

Edizione di sabato 13 Luglio 2019

ACCERTAMENTO

Decreto crescita: un contraddittorio preventivo “limitato” e non generalizzato
di Angelo Ginex

IVA

Iva all'importazione dovuta nel Paese UE di destinazione finale del bene
di Marco Peirolo

CRISI D'IMPRESA

L'attività agricola non sempre salva dal fallimento
di Luigi Scappini

DICHIARAZIONI

Il quadro NR “Nuovi residenti” del modello Redditi 2019 – II° parte
di Luca Mambrin

ACCERTAMENTO

Scambi commerciali tra imprese residenti: valutazione dell'antieconomicità
di Marco Bargagli

ACCERTAMENTO

Decreto crescita: un contraddittorio preventivo “limitato” e non generalizzato

di Angelo Ginex

Il **D.L. 34/2019** (c.d. Decreto crescita), con l'intento di dare risposta alla tanto invocata introduzione di un **generalizzato obbligo di contraddittorio**, e così colmare le evidenti lacune difensive già registrate in sede giurisprudenziale e deflazionare il contenzioso tributario, ha introdotto un obbligo di **invito al contraddittorio** per gli avvisi di accertamento emessi a partire dall'1.7.2020, che però appare *sine dubio* assai **limitato**.

Infatti, l'[articolo 4-octies, comma 1, lett. b\), D.L. 34/2019](#), aggiunto peraltro "solo" in sede di conversione con **L. 58/2019**, introduce l'[articolo 5-ter D.Lgs. 218/1997](#), secondo cui: «*L'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento».*

Tale norma pone, dunque, a carico dell'Amministrazione finanziaria l'**obbligo** di avviare una procedura di **accertamento con adesione**, la quale tuttavia si applica alle sole ipotesi in cui alcun pvc sia consegnato al contribuente, come nel caso degli **accertamenti a tavolino**.

Per le ipotesi di consegna del **processo verbale di constatazione** continua, invece, ad applicarsi la garanzia prevista dall'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#), la quale concede al contribuente la possibilità di presentare **memorie illustrate** all'Ufficio **entro 60 giorni dalla consegna del pvc**.

Ciò detto, sotto il profilo della tecnica legislativa utilizzata, della nuova norma sorprende innanzitutto che **dall'omesso invio dell'invito obbligatorio non deriverebbe alcuna sanzione** per gli atti emessi dall'Amministrazione finanziaria, riesumando così una sorta di presunzione di legittimità dell'atto amministrativo.

Ai sensi dell'[articolo 5-ter, comma 5, D.Lgs. 218/1997](#), infatti, l'avviso di accertamento emesso in **difetto di invito al contraddittorio** con il contribuente è **nullo solo se** il contribuente offre la c.d. **prova di resistenza**, ossia dimostri in concreto, in sede di impugnazione dell'atto impositivo, le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato correttamente attivato.

Si assiste con ciò ad una **istituzionalizzazione** di quanto già previsto dalla **giurisprudenza di legittimità** in tema di **tributi armonizzati** ([SS.UU., n. 24823/2015](#)) e recentissimamente esteso anche ai **tributi non armonizzati** ([Cassazione, n. 701/2019](#)).

Ad adiuvandum, si rileva che le ipotesi che limitano l'applicazione del suddetto obbligo sono davvero numerose.

L'[articolo 5-ter, comma 4, D.Lgs. 218/1997](#) prevede che in tutti i casi di particolare **urgenza**, specificamente motivata, o nelle ipotesi di **fondato pericolo per la riscossione**, l'Amministrazione finanziaria possa notificare direttamente l'**avviso di accertamento**, senza obbligo di avviare il **contraddittorio** con il contribuente.

Inoltre, l'obbligo in parola **non** si applica agli **avvisi di accertamento parziale**, di cui all'[articolo 41-bis D.P.R. 600/1973](#), e di **rettifica parziale Iva**, di cui all'[articolo 54, commi 3 e 4, D.P.R. 633/1972](#), lasciando così fuori dall'ambito applicativo della garanzia la stragrande maggioranza delle rettifiche, atteso che nella prassi le rettifiche sono ormai operate con dette modalità.

Restano, inoltre, **fuori** dall'ambito applicativo della norma i **tributi locali** e gli **altri tributi indiretti**.

