

## CONTENZIOSO

---

### *Transfer pricing e onere probatorio*

di Luigi Ferrajoli

Approda in Cassazione un'interessante questione concernente la **rettifica in aumento** da parte dell'**Amministrazione finanziaria** dei ricavi dichiarati da una Società a seguito della rideterminazione a **valore normale** dei **prezzi di trasferimento** da questa praticati nella **cessione di beni e prestazioni di servizi** alle sue **consociate estere**.

La vicenda che vede coinvolta la **sede italiana** di una nota **compagnia di telecomunicazioni** ha consentito ai **Supremi Giudici** la formulazione di **principi di diritto** nell'ambito di una materia dai tratti ancora piuttosto incerti per l'operatore e molto dibattuta tra gli interpreti, sia in ordine alla **natura della disciplina**, che viene dalla **Corte** inquadrata all'interno delle norma a **finalità espressamente antielusiva**, sia con riguardo ai principi in tema di ripartizione **dell'onere probatorio** tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate, affidato a sei motivi di diritto, coinvolgeva anche ulteriori rilievi frutto **dell'attività di verifica** prodromica all'accertamento riguardando **la rettifica delle perdite** dichiarate dalla società, in esito al recupero a tassazione di alcune componenti negative del reddito, ritenute **dall'Amministrazione finanziaria** indeducibili, nonché **la ripresa a tassazione**, per l'anno 1998, ai fini IVA, del costo di alcuni servizi di consulenza e ricerca resi ad una **consociata estera** e ritenuti dall'Ufficio soggetti ad **imposizione in Italia** ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 7, comma 3, e del valore di alcune operazioni commerciali ritenute **inesistenti**.

Tuttavia, gli esiti di maggiore **valenza ermeneutica** la Cassazione li raggiunge proprio con riguardo al rilievo sul **transfer pricing** che ha stimolato **la Corte** nella formulazione, **con la sentenza n. 16399/2015**, di un interessante **riparto probatorio** tra prova positiva da rendersi a cura **dell'attore sostanziale** del giudizio tributario (i.e.: Amministrazione finanziaria) e **prova contraria** ad onere del contribuente/ricorrente.

Com'è noto, la **disciplina del transfer pricing**, ai sensi dell'art.110, co.7, d.P.R. n.917/86 (già art.76, co.5), prevede che i componenti derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, le quali **direttamente o indirettamente controllano l'impresa** o ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società controllante l'impresa nazionale, siano valutati in base al "valore normale" dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni ricevuti.

**L'analisi dei prezzi** può essere condotta facendo ricorso a metodi di **tipo tradizionale** (confronto di prezzo, **prezzo di rivendita**, costo maggiorato) ovvero con **metodi alternativi** (ripartizione dei profitti globali, comparazione dei profitti, **redditività del capitale investito**,

margini lordi di settore).

Nella fattispecie in esame la **valutazione di conformità** dei prezzi praticati tra **le consociate** era stata operata alla stregua del **metodo del confronto dei prezzi** ritenuto, per giunta, non adeguato dai Giudici di merito siccome *"è stato fatto, non fra prodotti identici fra loro, ma fra quelli appartenenti ad una stessa **generica famiglia** e non necessariamente simili come **struttura e composizione**"* i quali avevano, pertanto, concluso considerando *"non raggiunta la prova che le transazioni poste in essere dalla parte con le sue consociate estere siano avvenute a **prezzi inferiori al normale**"*.

La Corte ha colto l'occasione per ribadire, da un lato, che la disciplina di cui **all'art.110 Tuir** *"fissa una **clausola antielusiva** finalizzata ad evitare **trasferimenti di utili** mediante **l'applicazione di prezzi inferiori o superiori al valore dei beni scambiati, onde sottrarli all'imposizione fiscale in Italia a favore di tassazioni estere inferiori**"*, dall'altro, per operare un distinguo in termini di assolvimento dell'onere probatorio a seconda che la rettifica abbia ad oggetto **i ricavi dichiarati dalla contribuente** ovvero la **deducibilità dei costi** da questa sostenuti.

Sotto il primo profilo la pronuncia chiarisce che, per quanto concerne i componenti positivi del reddito, **l'onere di provare** la fondatezza della rettifica da **transfer pricing** incombe sull'Amministrazione finanziaria, secondo le regole generali in materia e che tale onere resta limitato alla **dimostrazione** dell'esistenza di **transazioni tra imprese collegate** e dello scostamento evidente tra il corrispettivo pattuito e quello di mercato (**valore normale**), non essendo **tale onere** esteso alla **prova della funzione elusiva dell'operazione**, *"mentre, con riferimento alle rettifiche dei costi"* specificano gli Ermellini *"poiché il problema della ripartizione dei **costi infragruppo** involge anche il profilo dell'inerenza, oltre che quello **dell'esistenza**, l'onere di fornire la dimostrazione dell'esistenza e **dell'inerenza di tali componenti** negativi del reddito e, qualora si tratti di costi derivanti da servizi o **beni prestati o ceduti da una società controllante estera ad una controllata italiana**, anche di ogni elemento che consenta all'Amministrazione di verificare il normale valore dei relativi corrispettivi, non può che ricadere, in forza del c.d. **"principio di vicinanza alla prova"**, sul contribuente"*.