

IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE GIURIDICHE**L'onere della prova nelle controversie
sul *transfer pricing***

4 CORTE DI CASSAZIONE, Sez. tributaria, Sent. del 7 luglio 2006, dep. il 26 gennaio 2007, n. 1709; pres. Prestipino, rel. Altieri

IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE GIURIDICHE (Irpeg) - Reddito d'impresa - Determinazione - Componenti negativi - Deduzione - Presupposti - Certezza ed inerenza - Onere della prova - Grava sul contribuente

Costituisce principio pacifico in giurisprudenza il fatto che l'onere probatorio dei presupposti dell'esistenza, certezza ed inerenza di un componente negativo di reddito grava sul contribuente, non essendo necessario che - nell'ipotesi di costo addebitato ad una società controllata da altra società - debba sussistere anche una correlazione con i ricavi bensì richiedendosi la fruizione di un'effettiva utilità in ragione dell'onere sopportato (1).

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO - 1. Sulla base di processo verbale di constatazione della Guardia di finanza, l'ufficio distrettuale delle imposte dirette di Vasto accertava nei confronti della I.G. S.p.a., successivamente I. S.p.a., poi incorporata nella P.S. S.p.a., una perdita d'impresa di lire 72.768.000, per l'anno d'imposta 1992 minore di quella dichiarata.

La ripresa era fondata sull'indeducibilità di fattura di riaddebito, carente nella descrizione della causale ("spese forfettarie 1992"), pervenuta dalla controllante G.S., con sede in Belgio, a titolo di rivalsa per stipendi pagati a dipendente, nel tempo in cui lo stesso ricopriva l'incarico di direttore generale della I.G..

La società proponeva ricorso, che veniva accolto dalla Commissione tributaria provinciale.

Proponeva appello l'ufficio, deducendo che non era dimostrata l'inerenza del costo all'attività dell'impresa (art. 75 del Tuir) e che la fattura recava indicazioni assolutamente generiche, che non consentivano in alcun modo la natura del rapporto intercorso tra le due società.

Con sentenza 30 maggio-6 giugno 2000 la Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo rigettava l'appello dell'ufficio, osservando che, pur essendo la causale indicata in fattura in modo del tutto generico, nessun

altro rapporto economico c'era stato tra le due società al di fuori del distacco del dipendente della controllante presso la controllata, con funzioni di direttore generale, al quale soltanto la società belga aveva corrisposto il compenso. Pur essendo la fattura redatta in lingua straniera, la stessa poteva comunque essere tradotta.

Avverso tale sentenza il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle Entrate hanno proposto ricorso per cassazione, sulla base di un mezzo d'annullamento.

La P.S. S.p.a. resiste con controricorso.

MOTIVI DEL RICORSO - 2. Denunciando violazione e falsa applicazione dell'art. 75 del Tuir (D.P.R. n. 917/1986), nonché insufficiente motivazione, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3) e n. 5), del codice di procedura civile, le Amministrazioni ricorrenti lamentano che i giudici di merito di entrambi i gradi non abbiano adeguatamente affrontato il problema dell'inerenza del costo, non tenendo conto del fatto che si trattava di riaddebito di costi da parte di società controllante, e cioè del problema della ripartizioni di costi infragruppo. Infatti, perché il corrispettivo riconosciuto alla capogruppo sia fiscalmente deducibile occorre che la controllata tragga dal servizio remunerato una effettiva utilità quantificabile e che quest'ultima sia percepibile in maniera oggettiva e adeguatamente documentata.

MOTIVI DELLA DECISIONE - 3.1. Si deve preliminarmente risolvere la questione dell'inammissibilità del ricorso svolta nel controricorso.

La questione è infondata: pur essendo stato il ricorso notificato ad incorporata (la I.) già estinta, anziché all'incorporante P.S., il vizio non dà luogo ad inesistenza, ma a nullità, da ritenersi sanata con la costituzione della società legittimata nel giudizio di cassazione.

3.2. Passando, quindi, all'esame delle censure delle Amministrazioni finanziarie, le stesse meritano accoglimento.

Come ha esattamente rilevato la difesa dell'Amministrazione, l'aspetto centrale del problema riguardava l'inerenza, oltre che l'esistenza, dei costi dichiarati in seguito all'addebito di un servizio prestato alla società da parte della controllante.

