

Transfer pricing e privacy: ricerca dei comparables e violazione dei dati aziendali

di **Sergio Salerno** e **Andrea Di Dio**
Valente Associati, Centro studi internazionali Geb Partners Srl

Nell'ambito della disciplina sul *transfer pricing*, in caso una transazione *intercompany* sia oggetto di approfondimento investigativo da parte dell'Amministrazione finanziaria, affinché l'eventuale rilievo formulato nell'avviso di accertamento **possa considerarsi fondato** è necessario che la transazione comparativa sia specificamente illustrata, così da poterne evidenziare l'idoneità al confronto.

Obiettivo del presente lavoro (1) è svolgere alcune riflessioni sull'attività di acquisizione dei dati relativi ai *comparables* in relazione alla normativa italiana in tema di *privacy*.

All'art. 110, co. 7, del Tuir viene previsto che:

– ove intercorra una transazione, oggetto di valutazione ai fini del reddito d'impresa, tra un soggetto residente «impresa» ed una «società non residente (2)» nel territorio dello Stato; e

– tra quest'ultima e l'impresa residente esiste un rapporto di controllo diretto o indiretto (3), ovvero entrambi sono oggetto di controllo da parte di un terzo soggetto, i componenti di reddito « (...) sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2 dell'art. 110, se ne deriva un aumento del reddito (...) (4)».

Il surrichiamato co. 2 del medesimo art. 110 prevede che per la **determinazione** del «valore normale» dei beni e dei servizi, e con riferimento alla data in cui si considerano conseguiti o sostenuti, si applicano le disposizioni di cui all'art. 9 del Tuir. Tale ultimo articolo contiene, a sua volta, la definizione di valore normale, consistente in quel

valore, determinato in base all'*arm's length principle*, che verrà definito attraverso la valutazione dei seguenti presupposti:

– la transazione avrà ad oggetto beni della stessa specie o similari (5);

Note:

(1) Il presente lavoro è parte dell'opera più ampia «Manuale del Transfer Pricing» di Piergiorgio Valente edita da Ipsoa.

(2) Ai sensi di quanto disposto dall'Amministrazione finanziaria con circ. n. 32 del 22 settembre 1980, il concetto di impresa deve essere interpretato estensivamente, nel significato più generale di chiunque eserciti professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi (art. 2082 C.c.). Con il termine «società», poi, ci si riferisce alle operazioni compiute dal soggetto estero indipendentemente dall'entità (sede centrale o stabile organizzazione) che le ha poste in essere.

(3) Come precisato dall'Amministrazione finanziaria, il controllo di cui trattasi non è meramente quello riconducibile ai limiti previsti dall'art. 2359 C.c., ma «(...) deve essere contrassegnato da esigenze di elasticità e trovare collocazione in un contesto economico dinamico (...)». Pertanto, il concetto di controllo «(...) deve essere esteso ad ogni ipotesi di influenza economica potenziale o attuale desumibile dalle singole circostanze (...)».

(4) Ai sensi del medesimo co. 7 dell'art. 110 Tuir, «(...) la stessa disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali "procedure amichevoli" previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni».

(5) Con riferimento alla prima condizione si evidenzia che si intendono beni che abbiano le medesime caratteristiche intrinseche e siano assimilabili per utilizzo del destinatario.
(segue)

- esistenza di condizioni di libera concorrenza (6);
- coincidenza dello stadio di commercializzazione;
- tempo e luogo in cui i beni o i servizi sono stati acquistati o prestati (7).

Sono poi previsti due criteri sussidiari quali la possibilità di fare riferimento, in quanto applicabili, a listini o tariffe del soggetto che ha fornito i beni e, in mancanza, alle mercuriali ed ai listini delle camere di commercio ovvero alle tariffe professionali.

Qualora, pertanto, siano verificati i summenzionati presupposti soggettivi ed oggettivi, se si realizza una differenza tra il corrispettivo pattuito dalle parti ed il valore normale del bene ceduto **si costituisce** la fattispecie prevista dall'art. 110, co. 7, e si otterrà **un incremento del reddito** fiscalmente rilevante per effetto dell'aumento dei ricavi imponibili ovvero per la **riduzione dei costi deducibili**.

