

NOTA A SENTENZA DI CASSAZIONE N. 17955 DEL 24/07/2013

IN MATERIA DI TRANSFER PRICING DOMESTICO

Premessa

La Cassazione con **sent. n. 17955 del 24/07/2013** ha ritenuto che la regola del valore normale (art.9 DPR 917/86) possa trovare applicazione anche per le transazioni infragruppo tra aziende collocate all'interno del territorio nazionale. Il principio affermato appare piuttosto originale perché attribuisce a tale norma, ossia al principio del “**valore normale**”, la funzione di clausola antielusiva di diritto interno “**avente valore generale¹**” imponendo nel caso specifico anche alla **valutazione delle transazioni nazionali infragruppo il ricorso al valore normale**. Conseguentemente, in nome dell'**abuso del diritto** si sacrificano le garanzie procedurali e si contraddicono recenti sentenze della stessa Corte² le quali avevano correttamente affermato che non si applica l'art. 9 del TUIR per le transazioni infragruppo se le società hanno sede in Italia. E' pacifico infatti che la presunzione del valore normale applicato ai dei prezzi di trasferimento riguardi soltanto i **rapporti internazionali** tra imprese del medesimo gruppo.

A. Il fatto

Nel caso di specie la vicenda trae origine dalla contestata sotto fatturazione di alcune cessioni (ricarico del 10% in luogo del 4%) effettuate da una società ad altra impresa dello stesso gruppo ubicata nel mezzogiorno d'Italia che, al tempo, usufruiva di agevolazioni fiscali.

Secondo l'Amministrazione così operando era stata allocata materia imponibile presso l'azienda che beneficiava delle agevolazioni fiscali.

In realtà la tesi dell'Ufficio non è nuova ma era stata già esplicitata nella **circ. n. 53 del 26.02.1999** ove l'A.F. aveva introdotto il “*transfer pricing interno*” come strumento utilizzato da società controllanti con sede nei territori del Centro – Nord che cedono merci o beni immateriali alle controllate aventi sede nel Mezzogiorno ad un prezzo inferiore al valore normale, così come definito dall'art. 9 del TUIR al fine di trasferire materia imponibile presso le imprese del gruppo che, nei rispettivi territori, godono di esenzioni fiscali e subiscono minore tassazione³.

¹ E' questo il pensiero della Corte di legittimità

² **Cass. n. 23551 del 20/12/2012**

³ La circolare aveva poi, precisato che, ai fini del transfer pricing interno **non poteva farsi ricorso all'art. 76 co.5 (ora 110, co. 7 TUIR) e neppure** possono essere utilizzate le **disposizioni antielusive** di cui all'art. 37-*bis* del DPR 600/1973, atteso che esse non ricomprendono le ipotesi in oggetto. L'unica strada rimasta, allora, era quella di contestare i prezzi di trasferimento interni sulla base delle **presunzioni semplici (e dunque gravi, precise e concordanti)** di cui all'art. 39, comma 1, lett. d) del DPR 600/1973, oppure di avvalersi della disposizione di cui all'art. 37, comma 3 del DPR 600/1973, che consentirebbe di attribuire alla società non agevolata la **quota di reddito** dichiarata dall'impresa agevolata.

Per il contribuente invece i prezzi inferiori al valore normale erano la conseguenza di una strategia di decollo dell'azienda in zona svantaggiata e il ricarico minimo rappresentava uno strumento anche per favorire l'occupazione.

La Commissione Regionale, sostanzialmente condivideva le tesi difensive per i seguenti motivi:

- a) la società controllata beneficiava sì delle agevolazioni fiscali per il Mezzogiorno, ma ciò non escludeva la legittimità delle politiche aziendali adottate, in quanto, come detto, dirette ad **agevolare ulteriormente l'espansione dell'attività nel meridione della penisola;**
- b) il ricarico minimo operato dalla società controllante in favore della propria controllata poteva ben rappresentare uno **strumento di incremento anche occupazionale e sociale**, oltreché aziendale, escludendosi così qualsiasi intento elusivo;
- c) infine, l'**intero gruppo societario "nulla aveva evaso"**, avendo, sempre secondo i giudici, effettuato legittime scelte per fare decollare l'attività imprenditoriale in un'area svantaggiata.

I giudici di legittimità hanno invece accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate cassando la sentenza di secondo grado.

B. La sentenza di legittimità

In sintesi, il percorso decisionale della sentenza è il seguente:

1. la specialità della disciplina nazionale sul "*transfer pricing esterno o internazionale*" originata dal modello di convenzione OCSE ispirato al principio della libera e corretta concorrenza, fa sì che l'art. 110 TUIR **non può di per sé stesso trovare applicazione diretta alle transazioni infragruppo tra operatori nazionali** ;
2. tuttavia si ritiene che la disciplina che regola il Transfer pricing esterno o internazionale secondo cui i componenti di reddito derivanti da operazioni "intercompany" con società **non residenti** sono valutati in base al "valore normale" dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni ricevuti (ex art. 9 TUIR) costituisce una **clausola antielusiva** che non solo trova radici nei principi comunitari⁴ in tema di **abuso del diritto**, ma anche immanenza in settori del diritto tributario nazionale (**Cass. sent. n. 22023/2006**);
3. per tali motivi l'accertamento dell'Amministrazione Finanziaria, finalizzato a disattendere prezzi e corrispettivi in virtù del valore corrente dei beni o servizi scambiati e a rettificare i dati reddituali con aumento dell'imponibile, è legittimo in presenza di un comportamento assolutamente contrario all'economia e privo di adeguata spiegazione sul versante delle valide ragioni economiche, analogamente a quanto richiesto dall'art. 37-bis del DPR 600/73;
4. ciò introduce il tema dell'abuso del diritto che come noto preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere agevolazioni o risparmi d'imposta, in difetto di ragioni diverse dalla mera aspettativa di quei benefici.

⁴ ormai noto caso *Halifax*, causa C-255/02

Conclusivamente, la Corte formula il seguente principio di diritto: «*Per la valutazione a fini fiscali delle manovre sui prezzi di trasferimento interni, costituenti il cd. "transfer pricing domestico", va applicato il principio, avente valore generale, stabilito dall'art. 9 del D.P.R. n. 917/1986, che non ha soltanto valore contabile e che impone, quale criterio valutativo, il riferimento al normale valore di mercato per corrispettivi e altri proventi, presi in considerazione dal contribuente*».

C. Osservazioni alla sentenza della Corte di Cassazione n. 17955/2013 cit.

Con riferimento alla sentenza della Corte oggetto di commento si osserva in sintesi che:

1. ai fini fiscali negli scambi tra operatori economici vale in generale il principio del **corrispettivo** così come stabilito dagli art. 85 e 86 del TUIR ai fini delle imposte dirette e dall'art. 13 del DPR 633/72 per l'Iva, in base ai quali la tassazione dei ricavi derivanti dalla vendita di beni o dalle prestazioni di servizi avviene in base al "**corrispettivo**" dichiarato dalle parti in contratto⁵. Pertanto è l'Amministrazione finanziaria (di seguito A.F.) a doversi far carico in sede di accertamento di dimostrare i caratteri della gravità precisione e concordanza in assenza dei quali la discordanza tra il valore del bene determinato ed il corrispettivo dichiarato: "*non può rappresentare da sola elemento sufficiente a giustificare tale rettifica in contrasto con le risultanze contabili*", dovendo essere "*vagliata nel contesto della situazione contabile ed economica dell'impresa, in presenza di altre concordanti indicazioni documentali o anche presuntive*"⁶;
2. per tali motivi la giurisprudenza di legittimità ha più volte avvertito gli organi dell'A.F. dell'esigenza di escludere qualsiasi automatismo nell'applicazione di strumenti di accertamento presuntivo, permanendo assolutamente preminente **l'esigenza di verificare i "fatti concreti", pena il rischio di un'azione di verifica fondata esclusivamente su strumenti statistici e perciò inidonea a rappresentare l'effettiva capacità contributiva diretta o indiretta del contribuente assoggettato al controllo**⁷;
3. anche ai fini contabili il criterio di valutazione al costo è quello generalmente previsto (**art. 2426 c.c.**) mentre il ricorso al valore normale è ammesso dal TUIR solo in ipotesi marginali nelle quali non esiste un riferimento immediatamente misurabile e certo⁸. La scelta di tale impostazione è dovuta alla certezza di rappresentazione del valore del "costo" che non abbisogna di

⁵ Si ricorda che la legge comunitaria 2008 con l'art.24 commi 4, lett. f) e 5, ha riformulato l'art. 54 terzo comma del DPR n. 633/72 (in materia IVA) e l'art. 39 primo comma lett. d) del DPR n. 600/73 (in materia di imposte sui redditi d'impresa e professionali), **eliminando le previsioni in tema di accertamenti immobiliari e valore normale introdotte dal d.l. 223/2006** e, quindi, la presunzione legale *pro fisco* in esse contenuta

⁶ **Cass. n. 22938 del 30.10.2007** per la quale le percentuali di ricarico non sono di per sé idonee a costituire le presunzioni "gravi e precise" relative a una specifica impresa, in grado di giustificare un accertamento induttivo che disattenda la contabilità regolarmente tenuta, nello stesso senso Cass. sent. n. 10049 del 01/08/2000, Corte di Cass. sent. n. 5769 del 16/12/99,

⁷ Cass. Civ., sez. trib., 20 febbraio 2009, n. 4148, Corte Cost. sent. N. 103/91, 283/87, 42/80), Cass. civ., sez. trib. n. 18020 del 06 agosto 2009, n. 19829/2008, n. 9625/2007, n. 18038 del 9 settembre 2005

⁸ ad esempio i proventi e oneri in valuta estera o nel caso dell'art. 9 del TUIR per la valutazione dei beni in natura;

particolari e difficili procedure di stima⁹. **Il valore generale di riferimento è, quindi, il costo: l'eccezione per i casi nei quali non sia possibile avere il costo quale unità di misura è rappresentata dal valore normale.** Anche l'art. 109 TUIR norma generale sulle valutazioni, afferma lo stesso principio, prendendo in considerazione il **“costo”**. Quindi solo quando non si ha un valore certo, dato dal costo o dal ricavo pattuito, si ricorre al valore normale; come è logico che sia se si vogliono evitare arbitrii a favore dell'una o dell'altra parte;

4. **la stessa Corte di Cassazione con sent. n. 23551 del 20/12/2012** aveva di recente affermato che non si applica la regola del valore normale per le transazioni infragruppo **se le società hanno sede in Italia** considerato che il comma 3 dell'art. 9 del TUIR: *“indica per la determinazione del valore normale dei beni il “riferimento (...) ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito beni o servizi (...) tenendo conto degli sconti d'uso”, i quali sono da individuarsi in quelli usualmente praticati sui propri listini per le operazioni concluse in libera concorrenza” e cioè con soggetti estranei al proprio gruppo economico e non, quindi nelle riduzioni di prezzo praticate nei soli rapporti infragruppo” (Cass. N. 7343.2011);*
5. i giudici di legittimità hanno richiamato in campo, ancora una volta, il principio “giurisprudenziale” del **divieto di abuso di diritto** per contrastare un **fenomeno ritenuto elusivo** ma che non avrebbe potuto essere contestato in virtù di norme codificate. **L'art. 9 del TUIR è una norma studiata dal legislatore per avere un carattere residuale e non generale e che non prevede alcuna garanzia di “legge”**. Dunque, come già osservato più volte da autorevole dottrina¹⁰, così agendo si viola la **“riserva di legge”** art. 23 Cost., si consente inoltre al Giudice Tributario di rilevare d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, l'abuso del diritto, anche se l'illecito fiscale dell'operazione ritenuta “abusiva/elusiva” non è stato contestato nell'atto di accertamento emesso dall'A.F.. Tale principio avallato in più occasioni dalla Corte di Cassazione¹¹ attribuisce ai giudici tributari poteri ultra-sostitutivi dell'A.F. che non risultano affatto in linea con i principi del processo tributario;
6. **si viola infatti il divieto di *ius novorum***¹² (ex art. 57 d.Lgs. n. 546/92 e 345 co. 1 c.p.c.), **il diritto di difesa e i principi di giusto e imparziale processo** (ex art. 112 c.p.c.), oltre che, naturalmente, il principio di motivazione e contestazione specifica dell'atto e di contraddittorio obbligatorio tra A.F. e contribuente sancito dalla Corte di Giustizia nella sentenza *Sopropè* del 18 dicembre 2008, causa C-349/07¹³. Occorre considerare che il processo tributario è soprattutto un giudizio di impugnazione - merito per effetto del quale l'operato del giudice non è soltanto quello di annullare o confermare l'atto impositivo¹⁴. Tale potere sostitutivo del giudice è limitato dalla

⁹ così come anche accade nelle valutazioni di bilancio (dal quale come è noto, diparte il calcolo del reddito d'impresa)

¹⁰ A Marche selli in rassegna stampa Eutekne del 17/06/2013

¹¹ Cass. sent. n. 3055, 3056, 3057/2008 e conf. con sent. N. 7393/2012.

¹² **In virtù di tale principio, la cognizione del giudice di appello deve mirare esclusivamente ad un riesame della decisione appellata, e non estendersi mai, nel rispetto del principio del doppio grado di giurisdizione, a fatti ulteriori rispetto a quelli dedotti dinanzi la Commissione Tributaria Provinciale (Cass. sent. n. 4320/2005)**

¹³ In linea con la citata pronuncia si è, peraltro, espressa anche la Cass., con sent. n. 14105 del 11.06.2010

¹⁴ v. Cass. n. 11217/2007, che richiama Cass. n. 15825/2006, Cass. n. 7404/2001, Cass. n. 4280/2001; Cass. n. 16171/2000; Cass. n. 6404/1996

motivazione dell'atto che sul piano processuale circoscrive e delimita la materia del contendere. Come noto essa descrive il percorso logico-argomentativo su cui si fonda la pretesa dell'ufficio, al fine di rendere edotto il contribuente delle ragioni di fatto e di diritto su cui gli atti medesimi si fondano, informando, altresì, il destinatario dell'atto sulle ragioni di un provvedimento autoritativo, suscettibile di incidere unilateralmente sulla sfera giuridica e patrimoniale del destinatario¹⁵;

7. **per cui il potere sostitutivo del giudice tributario deve essere comunque limitato ai fatti e alle prove su cui si basa la pretesa dell'amministrazione finanziaria ed esplicitate nella motivazione dell'atto**¹⁶;
8. l'art. 53 Cost. impone il **tributo giusto**, non il tributo **massimo** o solo il tributo **in aumento**: se l'art. 53 può consentire ad Agenzia e Giudice di disconoscere, tramite l'abuso del diritto, il risparmio ingiusto, deve obbligare anche a **disapplicare** direttamente il tributo **eccessivo ingiusto**¹⁷. Altrimenti si violano principi fondamentali tributari quali i valori della **certezza del diritto** (che la Corte di Giustizia definisce presupposto primo dello Stato di Diritto) di **uguaglianza** e di **giustizia dell'imposizione**¹⁸;
9. dello stesso parere è Assonime la quale in merito ai principi affermati dalla Corte di legittimità nella Sentenza in commento si è così espressa: non pare che la certezza del diritto venga assicurata se, da un canto, si afferma che: *“non si può escludere che considerazioni di strategia generale inducano le imprese a compiere operazioni di per sé stesse antieconomiche in vista ed in funzione di altri benefici”*, ma d'altro canto si afferma pure che *“Tuttavia occorre che le varie operazioni rispondano a criteri di logica economica, i quali, a loro volta, devono essere funzionali a meccanismi di mercato in regime di libera concorrenza (arm's length principle), giammai a elementi distorsivi del mercato e della concorrenza”*¹⁹;

¹⁵ Per tali ragioni **non si condivide** la posizione assunta in passato dalla Corte Suprema (Cass. n. 1465/2009) secondo la quale solo nei casi di elusione codificata (art. 37 bis DPR 600/1973) il contribuente avrebbe diritto all'obbligo di contraddittorio

¹⁶ Cass. ord. n. 7158 del 29.03.2011 nella quale la C.S. richiamando una precedente sentenza n. 25909/2008 ha affermato che **nel processo tributario, l'Amministrazione finanziaria non può, mutare i termini della contestazione, deducendo motivi e circostanze diversi da quelli contenuti nell'avviso di accertamento.**

¹⁷ La relazione di accompagnamento dell'art. 37 -bis DPR 600/73 dà la definizione di **“legittimo risparmio d'imposta”**. Secondo tale documento, il lecito risparmio tributario *“ si verifica quando tra i vari comportamenti posti dal sistema fiscale su un piano di pari dignità il contribuente adotta quello fiscalmente meno oneroso. Non c'è aggiramento fintanto che il contribuente si limita a scegliere tra due alternative ch in modo strutturale e fisiologico l'ordinamento gli mette a disposizione. Una diversa soluzione finirebbe per contrastare con un principio diffuso in tutti gli ordinamenti tributari dei paesi sviluppati che consentono al contribuente di regolare i propri affari nel modo fiscalmente meno oneroso”*. Si realizza legittimo risparmio d'imposta, quindi, quando il contribuente utilizza gli strumenti messi a disposizione dell'ordinamento che gli consentono un minore onere tributario.

¹⁸ Secondo autorevole dottrina (Rassegna Stampa Eutekne del 17 giugno 2013 di A. Marcheselli dal titolo: *“I confini dell'abuso del diritto vanno rimediati”* con commento a sent. n. 140/03/13 CTP Reggio Emilia, si può sacrificare la certezza quando ricorrono **due condizioni**: la **prima** è che il contribuente **abusa**, cioè pretende di ottenere un vantaggio che è legale, cioè previsto dalla legge, ma in un modo che, pur legale, è disapprovato dal sistema. La **seconda** condizione è che si **agisca senza valide ragioni economiche**. La legalità va quindi sempre tutelata se non si agisca solo per risparmiare tributi.

¹⁹ A cura di Giurisprudenza edita da Assonime pubblicata su *“Fiscooggi”* del 4 novembre 2013

10. per tali ragioni anche nell'ipotesi di presunto abuso del diritto,²⁰ come avvenuto nel caso di specie, il contribuente avrebbe avuto diritto ad un contraddittorio preventivo al fine di dimostrare la sussistenza o meno delle valide ragioni economiche (che erano state già indicate, accolte dai giudici di merito e che quindi andavano ulteriormente approfondite: **i prezzi inferiori al valore normale erano la conseguenza di una strategia di decollo dell'azienda in zona svantaggiata ed il ricarico minimo rappresentava uno strumento di incremento anche occupazione e sociale oltretché aziendale**);
11. si ritiene quindi che in assenza di tale contraddittorio preventivo (perché purtroppo ancora non normativamente previsto) la Corte avrebbe dovuto nel caso di specie quantomeno rinviare la sentenza ai giudici di merito per stabilire l'effettiva sussistenza di ragioni extrafiscali. Infatti, si ricorda che per effetto di quanto statuito dall'art. 41 della Cost.: *“l'ordinamento riconosce all'imprenditore la libertà d'impostare la sua strategia d'impresa”*²¹ senza che all' A.F. sia riconosciuto un potere specifico di valutazione di congruità delle strategie d'impresa. L'antieconomicità da sola non può acquisire un ruolo determinante ma solo insieme ad altri fatti può contribuire al consolidamento della ricostruzione presuntiva (analitico-induttiva) del Fisco. Creare un legame di rigida consequenzialità tra antieconomicità e presunzione di evasione comporta il rischio di legittimare accertamenti molto superficiali²² scaricando totalmente l'onere probatorio in capo al contribuente, dimenticando che l'A.F. è **tenuta a individuare e provare altri elementi che possano conferire a quella presunzione i caratteri della gravità, precisione e concordanza; senza tali elementi di prova gli scostamenti presunti non possono essere posti a base di un accertamento**²³;
12. in sostanza si riscontra che la Corte di Cassazione ha ancora una volta allargato il fenomeno dell'elusione²⁴ a discapito, dei diritti del contribuente²⁵

²⁰ Conforme a tale principio è la CTR Lombardia con sent. n. 135/28/12 la quale ha rilevato che la ratio delle garanzie procedurali previste dall'art. 37 bis del DPR 600/73 è quella di consentire al contribuente di evidenziare all'ente impositore la sussistenza delle **valide ragioni economiche che hanno portato a realizzare una determinata operazione. Il diritto a tale contraddittorio preventivo va garantito proprio alla luce di tale ratio – in relazione a ogni atto impositivo che contesti una manovra elusiva (anche al di fuori delle ipotesi previste dall'art. 37 – bis) o abusiva. Pertanto la CTR ha concluso che “l'operatività della garanzia prescritta dall'art. 37 bis comma 4 DPR 600/73 va riconosciuta a ogni tipologia di accertamento antielusivo compreso l'abuso del diritto pena in ogni caso la nullità dell'atto impositivo;**

²¹ Cass. Sent. n. 24957 del 10/12/2010

²² di recente la Cassazione con sent. n. 10256 del 2013 ha ritenuto deducibili le perdite su crediti anche in caso di rinuncia volontaria finalizzata a mantenere i “buoni rapporti” con l'impresa debitrice in vista di future commesse e ciò perché si tratta di **scelte imprenditoriali inserite in una complessiva strategia aziendale, che rispondono a criteri di ragionevolezza ed equità.**

²³ Cass. Ord. N. 1972/2012 ed anche l'A.F. nella circ. N. 18/2010 (sui valori OMI), si veda anche Cass. n. 6599/2002-21155/2005-28595/2008- 24957/2010

²⁴ Si segnala che di recente la Cassazione con ord. n. 24739 ha rinviato alla Corte costituzionale l'art. 37-bis del DPR 600/73 per il fatto di prevedere la nullità come conseguenza dell'omesso contraddittorio in una contestazione di elusione e non nel caso di abuso del diritto.

²⁵ Si veda rassegna Stampa Eutekne del 06.11.2013 che in merito alle ragioni dell'ordinanza n. 24739/2013 cit. si è così espressa : *“Che lottare contro l'elusione sia un obiettivo costituzionalmente lodevole è certo, ma non è corretto che ciò avvenga a discapito delle garanzie procedurali e processuali. In effetti, l'art. 53 vale anche a favore del contribuente. non può certo ritenersi che l'art. 53 valga solo contro il contribuente, ma non valga a difenderlo con la stessa efficacia quando egli subisce delle ingiustizie. Forse che non esiste la parità delle armi, come valore costituzionale? Poi, comunque, il diritto di difesa e il giusto procedimento (cui serve il contraddittorio) non sono,*

ad un giusto ed equo processo. Infatti, affinché si configuri un'ipotesi elusiva occorre che l'A.F. dimostri congiuntamente il disegno elusivo come pure le modalità di manipolazione degli schemi negoziali classici, irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale. Sul contribuente, invece grava l'onere di dimostrare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti in grado di giustificare le operazioni così strutturate²⁶; ciò solo però se l'A.F. ha assolto al proprio onere probatorio innanzi descritto.

D. Conclusioni

Per tutti tali motivi si ritiene che non siano valide le argomentazioni utilizzate dalla Corte per estendere il regime del *transfer pricing* internazionale a fattispecie nazionali. Anche perché è la stessa Corte ad ammettere nella sentenza che: “ *La specialità della disciplina nazionale sul "transfer pricing esterno o internazionale", originata dal modello di convenzione OCSE ispirato al principio della libera e corretta concorrenza, fa sì che l'art. 110 TUIR (ex art. 76) non possa di per sé stesso trovare applicazione diretta al "transfer pricing interno o domestico" (cfr. anche Circ. cit.)*”.

Nel caso di specie, Sarebbe dunque stato sufficiente rifarsi al principio di antieconomicità dell'operazione²⁷.

Del resto è stato già chiarito dalla sent. n. 23551/2012 cit.. che il *transfer pricing* interno non è un criterio utilizzabile a livello interno.

Dello stesso parere è anche la Corte di giustizia Cee con sent. 9 giugno 2011, n. 28, per la quale, ai sensi dell'articolo 11, parte A, n. 1, lettera a), e dell'articolo 27 della direttiva Cee n. 388/1977, la cessione di beni intercorsa tra due imprese appartenenti a uno stesso gruppo, per un corrispettivo inferiore all'effettivo prezzo di mercato, deve ritenersi **conforme** al diritto comunitario, non potendo nella specie applicarsi la norma interna di uno Stato membro che – senza aver ottenuto la preventiva autorizzazione del Consiglio – stabilisca in tali casi modalità diverse di determinazione del corrispettivo.

Da ciò si desume che il “*transfer pricing interno*” **non è per l'A.F. un criterio di accertamento applicabile in generale**²⁸, ma solo in via del tutto eccezionale ed in sole ipotesi in cui sussistano **differenti regimi impositivi**²⁹ che consentano ad un

forse, valori costituzionali? Perché mai dovrebbero soccombere di fronte al principio di capacità contributiva?

²⁶ Cass. sent. N. 20030/2010

²⁷ Di recente la Corte con sent. n. 22130/2013 ha ritenuto che in tali casi una volta contestata da parte dell'Ufficio l'antieconomicità dell'operazione spetta al contribuente dimostrare l'opportunità dell'operazione

²⁸ Nel caso di specie la stessa Agenzia delle Entrate ha ritenuto che il richiamo della Corte alla sentenza n. 22023/2006 cit. comporta che in tali casi l'onere della dimostrazione grava in toto sull'Ufficio Finanziario sia per quanto attiene allo scostamento tra corrispettivo pattuito e il valore normale dei beni o dei servizi scambiati che anche riguardo alla dimostrazione dell'assenza di valide ragioni economiche. Per la verità dagli atti di causa e sulla base delle osservazioni sopra svolte non pare proprio che questo doppio onere nel caso di specie sia stato effettivamente assolto da parte dell'Ufficio.

²⁹ Ad ogni modo si consiglia (in assenza attualmente di una disciplina sull'abuso del diritto) di evidenziare sempre le valide ragioni economiche di qualsiasi scelta fiscale. Il che vuol dire che nei documenti ufficiali vanno spiegati in maniera dettagliata le finalità dell'operazione che dovranno essere di natura gestionale, finanziaria, economica e dovranno comunque apportare un beneficio non marginale se confrontato con l'eventuale beneficio tributario. Qualora l'operazione dovesse assumere

gruppo di ottenere indebiti vantaggi fiscali dallo spostamento di materia imponibile da una società all'altra, mediante **artificiose** manovre sui prezzi di trasferimento interni **e che non trovino diversa ragione extra-fiscale**³⁰.

Milano, li 21 novembre 2013

Dr Giove Giuseppe Dr Ettore De Pace Dr Antonio Grasso Dr Luca Luigi Tomasini

un connotato di non linearità, si dovrà cercare di spiegare per quale motivo la stessa è avvenuta in tale modo e fornire in via anticipata tali giustificazioni. In sede di verifica l'esistenza di una documentazione idonea a chiarire le motivazioni di particolari decisioni evita presunzioni che una lettura dei fatti ex post potrebbe, in caso contrario, consentire (Sole 24 Ore, p. 23 del 22.02.2012).

³⁰ Tratto da Alessandro Borgoglio in Eutekne del 19/09/2013 dal titolo “ *Transfer pricing interno a operatività limitata*”.