

22539.21



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da

Oggetto: tributi -
prezzi di trasferimento
- metodi

- | | | |
|---------------------|--------------------|-------------------|
| Federico Sorrentino | Presidente - | |
| Rosita D'Angiolella | Consigliere - | R.G.N. 21130/2013 |
| Condello Pasqualina | Consigliere - | Cron. 22839 |
| Anna Piera | | |
| Filippo D'Aquino | Consigliere Rel. - | CC - 14/01/2021 |
| Aldo Ceniccola | Consigliere - | |

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 11511/2019 R.G. proposto da:

INTERVET PRODUCTIONS SRL (C.F. _____) in
persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e
difesa dagli Avv.ti _____ ,

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. _____) , in persona del
Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura
Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei
Portoghesi, 12

- *controricorrente* -

230

2021

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, n. 316/40/12, depositata il 26 giugno 2012.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 14 gennaio 2021 dal Consigliere Relatore Filippo D'Aquino.

RILEVATO CHE

La società contribuente INTERVET PRODUCTIONS SRL - società operante nel settore della fabbricazione di medicinali e integratori alimentari a uso veterinario e appartenente a un gruppo multinazionale - ha impugnato un avviso di accertamento, relativo al periodo di imposta dell'esercizio 2004, con il quale, all'esito di PVC, veniva rettificato il reddito di impresa per effetto della accertata incongruità dei prezzi di trasferimento in relazione a cessioni di beni a una impresa tedesca del gruppo. L'Ufficio aveva fatto applicazione, nella specie, del metodo del confronto del prezzo, avuto riguardo allo stadio di commercializzazione, al periodo e al luogo di esecuzione e aveva proceduto al recupero dell'IVA in relazione agli accertati componenti positivi di reddito. La società contribuente ha contestato la comparabilità dei prodotti utilizzati a confronto e ha invocato l'applicazione di altri metodi di comparazione, contestando inoltre la ripresa ai fini IVA.

La CTP di Latina ha rigettato il ricorso e la CTR del Lazio, con sentenza in data 26 giugno 2012, ha rigettato l'appello della società contribuente. Ha ritenuto il giudice di appello corretto il metodo del confronto del prezzo, osservando trattarsi di prodotti simili del concorrente Pfizer Italia SRL e ha ritenuto che il metodo utilizzato dalla società contribuente non consentirebbe l'individuazione di quali sarebbero «i dati presi a base» del metodo di comparazione.

Propone ricorso per cassazione la società contribuente affidato a otto motivi, ulteriormente illustrati da memoria; resiste con controricorso l'Ufficio.

CONSIDERATO CHE

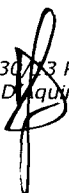
1.1 - Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ. e all'art. 62 d. lgs. 31 dicembre

1992, n. 546, violazione e falsa applicazione dell'art. 110, commi secondo e settimo e dell'art. 9, terzo comma, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), nonché degli artt. 11-*bis* d. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, 2697 cod. civ., 39 e 42 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 9 della Convenzione contro la doppia imposizione conclusa tra Italia e Germania, ratificata con legge 24 novembre 1992, n. 459, ove la sentenza impugnata ha ritenuto di applicare, ai fini del giudizio di incongruità dei prezzi di trasferimento praticati dalla contribuente, il metodo del confronto del prezzo, nonché ove ha disconosciuto i metodi proposti dalla contribuente, quali il metodo del prezzo di rivendita e il metodo del costo maggiorato. Deduce parte ricorrente che il giudizio di comparabilità ai fini della determinazione del «valore normale» delle transazioni correnti con imprese consociate non residenti di cui all'art. 110, commi 2 e 7 TUIR, nella formulazione *pro tempore*, va effettuato alla luce delle Linee Guida OCSE (con particolare riguardo alle Linee Guida del 2010), deducendo che debba in ogni caso utilizzarsi il metodo più aderente al caso concreto.

Non sarebbe adeguato, in particolare, il metodo valorizzato dalla CTR, consistente nel confronto del prezzo, avuto riguardo ai prodotti a campione utilizzati dall'Ufficio, mancando sia la similarità dei prodotti oggetto di comparazione (con riguardo alle caratteristiche fisiche e di commercializzazione del bene, alla qualità e alla affidabilità), sia la comparabilità della funzione economica svolta dall'impresa concorrente (i cui prodotti sono stati presi a riferimento) rispetto alla ricorrente, diverse essendo le strutture organizzative dell'impresa presa a campione rispetto alla società contribuente; con riferimento a questo secondo aspetto, parte ricorrente evidenzia che la contribuente svolgerebbe unicamente funzioni di carattere produttivo e avrebbe un volume di affari più contenuto, laddove la società concorrente sarebbe leader del mercato e svolgerebbe anche attività di commercializzazione, con assunzione del rischio di insolvenza dei clienti e di rischio di invenduto del magazzino.

