ruolo chiave, in quanto le possibili differenze tra le caratteristiche delle imprese confrontate (posizione concorrenziale, efficienza gestionale, prodotti sostitutivi, etc.) possono creare effetti sostanziali sugli indicatori di utile netto presi in considerazione, tanto che può non risultare opportuno applicare il TNMM senza apportare idonei aggiustamenti di comparabilità (OECD 2017, par. 3.47-3.54).

Con riferimento alla selezione dell'indicatore dell'utile netto, le Linee Guida OCSE avvertono che è necessario prendere in esame gli aspetti positivi e negativi di ciascun indicatore, l'adeguatezza in base all'analisi funzionale e la disponibilità di informazioni e al contempo determinare l'affidabilità di possibili aggiustamenti. La scelta del componente al denominato del PLI (Profit Level Indicator) deve essere in linea con le funzioni esercitate dalla tested party nella transazione analizzata, prendendo in considerazione anche i rischi assunti e i beni strumentali impiegati. Quanto all'indicatore di redditività, le Linee Guida indicano le diverse casistiche più frequenti nella scelta di tale indicatore, quali: l'utile netto ponderato rispetto al fatturato; l'utile netto ponderato rispetto ai costi; l'utile netto ponderato rispetto all'attivo.

5.6. L'importanza che ha assunto nella pratica il TNMM, quale mezzo di determinazione dei prezzi di trasferimento più utilizzato, lo ha reso oggetto di interesse dall'organo Eu Joint Transfer Pricing Forum (JTPF), istituito dalla Commissione Europea, che, nel 2019, ha redatto un documento (EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM, DOC: JTPF/002/2019/EN, SECTION 2), in cui ne descrive le caratteristiche essenziali, tra cui, ricalcando sostanzialmente le Linee Guida Ocse, evidenzia (secondo la traduzione riprodotta nella motivazione della citata Cass. 17/05/2022, n. 15668) che "Un'analisi residuale divide i profitti rilevanti delle transazioni controllate in due tipi. La prima tipologia (la remunerazione iniziale) è costituita da utili attribuibili a contributi per i quali esiste un comparabile (tipicamente contributi meno complessi per i quali si possono trovare elementi comparabili). Questo viene fatto applicando uno dei metodi transazionali tradizionali o il metodo del margine netto transazionale (TNMM). La seconda tipologia (il residuo) è costituita da utili (o perdite) che riguardano contributi unici e di valore, l'assunzione condivisa di rischi economicamente significativi (o l'assunzione separata di rischi strettamente correlati) e/o un elevato livello di integrazione aziendale e restano dopo il primo tipo".

5.7. Tanto premesso, nel caso di specie la determinazione del "valore normale" delle transazioni infragruppo relative ai rapporti della contribuente con la società inglese GENIE UK negli anni oggetto degli accertamenti controversi, e quindi la legittimità degli aggiustamenti concretatisi nelle note di credito disconosciute dall'Ufficio, non possono prescindere dalla verifica dell'adeguatezza del metodo TNMM (del "margine netto"), utilizzato dalla stessa contribuente e per tale ragione contestato dall'amministrazione, quanto meno per i periodi d'imposta accertati. E tale verifica non può prescindere dall'accertamento, in punto di fatto, della ricorrenza in concreto dei presupposti tutti di comparabilità ed affidabilità, da testare secondo i criteri, di matrice nazionale ed internazionale, ed i principi giurisprudenziali sinora ampiamente richiamati ed illustrati. La CTR non ha fatto buon governo di tali principi, esplicitamente, ed erroneamente, disconoscendo la rilevanza, rispetto al thema decidendum, della questione del metodo applicabile e dei suoi effetti, tanto da censurare l'appello della contribuente (che tale questione riproponeva, dopo averla introdotta in primo grado, come risulta dal ricorso, dal controricorso e dalla sentenza impugnata) per la "centralità" che ha attribuito a tale argomento, che per i giudici d'appello, con inversione del corretto ragionamento logico-giuridico, sarebbe invece un mero "posterius" rispetto alla ratio decidendi.

In conseguenza di tale espressa ed erronea sottovalutazione della rilevanza del metodo applicato, la CTR non ha condotto le necessarie verifiche in fatto, in ordine ai dati emersi dalla verifica ed a quelli offerti dalla contribuente per adempiere il relativo onus probandi, alla stregua

dei principi e dei criteri ante indicati, circa l'utilizzabilità o meno, e circa l'esito dell'eventuale utilizzo, del metodo TNMM (del "margine netto").

