

CORTE DI CASSAZIONE  
Sentenza 4 marzo 2026, n. 4887

Fatti di causa

1. A seguito di indagini penali svolte nei confronti del c.d. "gruppo Statuto," la Guardia di Finanza - Nucleo Polizia Tributaria di Roma, emetteva, in data 16/04/2008, processo verbale di constatazione nei confronti della società PDM D Srl, esercente attività di locazione di immobili, controllata dalla Statuto Lux holding S.a.r.l. con sede nel Granducato di Lussemburgo.

2. La Guardia di finanza contestava alla società di avere posto in essere strategie volte all'abbattimento dell'imponibile, derivante principalmente da plusvalenze generate da operazioni immobiliari di elevato valore.

3. I rilievi attenevano:

- alla clausola apposta al contratto preliminare, stipulato il 22/03/2005, di cessione dell'immobile "D" di viale Omissis in Roma, avente ad oggetto il "rendimento minimo garantito" per dieci anni (in misura pari alla differenza tra quanto sarebbe stato ritratto dalle locazioni e un tetto prefissato), e deduzione come costo nell'esercizio in corso dell'intera somma pari a oltre 47 milioni di euro, di cui si prevedeva il pagamento negli anni futuri;

- ai costi indebitamente dedotti in forza della fattura 13/05 emessa dalla società "Caronte Srl" dell'importo di 2.040.000,00, per attività di "consulenza e assistenza finanziaria" nella compravendita dell'immobile di via Omissis;

- infine, per quanto qui rileva, al trasferimento alla controllante Statuto Lux holding S.a.r.l. della somma di 70 milioni di Euro in forza di contratto di finanziamento infragruppo anch'esso stipulato il 22/03/2005 al tasso del 2%, a fronte di un tasso del credito bancario dell'epoca pari al 4,3% e a un tasso praticato per analoghi finanziamenti interni al medesimo gruppo nel medesimo periodo pari al 5%.

3.1. L'Agenzia delle entrate procedeva quindi alla ripresa a tassazione, per l'anno 2005, degli elementi negativi di reddito consistenti sia nella deduzione come costo, nell'esercizio suddetto, dell'intera somma dovuta in forza della clausola, apposta nel contratto di compravendita, sia dell'importo della fattura emessa per l'attività di consulenza ed assistenza finanziaria, ritenuta dall'Ufficio inesistente, nonché, per gli anni 2005 e seguenti, degli elementi positivi non dichiarati, e segnatamente nella differenza tra gli interessi percepiti al tasso di interesse dichiarato del 2% e quello "normale", ritenuto dall'Ufficio pari ai 4,3%.

3.2. Analoghe contestazioni e successive riprese a tassazione venivano effettuate nei confronti della società "gemella" PDM B Srl, che aveva posto in essere analoghe operazioni con la medesima controllante di diritto lussemburghese.

Ne scaturiva un ampio contenzioso, che coinvolgeva le due società di diritto italiano, in relazione a diversi anni di imposta.

4. Per quanto qui rileva, la controversia attiene alla impugnazione, da parte della PDM D Srl, degli avvisi di accertamento n. Omissis-11 e n. Omissis-11, relativi agli anni 2006 e 2007, che contengono la ripresa relativa alla riconduzione del tasso passivo del mutuo stipulato dalla società contribuente con la controllante Statuto Lux holding S.a.r.l. al valore ritenuto normale dall'Ufficio.



5. La società ha proposto tre distinti ricorsi avanti alla CTP di Roma, due contro gli avvisi di accertamento ed il terzo contro la conseguente cartella di pagamento, lamentando nel merito la violazione delle norme in tema di transfer pricing. La Commissione di primo grado, con la sentenza n. 21127/38/14 riuniti i ricorsi, li ha rigettati.
6. Quindi, la CTR del Lazio, con la sentenza indicata in epigrafe, ha accolto l'appello proposto dalla società, compensando le spese tra le parti.
7. Avverso la predetta sentenza ha proposto ricorso per cassazione, sorretto da quattro motivi, l'Amministrazione finanziaria e la società contribuente ha resistito con controricorso.
8. Avviata la trattazione del giudizio all'odierna udienza pubblica fissata per la discussione, nell'imminenza della stessa il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Mauro Vitiello, ha depositato memoria, chiedendo il rigetto del ricorso e l'Avvocatura dello Stato ha depositato memoria illustrativa ex art. 378 c.p.c.

### Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate ha dedotto, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c. la nullità della sentenza per contraddittorietà della motivazione in violazione dell'art. 132, secondo comma, num. 4 c.p.c., e degli artt. 1, secondo comma, e 36, secondo comma, num. 4, D.Lgs. n. 546/1992.
  - 1.1. Lamenta la ricorrente che tra la ricognizione operata dalla Commissione tributaria regionale del tasso d'interesse indicato dalla Banca d'Italia per il medesimo genere di operazioni, pari al 3,3 %, quello dei Bot pari ad 2,2% entrambi quindi superiori al 2% pattuito per il mutuo infragruppo in questione, e la conclusione tratta dalla CTR, secondo cui tale tasso di interesse fosse in linea con il mercato, non vi sarebbe un rapporto di inferenza logica.
  - 1.2. Il motivo è infondato, in quanto trascura di considerare che il riferimento al tasso d'interesse operato dalla CTR nella impugnata sentenza a sostegno della tesi affermata integra soltanto una delle ragioni del decisum, che comprendono, seppure sinteticamente, il richiamo anche ad ulteriori elementi, ravvisati nella genesi della operazione e nelle dinamiche del gruppo.
  - 1.3. A tale riguardo occorre ribadire che l'assenza della motivazione, la sua mera apparenza, o ancora la sua intrinseca illogicità, implicano una violazione di legge costituzionalmente rilevante e, pertanto, danno luogo ad un error in procedendo, la cui denuncia è ammissibile dinanzi al giudice di legittimità ai sensi del n. 4 dell'art. 360, ponendosi come violazione delle norme poste a presidio dell'obbligo motivazionale (Cass. S.U. sentenze 7 aprile 2014, nn. 8053 e 8054). In sostanza, il vizio di motivazione che solo può dar luogo alla cassazione della sentenza è quello che attinge il nucleo fondamentale della sentenza, il cosiddetto minimo costituzionale di esplicitazione delle ragioni poste a base della sentenza.
  - 1.4. Va ancora rammentato 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. U., 07/04/2014, n. 8053; Cass. Sez. 1, 03/03/2022 n. 7090).

2. Con il secondo motivo di ricorso si denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 9 del D.P.R. n. 917/1986.

2.1. Deduce la Difesa erariale, con riferimento al predetto capo della decisione, "in subordine e per mera cautela defensionale", che la CTR ha fatto riferimento anche alla circostanza che il tasso d'interesse attivo praticato a PDM D Srl dagli istituti di credito fosse pari al 0,97%.

2.2. Osserva la ricorrente che "Tale riferimento pare atteggiarsi a elemento menzionato meramente ad abundantiam, a ulteriore conforto della decisione, ma qualora si ritenesse che la Ctr abbia preso a riferimento tale tasso per determinare il valore normale della prestazione, allora la sentenza si porrebbe in contrasto con la norma in epigrafe".

2.3. Il motivo, caratterizzato da una formulazione ipotetica e dubitativa, è inammissibile per difetto del presupposto di specificità e chiarezza, in quanto non espone in modo esplicito le ragioni per cui si impugna la statuizione, della quale non identifica neppure la autonoma rilevanza, affidandone la valutazione alla Corte.

3. Con il terzo motivo di ricorso, l'Amministrazione finanziaria deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 110 del D.P.R. n. 917/1986, per avere i giudici di appello annullato la ripresa a tassazione per difetto di prova dell'indebito vantaggio fiscale conseguito dal contribuente.

3.1. Osserva, in particolare, che la CTR ha affermato che il divario del corrispettivo monetario del mutuo rispetto al valore considerato normale potrebbe costituire un indice che il medesimo è stato determinato in funzione di un vantaggio tributario, ma che, nella fattispecie, l'Ufficio non avrebbe dimostrato la indebita fruizione da parte del contribuente.

3.2. In sostanza, osserva, la ratio decidendi della sentenza impugnata si fonderebbe sulla considerazione che la tassazione della prestazione secondo il valore normale sia subordinata alla dimostrazione da parte dell'Ufficio del vantaggio tributario che da ciò sarebbe derivato all'Ufficio.

3.3. Rileva la ricorrente che la lettera della disposizione richiamata non fa menzione alcuna dell'ulteriore requisito che la CTR ha considerato indispensabile per l'applicazione della particolare disciplina ivi prevista, in quanto la ratio della norma sarebbe quella di sottoporre le transazioni infragruppo a tassazione al loro "valore normale", intendendosi per questo quello che si sarebbe determinato in assenza dei particolari legami sussistenti tra la società controllata e la controllante, ossia in condizioni di libero mercato. La norma assolve alla finalità, prevista e consentita dall'Ocse all'art. 9 del modello di convenzione sulla doppia imposizione, di evitare che vi siano aggiustamenti "artificiali" dei prezzi nei rapporti tra controllata e controllante aventi sede in Stati diversi, determinati dallo scopo di ottimizzare il carico fiscale di gruppo, canalizzando il reddito verso società dislocate in aree a fiscalità più mite ed i costi verso le società residenti in paesi con fiscalità più severa. Lo scopo prevalente della norma, che pone un'eccezione al principio della imposizione sul reddito basata sui corrispettivi effettivamente percepiti sarebbe dunque



da ricercarsi nella corretta ripartizione del potere di imposizione fiscale tra Stati, esulando dal campo di indagine ogni rilievo alla prova della finalità elusiva dell'operazione.