Parimenti, risulterebbe errata la sentenza per avere ritenuto inadeguati i metodi presi a riferimento dalla società contribuente, quali il metodo del prezzo di rivendita per i prodotti oggetto di mera commercializzazione e il metodo del costo maggiorato per i prodotti oggetto di ulteriore lavorazione (per i quali occorre l'acquisizione dei diritti di privativa industriale da parte di altre società del gruppo). Evidenzia, quanto al primo aspetto, come il metodo del prezzo di rivendita sia stato calcolato «a ritroso», avuto riguardo al prezzo di collocazione finale sul mercato dei beni scambiati con la cessionaria, dedotto il margine reddituale dei distributori. Evidenzia, inoltre, l'erroneità della sentenza impugnata, ove non valorizza la circostanza che il prezzo di cessione preso in esame dalla contribuente atterrebbe a quello praticato dall'ultimo distributore infragruppo a terzi (imprese o consumatori finali) e non a quello praticato dalla cessionaria ad altre società del gruppo. Deduce, in particolare, come non ostativa la circostanza secondo cui la controparte contrattuale avrebbe venduto i prodotti ad altre consociate, in quanto *«la valorizzazione dei prezzi di trasferimento è stata effettivamente basata sul prezzo praticato ai consumatori finali»*. Su questo tema ritorna diffusamente la ricorrente nella memoria, ove evidenzia come debba tenersi conto dell'intera catena distributiva (*supply chain*).

1.2 - Con il secondo e il terzo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5 cod. proc. civ. (nella formulazione previgente al d.l. 22 giugno 2012, n. 83) e all'art. 62 d. lgs. n. 546/1992, rispettivamente omessa e insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, quale la non comparabilità delle transazioni prese a campione e di quelle oggetto di accertamento, nonché la correttezza dei metodi per il calcolo dei prezzi di trasferimento adottati dalla contribuente, per profili analoghi a quelli indicati nel primo motivo. Deduce, inoltre, come non risultino evidenziati dalla sentenza impugnata quali dati



sarebbero stati presi in esame al fine di ritenere errato il metodo adottato dalla ricorrente.

1.3 – Con il quarto motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 cod. civ., dell'art. 40, primo comma, dell'art. 39, primo comma, lett. d) d.P.R. n. 600/1973, dell'art. 54, secondo comma, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che la società contribuente non avrebbe assolto all'onere della prova su di essa incombente. Deduce parte ricorrente che in materia di prezzi di trasferimento l'amministrazione finanziaria è onerata della prova dell'incongruità dei prezzi applicati contrattualmente dal contribuente, laddove la sentenza impugnata avrebbe invertito l'onere della prova, addossandolo in capo alla società contribuente.

1.4 – Con il quinto motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ. e 62 d. lgs. n. 546/1992, nullità della sentenza per violazione degli artt. 112 cod. proc. civ. e 1 d. lgs. n. 546/1992, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ommesso di pronunciarsi sul motivo di appello relativo alla illegittimità dell'avviso di accertamento, nella parte in cui ha esteso la rettifica del prezzo di trasferimento all'imposta sul valore aggiunto. Il ricorrente allega di avere dedotto la questione in sede di primo grado e di averla riproposta come motivo di appello, osservando come la sentenza impugnata non si sarebbe pronunciata su tale domanda, osservando – in ogni caso – come non sia estensibile all'IVA *ratione temporis* in vigore (art. 13 d.P.R. n. 633/1972) la ripresa impositiva.

1.5 – Con il sesto motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ. e all'art. 62 d. lgs. n. 546/1992, violazione e falsa applicazione dell'art. 13 d.P.R. n. 633/1972, nella parte in cui la sentenza impugnata ha esteso l'applicazione del criterio del valore normale alla base imponibile IVA. Parte ricorrente riprende, sotto tale specifico profilo, la questione dell'inapplicabilità all'IVA della disciplina del valore normale di cui alla citata

disposizione normativa, non essendo il valore normale espressione di un principio generale.