Da questi plurimi rilievi appare dunque evidente come **la neo-introdotta garanzia avrà applicazione residuale**, salvi futuri cambiamenti nelle modalità di rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Da ultimo, l'[articolo 5-ter, comma 3, D.Lgs. 218/1997](#) prevede che in caso di **mancato accordo** con l'Amministrazione finanziaria, il successivo **avviso di accertamento** dovrà essere **specificamente motivato** in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente durante il contraddittorio, senza, tuttavia, precisare alcunché sulle sanzioni derivanti dalla mancanza della motivazione rafforzata.

Pare, peraltro, che in tal caso, all'atto della **notifica** dell'**avviso di accertamento** i contribuenti **non** potranno formulare successiva istanza di **accertamento con adesione**, ai sensi dell'[articolo 6, comma 2, D.Lgs. 218/1997](#).

In definitiva, quindi, l'**istituto** introdotto appare sicuramente **distonico** rispetto alle misure fiscali varate per rilanciare la crescita economica, e comunque **non modifica in melius i rapporti tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria**, attesa **l'applicazione alquanto "limitata"**, nonché l'approccio restrittivo dei giudici di legittimità in tema di prova di resistenza offerta dai contribuenti.

Evidentemente, la **soluzione migliore** e forse anche la più semplice sarebbe stata un'altra, ovvero quella di inserire una **norma ad hoc** nello **Statuto dei diritti del contribuente**, magari anche rivisitandone completamente l'[articolo 12](#) in modo da estendere l'obbligo di contraddittorio preventivo ivi previsto ai c.d. **accertamenti a tavolino**.

Master di specializzazione

LA GESTIONE DELLE LITI CON IL FISCO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Iva all'importazione dovuta nel Paese UE di destinazione finale del bene

di Marco Peirolo

Ai fini della determinazione del luogo in cui è dovuta l'**Iva all'importazione**, “*qualora un bene venga introdotto nel territorio dell'Unione europea, non è sufficiente che il bene sia stato oggetto di violazioni della normativa doganale in un determinato Stato membro, da cui sia derivata in tale Stato un'obbligazione doganale all'importazione, per ritenere che il bene sia entrato nel circuito economico dell'Unione nello Stato membro medesimo*”. In particolare, qualora sia accertato che lo stesso bene sia stato **trasportato in altro Stato membro**, che rappresenta la sua **destinazione finale, ove avviene il consumo**, “*ragion per cui l'imposta sul valore aggiunto all'importazione relativa al bene de quo sorge allora solo in detto altro Stato membro*”.

è la conclusione raggiunta dalla **Corte di giustizia** dell'Unione europea nella [causa C-26/18](#) (*Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*), avente per oggetto **l'individuazione del Paese UE in cui è dovuta l'Iva all'importazione per i beni di provenienza extra-UE** introdotti in un primo momento in Germania per via aerea, per essere successivamente trasferiti in Grecia a bordo di altro aereo.

Essendo state riscontrate alcune irregolarità nel regime doganale applicato ai predetti beni una volta introdotti in Germania, la questione da dirimere è **se l'obbligo d'imposta si verifichi in Germania o in Grecia, dove i beni sono stati destinati**.

Il dubbio del giudice del rinvio è sorto dall'asserita **contraddizione emergente dai principi espressi dalla Corte europea** nelle sentenze *Eurogate Distribution* e *DHL Hub Leipzig* ([cause riunite C-226/14 e C-228/14 del 2 giugno 2016](#)) e *Wallenborn Transports* ([causa C-571/15 dell'1 giugno 2017](#)), in relazione alle **condizioni richieste** per stabilire se un bene sia stato introdotto nel circuito economico dell'Unione.

In entrambi gli arresti, la Corte ha affermato, sulla base della specifica **condotta illecita** da cui ha avuto origine l'obbligazione doganale, che **non si può ritenere che i beni siano entrati nel circuito economico dell'Unione**. In particolare:

- nella causa *Eurogate Distribution* e *DHL Hub Leipzig*, perché, pur essendosi verificata la violazione dell'**obbligo di iscrivere tempestivamente nella contabilità di magazzino l'uscita delle merci** dal regime di deposito doganale, **le merci sono state vincolate a tale regime fino alla loro riesportazione** e “*non [era] controverso che non sussistessero rischi che le medesime entrassero nel circuito economico dell'Unione*”;

- nella **causa Wallenborn Transports**, in quanto, sebbene le merci siano state sottratte al controllo doganale all'interno di una zona franca e non si trovassero più in tale zona, è risultato provato che, prima che le merci lasciassero la zona franca e fossero destinate ad un terzo Stato, “**non [sussisteva] un'immissione nel circuito economico dello Stato membro sul cui territorio [era] situata la zona franca**. Infatti, successivamente alla sottrazione al controllo doganale, la merce è rimasta in un primo tempo nella zona franca, dove non è stata né immessa in libera pratica né consumata o usata”.