4. A tale riguardo, giova illustrare anzitutto il quadro normativo e giurisprudenziale di riferimento.

4.1. La normativa sul transfer pricing ha la finalità di consentire all'Amministrazione finanziaria un controllo dei corrispettivi applicati alle operazioni commerciali e/o finanziarie intercorse tra società collegate e/o controllate residenti in nazioni diverse, al fine di evitare che vi siano aggiustamenti "artificiali" di tali prezzi, determinati dallo scopo di ottimizzare il carico fiscale di gruppo, ad esempio, canalizzando il reddito verso le società dislocate in aree o giurisdizioni caratterizzate da una fiscalità più mite.

4.2. Laddove il prezzo di trasferimento, nei suddetti rapporti tra società, una delle quali italiana, facenti parte di un medesimo gruppo, sia ritenuto non conforme al c.d. "valore normale" o prezzo di libera concorrenza, in difetto di rettifica in aumento della dichiarazione dei redditi da parte della stessa contribuente, l'Amministrazione finanziaria potrà rettificare in aumento i corrispettivi di vendita inferiori al valore normale o rettificare in diminuzione i costi superiori al valore normale.

4.3. L'art. 110, comma 7, del TUIR stabilisce che "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 dalle 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".

4.4. La norma costituisce - in conformità con le linee guida fissate dall'art. 9 del modello di convenzione fiscale OCSE (Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico) sulla determinazione dei prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e per le amministrazioni finanziarie, una deroga al principio per cui, nel sistema di imposizione sul reddito, queste viene determinato sulla base dei corrispettivi pattuiti dalle parti della singola transazione commerciale.

4.5. Secondo l'art. 9, comma 3, del D.P.R. n. 917/1986, nel testo vigente *ratione temporis*, 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 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. Per i beni e servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore".

4.6. Questa Corte ha, a tale riguardo, affermato che "La normativa sul transfer pricing ha, pertanto, la finalità di consentire all'Amministrazione finanziaria un controllo dei corrispettivi applicati alle operazioni commerciali e/o finanziarie intercorse tra società



collegate e/o controllate residenti in nazioni diverse, al fine di evitare che vi siano aggiustamenti "artificiali" di tali prezzi, determinati dallo scopo di ottimizzare il carico fiscale di gruppo, ad esempio, canalizzando il reddito verso le società dislocate in aree o giurisdizioni caratterizzate da una fiscalità più mite e le manovre sui prezzi di trasferimento applicati nelle operazioni tra parti legate da rapporti di controllo societario vengono dunque perseguite, a livello internazionale, non tanto perché rivolte al conseguimento di un indebito risparmio fiscale (pur ottenibile attraverso le stesse), quanto perché distorcono la corretta allocazione tra gli Stati delle basi imponibili generate dagli scambi transfrontalieri (Cass., 1 aprile 2016, n. 6331, in motiv.)

4.7. E, dunque, disciplina dei prezzi di trasferimento ed abuso del diritto devono ritenersi istituti autonomi, come d'altronde evidenziato, anche a livello unionale, dalla Corte di Giustizia (v. da ultimo Sent. 4 ottobre 2024, C-585/22, X BV), sebbene non certo immuni da interferenze.

4.8. Va, invero, rilevato come le manovre sui prezzi di trasferimento infragruppo possono essere motivate anche da ragioni diverse da quella del vantaggio fiscale, quali, ad esempio, l'obiettivo di abbassare gli utili prodotti in Paesi ad alta instabilità politica, di aggirare le normative anti dumping, di penetrare nuovi mercati, di contenere i rischi di cambio, di avvalersi di ordinamenti che tutelano il segreto bancario. Una finalità antielusiva può pertanto sussistere, ma non è elemento necessario, né tanto meno esaurisce gli obiettivi dello strumento (Cass. 1 aprile 2016, n. 6331, in motiv.).