1.6 – Con il settimo motivo (numerato anch'esso come n. 6) si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ. e 62 d. lgs. n. 546/1992, nullità della sentenza per violazione degli artt. 36, comma 1, n. 4 e 61 d. lgs. n. 546/1992, per difetto assoluto di motivazione in relazione alla portata applicativa dell'art. 110, settimo comma TUIR all'IVA.

1.7 – Con l'ottavo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5 cod. proc. civ. e 62 d. lgs. n. 546/1992, omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione alla non estensibilità all'IVA della normativa in tema di prezzi di trasferimento.

2 – I primo quattro motivi, i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono fondati.

2.1 – Dispone l'art. 110, settimo comma, TUIR nella formulazione *pro tempore*, che «*i componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa o sono controllate dalla stessa [...] sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti [...], determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento del reddito*». A sua volta, il secondo comma del medesimo articolo opera un ulteriore rinvio recettizio ad altra disposizione del TUIR, ove prevede 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*». Per effetto del doppio rinvio recettizio, il «*valore normale*» di transazione al quale comparare beni, servizi e corrispettivi scambiati infragruppo al fine di eventuali riprese reddituali è quello previsto dall'art. 9 TUIR, il quale al terzo comma dispone che «*per valore normale [...] 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 o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso».

2.2 – Secondo la giurisprudenza di questa Corte, ove l'Ufficio intenda superare il dato negoziale del valore di transazione applicato da un'impresa residente nei confronti di una impresa infragruppo non residente - al fine di accertare che i valori di transazione costituiscano artificiale alterazione dei prezzi di beni e servizi scambiati - l'Ufficio è onerato di provare il maggior reddito che sarebbe derivato al contribuente ove avesse scambiato i beni e i servizi ceduti con economie terze (soggetti economici indipendenti) in analoghe condizioni di mercato (Cass., Sez. V, 2 marzo 2020, n. 5645). Ciò che l'amministrazione finanziaria deve provare - a superamento del dato documentale risultante dalla pattuizione degli specifici prezzi di trasferimento infragruppo - è che le transazioni, ove condotte tra soggetti indipendenti, avrebbero generato un maggior reddito imponibile per la società contribuente residente, senza che abbia rilievo l'eventuale finalità elusiva del contribuente (Cass., Sez. V, 7 novembre 2018, n. 28338), non dovendo l'amministrazione finanziaria provare il presupposto della maggiore fiscalità nazionale rispetto a quella transfrontaliera (Cass., Sez. V, 21 gennaio 2021, n. 1232). Spetta, pertanto, all'amministrazione finanziaria provare l'esistenza di transazioni economiche a un valore che si dimostri inferiore a quello di mercato (Cass., Sez. V, 16 gennaio 2019, n. 898; Cass., Sez. V, 16 aprile 2014, n. 8849; Cass., Sez. V, 8 maggio 2013, n. 10739; Cass., Sez. V, 13 luglio 2012, n. 11949), allo scopo di accertare lo spostamento di materia imponibile

dall'impresa residente a quella consociata non residente (Cass., Sez. V, 6 settembre 2017, n. 20805; Cass., Sez. V, 19 aprile 2018, n. 9673; Cass., Sez. V, 15 novembre 2017, 27018; Cass., Sez. V, 15 aprile 2016, n. 7493; Cass., 30 giugno 2016, n. 13387; Cass., Sez. V, 18 settembre 2015, n. 18392).

2.3 - Si è, inoltre, affermato da questa Corte che le norme di diritto interno che onerano l'Amministrazione finanziaria di provare il diverso (rispetto a quello contrattuale) «valore normale» di transazione, sono frutto della trasposizione nell'ordinamento interno dell'art. 9, paragrafo 1, del Modello di convenzione fiscale OCSE in tema di imprese infragruppo (Cass., Sez. V, 13 maggio 2015, n. 9709: «*Il modello di convenzione OCSE è stato recepito dal d.P.R. n. 917/1986, art. 9, richiamato dall'art. 76, commi 2 e 5, (ora art. 110, commi 2 e 7) dello stesso decreto, ove in ultima analisi si stabilisce l'irrilevanza, ai fini fiscali, dei valori concordati dalle parti nell'ambito di transazioni "controllate" e l'inserimento automatico nelle transazioni medesime di valori legali, ancorati al regime della libera concorrenza; con la conseguenza che, in simili vicende, non rileva il corrispettivo effettivamente convenuto, bensì quello che sarebbe stato stabilito ove le imprese fossero state indipendenti l'una dall'altra, secondo il cd. arm's length principle*»).