Il metodo del confronto del prezzo

In ordine all'ampia portata del fenomeno del transfer pricing, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto opportuno emanare, ai fini di una uniforme applicazione delle norme, la circ. 32/E, pubblicata il 22 settembre 1980, e la circ. 42/E del 12 dicembre 1981 in cui è stato sostanzialmente precisato che l'indagine, volta ad appurare il corretto prezzo di trasferimento di transazioni aventi ad oggetto tanto l'utilizzazione di diritti immateriali quanto le cessioni di beni materiali, deve riferirsi al principio del **prezzo di libera concorrenza** (8) che comporta l'adozione in via preferenziale - ma non esaustiva - del metodo del confronto di prezzo. Il prezzo del costo o del ricavo e transazione oggetto di verifica deve quindi essere pari a quello praticato in una vendita «comparabile», quanto a condizioni e a beni oggetto del trasferimento, effettuata:

- tra imprese tra loro indipendenti (confronto esterno); oppure
- tra un'impresa del gruppo e un terzo indipendente (confronto interno).

Il confronto tra il prezzo in verifica con quello che verrebbe praticato per transazioni comparabili consente, quindi, di **accertare la congruità** - o meno - della transazione oggetto di approfondimento investigativo.

Affinché tale confronto possa essere realizzato, peraltro,

è necessario verificare in via preliminare che la transazione verificata e quella «campione» siano effettivamente comparabili. In siffatta prospettiva, tanto la menzionata circolare dell'Amministrazione finanziaria quanto le direttive Ocse, ritengono necessario operare **una preliminare verifica sul grado di comparabilità**, affinché sia riscontrato il soddisfacimento di almeno una delle seguenti condizioni:

- nessuna delle differenze tra le transazioni comparate - ove esistenti - può sostanzialmente influenzare la condizione presa ad esame nel metodo utilizzato;
- l'effetto di tali differenze può essere eliminato mediante correzioni sufficientemente accurate.

Caratteristiche dell'operazione ai fini della valutazione del grado di comparabilità

È necessario ampliare l'indagine al fine di comprendere quali possano essere i profili maggiormente significativi di un'operazione al fine di equipararla ad altre similari. In altri termini, è lecito domandarsi quali siano quelle caratteristiche - tanto relative alle transazioni quanto alle imprese coinvolte nell'analisi - che consentano di **determinare il grado di comparabilità delle stesse**. In questa prospettiva, può affermarsi che i profili cui è necessario avere ri-

Note:

(segue nota 5)

Tale condizione è di difficile applicazione nei casi di beni ad utilità ripetuta o nei casi di merci uniche nel loro genere (quali ad esempio i brevetti). Il bene oggetto della transazione dovrà essere valutato tenendo conto anche delle condizioni contrattuali.

(6) Per quanto attiene al secondo parametro, si richiede che la comparazione sia effettuata adottando le medesime condizioni di mercato. Occorrerà quindi valutare in prima analisi il rispetto del principio della libertà di concorrenza e susseguentemente verificare i condizionamenti del medesimo mercato sulle transazioni commerciali effettuate. Al fine di effettuare una comparazione in linea di principio più conforme alla norma, il mercato di riferimento sarà quello del destinatario della merce.

(7) Con riguardo alle ultime due condizioni, un approccio comparativo adeguato non potrà prescindere da una valutazione effettuata al medesimo livello di intermediazione allo scambio e con riferimento a transazioni vicine nel tempo e nel luogo.

(8) Adottando, pertanto, ove possibile, uno dei criteri base adottati per le cessioni di beni materiali (confronto, rivendita e costo maggiorato).

guardo possono essere individuati, anche alla luce delle *Guidelines* fornite dall'Ocse (9), nei seguenti:

- **caratteristiche intrinseche dei beni e dei servizi:** in particolare, le *Guidelines*, par. 1.19, individuano le seguenti caratteristiche intrinseche: le caratteristiche fisiche del bene, la sua qualità ed affidabilità, la disponibilità e reperibilità sul mercato, il volume delle forniture; ovvero, in presenza di prestazioni di servizi la natura, l'estensione e lo scopo del servizio. Infine, nel caso di beni immateriali, si dovrà tenere in considerazione la tipologia della transazione, il tipo di bene, i vantaggi conseguiti o previsti dall'utilizzazione del bene, la durata ed il grado di protezione;
- **analisi funzionale**, consistente nella funzione effettivamente svolta da parte dell'impresa nella produzione del bene o nella realizzazione del servizio, tenendo conto delle risorse utilizzate e dei rischi assunti. In relazione a tale secondo profilo, giova evidenziare, infatti, che in un mercato aperto, l'assunzione di maggiori rischi determina una corrispondente aspettativa di maggiore reddito. I rischi da considerare nella valutazione comparativa sono, tra gli altri, i rischi di mercato, i rischi di perdite collegate all'investimento ed all'uso dei beni, i rischi connessi al successo o al fallimento di investimenti in ricerca e sviluppo, i rischi finanziari e di credito;
- **condizioni contrattuali**, al fine di determinare la ripartizione delle responsabilità, dei rischi e dei benefici tra le parti, sia di esaminare l'effettivo comportamento delle parti e la conformità alle condizioni contrattuali. Le *Guidelines*, inoltre, precisano che l'analisi delle condizioni contrattuali tra le imprese in verifica deve basarsi sul principio della prevalenza della sostanza sulla forma (*substance over the form principle*). Le stesse raccomandazioni precisano che, qualora i termini delle transazione non siano riprodotti in forma scritta, i rapporti contrattuali tra le imprese devono dedursi sulla base dei principi che regolerebbero transazioni tra parti indipendenti;
- **condizioni economiche:** le *Guidelines*, al par. 1.30, quali condizioni economiche rilevanti, indicano, ad esempio: l'ubicazione geografica, l'ampiezza, il grado di concorrenza e le posizioni dei concorrenti, le regolamentazioni amministrative ecc.;
- **strategie commerciali**, che si esplicitano nella fissazione del prezzo dei beni, nelle decisioni in merito all'innovazione e allo sviluppo di un nuovo prodotto, nelle scelte di

diversificazione produttiva, nelle decisioni di penetrazione in un nuovo mercato o di incrementare la propria quota in un mercato in cui sia già presente. In tale contesto, il Rapporto Ocse: i) raccomanda alle autorità fiscali di valutare il comportamento delle parti considerando la strategia commerciale adottata dal gruppo, ii) rileva che i prezzi praticati e gli utili conseguiti dal gruppo possono differenziarsi, nel breve periodo, rispetto a quelli vigenti nelle transazioni tra imprese indipendenti, proprio perché ciascuna impresa adotta strategie commerciali differenti, iii) riconosce che le politiche di abbassamento dei prezzi possono sussistere per periodi di tempo limitati e solo se finalizzati ad incrementare i profitti del medio-lungo termine. Se tale strategia commerciale supera un tempo ragionevole, l'Amministrazione finanziaria potrebbe effettuare il riconoscimento del maggior valore al prezzo di trasferimento applicato dall'impresa alla transazione in verifica;

– **contesto economico**, in quanto, a parità di condizioni, i prezzi di libera concorrenza possono subire variazioni in funzione dei mercati di riferimento. In relazione a tale mercato, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che deve intendersi quello del destinatario del bene di riferimento.

Una corretta acquisizione delle caratteristiche testé descritte permetterà di avere una visione completa delle transazioni, al fine di poterne valutare altresì la comparabilità ovvero le eventuali differenze che determinino i) l'**inutilizzabilità** del comparabile; ovvero ii) la **necessità di adottare dei criteri correttivi**.

Acquisizione dei dati relativi ai comparables

Le informazioni summenzionate potrebbero essere utili anche allo stesso contribuente al fine di valutare se una propria transazione possa essere considerata a **valore normale** o meno.

Si ritiene necessario, pertanto, formulare talune considerazioni **sulle modalità** con cui il contribuente ovvero l'Amministrazione finanziaria possano ricavare informazioni utili ai fini di una valutazione sulla «normalità» delle ope-

Nota:

(9) Si fa riferimento alle cosiddette Raccomandazioni Ocse contenute nel Rapporto del 1995 «Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations».

razioni infragruppo poste in essere, astrattamente ricomprese nell'ambito della disciplina sul transfer pricing.

Per quanto attiene alla ricerca ed al reperimento di tali informazioni, come rappresentato nel corpo della «Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo e al Comitato Economico e Sociale Europeo relativa ai lavori svolti dal Forum congiunto dell'Ue sui prezzi di trasferimento in materia di documentazione dei prezzi di trasferimento per le imprese associate nell'Ue» del 7 novembre 2005, sia il contribuente che l'Amministrazione fiscale hanno varie possibilità. Possono, infatti:

- preferibilmente basarsi su elementi ottenuti da fonti di informazioni agevolmente accessibili nell'ambito della società o del gruppo (elementi comparabili interni), ovvero
- su elementi comparabili esterni che possono essere ottenuti da svariate fonti, comprese le banche dati che soddisfino i requisiti di comparabilità e le norme sull'aggregazione delle transazioni.

