

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 inerzia**. 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 >