

Civile Sent. Sez. 5 Num. 8812 Anno 2019
Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI
Relatore: TRISCARI GIANCARLO
Data pubblicazione: 29/03/2019

SENTENZA

1306
2019

sul ricorso iscritto al n. 15801 del ruolo generale dell'anno 2014
proposto da:

Manuli Rubber Industries s.p.a., in persona del legale
rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, per procura a
margine del ricorso, dagli Avv.ti Giuseppe Zizzo, Claudio Lucisano e
Maria Sonia Vulcano, presso lo studio dei quali in Roma, via
Crescenzo n. 91, è elettivamente domiciliata;

- *ricorrente e*
controricorrente incidentale -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del direttore generale *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso i cui Uffici in Roma, via dei Portoghesi n. 12, è domiciliata;

- *controricorrente*
e *ricorrente incidentale* -

per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, n. 134/14/13, depositata in data 24 dicembre 2013;

udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 20 settembre 2018 dal Consigliere Giancarlo Triscari;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto procuratore generale dott. Federico Sorrentino, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso principale e l'accoglimento del ricorso incidentale;

uditi per la società gli Avv.ti Giuseppe Zizzo e Claudio Lucisano e per l'Agenzia delle entrate l'Avvocato dello Stato Pasquale Pucciriello.

Fatti di causa

La Manuli Rubber Industries s.p.a. ricorre con ^{cinque} sei motivi per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in epigrafe, con la quale è stato rigettato l'appello principale da essa proposto avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano.

Con successivo ricorso l'Agenzia delle entrate censura con cinque motivi la medesima pronuncia nella parte in cui ha rigettato il proprio appello incidentale.

Il giudice di appello ha premesso, in punto di fatto, che: l'Agenzia delle entrate aveva emesso nei confronti della società contribuente tre avvisi di accertamento con i quali, relativamente all'anno di

imposta 2005, aveva accertato una maggiore Ires, Irap e Iva; avverso i suddetti atti la società contribuente aveva proposto separati ricorsi, riuniti dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano; avverso i suddetti avvisi di accertamento aveva proposto ricorso la contribuente che era stato parzialmente accolto; avverso la pronuncia del giudice di primo grado aveva proposto appello principale la società e appello incidentale l'Agenzia delle entrate.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia ha rigettato l'appello principale della società e l'appello incidentale dell'Agenzia delle entrate.

In particolare, per quanto di interesse, ha ritenuto che: con riferimento all'appello principale, relativo alla questione della ripresa per omessa contabilizzazione di ricavi conseguente al mancato addebito delle *royalties* alle controllate estere, lo stesso era da considerarsi infondato sia perché basato su di un motivo di censura nuovo, sia in quanto, non sussistendo i contratti per la regolamentazione dei rapporti commerciali tra la società capogruppo e quelle controllate impegnate nella produzione dei beni, l'art. 110, comma 7, del TUIR era stato applicato solo per accertare il valore normale dei beni in una misura, pari al 3,5 per cento del valore della produzione, ritenuto congruo; con riferimento al motivo di appello incidentale relativo all'omessa contabilizzazione di ricavi conseguenti al mancato rimborso di costi per prestazioni fornite dalla società in favore delle controllate mediante l'utilizzo di proprio personale, lo stesso era infondato in quanto si era trattato di un distacco di lavoratori per avviare l'attività di un nuovo stabilimento cinese nell'ambito delle funzioni di direzione e coordinamento della capogruppo; era infondato il motivo di appello incidentale relativo alla non deducibilità di costi per operazioni intercorse con soggetti residenti in Stati con regimi fiscali privilegiati, in quanto la società aveva correttamente applicato le convenzioni contro le doppie imposizioni, in particolare la clausola

di "non discriminazione" che, in quanto norma speciale, aveva efficacia prevalente su quella generale di cui all'art. 110 TUIR; era infondato il motivo di appello incidentale relativo alla non deducibilità di costi, in quanto non inerenti, per viaggi e trasferte di sette dipendenti, effettuati presso le società estere presso le quali i medesimi dipendenti rivestivano cariche sociali, in quanto, essendo gli stessi anche titolari di cariche sociali non operative, i costi rientravano nella funzione di direzione e coordinamento di cui all'art. 2497 cod. civ..

Avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso principale la contribuente affidato a ^{sei} motivi di censura.

L'Agenzia delle entrate si è costituita depositando controricorso ed ha proposto ricorso incidentale affidato a cinque motivi di censura.

La società ha depositato controricorso avverso il ricorso incidentale dell'Agenzia delle entrate.

La contribuente ha altresì depositato memoria.

Ragioni della decisione

1. Sui motivi di ricorso principale

Preliminarmente va osservato che con il ricorso principale la ricorrente ha limitato le ragioni di censura della sentenza impugnata unicamente al punto della decisione relativa alla questione della omessa contabilizzazione di ricavi conseguente al mancato addebito delle *royalties* alle controllate estere.

1.1. Con il primo motivo di ricorso principale, la società censura la sentenza impugnata ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per falsa applicazione dell'art. 57, comma 1, del decreto legislativo n. 546/1992, per avere ritenuto che il motivo di appello, relativo alla carenza di motivazione della pronuncia di primo grado sulla questione dei vantaggi tributari conseguiti dalla società contribuente, doveva essere considerato inammissibile in quanto nuovo.

Il motivo è infondato.

Il giudice del gravame ha ritenuto che il motivo di appello, con il quale si era contestata la pronuncia del giudice di primo grado per avere omesso di pronunciarsi sulla questione del difetto di motivazione degli avvisi di accertamento con riferimento al profilo degli asseriti vantaggi tributari conseguiti dalla contribuente a seguito della omessa contabilizzazione di ricavi conseguente al mancato addebito delle *royalties* alle controllate estere, era da considerarsi nuovo, perché la contribuente, con il ricorso introduttivo, si era limitata a contestare gli avvisi di accertamento sotto il profilo della errata applicazione della normativa sui prezzi di trasferimento.

Sul punto, va osservato che la stessa parte ricorrente evidenzia che *benché sia vero che nel ricorso introduttivo la Società non abbia esplicitamente dedotto il difetto di motivazione, la denuncia di questo vizio era da considerarsi implicita negli argomenti sviluppati nel predetto ricorso (pag. 19 ricorso principale).*

Ciò evidenzia che la questione dei vantaggi tributari conseguiti dalla contribuente era stata prospettata al fine di contestare la legittimità della ripresa, non come autonomo vizio motivazionale dell'atto impositivo censurato che, invece, doveva costituire autonoma ragione di censura rispetto ad altri e diversi profili parimenti posti a fondamento della ritenuta illegittimità della pretesa.

In sostanza, il fatto che, fin dal ricorso introduttivo, la parte aveva posto a fondamento delle ragioni di doglianza la circostanza che gli avvisi di accertamento non avevano adeguatamente motivato circa il vantaggio derivato dal *transfer price*, non implica, di per sé, che sia stato richiesto, con il ricorso introduttivo, l'annullamento dei medesimi atti per un vizio di forma, segnatamente per mancanza di motivazione, ove non formalmente precisato in tal senso.

1.2. Con il secondo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa

applicazione degli artt. 85 e 110, comma 7, del d.P.R. n. 917/1986, per avere ritenuto rilevante l'assenza di un "aumento del reddito" per effetto dell'omessa contabilizzazione di *royalties* contestata con gli avvisi di accertamento.

In particolare, parte ricorrente evidenzia che, ai fini dell'applicabilità, in caso di cessioni infragruppo, della previsione di cui all'art. 110, comma 7, del d.P.R. n. 917/1986, l'accertamento del valore normale dei beni ceduti è condizionato dalla verifica dell'aumento del reddito, profilo su cui il giudice del gravame avrebbe del tutto omesso ogni valutazione.

Il motivo è infondato.