L'acquisizione dei dati effettuata mediante public records

Nella prospettiva del contribuente, la ricerca di dati relativi ad operazioni comparabili e la raccolta di informazioni attinenti all'operazione posta in essere, al fine di avvalorarne il valore normale attribuitogli **non è in alcun modo resa obbligatoria** da qualsivoglia normativa interna. Del resto, laddove la disciplina di ciascuna giurisdizione nazionale preveda che sia l'Amministrazione finanziaria ad essere gravata dell'onere di provare le proprie pretese, **il contribuente non è tenuto a dimostrare la correttezza dei prezzi di trasferimento** applicati, se non prima che l'Amministrazione fiscale abbia essa stessa provato *prima facie* il non rispetto del principio del valore normale.

Tuttavia, il Rapporto Ocse 1995 individua una serie di documenti che possono essere comunque utili all'impresa ai fini della determinazione del prezzo di trasferimento, in quanto tesi a dimostrare, anche in una condizione fisiologica di controllo da parte delle autorità fiscali:

- l'**utilità** derivante dall'oggetto della transazione di gruppo;
- l'**oggettività** della determinazione del corrispettivo patuito;
- la **correttezza** dei metodi per la ripartizione dei costi.

Trattasi, quindi, di documentazione relativa ad informazioni sulle imprese associate, sulle transazioni in esame, sul-

le funzioni svolte dalle imprese e su quant'altro possa supportare l'adozione dei criteri utilizzati in tema di prezzi di trasferimento.

La documentazione summenzionata include necessariamente, quindi, informazioni utili sul transfer pricing riguardanti circostanze o elementi interni all'impresa quali, ad esempio, informazioni su:

- politiche e strategie commerciali (delibere del CdA, *reports*, ecc.);
- applicazione del metodo utilizzato (reports interni, pareri dei consulenti ecc.);
- eventuali transazioni in compensazione;
- situazioni relative al punto di vista industriale dell'impresa (situazioni ambientali, mutamenti previsti o prevedibili, progresso tecnologico ecc.);
- funzioni svolte dall'impresa,
- valutazioni di carattere finanziario che giustificano l'adozione di un determinato metodo adottato dal gruppo.

Può, inoltre, includere informazioni reperite all'esterno del gruppo, tra cui possono annoverarsi quelle reperite attraverso l'esplorazione dei *public records*, al fine di arricchire il patrimonio informativo a supporto tanto delle **scelte economiche**, nell'ottica del contenimento del rischio inteso nelle sue diverse accezioni, quanto nell'ottica di **contribuire** efficacemente **al processo di valutazione e nell'individuazione** di un'espressione quantitativa.

Ordinamenti giuridici, dove più agevole e meno restrittivo risulta l'accesso ad informazioni «sensibili», consentono il reperimento di dati che rendono più raffinata l'analisi complessiva e tutte le potenziali implicazioni. Di conseguenza questi dati possono essere sfruttati per **analisi infragruppo**, andando a colmare la carenza di informazioni in paesi dove la legislazione corrente non consente un facile accesso a *database* gestiti dalla pubblica amministrazione.

Da un punto di vista speculare, va anche considerato il rischio legato alla **protezione dei dati** per scongiurarne la loro violazione. Se il progresso tecnologico ha reso più semplice ed economica la logistica e la fruizione dei dati a supporto delle scelte economiche non necessariamente ne ha incrementato il livello di protezione sia contro incursioni esterne sia contro eventi dannosi. Anzi, la digitalizzazione delle informazioni ha introdotto un nuovo rischio sconosciuto agli archivi cartacei: il guasto della macchina e la sua manipolazione.

In questa ottica, l'arricchimento del patrimonio informativo, sulla base del quale verranno operate le proprie valutazioni o attraverso cui si estrinsecherà l'analisi quantitativa, se operato in violazione di dati sensibili e riservati può provocare una **distorsione dei principi della concorrenza e della trasparenza** generando posizioni di asimmetria informativa e quindi di privilegio.

L'acquisizione dei dati effettuata dall'Amministrazione finanziaria

Come anticipato, la ricerca dei comparables diviene uno *step* necessario - se non obbligatorio - da parte dell'Amministrazione finanziaria ove intenda verificare la correttezza di una transazione oggetto di approfondimento investigativo in tema di transfer pricing. Ove i prezzi di trasferimento non apparissero *at arm's length* mediante l'uso di una transazione comparabile, l'erario potrebbe procedere a **contestare** il prezzo praticato dal soggetto verificato.