Nel Modello di convenzione fiscale OCSE in tema di imprese infragruppo (*associated enterprises*) si evidenzia, difatti, all'art. 9, par. 1, che gli utili realizzati da un'impresa residente facente parte di un gruppo multinazionale - vincolata, nelle proprie relazioni commerciali o finanziarie con un'impresa non residente, al rispetto di condizioni diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti («*differ from those which would be made between independent enterprises*») - possono essere rettificati della quota degli utili (profitti) che, in mancanza di tali condizioni, sarebbero stati realizzati dall'impresa residente ma che, a causa di dette condizioni, non lo sono stati e, conseguentemente, gli utili oggetto di accertamento possono essere sottoposti a tassazione

(«any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly»). La disciplina interna costituisce, pertanto, trasposizione in norme giuridiche vincolanti (*hard law*) delle indicazioni contenute nella normativa sovranazionale e, in particolare, nel menzionato Modello di Convenzione Fiscale OCSE (EOCD, *Organization for Economic Co-operation and Development*, alla quale l'Italia ha aderito con l. 28 marzo 1962, n. 232), in tema di ripresa a tassazione dei prezzi di trasferimento praticati con imprese infragruppo non residenti.

2.4 – Ciò posto, l'art. 9, terzo comma, TUIR individua quale strumento di calcolo del «valore normale» (e, quindi, del valore che sarebbe praticato in un regime di libera concorrenza) il metodo del confronto del prezzo con imprese indipendenti (cd. metodo CUP, *Comparable Uncontrolled Price*), declinato della duplice versione del «confronto interno» (confronto tra una transazione effettuata dal soggetto che deve applicare il prezzo di trasferimento con un soggetto terzo) e del «confronto esterno» (confronto tra transazioni in cui cedente e cessionario sono soggetti terzi rispetto al gruppo). La lettera della norma in vigore privilegia, pertanto, una metodologia utilizzabile solo nel caso in cui il prezzo fosse congruamente confrontabile con quello applicato in transazioni simili. Il che pone all'interprete il problema di valutare se tale norma (nella formulazione *pro tempore*) costituisca unico (o privilegiato) strumento di accertamento (*ubi lex dixit voluit*), tale da delimitare il tema di indagine da parte dell'Ufficio ai fini dell'assolvimento dell'onere della prova, se non anche tale da limitare il campo di operatività del «valore normale» in assenza di prezzi comparabili, ovvero se tale norma disciplina uno dei possibili metodi consentiti all'amministrazione finanziaria.

2.5 – A questo riguardo deve osservarsi come la disciplina sovranazionale di provenienza OCSE abbia individuato da tempo una

serie di regole e metodi per la determinazione dei valori di comparazione in regime di libera concorrenza, regole trasfuse nelle Linee Guida OCSE, ripetutamente aggiornate (Rapporto 1979, Linee Guida del 1995, aggiornate nel 2010 e nel 2017), le quali costituiscono - secondo una costante giurisprudenza di questa Corte - linee interpretative utili al fine di individuare i metodi di comparazione da utilizzare nella verifica della correttezza del prezzo di trasferimento e delle eventuali riprese reddituali (Cass., Sez. V, 9 ottobre 2020, n. 21828; Cass., Sez. V, 6 agosto 2020, n. 16755; Cass., Sez. V, 18 giugno 2020, n. 11837; Cass., Sez. V, 5 aprile 2019, n. 9615; Cass., Sez. V, 27 dicembre 2018, n. 33406; Cass., Sez. V, 16 novembre 2018, n. 29529; Cass., Sez. V, Cass., Sez. V, 15 novembre 2017, n. 27018, cit.; Cass., Sez. V, 27 ottobre 2017, n. 25566; Cass., Sez. V, 22 aprile 2016, n. 8130; Cass., 15 aprile 2016, n. 7493, cit.; Cass., Sez. V, 19 ottobre 2012, n. 17953).