Il dubbio che deve essere risolto nell'ambito della [causa C-26/18](#) in commento è se, ai fini dell'esigibilità dell'Iva all'importazione, sia sufficiente il **mero rischio di ingresso dei beni nel circuito economico della UE**.

Nel sistema dell'Iva all'importazione opera una **presunzione relativa**, cioè **superabile con prova contraria**, allorché si presume che, in caso di **inosservanza della normativa doganale** relativa al regime al quale sono state vincolate le merci all'atto dell'introduzione nell'Unione, le stesse siano destinate ad inserirsi nel **circuito economico dell'Unione**.

La presunzione può essere **superata dimostrando che le merci non sono entrate in tale circuito**, esattamente come accaduto nelle sentenze sopra richiamate.

Applicando le considerazioni esposte alla controversia oggetto della [causa C-26/18](#) si desume agevolmente che la violazione delle disposizioni doganali commesse nell'aeroporto tedesco, in cui i beni sono stati direttamente trasferiti da un aeromobile ad un altro con destinazione in Grecia, è del tutto **irrilevante ai fini della riscossione, in Germania, dell'Iva all'importazione**, pur essendo sorta un'obbligazione doganale.

In altri termini, se è dimostrato, come lo è in base ai fatti di causa, che i beni **sono entrati nel circuito economico dell'Unione non quando si trovavano in Germania, ma dopo avere raggiunto la Grecia**, gli inadempimenti della normativa doganale commessi in Germania **non determinano l'insorgenza dell'obbligo d'imposta in tale Paese, ma in Grecia**.

Come, infatti, rilevato dalla **Corte nei punti 49-53**, “se è vero che i beni in questione sono stati oggetto di violazione della **normativa doganale sul territorio tedesco**, essi sono stati unicamente **trasbordati da un aereo all'altro su tale territorio**.

È pur vero che, a causa di tali violazioni della normativa doganale, i beni in questione, che si trovavano materialmente nel territorio dell'Unione, **non erano più sotto la sorveglianza delle autorità doganali tedesche**, le quali erano private della possibilità di controllare la circolazione dei beni medesimi.

Tuttavia, nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che è stato accertato che **i beni in questione sono stati trasportati in Grecia**, la loro destinazione finale, dove sono stati consumati.

Pertanto, in una causa come quella principale, **le violazioni della normativa doganale verificatesi**

sul territorio tedesco non costituiscono, di per sé, un elemento sufficiente per ritenere che i beni in questione siano entrati nel circuito economico dell'Unione in Germania.

Ciò detto, si deve rilevare che, in una fattispecie del genere, i beni sono entrati nel circuito economico dell'Unione nello Stato membro della loro destinazione finale e che, di conseguenza, l'Iva all'importazione relativa a tali beni è sorta in tale Stato membro".

In definitiva, nella situazione considerata, si applica la regola prevista dall'[articolo 60 Direttiva 2006/112/CE](#), che – nello stabilire che “l'importazione di beni è effettuata nello Stato membro nel cui territorio si trova il bene nel momento in cui entra nella Comunità” – **ricollega il luogo impositivo al Paese UE in cui i beni sono destinati al consumo** (nella specie, la Grecia).

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

Scopri le sedi in programmazione >

CRISI D'IMPRESA

L'attività agricola non sempre salva dal fallimento

di Luigi Scappini

Come noto, l'**imprenditore agricolo** soggiace a un regime particolare in ragione del quale, tra l'altro, **non** può essere **soggetto a fallimento**.

Tale affermazione deriva dalla lettura dell'[articolo 1 L.F..](#)

L'**infallibilità** dell'imprenditore agricolo deriva dalla **convinzione** del Legislatore del '42 per cui un'**eventuale insolvenza non** avrebbe arrecato gravi **ripercussioni economiche** in ragione dei ridotti capitali necessari all'esercizio dell'attività.