La questione prospettata, invero, relativa alla mancata verifica dell'aumento del reddito ai fini della corretta applicazione della previsione di cui all'art. 110, comma 7, del d.P.R. n. 917/1986, presuppone che la fattispecie in esame debba essere inquadrata nell'ambito della disciplina del *transfer pricing*, che implica uno spostamento d'imponibile fiscale a seguito di operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative nazionali differenti ed in ordine alle quali il prezzo di vendita risulta inferiore a quello normale.

La fattispecie in esame, tuttavia, si colloca su un piano differente.

La pronuncia in esame precisa che *«l'art. 110, comma 7, del TUIR è stato, invece, applicato solo per la determinazione dei predetti ricavi omessi, relativi a beni oggetto di transazioni tra società italiane e società estere, operazioni che vanno stimate attraverso il "valore normale", sia infine, perché mancano i contratti che regolamentano i rapporti commerciali intercompany tra la capogruppo e le società controllate polacca e cinese impegnate nella produzione dei beni»*.

La stessa, quindi, ha chiarito che quel che si contesta non è l'esistenza di transazioni, tra imprese collegate, ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, ma la mancata contabilizzazione dei ricavi conseguenti all'utilizzo di beni

immateriale di cui la società contribuente era titolare, in ordine al cui accertamento l'ufficio ha ritenuto di potere applicare, in via induttiva, ai fini della individuazione del "valore normale", la disciplina prescritta in materia di *transfer pricing*.

Sotto tale profilo, la censura in esame, fondata sulla mancata considerazione del requisito dell'aumento del reddito, non è conferente con la *ratio decidendi* della pronuncia impugnata che, come chiarito, ha posto la ragione della pretesa impositiva al di fuori dei presupposti per la configurabilità di una vicenda di *transfer pricing*.

1.3. Con il terzo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 cod. civ. e dell'art. 110, comma 7, del d.P.R. n. 917/1986, per avere posto l'onere della prova del valore normale dei servizi, asseritamente prestati dalla contribuente alle società controllate non residenti, a carico della medesima, piuttosto che dell'ufficio finanziario.

Il motivo è infondato.

La pronuncia censurata ha ritenuto che, con riferimento alla quantificazione del valore normale delle *royalties* addebitabili alle controllate, era congrua la percentuale di *mark up* applicata dall'ufficio finanziario del 3 per cento (misura compresa tra il 2 per cento e il 5 per cento calcolata con il metodo TNMM), tenuto conto che, d'altro, lato, nella fattispecie non vi erano contratti di riferimento e la controparte non aveva fornito elementi di valutazione utili al fine di accertare la non correttezza della determinazione del valore operata dall'ufficio finanziario.

Sotto tale profilo, non è ravvisabile alcuna inversione dell'onere della prova, essendosi la pronuncia fondata proprio sugli elementi di valutazione al cui onere aveva assolto l'ufficio accertatore, mentre ha evidenziato che nessuna prova contraria era stata fornita dalla contribuente.

Del resto, la stessa ricorrente evidenzia, a pag. 47 del ricorso, che la *manca*za di diversa determinazione di controparte, evidenziata dal giudice del gravame, riguarda il diverso profilo della controprova a carico della Società.

1.4. Con il quarto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 2729 cod. proc. civ., e dell'art. 110, comma 7, del del d.P.R. n. 917/1986, per avere i giudici confermato il valore del servizio asseritamente fornito dalla contribuente alle controllate nella misura del 3,5 per cento del valore della produzione delle medesime, sulla base di presunzioni prive dei requisiti della gravità, precisione e concordanza.

Il motivo è infondato.

La pronuncia in esame ha ritenuto che la contribuente, in ordine alla percentuale di *mark up* applicato dall'ufficio finanziario, e ritenuto congruo, *non ha fornito una diversa determinazione* ed ha precisato che la suddetta misura è compresa tra il 2 e il 5 per cento calcolata con il metodo TNMM.