In proposito non può condividersi quanto sostenuto dalla controricorrente, secondo cui le questioni circa la giustificazione dell'addebito non erano state svolte dall'ufficio nel giudizio di primo grado, ma introdotte per la prima volta in appello.

Trattandosi di verificare l'osservanza di regole *in procedendo* questa Corte può compiere un diretto esame degli atti necessari.

Nell'accertamento, che, contenente l'enunciazione della pretesa fiscale e dei suoi fatti costitutivi, identifica - salvo specifiche limitazioni - le ra-

gioni dell'Amministrazione nel giudizio di primo grado, l'ufficio - riportando il contenuto del processo verbale di constatazione - evidenziava che l'addebito del costo del servizio era stato oggetto di accordi verbali intersocietari, e che dall'esame della documentazione non emergeva l'esistenza di un rapporto economico tra le società. Dagli atti societari emergeva che l'ing. R. aveva svolto funzioni di direttore generale della I.G., a seguito di nomina del consiglio di amministrazione. Dagli atti, inoltre, non emergeva alcun compenso, né alcun elemento giustificativo delle spese fatturate. Risultavano soltanto i rimborsi di spese, quali ristoranti, alberghi, pedaggi autostradali, noleggi autoveicoli, telefono, ma nessuna altro elemento atto a giustificare il notevole importo della fattura (lire franchi belgi 1.900. 000, pari a lire 72.768.000).

Ciò considerato, e tenuto conto della estrema genericità della causale indicata in fattura, secondo l'ufficio venivano a mancare "i presupposti fondamentali circa la certezza e l'inerenza del costo sostenuto".

Tali ragioni venivano ribadite ed ulteriormente specificate nell'appello dell'ufficio, nel quale si evidenziava che mancavano del tutto gli elementi per verificare l'utilità effettiva ricavata dalla società italiana a seguito del preteso distacco, in quanto non poteva stabilirsi l'effettiva natura e valore delle prestazioni offerte. Anzi, secondo l'ufficio, non si era neppure in grado di stabilire se vi fosse stato un effettivo distacco, o se la prestazione di servizi fosse avvenuta ad altro titolo, non essendo stato rinvenuto alcun documento che consentisse tale ricostruzione.

Se ne deve concludere che, contrariamente a quanto affermato dalla società, le ragioni dell'ufficio, fin dall'accertamento, investivano sia l'esistenza, sia l'inerenza del costo addebitato.

3.3. Tutto ciò premesso, la Corte ritiene che i giudici di merito non abbiano fornito una adeguata motivazione che consenta di effettuare il controllo di legittimità sulla correttezza giuridica e sulla coerenza logica del ragionamento che ha sostenuto la decisione. La sentenza impugnata, infatti, si è limitata a rilevare che il costo dichiarato poteva essere identificato soltanto nel rapporto intercorso col dirigente della società belga utilizzato dalla partecipata italiana, e tale rilievo, come si preciserà in seguito, non è sufficiente ad assicurare all'ufficio un puntuale controllo circa i presupposti della deducibilità del costo. Ne consegue che la sentenza deve ritenersi affetta da entrambi i vizi denunciati.

3.4. Si deve considerare, anzitutto, che, trattandosi di componente negativa del reddito, la prova della sua esistenza ed inerenza incombeva al contribuente. Pur dovendosi riconoscere, sulla scorta della giurisprudenza della Corte (sentenze 1° agosto 2000, n. 10062; 6 settembre 2000, n. 11770; 26 gennaio 2001, n. 1133; 27 luglio 2004, n. 14088) che - ai fini della deducibilità di un costo addebitato da una controllante ad una controllata - non è affatto necessario che il costo sia correlato a ri-

cavi conseguiti da quest'ultima, è pur sempre necessario dimostrare che l'addebito del costo del servizio deve corrispondere ad una effettiva utilità della controllata.

3.5. Si deve aggiungere, inoltre, che trattandosi di servizi transnazionali, gli stessi sono soggetti al regime del *transfer pricing*, e cioè all'accertamento del loro valore da parte dell'Amministrazione finanziaria, la quale, a prescindere dall'esistenza e dall'inerenza all'attività d'impresa, può esercitare un sindacato sulla loro congruità. L'art. 76, comma 5, del Tuir stabilisce 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 valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti*". Pur non essendo stato tale profilo giuridico espressamente dedotto nelle difese dell'ufficio, si deve ritenere che, comunque, esso doveva essere considerato dal giudice di merito, nell'ambito della verifica sull'esercizio di potere di rettifica, riguardando incontestabilmente il problema dell'inerenza del costo, essendo la sua ammissibilità soggetta al regime legale del *transfer pricing*.