Sebbene sia indubbio che l'attuale **imprenditore agricolo** sia sempre più **vicino** a quello **commerciale** e che, in determinati settori del comparto primario, l'**evoluzione tecnologica** ha portato a investimenti considerevoli di capitale, tale principio di infallibilità non è stato oggetto di modifica neppure con il varo del **nuovo Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza**, ragion per cui l'imprenditore agricolo **rimarrà**, anche **successivamente** al **15 agosto 2020**, un soggetto **non fallibile**.

La **Corte di Cassazione**, tuttavia, con l'arresto di cui alla [sentenza n. 5342/2019](#) ci ricorda come, ai fini dell'infallibilità, **non** sia **sufficiente** svolgere un'**attività agricola** di cui all'[articolo 2135 cod. civ.](#) al **momento del deposito** della **domanda di fallimento**.

La sentenza riguardava una **società semplice** che per un dato periodo di tempo aveva svolto, simultaneamente, sia **attività agricola** propria sia **attività commerciale** e che per tale ragione era stata **dichiarata fallita**, su istanza di un **istituto di credito**, per poi veder riformata al sentenza da parte della Corte di appello. Contro quest'ultima sentenza, veniva proposto **ricorso per cassazione**.

Preliminarmente bisogna ricordare come la mera **iscrizione** di un'impresa nel **Registro delle Imprese** in qualità di **soggetto esercente attività agricola** ai sensi dell'[articolo 2135 cod. civ.](#), di per sé **non rappresenta** uno **schermo sufficiente** contro la fallibilità; infatti, è costante la giurisprudenza di legittimità nell'affermare che è **sempre necessario procedere a una verifica dell'effettiva attività esercitata**.

Nel caso in cui sia **rivenibile lo svolgimento effettivo** e reale di un'**attività commerciale**, ecco che viene meno la **schermatura agricola** e la società, al sussistere dei parametri richiesti diviene **fallibile**. In tal senso la [sentenza n. 24995/2010](#).

E tale **indagine**, sempre a parere dei giudici di legittimità deve essere svolta in modo **compiuto** e quindi **non limitandosi alla verifica del rispetto dei requisiti formali**, ragion per cui dovrà essere **effettivamente verificata l'attività svolta e il rispetto** degli eventuali **parametri** richiesti dal Legislatore nel momento in cui l'impresa non si limiti a svolgere attività agricole *ex se* ma siano esercitate anche **attività connesse** per le quali è richiesto sempre il **rispetto del parametro della prevalenza**.

Infatti, come affermato sempre dalla **Cassazione** con la [sentenza n. 16614/2016](#) “**l'esenzione dell'imprenditore agricolo dal fallimento viene meno ove non sussista, di fatto, il collegamento funzionale della sua attività con la terra**, intesa come fattore produttivo, o quando le attività connesse di cui all'**articolo 2135, terzo comma, cod. civ.**, assumano rilievo decisamente prevalente, sproporzionato rispetto a quelle di coltivazione, allevamento e silvicoltura, **gravando su chi invochi l'esenzione**, sotto il profilo della connessione tra la svolta attività di trasformazione e la commercializzazione dei prodotti ortofrutticoli e quella tipica di coltivazione ex articolo 2135, primo comma, il corrispondente **onere probatorio**”. In senso conforme anche le [sentenze n. 24995/2010](#) e [n. 23158/2018](#).

Sul punto giova evidenziare come la **connessione** deve essere provata in ragione dei **parametri** richiesti dalla norma **civilistica**, a nulla rilevando, quindi, ad esempio i volumi economici generati, ben potendo, nella realtà, essere **più rilevanti quelli dell'attività connessa**, che si ricorda, nasce come **attività commerciale** e che solamente al rispetto di determinati parametri richiesti, tra cui quello della prevalenza, per *fictio iuris* assume la natura di **attività connessa agricola**.

Quindi, la connessione tutte le volte dovrà essere **verificata** in ragione dei **prodotti oggetto** dell'attività in presenza di **attività connessa cd. di prodotto** o dei **mezzi**, e delle **risorse umane utilizzati** nel caso di **attività connesse cd. di azienda**.

