

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Transfer price e onere probatorio nella recente giurisprudenza

di Marco Bargagli

Seminario di specializzazione

LE AGEVOLAZIONI FISCALI PER LE PERSONE FISICHE CHE TRASFERISCONO LA RESIDENZA FISCALE IN ITALIA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

In ambito *transfer price*, la **normativa domestica** è contenuta nell'[articolo 110, comma 7, Tuir](#) il quale 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](#)".

A livello internazionale, nella determinazione dei prezzi di trasferimento infragruppo, occorre invece fare riferimento al noto "principio di libera concorrenza" (c.d. *arm's-length principle*), contenuto nell'[articolo 9, paragrafo 1, del modello Ocse di convenzione](#), in base al quale il prezzo stabilito nelle transazioni economiche e commerciali intercorse tra imprese appartenenti allo stesso Gruppo dovrebbe corrispondere al prezzo **che sarebbe stato convenuto tra imprese indipendenti per transazioni identiche o similari sul libero mercato**.

Sotto il profilo operativo, per **valutare la congruità dei valori** attribuiti allo scambio di beni o servizi *intercompany*, occorre **individuare il metodo di determinazione** dei prezzi di trasferimento ritenuto più idoneo tenuto conto che, sulla base della **prassi Ocse**, non esiste più una **stretta gerarchia tra i vari metodi**, ma occorre utilizzare il **metodo ritenuto più appropriato alle circostanze del caso** (c.d. M.A.M. "Most Appropriate Method").

In merito, nell'ambito della procedura finalizzata a valutare la correttezza dei **prezzi di trasferimento infragruppo**, andrebbero presi in considerazione:

- i rispettivi **vantaggi e svantaggi** dei vari metodi (confronto del prezzo, prezzo di rivendita, costo maggiorato, margine netto della transazione, ripartizione degli utili

globali);

- la **coerenza** del metodo considerato con la natura della transazione controllata, determinata in particolar modo attraverso **l'analisi funzionale**;
- la disponibilità di **informazioni affidabili** (in particolare sui **soggetti indipendenti** selezionati come comparabili), **necessaria all'applicazione del metodo selezionato** e/o degli altri metodi;
- il **grado di comparabilità** tra transazioni controllate e transazioni tra imprese indipendenti, compresa **l'affidabilità degli aggiustamenti di comparabilità** che si rendono necessari per **eliminare le differenze** significative tra le transazioni.

Ciò premesso, con la recente [ordinanza n. 22539 del 10.08.2021](#), gli Ermellini hanno fornito importanti chiarimenti in tema **all'onere della prova** in ambito dei **prezzi di trasferimento infragruppo**, nonché avuto riguardo alla **corretta applicazione** del metodo utilizzato per **determinare la congruità dei prezzi di trasferimento**.

La controversia è nata in seguito di una **verifica fiscale eseguita da parte dell'Agenzia delle entrate** nei confronti di una **società operante nel settore della fabbricazione di medicinali e integratori alimentari** a uso veterinario appartenente a un gruppo multinazionale, nell'ambito della quale **veniva rettificato il reddito di impresa**, per effetto della **accertata incongruità dei prezzi di trasferimento** in relazione a cessioni di beni effettuati nei confronti di **un'impresa tedesca del gruppo**.

Nello specifico i verificatori, nel valutare la correttezza dei prezzi di trasferimento, avevano applicato il **metodo del confronto del prezzo** con riguardo allo **stadio di commercializzazione**, al periodo e al luogo di esecuzione, procedendo al recupero dell'Iva in relazione agli **accertati componenti positivi di reddito**.

Il contribuente verificato ha presentato ricorso al giudice tributario, contestando la **comparabilità dei prodotti utilizzati a confronto** e richiedendo, nel contempo, l'**applicazione di altri metodi di comparazione**.

Gli Ermellini, onde dirimere la controversia, hanno **tracciato importanti principi di diritto**.

In particolare, **sotto il profilo dell'onere della prova**, qualora l'Ufficio intenda superare il dato **negoiale del valore di transazione applicato da un'impresa residente nei confronti di una impresa infragruppo** non residente (al fine di accertare che i valori di transazione costituiscano artificiale alterazione dei prezzi di beni e servizi scambiati), ha l'onere di provare il maggior reddito che sarebbe derivato al contribuente ove avesse scambiato i beni e i servizi ceduti con **economie terze** (*rectius* soggetti economici indipendenti), **in analoghe condizioni di mercato**.

Quindi l'Amministrazione Finanziaria deve provare che le transazioni, qualora effettuate tra soggetti terzi indipendenti, **avrebbero generato un maggior reddito imponibile per la società contribuente residente, senza che abbia rilievo l'eventuale finalità elusiva del contribuente**.

In definitiva, il Fisco deve provare l'esistenza di transazioni economiche a un valore che si dimostri inferiore a quello di mercato.

Con riguardo alla **scelta del metodo più appropriato da utilizzare nella determinazione dei prezzi di trasferimento infragruppo**, la Corte di cassazione ha confermato che non esiste più una stretta gerarchia tra i vari metodi, ma occorre utilizzare il metodo ritenuto più appropriato alle circostanze del caso.

Sotto tale profilo proprio la **giurisprudenza di legittimità**, nel corso degli anni, ha ritenuto di **dover fare applicazione di metodi diversi e ulteriori rispetto a quello del confronto del prezzo**, quale il **metodo del prezzo di rivendita** (c.d. RPM, *Resale Price Method*), il **metodo del costo maggiorato** (c.d. CPM, *Cost Plus Method*), nonché l'ulteriore metodo di **ripartizione degli utili**, **utilizzabile in modo altrettanto affidabile** rispetto **agli altri metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento** (es. TPSM, *Transactional Profit Split Method*).

I giudici di piazza Cavour hanno concluso che: “*in dichiarata applicazione dei principi risultanti dalle Linee guida Ocse, deve individuarsi quale sia il metodo per la determinazione dei prezzi di trasferimento che risulti più appropriato alle circostanze del caso di specie* (punti 1.9 e 2.2 Linee Guida 2017), *non sussistendo una rigida gerarchia predefinita dei metodi utilizzabili, né dovendo i vari metodi alternativamente previsti dalle suddette Linee Guida essere utilizzati in chiave ausiliaria*”.