In sostanza, l'ufficio finanziario ha ritenuto di potere determinare il valore di mercato delle *royalties* in via induttiva, secondo gli elementi di riferimento presuntivi che trovano la loro fonte nella generale previsione di cui all'art. 39, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 600/1972.

Rispetto alle conclusioni cui è pervenuto l'ufficio e alla valutazione di congruità compiuta nella sentenza impugnata, parte ricorrente non risulta avere addotto, come evidenziato dal giudice del gravame, elementi di valutazione diversi che possano condurre a ritenere che il procedimento presuntivo applicato fosse privo dei necessari requisiti della gravità, precisione e concordanza.

1.5. Con il quinto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5), cod. proc. civ., per omesso esame circa fatti decisivi per il giudizio, in particolare delle caratteristiche del

settore economico di riferimento e dei parametri tecnici di valutazione.

Il motivo è inammissibile.

Va osservato, in primo luogo, che la riformulazione dell'art. 360 cod. proc. civ., comma primo, n. 5), disposta dal decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 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 sè, purchè 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. U., 7 aprile 2004, n. 8053).

Nella fattispecie, come visto, il giudice del gravame ha motivato in ordine alla ritenuta congruità del "valore normale" dei beni immateriali messi a disposizione dalla contribuente in favore delle controllate, osservando, peraltro, che non risultavano elementi contrari di determinazione prodotti dalla parte.

In ogni caso, parte ricorrente si limita a riprodurre i diversi passaggi dei propri atti da cui evincere la sussistenza di elementi idonei a contrastare la valutazione compiuta dal giudice del gravame, senza tuttavia fornire elementi specifici in ordine alla effettiva dimostrazione di quanto affermato e idonei a contrastare la valutazione compiuta nella sentenza oggetto di censura.

2. Sui motivi di ricorso incidentale

2.1. Con il primo motivo di ricorso incidentale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per inosservanza dell'art. 112 cod. proc. civ. e 7 del decreto legislativo n. 546/1992.

In particolare, l'Agenzia delle entrate ritiene che il giudice del gravame, dovendosi pronunciare sulla questione della legittimità della pretesa impositiva relativa alla non deducibilità dei costi riferiti a operazioni intercorse con soggetti residenti in paesi con regimi fiscali privilegiati, ha omesso di pronunciare sul motivo di appello con il quale si era contestato che il giudice di primo grado aveva reso una pronuncia *ultra petita*, avendo deciso la questione per ragioni diverse da quelle che erano state prospettate dalla contribuente in sede di ricorso.

In particolare, mentre con il ricorso dinanzi al giudice di primo grado la contribuente si era limitata a sostenere di avere fornito la prova della deducibilità dei costi, ai sensi dell'art. 110 TUIR, solo nella memoria aveva introdotto la diversa questione, accolta dal giudice di primo grado, della esistenza delle clausole di non discriminazione contenute nelle convenzioni intercorse con la Svizzera, la Malesia e la Corea del Sud.

Va disattesa, in primo luogo, l'eccezione di inammissibilità del presente motivo di ricorso, proposta dalla società contribuente, nella parte in cui si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 7 del decreto legislativo n. 546/1992, in quanto non sarebbe stata enunciata la regola di diritto espressa dalla suddetta norma e non sarebbe stato spiegato, nel motivo di ricorso, in quale modo la decisione sarebbe in contrasto con la medesima.

Invero, il motivo di ricorso è compiutamente articolato nella illustrazioni delle ragioni sulla cui base si postula che il giudice del gravame non ha reso pronuncia sulla questione di ultrapetizione della sentenza del giudice di primo grado, correttamente evidenziando la violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., e tale

circostanza osta ad una valutazione di inammissibilità del medesimo, a prescindere dalla mancata precisazione relativa al contenuto ed alle ragioni di contrasto con l'art. 7 sopra citato.

Il motivo è, comunque, infondato.