In tale ambito, si rappresenta che la prima fonte di ricerca di informazioni finalizzate ad appurare la correttezza di una transazione è lo stesso contribuente sottoposto a verifica. In tale ottica, talune considerazioni devono essere formulate riguardo la normativa italiana in tema di privacy, e segnatamente il dlgs 30 giugno 2003, n. 196, avente ad oggetto «Codice in materia di protezione dei dati personali» (di seguito, il «Codice»).

La disciplina menzionata, infatti, individua regole precise in tema di «trattamento» dei dati, inteso come:

«qualunque operazione o complesso di operazioni, effettuati anche senza l'ausilio di strumenti elettronici, concernenti la raccolta, la registrazione, l'organizzazione, la conservazione, la consultazione, l'elaborazione, la modificazione, la selezione, l'estrazione, il raffronto, l'utilizzo, l'interconnessione, il blocco, la comunicazione, la diffusione, la cancellazione e la distruzione di dati, anche se non registrati in una banca di dati», ove per «dato personale (10)» deve intendersi «qualunque informazione relativa a persona fisica, persona giuridica, ente od associazione, identificati o identificabili, anche indirettamente, mediante riferimento a qualsiasi altra informazione, ivi compreso un numero di identificazione personale».

Secondo lo schema del Codice, il sistema di protezione dei dati è articolato su tre distinti livelli di regolamentazione, differenziati a seconda del soggetto che procede al trattamento:

– un **primo livello**, dedicato ai **trattamenti** da chiunque

effettuati, nel corpo del quale rileviamo la necessità che la persona (fisica o giuridica) cui si riferiscono i dati personali debba previamente ricevere una serie di informazioni, ivi incluse le finalità e le modalità del trattamento cui sono destinate tali informazioni;

– un **secondo livello** concernente **regole specifiche** per i soggetti pubblici (esclusi gli enti pubblici economici), per i quali qualsiasi trattamento dei dati personali ad opera di tali soggetti è consentito soltanto per lo svolgimento delle funzioni istituzionali e può essere effettuato senza la necessità di richiedere il preventivo consenso dell'interessato. In tale ambito, inoltre, i dati personali possono essere trattati anche in assenza di una norma di legge o di regolamento che lo preveda espressamente;

– un **terzo livello**, riguardante i **privati e gli enti pubblici economici**, i quali possono procedere al trattamento dei dati personali solo con il consenso espresso dell'interessato ad eccezione di alcuni casi, che non si approfondiscono in quanto estranei dalla tematica trattata.

Definiti tali concetti principali, si evidenzia che ogni azione ispettiva in ambito tributario non può prescindere dal trattamento dei dati personali. Del resto, tale operazione deve senza dubbio ritenersi legittima ad opera dell'art. 18, co. 2, del Codice nella misura in cui disponga la possibilità di procedere al trattamento di tali informazioni per lo svolgimento delle funzioni istituzionali. Pertanto, in caso di controlli fiscali i funzionari dell'Amministrazione finanziaria potranno accedere a qualsiasi informazione attinente al soggetto controllato, anche senza il consenso di quest'ultimo.

Le specifiche indicazioni fornite dal Codice consentono di ritenere assolutamente pacifico che l'Amministrazione fi-

Nota:

(10) Distinti dai «dati sensibili», ovvero «i dati personali idonei a rivelare l'origine razziale ed etnica, le convinzioni religiose, filosofiche o di altro genere, le opinioni politiche, l'adesione a partiti, sindacati, associazioni od organizzazioni a carattere religioso, filosofico, politico o sindacale, nonché i dati personali idonei a rivelare lo stato di salute e la vita sessuale» ed i «dati giudiziari», definiti come «i dati personali idonei a rivelare provvedimenti di cui all'art. 3, comma 1, lettere da a) a o) e da r) a u), del dpr 14 novembre 2002, n. 313, in materia di casellario giudiziale, di anagrafe delle sanzioni amministrative dipendenti da reato e dei relativi carichi pendenti, o la qualità di imputato o di indagato ai sensi degli artt. 60 e 61 del Codice di procedura penale».

nanziaria possa altresì procedere con il richiedere al contribuente ed ai terzi notizie circa i **rapporti intercorsi con altri**, ricorrendo le condizioni previste dalle normative fiscali per l'esercizio delle specifiche facoltà ispettive.