4.9. Pertanto, in materia di transfer pricing l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare l'esistenza di transazioni economiche tra imprese collegate ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, ma non anche quello di dimostrare la maggiore fiscalità nazionale o il concreto vantaggio fiscale conseguito dal contribuente, perché la normativa di riferimento non è una disciplina antielusiva in senso proprio, mentre spetta al contribuente provare che la transazione è avvenuta in conformità ai valori di mercato normali (Cass. Sez. 5, 16/01/2019, n. 898, Rv. 652196 - 01).

4.10. Si è, ancora di recente, chiarito 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 (così Cass. Sez. 5, 19/05/2021, n. 13571, Rv. 661309 - 01).

4.11. Con stretta attinenza alla fattispecie in esame, si è infine affermato che in tema di transfer pricing internazionale ed in applicazione del criterio di riparto dell'onere della prova, in caso di finanziamento infragruppo, erogato dalla società controllante italiana a una società veicolo estera, l'amministrazione finanziaria deve fornire la prova della



transazione ad un tasso di interesse apparentemente inferiore a quello "normale", quale presupposto della ripresa a tassazione degli interessi attivi sul finanziamento, in tutto o in parte non corrisposti, quantificati in base al tasso di interesse di mercato (osservabile in relazione a finanziamenti aventi caratteristiche sufficientemente comparabili, erogabili a soggetti aventi il medesimo credit rating dell'impresa debitrice associata), la cui determinazione è quaestio facti demandata al giudice di merito; dopodiché spetta alla società contribuente fornire la prova contraria, dimostrando l'aderenza del tasso di interesse applicato ai tassi di mercato, nel senso che identica transazione tra imprese indipendenti operanti nel libero mercato sarebbe avvenuta alle stesse condizioni finanziarie, oppure dimostrare che il finanziamento alle dette condizioni sia dipeso da ragioni commerciali interne al gruppo, connesse al ruolo assunto dalla controllante a sostegno delle consociate (Cass. Sez. 5, 20/05/2021, n. 13850, Rv. 661262 - 01; seguita da Cass. Sez. 5, 08/02/2025, n. 3223, Rv. 674083 - 01).

5. Da quanto doverosamente tratteggiato consegue l'infondatezza del motivo, poiché la CTR, per quanto di ragione, si è conformata ai principi ora richiamati.

5.1. È pur vero che in apertura delle proprie argomentazioni, i giudici di appello hanno affermato che la disciplina in esame costituisce una clausola antielusiva, in linea con i principi comunitari in tema di abuso del diritto e ha, quindi, osservato che il divario del corrispettivo monetario rispetto a tale valore può costituire l'indice che il medesimo è stato determinato in funzione di un vantaggio tributario, ma che nella fattispecie, l'Ufficio non ne ha dimostrato la indebita fruizione da parte del contribuente, in tal modo ponendo a carico dell'Amministrazione l'onere di provare un ulteriore requisito, non indispensabile per l'applicazione della particolare disciplina in esame.

5.2. Tuttavia, tale astratta statuizione, che in effetti non si allinea compiutamente all'orientamento di questa Corte come da ultimo affinato, non costruisce l'ossatura sulla quale si regge la sentenza impugnata, la cui autonoma ratio decidendi poggia altrove, e pertanto la censura dell'Agenzia, che solo tale statuizione attacca, non coglie nel segno.

5.3. La CTR ha infatti rilevato che i tassi di mercato, per le erogazioni superiori al milione di euro, erano pari al 3.3%, come da rilevazione della Banca d'Italia, e ha richiamato dati di contorno quali i tassi attivi dei Bot e quelli attivi praticati dalle banche alla PDM D Srl Ha, quindi, osservato che "il legislatore con la Riforma del diritto societario del 2003 ha esplicitamente riconosciuto quello di "gruppo" quale interesse qualificante l'attività di impresa, definendo un chiaro coordinamento tra lo stesso e quello delle singole realtà facenti parte tra lo stesso e quello delle singole realtà facenti parti della più ampia struttura organizzativa", e che "il finanziamento concesso dalla contribuente alla sua controllante estera applicando un tasso di interesse del 2%, deriva dalla liquidità realizzata in data 22/3/2005, con la vendita del complesso immobiliare sito in Roma, Viale Omissis", così ritenendo che l'operazione rispondesse comunque a logiche imprenditoriali ragionevoli e plausibili, e dunque operando una pur sintetica valutazione, ritenendo ad esito della quale ha ritenuto giustificabile la pattuizione, in favore della controllante lussemburghese di un tasso di interesse del 2%, tenuto conto delle specifiche caratteristiche concrete.