Va evidenziato che sulla questione relativa alla non deducibilità dei costi riferiti a operazioni intercorse con soggetti residenti in paesi con regimi fiscali privilegiati, il giudice del gravame ha confermato la decisione del giudice di primo grado, ritenendo che la contribuente aveva correttamente applicato le convenzioni contro le doppie imposizioni e segnatamente la clausola di "non discriminazione" che, essendo norma speciale, prevale su quella generale di cui all'art. 10, commi 10 e 11 del TUIR.

Con tale motivazione, il giudice di appello ha ritenuto implicitamente di rigettare il motivo di contestazione prospettato dall'Agenzia delle entrate, avendo ritenuto la correttezza della pronuncia del giudice di primo grado sul punto.

Va segnalato, a tal proposito, che secondo il consolidato orientamento di questa Suprema Corte, *la decisione di accoglimento della domanda della parte comporta anche la reiezione dell'eccezione d'inammissibilità della domanda stessa, avanzata dalla controparte, senza che, in assenza di specifica argomentazioni, sia configurabile un vizio di omessa motivazione, dovendosi ritenere implicita la statuizione di rigetto ove la pretesa o l'eccezione (nella specie, di inammissibilità dell'impugnazione del lodo) non espressamente esaminata risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia" (Cass. civ., 11 settembre 2015, n. 17956).*

Con il secondo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 109 e 110, d.P.R. 917/1986, delle convenzioni dell'Italia contro la doppia imposizione, nonché degli artt. 1 preleggi e 53 e 117 Cost..

Il motivo è fondato.

La questione prospettata con il presente motivo di ricorso attiene al profilo interpretativo del rapporto esistente tra la previsione di cui all'art. 110 del d.P.R. 917/1986, nel testo applicabile *ratione temporis*, e le convenzioni contro le doppie imposizioni che sono state stipulate tra l'Italia ed i Paesi a regimi fiscali agevolati, quali la Svizzera, la Malesia e la Corea del Sud, presso i quali è incontestato che avessero sede le imprese che avevano eseguito le operazioni i cui costi erano stati dedotti dalla contribuente.

L'art. 110, cit., prevedeva, al comma 10, che non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori diversi da quelli individuati nella lista di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'articolo 168-bis.

Nel successivo comma 11, era previsto che le disposizioni di cui al comma 10 non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscano la prova che le imprese estere svolgono 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.

Le previsioni normative in esame si ponevano l'obiettivo di contrastare le operazioni di trasferimento dall'Italia di reddito imponibile verso Stati a bassa fiscalità che non avessero finalità non riconducibili alle esigenze proprie dell'attività economica dell'impresa, dunque, in ultima analisi, non corrispondenti ai requisiti dell'inerenza delle operazioni.

La peculiarità della disciplina in esame, proprio nell'ottica di evitare ingiustificati trasferimenti di redditi dall'Italia verso Paesi a fiscalità privilegiata, risiedeva, quindi, nel riconoscimento del diritto alla deduzione dei costi solo ove fosse data prova, da parte del contribuente, della effettività dell'operazione.

Preme precisare che, dunque, la disciplina in esame, da un lato, riconosceva il diritto alla deduzione del costo sostenuto, ma richiedeva, d'altro lato, l'assolvimento da parte del contribuente

dell'onere di prova posto a suo carico e, in particolare, della effettiva esistenza dell'impresa avente sede in un Paese a regime fiscale agevolato ovvero, in via alternativa, della corrispondenza delle operazioni di acquisto ad un interesse effettivo e della loro effettiva esecuzione.

In questo contesto, va analizzato il contenuto e la portata delle clausole "di non discriminazione" contenute nelle convenzioni stipulate tra l'Italia e gli stati di provenienza delle imprese che avevano eseguite le operazioni in favore della contribuente.