Al tempo stesso, la CTR (deve ritenersi sulla base di una supposta, ma erronea, percezione della fattispecie astratta come necessariamente antielusiva) ha dato comunque atto del verificarsi di una "distorsione reddituale", che l'ha indotta a "sospettare" che gli aggiustamenti in questione avessero il solo fine di spostare, per motivi fiscali, reddito tra le società del gruppo. Distorsione e sospetto disgiunti tuttavia, per le ragioni già illustrate, dalle predette verifiche indispensabili. Giova, peraltro, precisare che proprio l'assenza di una necessaria verifica in concreto dell'applicabilità (e dell'esito dell'applicazione) del metodo TNMM, legata all'accertamento di condizioni sostanziali che in ipotesi potrebbero essere diverse nei vari anni d'imposta, impedisce di apprezzare il primo motivo di ricorso, nella parte in cui censura anche la soluzione di continuità, a parità di metodo utilizzato, nelle valutazioni dell'Ufficio, tra gli anni verificati ed accertati e quelli verificati senza rilievi, sicché, in parte qua, il mezzo deve intendersi assorbito.

5.8. In conclusione, quindi, il primo ed il secondo motivo del ricorso principale vanno accolti, nei termini di cui in motivazione, con conseguente rinvio alla CTR per i necessari accertamenti, che andranno condotti secondo il principio, che qui si intende ribadire, per cui "In tema di determinazione del reddito di impresa, la disciplina di cui all' art. 110 , comma 7, del d.P.R. n. 917 del 1986 , finalizzata alla repressione del fenomeno economico del "transfer pricing", cioè dello spostamento dell'imponibile fiscale in seguito ad operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti, impone la determinazione dei prezzi ponderati di trasferimento per operazioni similari poste in essere da imprese concorrenti sul mercato, al cui fine è possibile utilizzare il metodo elaborato dall'Ocse che si basa sulla determinazione del margine netto della transazione (cd. "TNMM"), a condizione che sia selezionato il periodo di indagine, siano identificate le società comparabili, siano apportate le appropriate rettifiche contabili al bilancio della parte testata, siano tenute in debito conto le differenze tra la parte testata e le società comparabili in termini di rischi assunti o di funzioni svolte e sia assunto un indicatore affidabile del livello di profitto di redditività".

6. Per effetto dell'accoglimento del primo e del secondo motivo di ricorso principale, restano assorbiti il terzo e d il quarto motivo, relativi alle sanzioni conseguenti alla violazione della normativa in tema di transfer pricing.

7. Il quinto motivo di ricorso principale attinge il diverso capo della sentenza impugnata afferente alle sanzioni conseguenti al rilievo, in materia di costi black list, relativo all'operazione intercorsa tra la ricorrente e la società svizzera.

Il mezzo è infondato, in quanto non sussiste l'omessa pronuncia della CTR in ordine al motivo d'appello con il quale la contribuente criticava il mancato rilievo dell'assenza di dolo o colpa nella sua condotta e la mancata applicazione dell'esimente di cui all' art. 10 , comma 3, della legge n. 212 del 2000 , per l'assunta incertezza normativa.

Infatti, confermando esplicitamente la sentenza di primo grado in merito al predetto rilievo, comprensivo delle sanzioni, e dando contemporaneamente atto che in parte qua l'atto impositivo è rimasto immutato, la decisione qui impugnata ha (necessariamente sul piano

logico) implicitamente rigettato la censura proposta dall'appellante contribuente, (sul rigetto implicito cfr., ex plurimis, Cass. 04/06/2019, n. 15255).

Fermo restando che la configurazione del mezzo (sia nella rubrica che nel corpo) in termini di vizio di omessa pronuncia non attinge anche la fondatezza del rigetto implicito, deve comunque darsi atto che la censura neppure evidenzia le argomentazioni che, con riferimento al rilievo in questione, dovrebbero in ipotesi escludere quanto meno la colpa (la quale si presume fino alla prova della sua assenza, che deve essere offerta dal contribuente: ex plurimis, Cass. 30/01/2020, n. 2139) o dovrebbero denotare un'incertezza normativa oggettiva rilevante (non essendo pertinente alla fattispecie qui ancora controversa il richiamo generico alla convenzione tra Italia ed Hong Kong).