3.6. In conclusione si deve ritenere che, come sostenuto dall'Amministrazione finanziaria, la sentenza non abbia indicato gli elementi in base ai quali l'ufficio poteva esercitare un adeguato controllo sull'esistenza, sull'inerenza e sul valore normale del costo del servizio addebitato dalla società controllante.

La sentenza deve, pertanto, essere cassata, con rinvio ad altra sezione della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo.

I Giudici di rinvio dovranno procedere ad un analitico esame della documentazione offerta dalla società circa le prestazioni effettuate dal dipendente della controllata e stabilire la esatta natura e valore di tali prestazioni, e l'utilità conseguita dalla controllata, uniformandosi al seguente principio di diritto:

"L'onere della prova dell'esistenza e dell'inerenza di un costo incombe al contribuente; per quanto riguarda i costi derivanti da servizi prestati da società controllante estera ad una controllata italiana, tale onere comprende ogni elemento che consenta all'Amministrazione finanziaria di verificare il normale valore degli stessi servizi".

Di tale esame dovrà essere fornita adeguata motivazione.

Ai Giudici di rinvio è affidata anche la decisione sulle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M. - La Corte di Cassazione; accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del presente giudizio di legittimità, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo.

(1) L'onere della prova nelle controversie sul *transfer pricing*

SOMMARIO: **1.** Premessa ed impostazione dell'indagine - **2.** Alcune riflessioni a margine dell'inerenza e dell'onere probatorio - **3.** L'onere della prova basato sull'accertamento del valore normale.

1. Premessa ed impostazione dell'indagine - Nella sentenza in commento (1) la Corte di Cassazione, traendo spunto da una controversia avente ad oggetto la prova dell'esistenza e dell'inerenza dei costi si è espressa, *inter alia*, sull'applicazione della disciplina del *transfer pricing* contenuta nell'art. 110, comma 7, del Tuir

In particolare, il contenzioso con l'Amministrazione finanziaria era scaturito da un processo verbale di constatazione con il quale l'ufficio procedeva a rideterminare la perdita di impresa per l'anno di imposta 1992 di una società residente in Italia. La ripresa trovava il suo fondamento nell'indeducibilità dei costi riaddebitati alla società dalla sua controllante estera relativi al periodo di distacco in Italia di un dipendente di quest'ultima (un direttore commerciale).

La Suprema Corte, accogliendo il ricorso dell'Amministrazione, ha sottolineato come i Giudici di rinvio, nel valutare la documentazione prodotta dalla società al fine di verificare la natura e il valore delle prestazioni oggetto di contestazione, nonché i vantaggi conseguiti dalla società italiana, debbano uniformarsi al seguente principio di diritto: “(omissis) *l'onere della prova e dell'inerenza di un costo incombe al contribuente; per quanto riguarda i costi derivanti da servizi prestati da società controllante estera ad una controllata italiana, tale onere comprende ogni elemento che*

(1) La sentenza in oggetto segue un'altra pronuncia, la n. 22023 del 13 ottobre 2006 (in banca dati “*fisconline*”), con la quale il Supremo Collegio si era pronunciato in merito alla rettifica dei ricavi in relazione a presunte sovrapproduzioni da parte di società estere appartenenti ad un noto gruppo automobilistico a discapito della società italiana per le quali l'Amministrazione aveva ipotizzato un trasferimento di materia imponibile a favore delle società distributrici localizzate, sempre secondo l'Amministrazione finanziaria, in Paesi a bassa fiscalità (posizione ribadita in una successiva sentenza sulla medesima fattispecie, la n. 11226 del 16 maggio 2007, in banca dati “*fisconline*”).

Cfr. A. BALLANCIN, *La disciplina italiana sul transfer price tra onere della prova, giudizi di fatto e l'(in)esistenza di obblighi documentali*, in “*Rass. trib.*”, n. 6/2006, pagg. 1982 e seguenti; D. BERGAMI, *Onere della prova a carico dell'Amministrazione nel transfer pricing*, in “*Corr. trib.*”, 2006, pagg. 3727 e seguenti; M.J. TROPIN, *Italy's High Court says tax officials bear burden of proof in transfer pricing disputes*, in “*Tax Management Transfer Pricing Report*”, Volume 15, Number 15, December 2006.

consenta all'Amministrazione finanziaria di verificare il normale valore degli stessi servizi".