Tutte le convenzioni in esame, che ricalcano quella contenuta all'art. 24, par. 24, del modello di convenzione Ocse, contengono la seguente clausola di "non discriminazione": *gli interessi, i canoni ed altre spese pagati da una impresa di uno Stato contraente ad un residente dell'altro Stato contraente sono deducibili ai fini della determinazione degli utili imponibili di detta impresa, nelle stesse condizioni in cui sarebbero deducibili se fossero pagati ad un residente del primo Stato.*

La clausola di non discriminazione in esame, dunque, prevede che le spese sostenute nei riguardi di soggetti residenti all'estero non possono essere assoggettate ad un regime diverso e deteriore rispetto a quello riservato alle spese sostenute nei riguardi di soggetti residenti in Italia.

La pronuncia censurata ha, sul punto, ritenuto prevalente la normativa convenzionale rispetto a quella contenuta all'art. 110, commi 10 e 11, del TUIR, attesa la natura di norma speciale della prima.

La suddetta linea interpretativa non è corretta, in quanto ragiona in termini di prevalenza della norma convenzionale rispetto a quella interna.

La previsione contenuta nell'art. 110, commi 10 e 11, TUIR non dispone in modo contrastante con quanto previsto dalle convenzioni in esame, in quanto le stesse vanno valutate unitariamente ed in modo integrativo, sicchè la disciplina

complessiva da applicare deve tenere conto di quanto derivante dalla applicazione delle suddette previsioni convenzionali e interne. Poiché il piano su cui operano le regole convenzionali sopra indicate è quello della necessaria parità di trattamento della disciplina in materia di deducibilità dei costi, sia quando il costo riguarda somme corrisposte a imprese degli altri paesi (Malesia, Corea del sud, Svizzera) che quando, invece, le stesse sono state corrisposte a soggetto di imposta residente o domiciliato in Italia, le previsioni di cui all'art. 110, commi 10 e 11, TUIR non operano in senso contrastante, in quanto riconoscono la deducibilità del costo, pur sempre fondato, nell'uno e nell'altro caso, sull'inerenza dell'operazione con l'attività di impresa, come generalmente previsto dall'art. 109 TUIR, e, sotto tale profilo, è rispettato il principio, dettato dalle convenzioni in esame, della condizione di parità.

Quello che la previsione normativa di cui all'art. 110, commi 10 e 11, cit., introduce, come elemento di peculiarità, è la presunzione di irregolarità dell'operazione che, come detto, trova fondamento sulla particolarità della medesima, in quanto il soggetto che esegue l'operazione risiede in un Paese a fiscalità agevolata, e, di conseguenza, impone un particolare onere di prova a carico del contribuente.

Sicché, fermo restando che il costo è deducibile solo se inerente e che è onere del contribuente darne la prova, nelle particolari ipotesi in esame, caratterizzate, a monte, da una ragione di allarme della regolarità dell'operazione, la norma interna predispone dei criteri di accertamento dell'inerenza della stessa, richiedendo, a carico del contribuente, la prova di fatti idonei ad escludere una ragione ostativa dell'inerenza, sicché, fornita la suddetta prova, i costi sono deducibili secondo le regole ordinarie.

Il rafforzamento dell'onere di prova a carico del contribuente, quindi, opera su di un piano diverso da quello, meramente sostanziale, tenuto in considerazione dalle convenzioni in esame,

sicchè le previsioni in esame, convenzionale e interne, coesistono e si integrano, raggiungendo il duplice obiettivo di riconoscere parità di condizioni in ordine alla deducibilità dei costi nonché l'acquisizione della prova della effettività delle operazioni e della loro inerenza.

Non rilevanti, quindi, sono le considerazioni espressa dalla contribuente in sede di controricorso, relative alla ritenuta discriminazione operante sul piano della prova: quello che, come detto, le misure convenzionali intendono tutelare è la parità di trattamento in sede di riconoscimento della deducibilità dei costi, profilo che, come detto, è assicurato dal legislatore interno in modo non dissimile da quanto previsto nel caso in cui l'operazione sia resa da un soggetto operante nell'ambito del territorio nazionale.