A questi principi condivisibili, la recente [sentenza n. 5342/2019](#) in commento ne aggiunge un altro, affermando che “*una volta accertato in sede di merito l'esercizio in concreto di attività commerciale, in misura prevalente sull'attività agricola contemplata in via esclusiva dall'oggetto sociale di un'impresa agricola costituita in forma societaria, questa resta assoggettabile a fallimento nonostante la sopravvenuta cessazione dell'esercizio di detta attività commerciale prevalente al momento del deposito di una domanda di fallimento a suo carico*”.

Seminario di specializzazione

L'IMPRESA AGRICOLA: PROFILI CIVILISTICI E FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >

DICHIARAZIONI

Il quadro NR “Nuovi residenti” del modello Redditi 2019 – II° parte di Luca Mambrin

Il [Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate 08.03.2017](#) ha delineato **le modalità applicative per l’esercizio, la modifica o la revoca dell’opzione** nonché per il **versamento dell’imposta sostitutiva**.

In particolare il contribuente **può esercitare l’opzione**:

- presentando **un’istanza di interpello e la relativa check list** in cui vengono indicati gli elementi necessari per accedere al regime;
- tramite **la dichiarazione dei redditi relativa** al periodo d’imposta da cui si intendono far decorrere gli effetti **compilando il quadro NR**.

Come chiarito nella [circolare 17/E/2017](#) il contribuente che esercita l’opzione tramite il quadro NR, nel presupposto di rispettare tutte le condizioni richieste dall’[articolo 24-bis Tuir](#), deve conservare la **documentazione che andrebbe allegata all’istanza di interpello**.

Più precisamente, il contribuente deve **conservare e fornire**:

- su richiesta dell’Amministrazione finanziaria, la documentazione comprovante **gli elementi personali ed economici di collegamento con lo Stato estero di residenza** (c.d. *centro degli interessi vitali*), supportandoli da evidenze probatorie, **idonee ad escludere la residenza ai fini fiscali in Italia**;
- la documentazione comprovante le **relazioni personali e lavorative**, gli elementi patrimoniali e reddituali per i quali dalla compilazione del quadro NR è emerso **un collegamento con l’Italia** e non altrimenti risultanti all’Amministrazione finanziaria (si tratta tipicamente di relazioni personali e lavorative e delle disponibilità patrimoniali e del possesso effettivo di redditi di qualsiasi tipo per interposta persona).

Gli effetti del regime di **imposizione sostitutiva** dei redditi prodotti all’estero **cessano**, in ogni caso, decorsi **quindici anni dal primo periodo d’imposta di validità dell’opzione**.

Il contribuente che ha esercitato l’opzione, o il familiare a cui la stessa è stata estesa, possono invece **revocare** l’opzione, prima della scadenza prevista dalla norma:

- nella **dichiarazione dei redditi relativa a uno dei periodi d’imposta successivi** a quello in cui è stata esercitata;
- qualora per tale periodo di imposta il soggetto **non sia tenuto alla presentazione della**

dichiarazione dei redditi, mediante apposita comunicazione alla Direzione Centrale Accertamento entro la data di scadenza della presentazione della dichiarazione.

Il contribuente che ha **esteso l'opzione ai familiari** può revocare l'estensione per ciascun familiare con le stesse modalità: in tal caso, **il familiare indica tale revoca nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di efficacia della stessa**.

Il soggetto che esercita l'opzione **decade dal regime** nei seguenti casi:

- **omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva** entro la data prevista per il pagamento del saldo delle imposte sui redditi, con effetto dal periodo d'imposta rispetto al quale doveva essere eseguito il versamento;
- **trasferimento della residenza fiscale in altro Stato o territorio**, con effetto dal periodo d'imposta in cui perde la residenza in Italia ai fini fiscali.

La **revoca dell'opzione e la decadenza dal regime** precludono l'esercizio di una nuova opzione.

Come previsto dal citato [provvedimento del 08.03.2017](#) la **cessazione** degli effetti, la **revoca dell'opzione e la decadenza dal regime** del soggetto che esercita l'opzione **non precludono a ciascuno dei familiari a cui è estesa di esercitare un'opzione autonoma**, con efficacia per i periodi d'imposta residui fino a un totale di **quindici periodi d'imposta**, computando anche le annualità in cui tali soggetti hanno goduto del regime come familiari.