La finalità della presente indagine è quella di verificare come l'onere probatorio si ripartisca nelle controversie relative alla disciplina dei prezzi di trasferimento: se secondo lo schema generale, ormai consolidato, per il quale incombe sul contribuente l'onere di fornire la prova di tutti gli enunciati fattuali che riducono il carico fiscale, con particolare riferimento alla prova dell'esistenza e dell'inerenza dei costi, o se secondo un modello diverso.

2. Alcune riflessioni a margine dell'inerenza e dell'onere probatorio - La sentenza in rassegna ha riaffermato il principio generale secondo il quale, in presenza di un *componente negativo* di reddito, l'onere della sua esistenza ed inerenza incombe sul contribuente.

A tale riguardo occorre notare come l'*iter* logico-giuridico dei Giudici di legittimità nel caso di specie non origini, a differenza di un'altra precedente sentenza, la n. 22023/2006, dall'effettiva applicazione dell'art. 110, comma 7, del Tuir bensì dalla verifica del rispetto del principio di inerenza di cui all'art. 109, comma 5, del Tuir secondo il quale "*le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi (...)*". Tale principio è un principio di carattere generale dell'ordinamento tributario, la cui sussistenza si colloca "a monte" della verifica della congruità di cui all'art. 110, comma 7, del Tuir. Con riferimento alla determinazione del reddito di impresa che la valutazione dell'inerenza investe l'ambito della prestazione di servizi infragruppo non cambia l'asserzione dello schema generale. In quest'ottica è quindi possibile affermare che spetta al contribuente, secondo i criteri generali, fornire tutti gli elementi atti a supportare la deducibilità dei costi sostenuti per ottenere i servizi prestati dalla controllante estera, tra i quali, come evidenziato dalla sentenza in rassegna, l'effettiva utilità dei costi stessi per la controllata (2).

(2) Nella sentenza in commento il Supremo Collegio ha rilevato come secondo l'Ufficio accertatore mancassero "*del tutto gli elementi per verificare l'utilità effettiva ricavata dalla società italiana a seguito del preteso distacco, in quanto non poteva stabilirsi l'effettiva natura e valore delle prestazioni offerte. Anzi (...) non si era neppure in grado di stabilire se vi fosse stato un effettivo distacco, o se la prestazione di servizi fosse avvenuta ad altro titolo, non essendo stato rinvenuto alcun documento che consentisse tale ricostruzione (...)*".

Ovviamente, la prova dell'esistenza e dell'inerenza dei costi relativi a servizi prestati dalla controllante estera implica anche che il contribuente sia in grado di fornire all'Amministrazione finanziaria ogni elemento che consenta di verificare il valore normale dei servizi prestati. A questo proposito il richiamo è alla circolare n. 32 del 22 settembre 1980 secondo la quale *“la concentrazione elevata delle prestazioni, la indeterminatezza del servizio reso e le molteplici finalità perseguite dalla capogruppo ('controllo' delle affiliate o prestazioni di servizi necessari alle affiliate) esigono la verifica in via pregiudiziale rispetto alla determinazione del 'valore normale', del grado di utilità conseguito della sussidiaria destinataria del servizio oggetto di esame da parte dell'Amministrazione al fine di verificare i presupposti di deducibilità”* (3).

Tale considerazione deve essere tuttavia accompagnata da due corollari: *i)* la prova dei costi relativi alla prestazione di servizi *intercompany* si scontra con l'assoluta mancanza di indicazioni ministeriali in merito alla documentazione da produrre a sostegno dell'effettiva prestazione dei servizi e del vantaggio ottenuto dalla società controllata; *ii)* per ciò che concerne il concetto di “vantaggio” occorre riflettere sul fatto che, nella pratica, non tutti i servizi forniti si traducono in un aumento del fatturato o in una diminuzione dei costi, ben potendo invece manifestarsi in un risultato non immediatamente monetizzabile, come, ad esempio, nel miglioramento dei sistemi di controllo interno, nell'ottimizzazione dei rapporti con il personale, nell'accrescimento delle capacità commerciali dell'azienda (4).

(3) Capitolo VI, paragrafo 3, in banca dati “fisconline”.