2.5.1 - Si tratta, in particolare, di regole di *soft law*, utilizzate da questa Corte, dirette a riempire gli spazi interpretativi lasciati dalle norme di diritto interno (che si ispirano, come si è visto, alle medesime disposizioni sovranazionali), non diversamente da quanto questa stessa Corte ha fatto in termini di valorizzazione dei Commenti contenuti nel documento TAXUD in tema di daziabilità delle *royalties* (*ex multis* Cass., Sez. V, 18 ottobre 2020, n. 22480, ma già Cass., Sez. V, 6 aprile 2018, n. 8473), nonché in tema di protezione internazionale, ove sono state prese in considerazione le linee guida UNHCR (Cass., Sez. I, 24 novembre 2017, n. 28152).

2.5.2 - Ragione per cui questa Corte ha già ritenuto, da tempo, di dover fare applicazione di metodi diversi e ulteriori rispetto a quello del confronto del prezzo, quale il metodo del prezzo di rivendita (RPM, *Resale Price Method*: Cass., n. 5645/2020, cit.; Cass., Sez. V, 18 settembre 2015, n. 18398), il metodo del costo maggiorato (CPM, *Cost Plus Method*: Cass., n. 18392/2015, cit., Cass., Sez. V, 21 luglio 2015, n. 15282) nonché l'ulteriore metodo di ripartizione degli utili, utilizzabile in modo altrettanto affidabile

rispetto agli altri metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento (TPSM, *Transactional profit split method*: Cass., n. 11837/2020, cit.).

2.5.3 – Si tratta di metodi, peraltro, espressamente richiamati dall'art. 4, secondo comma, d.m. 14 maggio 2018, cui rinvia l'art. 110, settimo comma, TUIR nella formulazione vigente - non applicabile nel caso di specie ma valorizzabile ulteriormente in termini di interpretazione evolutiva - al fine di ritenere che l'art. 9, terzo comma, TUIR (non più aggiornato), non costituisca, secondo l'interpretazione di questa Corte, esclusivo perimetro di individuazione della metodologia di ricostruzione del «valore normale», inteso quale prezzo praticabile dall'impresa residente in condizione di libera concorrenza e in circostanze comparabili (come, del resto, risultante dalla lettera dell'attuale formulazione dell'art. 110, settimo comma, TUIR).

2.6 – In dichiarata applicazione dei principi risultanti dalle menzionate Linee guida OCSE, deve, pertanto, individuarsi quale sia il metodo per la determinazione dei prezzi di trasferimento che risulti più appropriato alle circostanze del caso di specie (punti 1.9 e 2.2 Linee Guida 2017), non sussistendo una rigida gerarchia predefinita dei metodi utilizzabili, né dovendo i vari metodi alternativamente previsti dalle suddette Linee Guida essere utilizzati in chiave ausiliaria (Cass., n. 11837/2020, cit.), come – del resto - già auspicava la circolare dell'Agenzia al fine di pervenire al metodo più adatto al caso concreto 42/IIDD/1981 (Cass., Sez. V, n. 11837/2020, cit.) e come ora prevede *pro futuro* il menzionato art. 4, primo comma, d.m. 14 maggio 2018.

Si tratta di metodi, peraltro, utilizzabili anche da parte contribuente – unitamente ad eventuali ulteriori metodi, ancorché non descritti nelle Linee guida: punto 2,9 Linee Guida cit.), al fine di provare che le transazioni oggetto di accertamento sarebbero comunque intervenute a valori di mercato da considerarsi normali, così dando la società contribuente prova dell'esistenza delle

eventuali ragioni commerciali per le quali tale transazione sarebbe stata conclusa alle condizioni pattuite (Cass., Sez. V, n. 1232/2021, cit.; Corte di Giustizia UE, 8 ottobre 2020, Pizzarotti, C-558/19, punto 36; Corte di Giustizia UE, 31 maggio 2018, Hornbach, C-382/16, punti 57, 58).