In tal caso, ciascun familiare che esercita un'opzione autonoma può estenderne gli effetti ai suoi familiari, ma questi ultimi **non possono godere del regime per più di quindici periodi d'imposta complessivi**, computando le annualità in cui hanno già fruito del regime per effetto dell'estensione dell'opzione di altro soggetto.

Tra i **benefici** previsti per i soggetti che esercitano l'**opzione** la [circolare 17/E/2017](#) ha ricordato:

- **l'esonero dall'obbligo di monitoraggio fiscale** riguardante le attività e gli investimenti esteri di cui all'[articolo 4 D.L. 167/1990](#);
- **l'esenzione** dal pagamento **dell'imposta sul valore degli immobili detenuti all'estero (IVIE) e dell'imposta sul valore dei prodotti finanziari, dei conti correnti e dei libretti di risparmio (IVAFE)** prevista dall'[articolo 19, co. 13, del D.L. 201/2011](#).

Il **quadro NR** del modello **Redditi 2019**, la cui compilazione è necessaria per l'esercizio dell'opzione per il regime agevolato di cui all'[articolo 24-bis Tuir](#) è suddiviso in **tre sezioni**:

- la **sezione I**, dedicata ai **dati generali** relativi all'esercizio dell'opzione o della revoca, nonché alla cittadinanza e alla residenza, che deve essere **sempre compilata al fine di perfezionare l'opzione** in dichiarazione e di poter **fruire del regime agevolato** nell'anno d'imposta oggetto di dichiarazione o di revocare l'opzione;

- la **sezione II**, dedicata alla verifica del **presupposto dell'assenza della residenza fiscale nel territorio dello Stato italiano nei nove periodi di imposta** dei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione;
- la **sezione III**, dedicata all'ipotesi di **estensione dell'opzione da parte del contribuente principale ai propri familiari** e va quindi compilata solo nel caso in cui **il contribuente intenda optare per l'estensione ai familiari degli effetti dell'opzione**, ovvero revocare l'opzione per il familiari.

Infine, come precisato anche nelle istruzioni alla compilazione del quadro, **gli effetti dell'opzione** di cui all'**articolo 24-bis Tuir non sono cumulabili con:**

- le agevolazioni previste per **il rientro in Italia dei ricercatori e docenti residenti all'estero** di cui all'[articolo 44 D.L. 78/2010](#);
- le **agevolazioni previste per i lavoratori che rientrano in Italia** di cui all'[articolo 16 D.Lgs 147/2015](#).

The graphic features a blue header bar with the text "Master di specializzazione". Below it, the main title "LA FISCALITÀ INTERNAZIONALE IN PRATICA" is displayed in large, bold, blue capital letters. Underneath the title, a smaller blue button-like element contains the text "Scopri le sedi in programmazione >". The background of the graphic is white with abstract blue geometric shapes.

ACCERTAMENTO

Scambi commerciali tra imprese residenti: valutazione dell'antieconomicità

di Marco Bargagli

L'[articolo 110, comma 7, Tuir](#) prevede 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 determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito. La medesima disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, secondo le modalità e alle condizioni di cui all'articolo 31-quater del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, possono essere determinate, sulla base delle migliori pratiche internazionali, le linee guida per l'applicazione del presente comma*”.

In merito, anche nel corso di un'eventuale verifica fiscale, le condizioni contrattuali stabilite formalmente tra le parti nelle transazioni economiche e commerciali, pur costituendo il punto di partenza per qualsiasi analisi dei prezzi di trasferimento, devono essere attentamente esaminate per verificare se e in quale misura riflettano la realtà dei fatti, apportando i necessari correttivi, qualora tale ultima circostanza non risulti rispettata (cfr. Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, [circolare n. 1/2018](#) del Comando Generale della Guardia di Finanza volume III – parte V – capitolo 11 “Il contrasto all'evasione e alle frodi fiscali di rilievo internazionale”, pag. 368).

Tuttavia, giova ricordare che le **disposizioni antielusive** previste in tema di **transfer price** rilevano solo tra **imprese italiane e imprese non residenti**, tutte appartenenti allo stesso **Gruppo**.

Sul punto, il legislatore ha **finalmente posto chiarezza su un tema molto controverso** che, in passato, aveva generato **aspri contenziosi tra il Fisco e il contribuente**.

Attualmente, per **espressa disposizione normativa** (ex [articolo 5, comma 2, D.Lgs. 147/2015](#)), la disposizione di cui all'[articolo 110, comma 7, Tuir](#), deve essere interpretata nel senso che **la disciplina ivi prevista non si applica per le operazioni tra imprese residenti o localizzate nel territorio dello Stato**.

