



Transfer pricing: oneri documentali ed oneri probatori

A cura dell'Avv. Maurizio Villani e Dott.ssa Antonella Villani

Con il termine transfer pricing si intende identificare quella pratica, adottata all'interno di un gruppo d'impresе, attraverso la quale si realizza un trasferimento di quote di reddito tra consociate, in seguito ad una cessione di beni o prestazione di servizi, ad un valore diverso rispetto a quello che sarebbe stato pattuito tra imprese indipendenti. La disciplina dei prezzi di trasferimento è attualmente prevista dall'art. 110, comma 7, Testo unico delle Imposte sui redditi (DPR n. 917/1986). La diversa determinazione di tali prezzi di trasferimento può avere ragioni di carattere meramente economico, evitando ad esempio gli effetti negativi sugli utili prodotti in Paesi caratterizzati da un'alta instabilità politica, ovvero ragioni (ed è il caso più frequente) volte ad ottenere esclusivamente un vantaggio fiscale con la mobilitazione di utili da Paesi ad elevata fiscalità verso Paesi con fiscalità privilegiata. E' possibile analizzare il fenomeno del "transfer pricing" solo nel caso in cui si verificano congiuntamente determinate condizioni:

- *esistenza di due o più imprese residenti in Stati diversi che applicano diversi regimi impositivi o diverse aliquote d'imposta.* Non è possibile eccepire un'alterazione dei prezzi di trasferimento nel caso in cui i soggetti interessati siano collocati nel medesimo contesto geografico e non godano di regimi fiscali differenziati e suscettibili di consentire la generazione di un risparmio d'imposta. Sul punto si veda la sentenza della Comm. Trib. Reg. Lazio Roma del 09 dicembre 2010, n. 643, dove è stato chiarito che "il risparmio d'imposta, tuttavia, non è stato dimostrato, stante il fatto non contestato e peraltro incontestabile che le due società risiedono ed operano nello stesso territorio geografico e sono sottoposte allo stesso regime fiscale. Viene meno quindi uno dei capisaldi per l'esistenza del transfer pricing interno, ovvero che la cedente o la cessionaria goda di una tassazione di maggior favore per risiedere in uno dei territori, mezzogiorno ed altre aree svantaggiate, nelle quali viga un sistema di maggior favore";

- *assoggettamento di entrambe al medesimo potere decisionale.* L'alterazione dei prezzi di trasferimento dipende spesso da situazioni di collegamento costituite dall'influenza di un'impresa sulle decisioni imprenditoriali dell'altra indipendentemente da vincoli contrattuali o azionari, con l'obiettivo di carattere meramente economico.

- *realizzazione di transazione commerciale intesa come cessione di beni o prestazione di servizi;*

- *mancata corrispondenza tra corrispettivo pattuito nella transazione sottoposta a verifica e prezzo che sarebbe stato pattuito in una transazione in condizioni di libero*

mercato tra soggetti indipendenti. La politica di transfer pricing deve essere improntata al rispetto del c.d. "valore normale", previsto dall'art. 9 del D.P.R. 917/1986, secondo cui "per valore normale si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore".

E' importante sottolineare che il fenomeno in questione, a differenza dell'evasione, si concretizza in operazioni commerciali effettivamente poste in essere, per le quali vengono pattuiti corrispettivi che, sebbene differenti rispetto alle condizioni di mercato, vengono però realmente pagati e non vengono, neppure in parte, restituiti all'acquirente. Non si realizza, quindi, alcun occultamento di materia imponibile, né alcuna sovrapproduzione, ma semplicemente si pattuiscono corrispettivi che si discostano dall'ordinaria prassi commerciale.

Tale spostamento di materia imponibile da Stati ad elevata fiscalità verso ordinamenti fiscalmente più convenienti, ha comportato non poche preoccupazioni presso i singoli Stati, i quali, vedendo lesa la propria potestà impositiva ed i flussi di entrata, hanno ritenuto necessario adottare una normativa specifica sul transfer pricing sotto un profilo sia nazionale che internazionale.

ONERI DOCUMENTALI

Le disposizioni previste dall'art. 26 del D.L. 31 maggio 2010 n. 78, recante "Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica", convertito dalla L. 30 luglio 2010 n. 122, hanno introdotto per la prima volta nel nostro ordinamento **una disciplina in tema di documentazione a supporto della politica dei prezzi di trasferimento** adottati nell'ambito di operazioni intercompany con consociate estere (onere di compliance) con la conseguenza di poter godere di un sistema premiale che permetta di prevenire le conseguenze sanzionatorie eventualmente scaturite da verifiche fiscali. E' rilevante sottolineare il fatto che *non si tratta di un vero e proprio obbligo* (così come previsto per gli altri Stati) *ma di un mero incentivo a documentare i prezzi di trasferimento.* L'art. 26 del D.L. n. 78/2010

ha, infatti, aggiunto all'art. 1 del D.Lgs. 471/1997 il comma 2, il quale prevede che il contribuente non sarà passibile delle sanzioni per infedele dichiarazione (pari dal 100% al 200% dell'imposta non versata), quando "nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria", l'impresa consegnerà ai verificatori un' idonea documentazione attestante la congruità dei prezzi applicati con i prezzi di mercato, laddove con il termine "idonea documentazione" si intende identificare la documentazione che, consegnata nel corso di attività di controllo o di altra attività istruttoria, consente al contribuente di accedere al regime di cui all'art. 1 co. 2-ter. Secondo quanto previsto dalla Relazione governativa al D.L. n. 78/2010, tale sistema documentale è stato adottato al fine di favorire la trasparenza nei rapporti tra le parti nella fase della verifica di fattispecie concrete in quanto "da un lato consente alle imprese di fruire di un regime di esonero dalle sanzioni per infedeltà delle dichiarazioni fiscali di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, connesse con rettifiche di transfer pricing; dall'altro permette all'Amministrazione finanziaria di disporre, in sede di controllo, della documentazione necessaria a riscontrare la corrispondenza dei prezzi determinati tra imprese associate multinazionali con quelli praticati in regime di libera concorrenza. Tale controllo, come noto, attualmente si presenta difficoltoso in mancanza di un'adeguata collaborazione da parte del contribuente, essendo caratterizzato da elementi di rilevante complessità, anche tecnica". La ratio della normativa in questione trova, quindi, fondamento nella complessità e nell'eccessiva lunghezza del periodo di analisi in cui spesso si trovano le Autorità Fiscali nel tentativo di avere un quadro chiaro circa la politica di prezzo effettivamente in vigore nel gruppo. Con la previsione di un sistema premiale volto alla non-irrogabilità della sanzione per infedele dichiarazione, l'Amministrazione cerca nel contribuente un grado di collaborazione su tematiche tecnicamente complesse.

Tale onere deve essere supportato da indicazioni sufficientemente chiare e specifiche, tali da poter permettere al contribuente la predisposizione di una documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati. La specifica documentazione è prevista dal **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, emanato in data 29 settembre 2010.**

I punti salienti del provvedimento sono:

1) *Differenziazione degli adempimenti documentali a seconda della tipologia di impresa.*

L'art. 1 del provvedimento distingue, in questo senso, tra:

- società *holding*: si tratta di società capogruppo fiscalmente residenti in Italia, non controllate a loro volta da altre società, imprese o soggetti comunque dotati di personalità giuridica esercenti attività commerciali, che detengono partecipazioni - anche indirette - in società non residenti. Sono tenute a predisporre sia il Masterfile, che la Documentazione Nazionale;

- società *subholding*: sono società residenti in Italia controllate da altre società, imprese o soggetti comunque dotati di personalità giuridica esercenti attività commerciali, ovunque residenti, che controllano società non residenti. Sono tenute a predisporre sia il Masterfile, che la Documentazione Nazionale;

- *imprese controllate*: ossia società residenti controllate da altre società, imprese o soggetti comunque dotati di personalità giuridica esercenti attività commerciali, ovunque residenti, che non controllano a loro volta società non residenti. Sono tenute a predisporre soltanto la documentazione quella nazionale. Per queste imprese il masterfile può limitarsi alle informazioni sul sottogruppo al cui vertice è posta la sub - holding medesima (escludendo quindi la capogruppo). E' però possibile presentare il masterfile dell'intero gruppo quando: a) la holding risiede in un Paese UE o in un Paese extra-UE con il quale sia in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo per lo scambio di informazioni; b) la sub- holding lo integri con le indicazioni necessarie secondo la normativa italiana;

- *stabili organizzazioni*: le stabili organizzazioni di soggetti non residenti sono tenute ad applicare il regime "ordinario", quello delle *subholding* o quello delle controllate a seconda che il soggetto non residente di cui la stabile organizzazione è parte sia, rispettivamente, *holding*, *subholding* o controllata.

Per le *piccole e medie imprese* viene fornita un'apposita previsione legislativa, con la facoltà di non aggiornare i dati richiesti dai paragrafi 5.1.3 (metodo adottato per la determinazione dei prezzi di trasferimento delle operazioni) e 2.2 (Documentazione nazionale) limitatamente ai due periodi d'imposta successivi a quello cui si riferisce la documentazione predisposta ed in assenza di modificazioni sensibili e qualora l'analisi di comparabilità si basi su dati ufficiali e pubblicamente reperibili.

2) Documentazione richiesta:

- *Masterfile*: ha il compito di fornire una rappresentazione del gruppo, raccogliendo tutte le informazioni relative al gruppo, ed in particolare quelle relative alla struttura del gruppo stesso (operativa e organizzativa), nonché l'indicazione delle strategie perseguite, i flussi delle operazioni e le operazioni infragruppo. Sul tema viene richiesta l'indicazione delle cessioni dei beni materiali o immateriali, delle prestazioni di servizi anche finanziari, le funzioni svolte dai beni strumentali e la politica dei prezzi intrapresa¹.

¹ Il documento Masterfile raccoglie le informazioni sul gruppo e si articola in più capitoli che ne ripercorrono, tra l'altro, la storia, l'evoluzione, la struttura organizzativa e operativa, le strategie perseguite (al fine di capire come l'approccio strategico influenzi la politica dei prezzi rispetto alle ordinarie regole del mercato), i flussi delle operazioni (nel quadro generale dei flussi devono essere ricomprese le modalità di fatturazione e i relativi importi, descrivendo le motivazioni economico - giuridiche per le quali l'attività è stata strutturata secondo la dinamica dei flussi come rappresentata), la politica di transfer pricing (il contribuente chiarirà le ragioni della struttura organizzativa adottata (e delineata già nella prima parte), nonché la coerenza tra la forma giuridica adottata dal gruppo e le operazioni effettivamente poste in essere) e i rapporti con le Amministrazioni fiscali dei Paesi membri UE riguardo ad Advance Pricing Agreements.



• **Documento Nazionale:** illustra il profilo della società residente, con indicazione dei dati relativi alla società, al settore in cui la stessa opera, alla struttura operativa. Proceede all'analisi economica ed in particolare all'analisi di comparabilità, indicando il metodo adottato per la determinazione dei prezzi dei beni o dei servizi trasferiti. Quest'ultima rappresenta il fulcro dell'analisi di transfer².

3) Modalità e forme di presentazione della documentazione

- redazione annuale della documentazione, con eccezione per le piccole imprese;
- utilizzo della lingua italiana, ma se il master file riguarda l'intero gruppo è possibile adottare l'inglese;
- sottoscrizione del legale rappresentante, il quale è tenuto a siglare ogni pagina e, nel caso di versione elettronica del documento, deve essere autenticata mediante firma elettronica;
- predisposizione su formato elettronico (articolo 8.1, ultimo paragrafo). È però prevista anche la possibilità di esibire i documenti su supporto cartaceo, purché la versione elettronica possa essere consegnata entro un termine congruo (assegnato dai verificatori).

4) Omissioni ed inesattezze

Le informazioni contenute nella documentazione devono essere veritiere. Potranno, di conseguenza, essere irrogate sanzioni nel caso in cui i verificatori ravvisino incompletezza e non conformità al contenuto minimo previsto, ovvero nel caso in cui i documenti non corrispondano al vero.

Sotto il profilo operativo, la procedura si articola in due fasi:

- **preventiva comunicazione della documentazione all'Agenzia delle Entrate:** tale comunicazione dovrà essere fornita in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi annuale per gli esercizi anteriori a quello in corso al momento di entrata in vigore della nuova norma. La comunicazione deve essere presentata in via telematica entro 90 giorni dalla data di pubblicazione del provvedimento dell'agenzia delle entrate del 29/09/2010, purché in data precedente a quella di inizio di accessi, verifiche o altre attività di accertamento, di cui il contribuente sia venuto formalmente a conoscenza.

La Circolare, in ogni modo, chiarisce che al contribuente in mala fede che comunichi il possesso della documentazione senza averla raccolta, o che l'ha raccolta in

modo non completo o insufficiente, potranno essere applicate le sanzioni di dichiarazione infedele (dal 100% al 200%) in misura superiore al minimo.

Qualora non vengano rispettate dal contribuente le modalità ed i termini di presentazione della comunicazione, non potrà essere accordato dall'Amministrazione Finanziaria il beneficio previsto dal comma 2-ter dell'art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997, con l'ulteriore probabilità che quest'ultima possa rivolgere maggiore attenzione, in particolare, su quelle imprese appartenenti a gruppi multinazionali che non l'abbiano inviata;

- **in sede di accertamento, consegna documentazione ai verificatori:** durante la verifica, il contribuente ha a disposizione 10 giorni per fornire la documentazione richiesta dai verificatori (le richieste effettuate dai verificatori devono essere quanto più possibile precise e pertinenti); sono, inoltre, concessi ulteriori 7 giorni nel caso in cui sia necessario acquisire ulteriori informazioni (o un periodo più ampio nel caso di maggiore complessità nel reperimento delle stesse) La Circolare n. 58/E chiarisce che le nuove previsioni in materia di documentazione dei prezzi di trasferimento rientrano nel più ampio schema collaborativo tra i contribuenti e l'Amministrazione Finanziaria, dove tale atteggiamento da parte del contribuente viene visto come collaborativo, trasparente ed in un'ottica di buona fede sebbene la Corte Costituzionale con ordinanza del 07/06/2007, n. 181 ha affermato che "la non collaborazione del contribuente alle verifiche con la mancata consegna di dati e documenti richiesti non integra alcun reato, ma il legislatore mette in chiaro che le indagini tributarie andranno avanti egualmente e che gli elementi richiesti ma non messi a disposizione degli Uffici finanziari potranno essere autonomamente acquisiti ed utilizzati senza che sia configurabile un potere di veto da parte del contribuente; il legislatore dispone inoltre che l'obiettivo ostacolo frapposto con la non collaborazione (mediante non esibizione e/o trasmissione) è sanzionato con il divieto di presa in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa, e cioè con la perdita di una *chance difensiva*".

Proprio perché si tratta di onere e non di obbligo di documentazione, **va assolutamente escluso che la mancata consegna di tutta o parte della documentazione possa provocare le ricadute di inutilizzabilità di cui ai commi 4 e 5 dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973³ e**

² Il Documento Nazionale deve contenere: 1. Descrizione generale (storia, evoluzione recente e lineamenti generali dei mercati di riferimento), 2. Settori in cui opera, 3. Struttura operativa, 4. Strategie generali, 5. Operazioni infragruppo (cessioni di beni materiali o immateriali, prestazioni di servizi, prestazioni di servizi finanziari), indicando per ciascuna operazione, anche raggruppate per categorie omogenee, la descrizione, l'analisi di comparabilità, il metodo scelto per la determinazione dei prezzi di trasferimento delle operazioni, 6. Operazioni infragruppo (Accordi per la ripartizione di costi o "CCA" a cui l'impresa partecipa), indicando soggetti, oggetto e durata, perimento delle attività e progetti coperti, metodo di determinazione dei benefici attesi in capo ad ognuna delle imprese partecipanti, forma e valore dei contributi forniti da ognuna delle imprese partecipanti, nonché metodi e criteri di determinazione dei medesimi, formalità, procedure e conseguenze dell'ingresso e dell'uscita

dall'accordo, previsioni negoziali relative a versamenti compensativi o modifiche dei termini dell'accordi, mutamenti intervenuti.

³ "(Poteri degli uffici): Le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta.

Le cause di inutilizzabilità previste dal terzo comma non operano nei confronti del contribuente che depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle degli uffici per causa a lui non imputabile".

al comma 5 dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972⁴.

La predisposizione di una documentazione idonea rappresenta senza dubbio un *vantaggio sia per il contribuente*, poichè in sede di verifica sarà in grado di supportare la propria politica di transfer pricing evitando di procedere alla ricostruzione, *ex post*, di circostanze per le quali risulterebbe un difficile reperimento delle informazioni; *che per l'Amministrazione finanziaria* per i motivi sopra esposti. In definitiva, è possibile riconoscere una **duplice finalità** al nuovo dato normativo poichè, da un lato, consente alle imprese multinazionali di fruire di un regime di esonero dalle sanzioni per la violazione amministrativa di cui all'art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997 (dichiarazione infedele) derivanti da eventuali rettifiche dei prezzi di trasferimento adottati; dall'altro, permette all'Amministrazione finanziaria di disporre, in sede di controllo, di un valido supporto documentale al fine di verificare la corrispondenza dei prezzi praticati nelle operazioni infragruppo dalle imprese associate con quelli adottati in regime di libera concorrenza.

ONERE DELLA PROVA

I principi generali in materia di onere della prova sono applicabili anche alle obbligazioni tributarie. Secondo quanto previsto dall'art. 2697 c.c. "chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento" e viceversa "chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda". Pur nel rispetto di particolari peculiarità (poichè si tratta sempre di un processo di impugnazione di un atto dell'Amministrazione), l'Amministrazione Finanziaria assume il ruolo di attore sostanziale in quanto è lo stesso ufficio ad avanzare una pretesa (anche se fuori dal giudizio), tramite l'emanazione di un atto impositivo. Da ciò si può affermare che l'onere della prova incombe sull'Amministrazione Finanziaria a supporto dei fatti costitutivi della propria pretesa, e sul contribuente per provare quei fatti impeditivi, modificativi o estintivi della stessa pretesa. Nonostante tale premessa, **a livello giurisprudenziale è ormai consolidato quell'orientamento che attribuisce al fisco l'onere di provare la non correttezza dei prezzi applicati dai contribuenti**, anche quando l'impresa non dimostri alcunché rispetto ai prezzi di trasferimento (*ex multis*: SS.UU., 3 giugno 1987, n. 4853; Id., 13 luglio 1989, n. 3285; Id., 21 dicembre 1990, n. 12141, *ivi*; Id., 13 aprile 1991, n. 3953; Cass., Sez. I, 17 dicembre 1994, n. 10855; Id., 25 agosto 1995, n. 8995; Id., 18 dicembre 1996, n. 11305; Id., 17 gennaio 1997, n. 459; Cass., SS.UU., 4 gennaio 1993, n. 8; Cass., Sez. I, 19 aprile 1993, n. 4565; Id., 27 aprile 1994, n. 4009; Id., 17 marzo 1995, n. 3083; Id., 11

ottobre 1997, n. 9894; Id., 27 marzo 1998, n. 3226; Cass., Sez. trib., 4 agosto 2000, n. 10277; Id., 29 agosto 2000, n. 11314; Id., 9 aprile 2001, n. 5302; Id., 26 ottobre 2001, n. 13213; Id., 10 dicembre 2002, n. 17573; Id., 12 maggio 2003, n. 7242; Id., 2 marzo 2004, n. 4239; Id., 23 maggio 2005, n. 10867; C.T. Prov. Pisa 9 maggio 2007 n. 52; Cass. 16 giugno 2007, n. 11226; C.T. Prov. Reggio Emilia 21 marzo 2011, n. 134/1711; C.T. Reg. Milano 10.6.2011 n. 63/11/11). Il tema dell'onere della prova in materia di transfer pricing è stato affrontato per la prima volta dalla Cassazione con la sentenza del 22 giugno 2006, n. 22023, riguardo una controversia che coinvolge una società residente in Italia, distributrice di autovetture (Ford Italia S.p.A.) e le consociate estere produttrici dei veicoli (appartenenti tutte al gruppo Ford). In tal caso la Suprema Corte, sottolineando che grava sull'Amministrazione l'onere di comparare i prezzi delle transazioni oggetto della verifica con quelli rilevabili in transazioni comparabili tra parti indipendenti e di provare le violazioni alle leggi finanziarie, ribadisce che "il contribuente (nella specie Ford Italia S.p.A.) non è, infatti, tenuto a dimostrare la correttezza dei prezzi di trasferimento applicati, se non dopo che l'amministrazione Finanziaria abbia provato il mancato rispetto del principio del "valore normale (...)".

Una posizione contraria che prevede l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente è stata assunta dalla Cassazione nella sentenza del 7 maggio 2007, n. 10345, (si veda anche Cass. del 24 luglio 2002, n. 10802) nella quale sono stati ritenuti legittimi gli accertamenti analitico-induttivi fondati sul comportamento "antieconomico" dell'imprenditore. La Corte statuisce che "se è vero che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta al Fisco dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della (maggiore pretesa) tributaria azionata, fornendo la prova di elementi e circostanze a suo avviso rivelatori dell'esistenza di un maggior reddito, è altrettanto vero che il contribuente, il quale intenda contestare la capacità dimostrativa di quei fatti, oppure sostenere l'esistenza di circostanze modificative o estintive dei medesimi, deve a sua volta dimostrare gli elementi sui quali le sue eccezioni si fondano". Appare chiaro l'orientamento della Corte a dare rilevanza alle presunzioni utilizzate dagli uffici tributari, al fine di supportare la propria attività di accertamento. Sulla stessa linea interpretativa, vi è una recentissima sentenza della Cass. civ. del 13 luglio 2012, n. 11949, nella quale si ribadisce che "l'onere di fornire la dimostrazione dell'esistenza e dell'inerenza dei costi, e qualora si tratti di costi derivanti da servizi o beni prestati o ceduti da una società controllante estera ad una controllata italiana, anche di ogni elemento che consenta all'amministrazione di verificare il normale valore dei relativi corrispettivi, incombe a carico del contribuente e non dell'amministrazione finanziaria".

Avv. Maurizio Villani
Dott.ssa Antonella Villani

⁴ "I libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione".