(4) Se è quindi possibile constatare che a livello amministrativo non esistono indicazioni relative alla documentazione dei servizi ricevuti ai fini della deducibilità, non si può argomentare lo stesso a livello giurisprudenziale. La Commissione tributaria provinciale di Milano nella sentenza n. 158 del 29 luglio 2005 nel ribadire che *“spetta all'Amministrazione finanziaria - nel quadro dei generali principi che governano l'onere probatorio - dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della (maggiore) pretesa tributaria azionata, fornendo la prova delle circostanze e degli elementi rivelatori dell'esistenza di maggiore imponibile, mentre è onere del contribuente dimostrare le componenti negative del reddito e tra esse, conseguentemente, anche i costi, sia con riguardo alla loro esistenza, sia per ciò che concerne l'inerenza di essi (...)”* ha ravvisato nel caso di specie la presenza di elementi *“idonei e convergenti”* nel senso della sussistenza della prova dell'effettività e dell'inerenza dei costi sostenuti. Dalla sentenza si desume che il contribuente a supporto della deducibilità dei costi può fornire la seguente documentazione:

a) contratto scritto dal quale risulti la tipologia dei servizi da rendere e le relative modalità di effettuazione;

3. *L'onere della prova basato sull'accertamento del valore normale* - Tanto premesso, occorre ora verificare quali conclusioni possono essere raggiunte in tema di onere probatorio con riferimento alla disciplina del *transfer pricing*.

Come già evidenziato, la sentenza in commento, in presenza di componenti negativi di reddito, attribuisce al contribuente l'onere di fornire la prova di tutti gli enunciati fattuali che riducono il carico fiscale.

Nel caso di specie il ragionamento logico-giuridico dalla Corte si differenzia da quello emergente da altre pronunce precedenti (5) che traggono origine dall'accertamento di maggiori *componenti positivi* di reddito. In queste ultime, infatti, il ragionamento della Corte muove dall'analisi della *ratio* della norma contenuta nell'art. 110, comma 7, del Tuir: l'introduzione di tale disposizione si è resa infatti necessaria *“al fine di evitare la possibilità che possa essere trasferita all'estero materia imponibile nello Stato italiano (...)”* (6). Si tratta cioè di una disposizione diretta ad impedire il trasferimento di utili da un'impresa residente ad imprese non residenti e non operanti nel territorio dello Stato, attraverso la fatturazione delle operazioni al di sotto o al di sopra del valore normale. Pertanto, trattandosi di norma antielusiva il Supremo Collegio ha argomentato che l'onere della prova della ricorrenza dei presupposti dell'elusione grava sull'Amministrazione che intendeva

b) regolare fatturazione e contabilizzazione dei costi sostenuti per l'ottenimento dei servizi;

c) documentazione contabile della società prestatrice dei servizi (*service provider*) atta a dimostrare l'entità dei costi sostenuti e le modalità di ripartizione (attraverso le opportune chiavi di allocazione) di tali costi tra le varie consociate che beneficiano dei servizi;

d) certificazione emessa da una società di revisione relativa al bilancio della società prestatrice dei servizi;

e) evidenza, per ogni tipologia di servizio, dell'effettività del servizio reso e del beneficio ricevuto.

La Commissione provinciale ha quindi ritenuto che in tal modo la contabilizzazione dei costi da parte della società italiana sarebbe coerente con i principi di certezza, inerenza e oggettiva determinabilità di cui all'art. 109 del Tuir. Tale impostazione è peraltro coerente con i principi generali espressi dalla Corte di Cassazione in precedenti sentenze. Cfr. Corte Cass., sentenza n. 11648 del 5 settembre 2000 e sentenza n. 10062 del 1° agosto 2000, (entrambe in banca dati “*fisconline*”) sentenza n. 11770 del 6 agosto 2000.

(5) Cfr. la sentenza n. 22023/2006, citata, e la sentenza n. 11226/2007, citata.

(6) Cfr. nota n. 9/198 del 10 marzo 1982, in banca dati “*fisconline*”.

operare le conseguenti rettifiche (7), e che avrebbe pertanto dovuto, *in primis*, fornire prova che la fiscalità in Italia al tempo in cui furono poste in essere le transazioni era superiore a quella vigente nei Paesi di residenza delle società consociate estere e solo successivamente procedere a rideterminare il valore normale dei beni acquistati (8).