Di conseguenza, la normativa sul c.d. “*transfer pricing domestico*” è **del tutto estranea al nostro ordinamento giuridico**, come peraltro **confermato** da parte della **giurisprudenza di legittimità**.

La Corte di cassazione ([sentenza n. 23551 del 20.12.2012](#)), aveva già **escluso** l'utilizzabilità del criterio del valore normale ex articolo 9 Tuir per determinare i ricavi derivanti da cessioni di beni avvenute **tra società del medesimo gruppo tutte aventi sede in Italia**, sul duplice assunto che detto criterio è dettato dalla Legge «*solo per le cessioni tra una società nazionale ed una estera*» e, facendo riferimento ai listini del cedente ed agli “sconti d’uso”, «*presuppone che la cessione sia avvenuta in regime di libera concorrenza, verso soggetti estranei al gruppo di appartenenza del cedente*».

Tale importante aspetto è stato confermato di recente anche dalla **suprema Corte di cassazione**, con la [sentenza n. 16948/2019](#) del **25.06.2019**, che ha richiamato i vari precedenti giurisprudenziali che si sono espressi nel corso del tempo.

Tuttavia, anche a livello domestico permane la valutazione di un’eventuale “**condotta antieconomica**” tenuta dei vari operatori economici – tutti residenti in Italia – **appartenenti ad uno stesso Gruppo di imprese**.

Sulla base di tale **approccio ermeneutico**, infatti, a fronte di una **valutazione di antieconomicità delle operazioni poste in essere**, l’Amministrazione finanziaria è legittimata a procedere all’accertamento della maggiore base imponibile **a fronte di redditi sottratti a tassazione** (ex [articolo 39, comma 1, lett. d, D.P.R. 600/1973](#)).

Infatti sulla base di un **principio immanente all’ordinamento tributario italiano**, chiunque svolga **un’attività economica** dovrebbe, secondo *l’id quod plerumque accidit*, indirizzare le proprie condotte **verso una riduzione dei costi ed una massimizzazione dei profitti**.

Sotto tale profilo la **valutazione del comportamento antieconomico** si articola sulla base delle **seguenti direttive**:

- se i **costi sostenuti dall’impresa sono eccessivi e sproporzionati**, l’Amministrazione finanziaria può contestare (in materia di imposte dirette e, in termini più limitati e rigorosi, di Iva), **l’antieconomicità delle spese** che assumono rilievo, sul **piano probatorio**, come **indice sintomatico della carenza di inerenza**. Di conseguenza, spetta al **contribuente** dimostrare la **regolarità delle operazioni** in relazione allo **svolgimento dell’attività d’impresa e alle scelte imprenditoriali** ([Corte di cassazione sentenza n. 18904 del 17.07.2018](#));
- qualora i **profitti siano eccessivamente bassi**, l’incongruità costituisce indice di un **possibile occultamento (parziale) del prezzo**, che legittima, anche in tale circostanza, la **ricostruzione induttiva** del reddito.

In buona sostanza, anche se la normativa in tema di prezzi di trasferimento **non è in linea di principio** applicabile alle **transazioni avvenute tra imprese residenti in Italia**, lo scostamento dal c.d. “valore normale” appare suscettibile, a parere degli ermellini, di assumere rilievo quale **parametro meramente indiziario: l’operazione che si pone fuori dai prezzi di mercato costituisce una possibile anomalia**, “*sì da poter giustificare in assenza di elementi contrari*

l'accertamento, con conseguente onere in capo al contribuente di dimostrare che essa non sussiste.

In conclusione, a parere dei giudici di piazza Cavour, vanno affermati i **seguenti principi di diritto**:

- “*le transazioni infragruppo interne non sono soggette alla valutazione del valore normale ex articolo 9 Tuir, né una eventuale alterazione rispetto al prezzo di mercato può, di per sé, fondare una valutazione di elusività dell'operazione*“;
- “*lo scostamento dal valore normale del prezzo di transazione può assumere rilievo, anche per operazioni infragruppo interne, quale elemento indiziario ai fini della valutazione di antieconomicità delle operazioni*“.

Master di specializzazione

LA GESTIONE DELLE LITI CON IL FISCO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)