In tema di transfer pricing, inoltre, deve aggiungersi che le informazioni eventualmente reperite in sede di verifica, finalizzate all'individuazione delle caratteristiche delle transazioni condotte, ed in particolare - come detto - i) delle caratteristiche intrinseche dei beni e dei servizi ii) dell'analisi funzionale, iii) delle condizioni contrattuali, iv) delle condizioni economiche e v) delle strategie commerciali, non sembrerebbero integrare alcuna delle categorie maggiormente «protette» dei dati «sensibili e giudiziari», potendo ben rientrare nel contesto dei meri dati personali. Tale classificazione determina che l'utilizzo delle medesime informazioni sia consentito per lo svolgimento delle funzioni istituzionali, e pertanto:

- sia per la finalizzazione dell'indagine condotta nei confronti del contribuente;
- sia una (ipotetica) ulteriore azione ispettiva condotta nei riguardi di terzi e nell'ambito della quale si possano impiegare tali informazioni a titolo di comparabile.

Conoscibilità del comparabile in un'attività di accertamento

Peraltro, ove l'Amministrazione finanziaria impieghi l'uso di una transazione comparabile, al fine di verificare il valore normale di una operazione sottoposta ad approfondimenti in tema di transfer pricing, il contribuente dovrebbe necessariamente essere posto nella condizione di conoscerne nel dettaglio i **termini e le caratteristiche** al fine di poterne autonomamente valutare il grado di comparabilità (e ciò anche nell'ottica del proprio diritto alla difesa).

Del resto, che tali dati debbano essere resi pienamente conoscibili deriva da plurime considerazioni.

In primo luogo, giova ricordare che sull'Amministrazione finanziaria incombe l'onere della prova. Per giurisprudenza e dottrina consolidate, infatti, l'Amministrazione finanziaria - in quanto attrice sostanziale del rapporto dedotto in giudizio - ha l'onere di provare i fatti posti a fondamento della pretesa espressa con l'atto di accertamento. È **l'ente impositore**, quindi, nella propria qualità di creditore sostanziale del tributo domandato, il soggetto cui compete l'onere della prova dei fatti costitutivi della propria

pretesa (11). Ed in tal senso, d'altronde, si esprime l'art. 2697 C.c. secondo cui «chi vuol fare valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento». È evidente, pertanto, che **non può certo considerarsi legittima** una rettifica tributaria in relazione alla quale non sussistano agli atti del giudizio fondati elementi di prova. Secondo quanto autorevolmente sostenuto, infatti, «l'amministrazione, prima di emanare un atto, ha dei precisi doveri istruttori nel senso che intanto può provvedere legittimamente in quanto abbia raccolto certe prove in ordine ai presupposti di fatto che la legittimano ad emanare un certo atto», con la conseguenza che «se l'amministrazione ha trasgredito tale dovere ed ha emanato l'atto senza una preventiva adeguata istruttoria il giudice deve senz'altro sanzionare tale omissione annullando l'atto, non già sanare il vizio surrogandosi all'amministrazione nello svolgimento di quella istruttoria (cosiddetta primaria) che spettava all'amministrazione di svolgere (12)».

In tale prospettiva, pertanto, ove l'Amministrazione finanziaria intendesse utilizzare una transazione comparabile nell'ambito della propria attività ispettiva, non potrebbe esimersi, nel formulare il proprio rilievo finalizzato ad un recupero erariale, dal fornire tutti i dati di dettaglio della transazione «comparativa», anche al fine di comprovarne l'idoneità e l'effettivo grado di comparabilità (13).

Note:

(11) *Ex multis* cfr. Russo P., «Manuale di diritto tributario», Milano, 1996, p. 461 nonché De Mita E., «Principi di diritto tributario», Milano, 2000, p. 498.

(12) Tesaurò F., voce «Processo tributario» in Nov. Dig. It., Torino, 1986, p. 1408.