Questo orientamento sarebbe in prima istanza supportato dalla posizione, rilevata sia dalla giurisprudenza di legittimità (9) che dalla giurisprudenza di merito (10), di attore sostanziale rivestita dall'Amministrazione nel processo tributario.

Preme osservare che la Suprema Corte, al fine di avallare la propria tesi, ha richiamato le *Guidelines* dell'OCSE secondo le quali "*where as a matter of domestic law the burden of proof is on the tax administration, the taxpayer may not have any legal obligation to prove the correctness of its transfer pricing unless the tax administration makes a prima facie showing that the pricing is inconsistent with the arm's length principle (...)*" (11).

Le *Guidelines* collocano la disciplina del *transfer pricing* nel contesto delle norme generali che in ogni ordinamento giuridico disciplinano l'one-

(7) Cfr. *ex multis* Corte Cass., sentenza n. 4317 del 1° ottobre 2002-25 marzo 2003, in banca dati "fisconline", secondo la quale "*le concorrenti condizioni, per l'applicabilità della disposizione antielusiva di cui all'art. 10 della L. n. 408 del 1990 alle operazioni di fusione, sono costituite dall'assenza di valide ragioni economiche nell'effettuazione dell'operazione di fusione, dal carattere 'esclusivo' dello scopo di ottenere, attraverso l'operazione stessa, un risparmio di imposta (la quale implica che uno scopo siffatto sia l'unica ragion d'essere degli atti compiuti dal contribuente) e dalla 'fraudolenza', che deve connotare i mezzi utilizzati per il raggiungimento del predetto fine esclusivo. L'onere di dimostrare la concorrente ricorrenza di tali condizioni nella concreta fattispecie incombe sull'Amministrazione finanziaria, che invochi l'applicazione della norma antielusiva*".

(8) Tale impostazione è stata peraltro ripresa anche dalla recente sentenza n. 52 del 26 febbraio 2007-9 maggio 2007, della Commissione tributaria provinciale di Pisa secondo la quale "*l'ufficio avrebbe dovuto innanzitutto accertare che la fiscalità in Italia all'epoca fosse superiore rispetto a quella in vigore in Francia. Tale circostanza deve ritenersi necessaria per poter interpretare le operazioni della società ricorrente come elusive*" (in banca dati "fisconline").

(9) Cfr. Corte Cass., sentenza n. 22023/2006, citata.

(10) Cfr. Commissione tributaria regionale Lombardia, sentenza 18 gennaio 2007, n. 88.

(11) OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Chapter IV, paragrafo 4.12, Parigi, 1995.

re della prova. Tuttavia occorre notare come il riferimento alle indicazioni fornite dall'OCSE comporti un'attenuazione dell'onere della prova in capo all'Amministrazione. Essa, infatti, è tenuta soltanto a fornire una prova *prima facie* della non correttezza dei prezzi di trasferimento posti in essere dal contribuente. Per l'OCSE l'attenuazione dell'onere della prova è giustificata dalla circostanza secondo la quale le informazioni a supporto della determinazione dei prezzi di trasferimento sono in possesso del contribuente.

Inoltre, se si esamina letteralmente il contenuto del paragrafo delle *Guidelines* citato dalla Corte si osserva che si riferisce alla prova del fatto che il *transfer pricing* non rispetta il principio di libera concorrenza [*"(...) unless the tax administration makes a prima facie showing that the pricing is inconsistent with the arm's length principle"*].

La Cassazione ha invece posto l'attenzione sulla presenza di una fattispecie elusiva, consistente nel trasferimento di materia imponibile in Stati a fiscalità privilegiata. Ha infatti sottolineato che, al fine di operare le rettifiche al reddito della consociata italiana, l'Amministrazione avrebbe dovuto innanzitutto fornire prova che la fiscalità in Italia al tempo in cui si sono svolte le operazioni era superiore a quella esistente nei Paesi di residenza delle consociate estere e, *successivamente*, procedere al calcolo del valore normale.