Il mezzo è infondato altresì in ordine alla pretesa omessa pronuncia della CTR sul motivo d'appello afferente all'inapplicabilità della sanzione - conseguente al medesimo rilievo, in materia di costi black list, relativo all'operazione intercorsa tra la ricorrente e la società svizzera- per effetto della modifica legislativa sopravvenuta di cui all' art. 1 , comma 142, della legge n. 208 del 2015 , che avrebbe determinato l'abolitio criminis, ai sensi del principio del favor rei. Anche con riferimento a tale motivo d'appello, per le medesime ragioni già esposte, si configura necessariamente l'implicito rigetto da parte della CTR (infatti impugnato, quale pretesa violazione di legge, con il sesto motivo di ricorso, sul quale infra).

8. Anche il sesto motivo deve intendersi riferito al solo rilievo relativo all'operazione intercorsa tra la ricorrente e la società svizzera (unico addebito, in materia di black list, che ha trovato conferma nella sentenza impugnata, per effetto dell'implicito rigetto dell'appello della contribuente sul punto) ed anche esso è infondato. Sostiene la contribuente che " la novella legislativa di cui all' art. 1 , co. 142, della L. n. 208/2015 (c.d. Legge di stabilità 2016) non può che determinare - quantomeno (!) - l'annullamento delle sanzioni amministrative irrogate dall'Agenzia delle Entrate (tenuto conto che il legislatore a partire dal periodo d'imposta 2016 ha precluso all'Amministrazione finanziaria la possibilità di configurare l'infedele dichiarazione dei redditi - in tema di costi c.d. black list - sulla base di accertamenti di natura meramente presuntiva riferiti solo alla mera domiciliazione del fornitore estero in un Paese a fiscalità privilegiata). Conseguentemente, la Società contribuente insiste nella propria domanda e chiede a Codesta Ecc.ma Corte che - in virtù del principio sancito dall' articolo 3 , comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472 (secondo cui "nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile" - c.d. favor rei) - la suindicata novella normativa si applichi anche alle violazioni commesse precedentemente all'entrata in vigore del decreto, con conseguente annullamento delle sanzioni irrogate negli impugnati accertamenti a seguito dei rilievi in materia di costi black list (siccome dipendenti da accertamenti di "materia imponibile" basati su mere presunzioni legali oramai abrogate dal legislatore e che - come tali - sono insuscettibili di generare - ad oggi - violazioni punibili)".

Va premesso che, come la stessa ricorrente mostra nel mezzo di aver compreso, vi è un mero rifiuto nel relativo passaggio della motivazione della sentenza impugnata, quando il giudice d'appello rileva (alla pag. 7) che " È infine parimenti infondato il capo dell'appello afferente all'indeducibilità dei costi sostenuti per acquisti presso la società svizzera Eh Europe GmbH.

Terex sostiene di aver dato la prova di una delle esimenti previste dall' art. 110 co. 11 T.U.I.R. , ma deve osservarsi che la prova data da Terex consiste solo nell'appartenenza di Eh Europe GmbH allo stesso gruppo multinazionale cui appartiene la stessa Terex. La legge vigente all'epoca, invece, richiedeva la prova che il soggetto estero svolgesse prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione. Si tratta di circostanze che nulla hanno a che vedere con quanto provato da Terex e che dunque non possono inficiare la ritenuta indeducibilità dei costi sostenuti presso Eh Europe GmbH. Il regime sanzionatorio più mite introdotto dal Dlgs. 158/2015 si applica solo dall'annualità successiva e perciò non può essere invocato dall'appellante.". L'errore, materiale, consiste nell'erronea indicazione della fonte sopravvenuta come " Dlgs. 158/2015 ", piuttosto che come legge n. 208 del 2015 . Prova ne è, oltre al contenuto effettivo dell'argomentazione rassegnata dalla CTR, che la stessa sentenza impugnata, in altro punto della motivazione (pag. 6) espressamente riconosce l'applicabilità, in termini di entità delle sanzioni, del " Dlgs. 158/2015 ", rilevando che la stessa Agenzia ha provveduto già alla riquantificazione, non essendovi pertanto sulla punta più materia del contendere.