(13) In tal senso si esprime anche la giurisprudenza di merito: cfr. la recente sentenza del 9 maggio 2007 della Commissione Tributaria Provinciale di Pisa, che ha avuto modo di affermare che «grava sull'Amministrazione finanziaria l'onere della prova della ricorrenza dei presupposti per l'applicazione della disciplina sul transfer pricing, volta ad evitare che all'interno di un gruppo vengano posti in essere trasferimenti di utili tramite applicazioni di prezzi inferiori al valore normale dei beni ceduti, sottraendoli in tal modo alla tassazione in Italia a favore di tassazioni estere inferiori (...)», nonché la Commissione Tributaria Regionale Lombardia, che nella sentenza del 18 gennaio 2007 ha affermato che «l'onere della prova in materia di contestazioni concernenti il transfer price incombe sull'ufficio in quanto attore in senso sostanziale nel processo tributario; del pari, spetta all'agenzia delle entrate fornire la prova del fatto che l'imposizione in Italia sulle operazioni oggetto di ve-
(segue)

Tale impostazione è stata del resto ribadita dai giudici della Suprema Corte che, in talune occasioni, hanno ritenuto che, come già precisato in precedenti giurisprudenziali e come si evincerebbe dal Rapporto dell'Ocse del 1995 che in materia di prezzi di trasferimento, «l'onere della prova (...) grava in ogni caso sull'Amministrazione che intenda operare le conseguenti rettifiche (14)».

In secondo luogo, il contribuente è **titolare** del diritto di accesso agli atti amministrativi che, come puntualmente rilevato dalla giurisprudenza, si atteggia ad autonomo diritto all'informazione, il cui fondamento giuridico va individuato proprio nel principio di trasparenza dell'attività amministrativa e, più a monte, negli artt. 87 e 98 della Costituzione, ove si enuncia il principio del buon andamento dei pubblici uffici. Non a caso, la novellata legge 241/90, oltre ad orientare l'esercizio della Pubblica amministrazione ai criteri di economicità, efficienza e pubblicità, a seguito delle modifiche apportate dalla legge 11 febbraio 2005, n. 15, richiama altresì l'importanza del principio di trasparenza, il quale è stato reputato - come pure può evincersi dall'esame degli atti parlamentari - dal legislatore **la necessaria base per un corretto apporto con il cittadino** e, in quanto tale, **un criterio generale idoneo a determinare una diminuzione del tasso del contenzioso**.

I dati relativi ad una transazione comparabile, pertanto, non potrebbero che confluire nel provvedimento redatto a conclusione delle attività ispettive (ovvero nel processo verbale di constatazione se le procedure di controllo siano state svolte dalla Guardia di Finanza), contenente le specifiche descrizioni delle varie operazioni su cui l'attività di verifica si articola e si è sviluppata, nonché contenente l'indicazione della procedura e della metodologia seguita dai soggetti dell'Amministrazione finanziaria operanti nelle attività ispettive.

Quindi, ove nei confronti del contribuente venga emesso, a valle del processo verbale di constatazione ovvero dei processi verbali delle operazioni compiute, il provvedimento conclusivo dell'azione ispettiva (i.e. l'avviso di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate competente), sarà possibile, per il contribuente, conoscere, oltre al menzionato atto finale anche gli atti preparatori dello stesso ed ottenere visione di questi ultimi. Come precisato dalla circolare n. 213/S/Ucop, infatti, pur se non possono formare oggetto di accesso ex legge 241/90 gli «atti pre-

paratori» nel corso della formazione dei provvedimenti amministrativi (tra cui quelli tributari), precisa che «solo in caso di adozione del provvedimento conclusivo, comunque denominato, nel procedimento tributario sarà possibile per il contribuente conoscere, insieme al provvedimento o atto finale, anche gli atti preparatori dello stesso ed ottenere visione di questi ultimi, fatti comunque salvi i casi in cui dalla conoscenza da documenti possa derivare una lesione di quegli specifici interessi per la tutela dei quali le disposizioni più volte richiamate prevedono una limitazione o l'esclusione dell'accesso».

Sotto un'ulteriore prospettiva, non può sottacersi che il contribuente sottoposto a verifica è certamente garantito dai diritti previsti dallo Statuto del Contribuente (15) (legge 212/00), *in primis* dal principio espresso all'art. 7, rubricato «chiarezza e motivazione degli atti», secondo cui «gli atti dell'Amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama (...)». In sostanza, l'atto deve contenere quelle ragioni giuridiche (16) e quei presupposti di

Note:

(segue nota 13)

tifica sia superiore rispetto a quella di paesi esteri ove operano le società del gruppo con le quali sono intervenute le transazioni oggetto di contestazione; è infondato l'avviso di accertamento basato sulla contestazione del valore normale laddove l'ente impositore non abbia provveduto ad effettuare un'analisi di comparabilità dei prezzi delle transazioni messe a confronto».

(14) Cfr. Corte di Cassazione, sent. n. 22023 del 22 giugno 2006.