2.7 - L'amministrazione finanziaria ha, pertanto, l'onere di confrontarsi con le varie metodologie di accertamento prese in esame dal contribuente e verificarle, ai fine di superare il dato contrattuale (e testuale) del prezzo praticato nella transazione infragruppo, scegliendo il metodo più appropriato al caso concreto e, così, assolvendo all'onere della prova circa l'applicazione del valore di comparazione più adeguato. Ove l'Ufficio intenda accedere al metodo del confronto del prezzo, deve procedere, oltre che all'analisi di similarità delle caratteristiche dei prodotti presi a campione (punto 1.107 Linee Guida cit.), anche all'analisi funzionale, dando rilievo alla funzione economica ricoperta dall'impresa concorrente i cui prezzi siano stati presi a campione, con particolare riferimento ai rischi assunti sia dalla contribuente, sia dall'impresa i cui prodotti sono presi a campione, quale presupposto della comparabilità delle operazioni commerciali (punti 1.54, 1.55, 1.56, 1.59, e ss. Linee Guida cit.; Cass., n. 11837/2020, cit.). Nell'ipotesi, invece, in cui l'Ufficio intenda utilizzare (ovvero escludere) il metodo alternativo del prezzo di rivendita (utile in caso di operazioni di commercializzazione), l'Ufficio dovrà sottrarre dal prezzo di rivendita praticato a una impresa indipendente terza (avuto riguardo, quindi, al prezzo finale di collocazione sul mercato) i margini lordi dei vari intermediari della intera catena distributiva, a ritroso praticati dalle imprese del gruppo, destinati alla copertura dei costi di vendita e di gestione, nonché considerando i beni utilizzati e i rischi assunti (punto 2.27, Linee Guida, cit.).

3 - Fatte tali premesse, deve evidenziarsi come la sentenza impugnata non si è attenuta ai suindicati principi.

3.1 - In primo luogo, si rileva come sia stata del tutto trascurata, in relazione al primo motivo di ricorso (in relazione al metodo del confronto del prezzo), l'analisi funzionale in relazione all'impresa concorrente, non essendo stata compiuta alcuna valutazione, sotto il profilo della comparabilità, della funzione economica svolta dall'impresa concorrente, atteso che la contribuente svolge unicamente funzioni di carattere produttivo, laddove l'impresa concorrente svolgerebbe anche attività di commercializzazione, con i conseguenti rischi legati alla gestione dell'eventuale insolvenza del cliente finale, delle rimanenze e dell'approvvigionamento.

3.2 - In secondo luogo è mancato sotto il profilo motivazionale, sempre quanto al metodo del prezzo ma in relazione al secondo e al terzo motivo - trattandosi di sentenza pubblicata in data precedente l'11 settembre 2012 e, quindi, per la quale si rende applicabile l'art. 360, primo comma, n. 5 cod. proc. civ. nella formulazione anteriore alla novella di cui all'art. 54 d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. con l. 7 agosto 2012, n. 134 - una analitica indicazione delle caratteristiche dei prodotti in base ai quali è stato condotto il giudizio di similarità.

3.3 - In terzo luogo, quanto ai primi tre motivi e in relazione al metodo del prezzo di rivendita, è mancato l'accertamento che il prezzo finale sulla base del quale è stato effettuato il calcolo a ritroso - detratto il margine delle società dell'intera catena distributiva - sia stato il prezzo finale praticato sul mercato e non un prezzo intermedio che sarebbe stato applicato ad altre società del gruppo.

3.4 - In quarto luogo - quanto ai motivi secondo e terzo in relazione al dedotto vizio di motivazione in relazione al criterio del costo maggiorato, la sentenza impugnata non ha dato alcuna indicazione sulle ragioni per le quali detto metodo non sarebbe utilizzabile, essendo del tutto carente il riferimento ai «dati» della contribuente. Anche sotto tale profilo la sentenza va cassata con rinvio alla CTR *a quo*.

4 - Il quinto motivo è fondato, mancando del tutto la motivazione in ordine alla ripresa IVA dei prezzi di trasferimento. Il ricorrente ha,

difatti, dedotto di avere proposto la questione della estensione della disciplina dei prezzi di trasferimento all'IVA nel ricorso introduttivo, allegato al ricorso (pag. 19 ricorso), deducendo di avere riproposto la questione in appello (pag. 157, 159 - 160 ricorso). Su tale questione la commissione di appello non si è pronunciata, per cui 3a sentenza va cassata anche sotto tale profilo.

E' assorbito l'esame degli ulteriori motivi.

5 - Il ricorso va, pertanto, accolto in relazione ai primi cinque motivi, con rinvio alla CTR *a quo*, anche per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

P. Q. M.

La Corte, accoglie il primo, il secondo, il terzo, il quarto e il quinto motivo, dichiara assorbiti gli ulteriori motivi; cassa la sentenza impugnata con rinvio alla CTR del Lazio, in diversa composizione, anche per la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, in data 14 gennaio 2021

Il Presidente

Federico Sorrentino