Dato quindi atto del predetto mero lapsus calami rilevabile nella motivazione della sentenza impugnata (immediatamente percepibile e percepito infatti dalla stessa ricorrente), va quindi esclusa la contraddizione interna alla sentenza impugnata, in ordine all'applicabilità del " Dlgs. 158/2015 ", ipotizzata in via alternativa dalla ricorrente.

Tanto premesso, deve rilevarsi che la censura - il cui perimetro è limitato all'invocazione dell'effetto retroattivo ed abrogativo, sulla sanzione in contestazione, attribuito dalla contribuente alla novella di cui all' art. 1 , comma 142, della legge n. 208 del 2015 - non è fondata, poiché sulla questione la decisione della CTR è conforme all'orientamento di questa Corte, cui si intende dare ulteriore continuità, secondo cui "La violazione formale dell'obbligo di separata indicazione, nella dichiarazione annuale dei redditi, delle spese e degli altri componenti negativi inerenti ad operazioni commerciali intercorse con fornitori aventi sede in Stati a fiscalità privilegiata (cd. paesi "black list"), quando commessa anteriormente all'entrata in vigore dell' art. 1 , comma 144, legge n. 208 del 2015 (legge di stabilità 2016), è comunque soggetta alla sanzione amministrativa di cui all' art. 8 , comma 3-bis, del D.Lgs. n. 471 del 1997 , da cumulare, per le sole violazioni anteriori all'entrata in vigore della legge n. 296 del 2006 , con la sanzione di cui al medesimo art. 8, comma 1, senza che rilevi l'avvenuta abrogazione dei commi da 10 a 12-bis dell' art. 110 del d.P.R. n. 917 del 1986 ad opera della citata l. n. 208, stante la portata irretroattiva della stessa ricavabile dall' art. 11 preleggi e dalla disciplina transitoria, a mente della quale le disposizioni di cui all'indicato art. 1, commi 142 e 143, si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello occorso al 31 dicembre 2015" (Cass. 11/06/2021, n. 16522). Si legge infatti nella motivazione di tale arresto che " Va considerato, infine, che la tesi della società contribuente esposta in memoria, là dove enfatizza lo ius superveniens, di cui all' art. 1 , comma 144, della legge n. 208 del 2015 (legge di stabilità del 2016) che ha abrogato i commi da 10 a 12 bis dell' art. 110 t.u.i.r. , per inferirne la non sanzionabilità anche delle condotte anteriori, risulta smentita dall'irretroattività di tali disposizioni sopravvenute, come si ricava "oltre che in via generale dall' articolo 11 preleggi, dalla specifica pienamente convergente disciplina transitoria di cui al comma 144 del medesimo articolo 1, a mente del quale "le

disposizioni di cui al comma 142 e 143 si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello occorso al 31 dicembre 2005" (così, in motivazione, pag. 7, Cass., 06/04/2016, n. 6651).

