

ACCERTAMENTO

Rapporti infragruppo domestici: la valutazione dei profili elusivi

di Marco Bargagli

Seminario di specializzazione

LA STABILE ORGANIZZAZIONE: ASPETTI TEORICI E OPERATIVI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Come noto, al fine di **arginare fenomeni di evasione fiscale internazionale**, i prezzi di trasferimento infragruppo devono essere valutati in base al famoso **“principio di libera concorrenza”** sancito dall’articolo 9 del modello Ocse di convenzione (c.d. *arm’s-length principle*), in base al quale quando due o più **imprese** pongono in essere tra di loro **transazioni commerciali**, le relative **condizioni economiche e finanziarie** devono essere determinate dal **mercato**.

In buona sostanza, il **valore praticato nelle cessioni di beni o servizi** tra imprese appartenenti allo stesso Gruppo deve **tendenzialmente corrispondere** a quello **mediamente applicato**, in **condizioni di libera concorrenza**, in un **determinato mercato di riferimento** per **beni o servizi simili**, tra soggetti economici indipendenti, non legati da rapporti di controllo o collegamento.

A livello domestico, l'[articolo 110, comma 7, Tuir](#) contiene le disposizioni in materia di *transfer price* prevedendo 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”**.

Ciò posto occorre domandarci se la **disciplina internazionale prevista in tema di prezzi di trasferimento**, risulta anche applicabile anche ai **rapporti infragruppo** avvenuti tra **imprese residenti in Italia**.

Il legislatore, sulla base di **un’interpretazione autentica**, ha introdotto una specifica

disposizione contenuta nel “decreto internazionalizzazione e crescita imprese” ([articolo 5, comma 2, D.Lgs. 147/2015](#)), **negando la possibilità di applicare la normativa** in rassegna ai **rapporti economici e commerciali intercorsi tra soggetti nazionali**.

In particolare, la disposizione contenuta nel richiamato [articolo 110 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**.

Tuttavia, l'ordinamento domestico contiene **ulteriori disposizioni** introdotte con il precipuo scopo di contrastare **manovre di pianificazione fiscale**, attuate anche da aziende italiane, poste in essere con la chiara finalità **di ridurre o ottimizzare** il carico complessivo fiscale a livello di Gruppo.

In tale contesto, **nel corso di un'attività ispettiva**, i verificatori potranno valutare gli eventuali **profili di antieconomicità delle operazioni** effettuate dalle quali, talvolta, possono anche scaturire **percentuali di ricarica “non congrue”** o, in casi estremi, anche **“margini negativi”** che, in linea di principio, possono giustificare l'applicazione di accertamenti fiscali di tipo **“induttivo-presuntivo”**.

Sul punto giova ricordare che ai fini delle **imposte sui redditi**, ai sensi dell'[articolo 39, comma 1, lett. d\) D.P.R. 600/1973](#), l'ufficio può procedere alla **rettifica del reddito d'impresa delle persone fisiche** se **l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza** degli **elementi indicati nella dichiarazione** e nei **relativi allegati** risulta dall'**ispezione delle scritture contabili** o da **altre verifiche** ovvero dal **controllo della completezza, esattezza** e veridicità delle **registrazioni contabili** sulla **scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa**, nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio.

La **ricostruzione del reddito imponibile** e la **correlata capacità contributiva** avviene quindi applicando il **c.d. “accertamento analitico-induttivo”** in base al quale l'Amministrazione finanziaria, sulla base di **“presunzioni semplici”**, connotate dai requisiti di **gravità, precisione e concordanza**, può **rilevare l'esistenza di attività imponibili non dichiarate (ricavi non dichiarati)**, ossia **l'inesistenza di passività dichiarate (costi non deducibili)**, **ricostruendo induttivamente il reddito**.

In tema di **accertamento induttivo** la Corte di cassazione, sezione 5^a civile, con l'[ordinanza n. 8176 del 24.03.2021](#), nel respingere la tesi proposta da parte dell'Agenzia delle entrate, ha espresso **importanti principi di diritto** proprio relazione alla **“disciplina domestica dei prezzi di trasferimento”**.

Gli Ermellini hanno affermato che **l'accertamento analitico-induttivo** può fondarsi anche **sull'entità del reddito dichiarato** ove in **contrasto evidente con il comune buon senso** e con le **regole basilari della ragionevolezza**, specie nel caso in cui la **difformità della percentuale di ricarico** raggiunga livelli di **“abnormità”** e **“irragionevolezza”**.

Nel caso esaminato dai Supremi Giudici, già richiamato, più nel dettaglio, nel [precedente contributo](#), le transazioni infragruppo avevano determinato un **ricarico “negativo”** con conseguente apparente **“comportamento antieconomico”** a fronte del quale il contribuente aveva dichiarato: *“l'unica ragione dell'anomalia dei conti aziendali si rinviene in una **strategia infragruppo**”*.

In particolare, il giudice di appello aveva rilevato che una **società a responsabilità limitata** aveva **ceduto** - per un breve periodo - **merce** ad altra impresa correlata (una società in accomandita semplice) ad un **prezzo superiore a quello di mercato**, con successiva cessione (da parte della società in accomandita semplice), degli stessi prodotti, ad un **prezzo inferiore rispetto a quello di acquisto**.

Di conseguenza, dalla transazione commerciale scaturiva un **marginale di utile negativo** che avrebbe, a parere dell'Ufficio, **giustificato l'accertamento induttivo**.

In passato la suprema Corte di cassazione (cfr. *ex multis* [sentenza n. 16948/2019](#)) ha valorizzato in tema di **trasfer price interno** la valutazione sulla **“antieconomicità” della condotta**, in presenza della quale l'Amministrazione finanziaria può procedere ad **accertamento analitico-induttivo** in base al principio per cui **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**.

Tuttavia, lo scostamento dal “valore normale” assume rilievo quale **parametro “meramente indiziario”**.

In definitiva, **l'operazione che si pone al di fuori dei prezzi di mercato** costituisce una **possibile anomalia** tale da poter giustificare, in **assenza di elementi contrari**, l'accertamento tributario di un **maggiore reddito**, con conseguente **onere in capo al contribuente di dimostrare che essa non sussiste**.

Tuttavia, nel caso di specie, i giudici di piazza Cavour **hanno accolto la tesi del contribuente** confermata dalla pronuncia del giudice di merito che, con apprezzamento di fatto, ha **escluso che una cessione di azienda avesse carattere antieconomico**, in quanto l'operazione contestata si collocava *“all'interno di una strategia economica diretta a raggiungere un **risultato nell'interesse di tutte le società del gruppo**”*.