Tuttavia, il citato aspetto non dovrebbe rivestire un'importanza precipua nella valutazione dei prezzi di trasferimento, se si considera che le operazioni infragruppo devono soggiacere *unicamente* al rispetto del valore normale di cui all'art. 9, comma 3, del Tuir (12), calcolato secondo uno dei metodi previsti dalla circolare n. 32/1980. Infatti la disposizione dell'art. 110, comma 7, del Tuir non ha come finalità quella di valutare il carico fiscale complessivo, gravante sull'operazione infragruppo, quanto piuttosto quella di procedere ad una corretta determinazione del reddito imponibile allocabile in Italia; l'eventuale doppia imposizione che può derivare da tale determinazione può essere risolta attraverso la procedura amichevole prevista dalle Convenzioni contro la doppia imposizione o attraverso la procedura arbitrale contemplata dalla Convenzione 90/436/CEE.

(12) Già la Commissione provinciale di Pisa, nella sentenza sopra citata, ha rilevato come *"il problema di più ardua soluzione in tema di transfer pricing consiste nella difficoltà di individuare un prezzo di mercato"*.

Invero, la norma contenuta nell'art. 110, comma 7, del Tuir è una *norma sulle valutazioni*, diretta al contribuente, che ne deve tenere conto in sede di dichiarazione dei redditi. Secondo questa impostazione, ricadrebbe pertanto su quest'ultimo l'onere di fornire *per primo* la prova dell'assenza di uno scostamento dal valore normale dei componenti negativi. Si giunge così alla stessa conclusione esplicitata dalla Corte nella sentenza in commento, laddove si afferma che è onere del contribuente provare la sussistenza e l'inerenza dei costi indicati come componenti negativi del reddito di impresa.

Questa conclusione non può tuttavia essere giudicata definitiva, in quanto occorre considerare che il principio del valore normale è un criterio legale che deve essere rispettato da chiunque lo faccia valere (il Fisco o il contribuente). Tale affermazione implica che l'Amministrazione deve contrapporre al prezzo dichiarato dal contribuente un altro prezzo. Ai fini della rettifica è, pertanto, comunque tenuta a procedere alla determinazione del valore normale (utilizzando i metodi previsti dalla citata circolare n. 32/1980) e alla sua giustificazione.

Naturalmente non vi è ragione di identificare un valore normale se il costo è contestato nella sua esistenza o nella sua inerenza, in quanto, ricorrendo queste ipotesi, la rettifica applica le norme ordinarie dell'art. 109 del Tuir.

Queste riflessioni devono essere accompagnate da un corollario: l'onere della prova, cui fa riferimento la giurisprudenza, e che è stato oggetto del presente contributo, è in realtà un onere di argomentazione, in quanto si è in presenza di una *prova di valori*, con caratteristiche diverse da quelle attribuibili alla prova in generale. Non è conseguentemente corretto fare riferimento a "prove e controprove" in senso tecnico, quanto piuttosto ad "argomentazioni e contro-argomentazioni" che maggiormente possono riflettere la natura dialettica del confronto tra Amministrazione finanziaria e contribuente, in relazione all'applicazione della disciplina relativa al *transfer pricing* (13).

Come già detto, l'Amministrazione Finanziaria non può limitarsi ad una mera contestazione dei prezzi di trasferimento praticati dal contribuente, ma deve addurre le circostanze che consentono di far emergere la diversità del corrispettivo praticato nelle transazioni infragruppo rispetto al valore normale che emerge dalla comparazione delle operazioni in esame con

(13) Come rileva R. LUPI, nel commento alla richiamata sentenza della Commissione provinciale di Pisa, in "Corr. trib.", 2007, pagg. 3099 e seguenti.

quelle poste in essere da soggetti comparabili. Adducendo tali elementi l'Amministrazione deve rilevare le incoerenze nei comportamenti del contribuente che rappresentano l'indice di uno scostamento rispetto al comportamento che avrebbe tenuto un soggetto indipendente nella determinazione dei propri prezzi di vendita (14).

Tale onere non è limitato alla fase dell'accertamento, in quanto è plausibile che il contribuente, in sede di ricorso, contesti i criteri ed i risultati a supporto della rettifica in aumento, evidenziando possibili vizi nel ragionamento logico-giuridico o adducendo fattori specifici non adeguatamente considerati.

DILETTA FUXA

(14) Tale dialettica sembra essersi instaurata nella controversia oggetto della valutazione della Commissione provinciale di Pisa in cui l'Amministrazione ha proceduto a rideterminare il valore delle transazioni oggetto di verifica attraverso l'applicazione del metodo del confronto del prezzo, anche se la natura e le caratteristiche delle transazioni imponevano, come evidenziato dal contribuente, l'applicazione del metodo del prezzo di rivendita.