Nello stesso senso, ma con un supporto argomentativo ancor più ampio e condivisibile (da intendersi qui richiamato), si veda poi Cass. n. 24648 del 2021 , nella quale, oltre a tutte le ulteriori argomentazioni a favore della non retroattività della novella de qua, si sottolinea anche che tale conclusione non confligge neppure con la disciplina complessiva dettata dall' art. 3 del D.Lgs. n. 472 del 1997 , dedicato al principio di legalità, atteso che è lo stesso comma 2 della norma a prevedere che l'esclusione dell'assoggettamento a sanzione per un fatto che una legge posteriore ritiene non punibile può subire deroghe per una "diversa previsione di legge", e si formula il seguente principio di diritto: "In tema di omessa separata indicazione nella dichiarazione dei redditi delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni con imprese residenti o localizzati in Stati inseriti nella c.d. black list, previsto dall' art. 110 , comma 11, d.P.R. n. 917 del 1986 , vigente *ratione temporis*, il dato letterale della disciplina introdotta dalla l. 28 dicembre 2015, n. 208 (cd. legge di Stabilità 2016), nella lettura combinata dei commi 142, 144 e 143, abrogando l'obbligo con decorrenza dall'anno d'imposta 2016, esclude l'abrogazione della relativa sanzione pecuniaria (introdotta dall' art. 8 comma 3-bis del D.Lgs. n. 471 del 1997) per gli anni anteriori". Infine, anche le Sezioni Unite di questa Corte, nel contesto della motivazione (al punto 6) della sentenza 27/04/2022, n. 13145, hanno dato atto dell'orientamento in questione, rilevando che " Armonico con quest'indirizzo (secondo cui "qualora da una certa data un'imposta non sia più dovuta, ma lo resti per il periodo precedente, non si verifica alcuna *abolitio criminis*, la quale richiede la radicale eliminazione del presupposto impositivo. Se, dunque, l'imposta continua a essere dovuta per il periodo antecedente all'intervento normativo che l'ha poi esclusa, per quel periodo sono dovute anche le sanzioni") è altresì quello, consolidato e mai smentito, in base al quale la violazione formale dell'obbligo di separata indicazione, nella dichiarazione annuale dei redditi, delle spese e degli altri componenti negativi inerenti a operazioni commerciali intercorse con fornitori aventi sede in Stati a fiscalità privilegiata (cd. paesi "black list"), quando commessa anteriormente all'entrata in vigore dell' art. 1 , comma 144, legge n. 208 del 2015 , è comunque soggetta alla sanzione amministrativa di cui all' art. 8 , comma 3-bis, del D.Lgs. n. 471 del 1997 , da cumulare, per le sole violazioni anteriori all'entrata in vigore della legge n. 296 del 2006 , con la sanzione di cui al medesimo art. 8, comma 1, senza che rilevi l'avvenuta abrogazione dei commi da 10 a 12-bis dell' art. 110 del d.P.R. n. 917 del 1986 ad opera della citata l. n. 208, priva di efficacia retroattiva, secondo cui le disposizioni dell'indicato art. 1, commi 142 e 143, si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 (tra varie, Cass. n. 4030/15 , n. 15285/15 ; n. 27613/18 ; n. 8068/20 ; n. 9338/20 ; n. 9723/21 ; n. 16522/21 ; n. 24648/21 ; n. 34278/21 ; n. 10652/22)".

Si evince pertanto da tale consolidato orientamento di legittimità, al quale questo Collegio intende dare ulteriore continuità, il principio generale secondo cui l'avvenuta abrogazione dei commi da 10 a 12-bis dell' art. 110 del d.P.R. n. 917 del 1986 , ad opera dell' art. 1 , commi 142 e 143, della legge n. 208 del 2015 , in ragione dell'efficacia non retroattiva di tale novella (che, come prevede il comma 144 dello stesso art. 1, si applica solo a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015), non integra alcuna *abolitio criminis* rispetto

alle violazioni della disciplina previgente, commesse anteriormente all'abrogazione di quest'ultima.

9. Passando ora al ricorso incidentale erariale, deve rammentarsi che esso ha per oggetto il capo della sentenza d'appello relativo ai rilievi in materia di costi c.d. black list, quanto agli acquisti della contribuente intercorsi con la società Europe Asia Support & Trading di Hong Kong.

Il primo motivo di ricorso incidentale è ammissibile e fondato, comportando la cassazione, con rinvio, della sentenza impugnata, in parte qua.

Infatti, l'Agenzia deduce la nullità della sentenza perché la CTR avrebbe annullato il rilievo con una motivazione meramente apparente, apoditticamente affermando che la contribuente avrebbe dimostrato la sussistenza di entrambe le esimenti richieste dall' articolo 110 del t.u.i.r. , ma impedendo di valutare il percorso logico giuridico seguito per il formarsi di tale convinzione.

È noto che "La riformulazione dell' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall' art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83 , conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134 , deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall' art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. 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." (Cass., Sez. Un., 07/04/2014, n. 8053).

In particolare, "La motivazione del provvedimento impugnato con ricorso per cassazione deve ritenersi apparente quando pur se graficamente esistente ed, eventualmente sovrabbondante nella descrizione astratta delle norme che regola la fattispecie dedotta in giudizio, non consente alcun controllo sull'esattezza e la logicità del ragionamento decisorio, così da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall' art. 111 comma 6 Cost." (Cass. 30/06/2020, n. 13248).