(15) Cfr. Cotto A., Valente G., Meoli M., «Lo Statuto dei diritti del contribuente», Milano, 2001.

(16) Con cui si deve intendere l'indicazione delle norme rilevanti per il caso concreto, il ragionamento giuridico seguito nel corso del procedimento, le operazioni di sussunzione della fattispecie normativa al caso specifico. Con l'esternazione di tale requisito, quindi, deve emergere l'*iter* giuridico seguito dall'Amministrazione per giungere alla decisione (cfr. Muleo S., «Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento», Torino, 2000, p. 345. Su tale requisito in ambito amministrativo Scarciglia R., «La motivazione dell'atto amministrativo», Milano, 1999, p. 255).

fatto (17) che hanno **determinato** la decisione dell'Amministrazione. Tale affermazione costituisce una precisazione finalizzata a far sì che l'utilizzo di tale strumento **non si trasformi** in un appesantimento dell'attività, non produttivo di alcuna utilità per il contribuente: solo gli elementi di fatto e di diritto determinanti per la decisione devono essere rappresentati nella motivazione, mentre ne verranno esclusi tutti quelli che, pur vagliati o analizzati, non hanno per nulla contribuito al raggiungimento della decisione finale perché **inutili o non rilevanti** nel caso concreto (18). Nel contenuto della motivazione, inoltre, dovrebbe entrare a pieno titolo **l'indicazione delle prove**, posto che la conoscenza degli elementi raccolti dall'Amministrazione a sostegno dell'atto rappresenta un elemento indefettibile perché la motivazione giunga realmente ad esplicitare la funzione per cui è preposta.

Per le ragioni testé esposte, nell'assunto che una transazione *intercompany* sia oggetto di approfondimento investigativo da parte dell'Amministrazione finanziaria, affinché l'eventuale rilievo formulato nell'avviso di accerta-

mento possa considerarsi fondato è necessario che la transazione comparativa sia **specificamente illustrata**, così da poterne evidenziare l'idoneità al confronto. Questa considerazione porterebbe chi scrive ad **escludere** che l'Erario possa limitarsi a «citare» l'esistenza di una transazione analoga ma con una valorizzazione differente e superiore di quella soggetta alle indagini, dovendo necessariamente compiere uno sforzo descrittivo in grado di avvalorare la propria tesi.

Note:

(17) Con cui si devono intendere tutti quegli elementi, argomenti, dati che sono stati, a qualsiasi titolo ed in qualunque momento del procedimento vagliati dall'Amministrazione finanziaria. L'indicazione del presupposto di fatto deve esternare in modo chiaro ed evidente il ragionamento logico adottato dall'Amministrazione, sulla base del caso concreto (cfr. Muleo S., *op. cit.*, p. 345. Su tale requisito in ambito amministrativo Scarciglia R., *op. cit.*, p. 251).

(18) Così Miceli R., «Chiarezza e motivazione degli atti», in Statuto dei diritti del contribuente, a cura di Fantozzi e Fedele, Milano, 2005, p. 303.

LIBRI

Il business plan Casi pratici di Antonio Ferrandina

I Edizione, Ipsoa Editore, 2009, pag. 315, € 36,00



Il volume offre un supporto alla redazione di business plan, attraverso una serie diversificata di esempi, che fanno riferimento a fattispecie tipiche, molto diffuse, inquadrare in modo bilanciato fra i quattro grandi macro-settori (artigianato, commercio, turismo e industria).

Nella descrizione di questi casi si sono introdotte sia possibili innovazioni concettuali, in modo da fornire alle aziende e consulenti spunti di riflessione e di creatività, sia ampie analisi di mercato, in modo da comprendere aspetti competitivi di settori limitrofi.

Si tratta di nove business plan, di tipo sia start-up sia ongoing, due afferenti il settore artigianato, tre riguardanti il set-

tore del commercio, due relativi al turismo, e, infine, due di carattere più prettamente industriale.

Il testo si pone lo scopo, pertanto, di dimostrare i risultati professionali di studi ben strutturati fornendo un utile riferimento a tutti coloro che intendano affrontare la pianificazione d'impresa ai diversi livelli.

Per informazioni o per l'acquisto:

- Servizio Informazioni Commerciali Ipsoa
Tel. 02.82476794 – fax 02.82476403
- Agenzia Ipsoa di zona
(www.ipsoa.it/agenzie)
- www.ipsoa.it