5.4. L'Agenzia non deduce, né afferma di avere dedotto nei gradi di merito, a sostegno della tesi secondo cui la transazione fosse avvenuta ad un tasso di interesse inferiore a quello "normale", che altri finanziamenti aventi caratteristiche sufficientemente comparabili, erogabili a soggetti aventi il medesimo credit rating dell'impresa debitrice associata, fossero stati erogati ad un tasso interesse maggiore; la ricorrente si è limitata,



peraltro in relazione a differente strumento di impugnazione, ad osservare che nel medesimo periodo, nell'ambito del "Gruppo Statuto" "in relazione ad un conto corrente di corrispondenza tra la A.A. Srl e la Via Srl entrambe residenti, sono stati liquidati interessi attivi, a favore della Vis Srl, ad un tasso del 4% e passivi, a favore della A.A. Srl, ad un tasso del 5%", circostanze non pertinenti, per quanto si è ora evidenziato.

Nulla ha, inoltre, specificamente obiettato la ricorrente alla affermazione dei giudici di appello, laddove hanno, seppure con sintetica ricognizione, rilevato come il finanziamento alle dette condizioni rispondesse a ragioni commerciali interne al gruppo.

6. Con il quarto motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 5, c.p.c., l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, qualificando come "fatto" l'effetto di riduzione dell'imponibile collegato all'applicazione di un tasso di interesse inferiore a quello di mercato.

6.1. Il motivo è inammissibile, non essendo stato dedotto un preciso accadimento fenomenico che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti, abbia carattere decisivo e non abbia costituito oggetto di esame nella pronuncia impugnata.

6.2. Con riferimento all'asserito omesso esame di un fatto decisivo, rilevante ex art. 360, primo comma, num. 5, c.p.c., come riformulato dall'art. 54 D.L. 22 giugno 2012 n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012 n. 134, deve rilevarsi che è denunciabile 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. U. 07/04/2014 n. 8053, Cass. Sez. U. 21/12/2022 n. 37406, Cass. 08/05/2019, n. 12111).

6.3. Al di fuori di queste ipotesi, è censurabile ai sensi del num. 5 soltanto l'omesso esame di un fatto storico controverso, che sia stato oggetto di discussione e che sia decisivo; di contro, non è più consentito impugnare la sentenza per criticare la sufficienza del discorso argomentativo a giustificazione della decisione adottata sulla base degli elementi fattuali acquisiti e ritenuti dal giudice di merito determinanti ovvero scartati in quanto non pertinenti o recessivi (Cass. 31/01/2017, n. 2474).

6.4. Per fatto decisivo deve intendersi innanzitutto un fatto (inteso nella sua accezione storico-fenomenica e, quindi, non un punto o un profilo giuridico) principale o secondario, che sia processualmente esistente, in quanto allegato in sede di merito dalle parti ed oggetto di discussione tra le parti, che risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali e se preso in considerazione avrebbe determinato una decisione diversa (Cass. 13/04/2017, n. 9637). Pertanto, non costituiscono "fatti" suscettibili di fondare il vizio ex art. 360, primo comma, num. 5, c.p.c., le argomentazioni o deduzioni difensive, il cui omesso esame non è dunque censurabile in Cassazione ai sensi del n. 5 dell'art. 360 (Cass. 13/04/2021, n. 9637), né costituiscono "fatti storici" le singole questioni decise dal giudice di merito, né i singoli elementi di un accadimento complesso, comunque apprezzato, né le mere ipotesi alternative (Cass. 31/03/2022, n. 10525).

6.5. Pacifica l'applicabilità della norma al processo tributario (così Cass., Sez. U. n. 8053/2014 cit.), questa Corte, in tema di contenzioso tributario, ha ritenuto inammissibile il motivo di ricorso per cassazione con il quale non si censuri l'omesso esame di un fatto



decisivo, ma si evidenzia solo un'insufficiente motivazione per non avere la CTR considerato tutte le circostanze della fattispecie dedotta in giudizio (Cass. 28/6/2016 n. 13366, in materia di idoneità delle dichiarazioni rese da un terzo a fondare la prova, da parte della contribuente, di fatture per operazioni inesistenti).

6.6. Infine, il vizio in esame non è denunciabile qualora le sentenze di merito siano fondate sulle medesime ragioni di fatto (cd. doppia conforme), incombendo al ricorrente in cassazione l'onere di allegare che, di contro, le due decisioni si fondano su ragioni diverse.

7. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato, con conseguente condanna della ricorrente al rimborso, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano come in dispositivo.

Rilevato che risulta soccombente l'Agenzia delle Entrate, ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica il D.P.R. n. 30 maggio n. 115, art. 13 comma 1-quater (Cass. 29/01/2016, n. 1778).

P.Q.M

La Corte rigetta il ricorso.