La peculiarità del regime probatorio, invece, opera sul piano, diverso, della verifica dell'effettività dell'operazione, ma non incide, ove sia raggiunta la prova, sul piano del riconoscimento del diritto alla deduzione.

Con il terzo motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 36 del decreto legislativo n. 546/1992.

In particolare, con riferimento al punto della decisione del giudice del gravame relativo alla omessa contabilizzazione di ricavi conseguenti al mancato rimborso di costi per prestazioni di consulenza rese dalla contribuente in favore delle società controllate mediante l'invio di proprio personale, si evidenzia che il giudice del gravame ha ritenuto che i lavoratori erano stati distaccati al fine di avviare lo stabilimento cinese secondo le linee direttive della capogruppo, sicchè si tratterebbe non di prestazioni di consulenza, ma di attività di coordinamento e direzione delle controllate, senza, tuttavia, precisare gli elementi di fatto presi in considerazione per pervenire alla considerazione sopra indicata e rendendo, in tal modo, una motivazione apparente.

Il motivo è inammissibile.

La sentenza in esame ha motivato sulla questione prospettata con l'appello incidentale in esame ritenendo che i lavoratori erano stati inviati dalla contribuente presso la società controllata per avviare l'attività del nuovo stabilimento cinese secondo le linee direttive della capogruppo che operava, sotto tale profilo, nell'ambito delle sue funzioni di direzione e coordinamento.

Ha, quindi, accertato la circostanza dell'avvio dell'attività del nuovo stabilimento e tenuto conto delle funzioni di direzione e coordinamento che, in tali condizioni, la controllante è tenuta a svolgere.

La pronuncia in esame, dunque, non può essere valutata in termini di motivazione apparente, che postula, invece, (Cass. civ., 18 giugno 2018, n. 16099) che la sentenza, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture.

In realtà, con la proposizione del presente motivo di ricorso, l'Agenzia delle entrate intende proporre in questa sede una questione di insufficienza della motivazione, profilo che risente dei limiti del motivo di censura di cui all'art. 360, comma primo, n.5), cod. proc. civ., per il quale valgono le stesse considerazioni già espresse in sede di esame del quinto motivo di ricorso principale.

Con il quarto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 e 2727-2729, cod. civ.

Con il presente motivo, in particolare, si censura la sentenza in quanto l'affermazione che l'invio dei dipendenti aveva il fine di avviare lo stabilimento secondo le linee direttive della controllante sarebbe sfornito di prova e, comunque, in quanto l'invio dei

dipendenti non sarebbe, di per sé, riferibile ad una funzione di coordinamento e direzione.

Con il quinto motivo si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 e 2727-2729, cod. civ. e dell'art. 109 del TUIR, per avere ritenuto che i dipendenti che si recavano presso le società controllate erano titolari di cariche sociali presso le medesime, sicché i costi di viaggio e soggiorno, nonché quelli retributivi e contributivi, rientravano nella funzione di direzione e coordinamento della controllante, senza tuttavia tenere conto del fatto che, normalmente, le riunioni presso gli organi sociali sono di stretto interesse della sola controllata, non riguardando atti che si collocano nell'alveo della funzione di direzione e coordinamento della controllante.

I motivi, che possono essere esaminati unitamente, sono inammissibili.

Gli stessi, in particolare, non chiariscono in che misura le previsioni normative sopra indicate, relative alla prova per presunzioni, siano state violate, limitandosi a censurare la decisione sotto il profilo della concreta valutazione, non consentita in questa sede, compiuta dal giudice del gravame degli elementi probatori a disposizione.

3. Conclusioni

Per quanto sopra esposto, vanno dichiarati infondati il primo, secondo, terzo e quarto motivo di ricorso principale, inammissibile il quinto, e va accolto il secondo motivo di ricorso incidentale, infondato il primo e inammissibili i restanti, con conseguente cassazione della sentenza per il motivo accolto e rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso principale, accoglie il secondo motivo di ricorso incidentale, cassa la sentenza per il motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, addì 20 settembre 2018.

Il consigliere estensore

A. ...