Pertanto, "In tema di contenuto della sentenza, il vizio di motivazione previsto dall' art. 132 , comma 2, n. 4, c.p.c. e dall' art. 111 Cost. sussiste quando la pronuncia riveli una obiettiva carenza nella indicazione del criterio logico che ha condotto il giudice alla formazione del proprio convincimento, come accade quando non vi sia alcuna esplicitazione sul quadro probatorio, né alcuna disamina logico-giuridica che lasci trasparire il percorso argomentativo seguito." (Cass. 14/02/2020, n. 3819). Giova, infine, ricordare che, secondo consolidata giurisprudenza di questa Corte, il giudice non può, nella motivazione, limitarsi ad enunciare il giudizio nel quale consiste la sua valutazione, perché questo è il solo contenuto "statico" della complessa dichiarazione motivazionale, ma deve impegnarsi anche nella descrizione del processo cognitivo attraverso il quale è passato dalla sua situazione di iniziale ignoranza dei fatti alla situazione finale costituita dal giudizio, che rappresenta il necessario contenuto "dinamico"

della dichiarazione stessa (cfr. Cass. 23/01/2006, n. 1236 ; Cass. 29/07/2016, n. 15964 ; Cass. 20/12/2018, n. 32980).

Nel caso di specie, la CTR, nell'esprimere la valutazione in ordine all'adempimento della prova della quale era onerata la contribuente ai sensi dell' art. 110 , co. 11, del t.u.i.r. , vigente *ratione temporis*, da un lato ha apoditticamente affermato che la "documentazione prodotta da Terex" - "una gran serie di documenti afferenti agli acquisti", una "nutrita serie di documenti pertinenti all'esistenza e organizzazione della società venditrice", "le bolle doganali" ed il "listino comparativo" - è "effettivamente significativa in relazione ad entrambe le esimenti"; dall'altra, e soprattutto, si è limitata a definire le censure dell'Agenzia appellante come "argomenti davvero inefficaci e talvolta infelici, come tutti quelli che sembrano pretendere da Hong Kong la stessa documentazione prevista dalla normativa societaria e amministrativa italiana".

Ebbene, nel complesso, le valutazioni espresse in termini di "quantità" delle produzioni documentali, come quelle di "inefficacia" e di "infelicità" delle argomentazioni della parte onerata, non sono sufficienti a rendere comprensibile quale sia stato il percorso logico "dinamico" attraverso il quale il quadro probatorio è stato esaminato ed ha condotto, attraverso il raffronto tra le fattispecie legali astratte esimenti e la fattispecie concreta come accertata, alla ratio decidendi sulla quale si fonda la decisione. Né, peraltro, il richiamo, solo parzialmente e genericamente esemplificativo (ed espresso comunque in formula perplessa: "...sembrano pretendere..."), è idoneo e sufficiente a rendere conto di quali delle argomentazioni erariali siano state effettivamente apprezzate e di quale sia stato il criterio della loro valutazione. Il tutto a fronte delle argomentazioni critiche con le quali l'appello dell'Agenzia aveva puntualmente criticato la rilevanza probatoria dei vari supporti istruttori offerti dalla contribuente, con confutazioni la cui rilevanza non poteva quindi essere "pesata", come emerge invece dalla motivazione della sentenza impugnata, con un giudizio complessivo e sostanzialmente quantitativo.

10. All'accoglimento del primo motivo di ricorso incidentale per nullità della motivazione in parte qua consegue necessariamente l'assorbimento del secondo, che censura, sotto il diverso profilo della violazione di legge, la medesima ratio decidendi della CTR in ordine alla prova delle esimenti in materia di costi c.d. black list.

11. Restano inoltre assorbite, con specifico riguardo al capo di sentenza relativo a rilievi in materia di costi c.d. black list afferenti ai rapporti con il fornitore di Hong Kong, le questioni in tema di sanzioni riproposte dalla contribuente nel controricorso al ricorso incidentale (cfr. pag. 23 ss. dell'atto). L'accoglimento del primo motivo di ricorso incidentale, attingendo lo stesso accertamento della violazione sanzionabile, con la conseguente cassazione con rinvio della sentenza impugnata sul punto, preclude infatti in questa sede l'esame del conseguente profilo sanzionatorio, che sarà eventualmente compiuto dal giudice a quo, valutando in quel contesto le questioni riproposte dalla contribuente.

P.Q.M. Accoglie il primo ed il secondo motivo del ricorso principale nei termini di cui in motivazione, rigetta il quinto ed il sesto e dichiara assorbiti il terzo ed il quarto;

accoglie il primo motivo del ricorso incidentale e dichiara assorbito il secondo;

cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Umbria, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza