
Trasferti pricing elusivo

di [Gianfranco Antico](#)

Pubblicato il 30 Luglio 2012

analisi dei rischi di elusione fiscale derivanti dai rapporti commerciali infragruppo dei gruppi multinazionali, con particolare attenzione al trasferimento dei ricavi in paesi a fiscalità privilegiata

Con sentenza n. 11949 del 13 luglio 2012 (ud. 4 aprile 2012) la Corte di Cassazione ha classificato come elusiva un'operazione di transfer pricing all'interno di un gruppo multinazionale.

Il rilievo

Il rilievo attiene alla ripresa a tassazione per disconoscimento di costi d'acquisto, conseguente alla non corretta applicazione delle norme fiscali sul c.d. transfer pricing (D.P.R. n. 917 del 1986, art. 110, c. 7), determinata dalla condotta elusiva posta in essere dalla contribuente.

Nello specifico, la società T.T.I.I. s.r.l. è interamente controllata dalla H.T.I. S.A. con sede in Svizzera, e fa parte del gruppo multinazionale T. statunitense, del quale costituisce la filiale unica per l'Italia, per la commercializzazione in esclusiva dei prodotti software (giochi per pc, per Play station...). Tali prodotti vengono importati dalla contribuente tramite la consorella (a sua volta controllata dalla medesima casa madre) T.S.E. LTD fornitore unico dei prodotti commercializzati dalla filiale italiana.

In data 31.10.04, ovvero nel ultimo giorno dell'esercizio fiscale, la T.T.I.I. s.r.l. contabilizzava la fattura n. 20031247, emessa in pari data dalla consorella inglese T.S.E. LTD, per l'importo di Euro 947.456,00. Tale documento contabile, che recava quale causale "Price adjustment to product sold during FY 2003/2004", si concretava, in effetti, nell'addebito alla società italiana di consistenti rettifiche in aumento dei prezzi in precedenza applicati, in relazione ad alcuni prodotti software acquistati dalla medesima nel corso dell'esercizio finanziario suindicato.

Ciò posto, l'Ufficio - sulla scorta di quanto dedotto dai verificatori nel relativo processo verbale di constatazione - riteneva trattarsi di un'evidente operazione elusiva, finalizzata al drenaggio degli utili conseguiti dalla filiale italiana mediante l'abuso dello strumento costituito dai prezzi di trasferimento all'interno del gruppo multinazionale in considerazione.

In tal senso, a parere dell'amministrazione, deponevano, invero, una serie di fattori:

- a) la data dell'operazione, effettuata l'ultimo giorno dell'esercizio fiscale, in concomitanza con la disponibilità dei consuntivi sulla redditività della stessa società contribuente;
- b) la specie di operazione economica, tradottasi nella contabilizzazione di una fattura passiva per rettifica in aumento del prezzo già praticato dalla società fornitrice, su vendite quantitativamente rilevanti di prodotti software;
- c) lo scostamento del prezzo praticato da quello medio di acquisto degli stessi prodotti da parte della T.T.I.I. s.r.l..

Ne conseguiva il disconoscimento, da parte dell'amministrazione, dei costi derivanti dalle suddette rettifiche dei prezzi di trasferimento operate in danno economico della contribuente italiana, con conseguente applicazione d'ufficio del valore normale dei beni in questione, determinato - ai sensi dell'art. 9, del D.P.R. n. 917 del 1986, - nel prezzo medio di vendita, epurato dalla maggiorazione contestata, applicato dalla fornitrice inglese alla consorella italiana, nel corso dell'esercizio fiscale esaminato.

La sentenza

Se è vero che la violazione di una clausola antielusiva comporta - come ritenuto dal giudice di seconde cure - che l'onere della prova della ricorrenza dei presupposti di fatto dell'elusione gravi, in via di principio, sull'amministrazione finanziaria che intenda operare le conseguenti rettifiche (cfr. Cass. 22023/06), è pur vero che, "ai fini della deducibilità di un costo addebitato da una controllante ad una controllata, è pur sempre necessario che risulti, se non che il costo sia correlato a specifici ricavi

conseguiti da quest'ultima, quanto meno che l'addebito di tale costo si sia tradotto in un'effettiva utilità per la controllata. L'onere di fornire la dimostrazione dell'esistenza e dell'inerenza di tali componenti negative del reddito, e qualora si tratti - come nella specie - 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, non può pertanto che cedere - in forza del ed principio di vicinanza alla prova - a carico del contribuente (cfr. Cass. 1709/07)".

Da quanto fin qui esposte la Corte rileva l'erroneità dell'impugnata sentenza, laddove ha ritenuto l'Agenzia non avesse adempiuto l'onere di provare il dedotto comportamento elusivo del contribuente, in violazione delle norme sul transfer pricing.

La CTR ha, invero, del tutto pretermesso l'esame dei numerosi e consistenti rilievi, "che l'amministrazione aveva formulato in ordine all'epoca "sospetta" (a fine esercizio) in cui era stata operata la contabilizzazione della predetta fattura passiva, nonché alla natura stessa dell'operazione, consistente in una rettifica in aumento del prezzo già praticato dalla fornitrice estera su vendite quantitativamente rilevanti di prodotti software, ed in un notevole scostamento dai prezzi di acquisto degli stessi beni da parte della contribuente italiana".

La sentenza di appello si fonda, invero, esclusivamente sul generico rilievo circa l'esistenza di "credibili giustificazioni" fornite dalla T.T.I.I. s.r.l. in relazione al valore assunto nella transazione de qua, in base ad uno studio articolato elaborato dall'ufficiata società consulente PWC. Studio che, elaborato a richiesta della parte privata, si traduce in un mero parere, non vincolante per l'amministrazione, del quale, peraltro, la sentenza impugnata non riferisce neppure sommariamente il contenuto, fino a lasciare indeterminato se si tratti di uno studio di carattere generale, ovvero di uno studio riguardante la concreta operazione per cui è giudizio.

Esso non può, pertanto, di certo integrare la prova, il cui onere incombeva sulla contribuente, dell'esistenza, dell'inerenza del costo, e - tanto meno - della conformità del prezzo esposto in fattura al valore normale D.P.R. n. 917 del 1986, ex artt. 9, e art. 110, cc. 2 e 7.

Pertanto, i giudici cassano l'impugnata sentenza, con rinvio ad altra sezione della CTR della Lombardia, che dovrà riesaminare la controversia, tenendo conto - in ordine all'accertamento circa la corretta applicazione dei principi in tema di transfer pricing - di tutti gli elementi suesposti, dedotti dall'amministrazione finanziaria, ed attenendosi altresì al seguente principio di diritto: "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".

Brevi note

Come peraltro osservato dalla stessa Corte Suprema la vicenda in esame ripropone la complessa e delicata problematica del c.d. transfer price o transfer pricing, che si incentra sulla corretta applicazione della normativa in materia di prezzi di trasferimento tra parti correlate, che consente all'amministrazione finanziaria un controllo dei corrispettivi applicati alle operazioni commerciali e/o finanziarie intercorse tra società collegate e/o controllate residenti in nazioni diverse, al fine di evitare che vi siano aggiustamenti "artificiali" di tali prezzi, determinati dallo scopo di ottimizzare il carico fiscale di gruppo, ad esempio canalizzando il reddito verso le società dislocate in aree o giurisdizioni caratterizzate da una fiscalità più mite.

Come è noto, in forza dell'art. 110, c. 7, del T.U. n. 917/86, i componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato che, direttamente o indirettamente controllano l'impresa o ne sono controllate, o che sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa nazionale, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni ricevuti, determinato ai sensi dell'art.9 del medesimo T.U..

La norma costituisce una deroga al principio per cui, nel sistema di imposizione sul reddito, questo viene determinato sulla base dei corrispettivi pattuiti dalle parti della singola transazione commerciale (D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109).

Osserva la Corte che "nelle ipotesi in cui tali corrispettivi risultano scarsamente attendibili e possono essere manipolati in danno del Fisco italiano, come nel caso degli scambi transnazionali tra soggetti i cui processi decisionali sono condizionati, poichè funzionali ad un unitario centro di interessi, i corrispettivi medesimi sono - per vero - sostituiti, per volontà di legge, dal "valore normale" dei beni o dei servizi oggetto dello scambio, qualora tale sostituzione ricada, in concreto, a vantaggio del Fisco italiano".

La previsione in parola completa "il catalogo delle garanzie offerte dalla legislazione a favore dell'Erario, con riferimento a tutte quelle ipotesi nelle quali il corrispettivo pattuito - data la sostanziale unicità del

soggetto economico, trattandosi di rapporti commerciali tra articolazioni dello stesso gruppo - può non riflettere il reale valore dei beni e dei servizi scambiati”.

La disposizione, pertanto, in presenza di norme specificamente dirette ad impedire il dirottamento di flussi reddituali, ad esempio verso Paesi a fiscalità agevolata, mediante condotte simulatorie, che danno luogo a fenomeni di tipo evasivo, ha la finalità ulteriore di evitare che, mediante fenomeni non simulatori come l'alterazione del prezzo di trasferimento, l'Erario italiano abbia a subire comunque un concreto pregiudizio.

Per la Suprema Corte, “in altri termini, l'applicazione delle norme sul transfer pricing non combatte l'occultamento del corrispettivo, costituente una forma di evasione, ma le manovre che incidono sul corrispettivo palese, consentendo il trasferimento surrettizio di utili da uno Stato all'altro, sì da influire in concreto sul regime dell'imposizione fiscale. Per tali essenziali connotazioni, pertanto, deve ritenersi che tale disciplina costituisca - secondo l'interpretazione più diffusa anche nella giurisprudenza di questa Corte - una clausola antielusiva, in linea con i principi comunitari in tema di abuso del diritto, finalizzata ad evitare che all'interno del gruppo di società vengano effettuati trasferimenti di utili mediante l'applicazione di prezzi inferiori o superiori al valore normale dei beni ceduti, al fine di sottrarli all'imposizione fiscale in Italia a favore di tassazioni estere inferiori (cfr. Cass. 22023/06, 11226/07, o comunque a favore di situazioni che rendano fiscalmente conveniente l'imputazione di utili ad articolazioni del gruppo diverse da quelle nazionali”.

La norma in esame, va letta, poi, in combinato disposto con l'art. 9 del modello di convenzione fiscale OCSE del 1995 - 1996, secondo il quale "quando le condizioni convenute o imposte tra le due imprese, nelle loro relazioni commerciali o finanziarie, sono diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti, gli utili che in mancanza di tali condizioni sarebbero stati realizzati da una delle due imprese, ma che a causa di dette condizioni non lo sono stati, possono essere inclusi negli utili di questa impresa e tassati di conseguenza”.

Il criterio cardine, per la valutazione dei prezzi di trasferimento tra le imprese associate di un gruppo multinazionale, è costituito, quindi, dal principio di libera concorrenza, fondato, cioè, sul regime che si instaura tra imprese indipendenti.

Le norme suindicate stabiliscono, in definitiva, l'irrelevanza, ai fini fiscali, dei valori concordati dalle parti nell'ambito di transazioni controllate e l'inserimento automatico nelle transazioni medesime di valori legali, ancorati al regime della libera concorrenza (valore normale, D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 9).

In conclusione, all'interno di un gruppo multinazionale non si può abusare dello strumento, se di fronte a prove convincenti dell'A.F. non vengano opposte ulteriori prove diverse e parimenti convincenti.

30 luglio 2012

Gianfranco Antico