

Accertamenti sul *transfer pricing* e onere della prova

Transfer pricing assessment and burden of proof

(commento a/notes to Cass. civ., sez. VI-5, ord. 8 giugno 2021, n. 15906)

di Giuseppe Vanz – 24 settembre 2021

Abstract

Pur rimanendo nel solco della consolidata giurisprudenza in materia di onere della prova rispetto agli accertamenti sul *transfer pricing*, l’ordinanza in commento “apre” – quantomeno sul piano argomentativo – ad un nuovo ordine di considerazioni, che ipoteticamente potrebbe condurre ad un’evoluzione di tale giurisprudenza.

Parole chiave: accertamento, *transfer pricing*, onere della prova.

Abstract

Although in the wake of the settled case law on the burden of proof in transfer pricing assessments, the decision in question "opens" - at least on the argumentative level - to a new set of considerations, which could hypothetically lead to an evolution of that case law.

Keywords: *assessment, transfer pricing, burden of proof.*

SOMMARIO: **1.** Premessa. - **2.** La consolidata giurisprudenza in materia e le sue criticità. - **3.** L’Amministrazione finanziaria è veramente in una condizione di inferiorità conoscitiva? - **4.** Si giustifica un onere dimostrativo ridotto (all’“apparentemente” o “*prima facie*”) a carico dell’Amministrazione? - **5.** Conclusioni.

1. Una recente ordinanza della Corte di Cassazione, in tema di accertamenti sul *transfer pricing*, onere della prova e “vicinanza della prova”, merita, ad avviso di chi scrive, di essere portata all’attenzione del lettore.

Si tratta di Cass. civ., sez. VI-5, 8 giugno 2021, n. 15906, la quale, pur rimanendo nel solco della consolidata (ma discutibile per le ragioni di seguito esposte) giurisprudenza in materia, “apre” – quantomeno sul piano argomentativo – ad un nuovo ordine di considerazioni, che ipoteticamente potrebbe condurre ad un’evoluzione di tale giurisprudenza.

Nel caso di specie, la Commissione tributaria regionale aveva confermato l’annullamento dell’avviso di accertamento disposto già in primo grado, in quanto “*l’Autorità finanziaria, nel caso di specie, si è limitata ad avanzare contestazioni*

inerenti al prezzo pagato dalle controllate alla capogruppo per l'acquisto dei suoi prodotti senza fornire la prova dell'inferiorità di tale corrispettivo rispetto al valore normale di mercato". L'Agenzia delle Entrate era ricorsa in Cassazione deducendo "violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. per avere la decisione impugnata erroneamente affermato che l'Ufficio avrebbe dovuto provare il valore normale di mercato delle transazioni dalle controllate alla capogruppo quando invece tale prova, in virtù del principio della vicinanza della prova, incombe sul contribuente". La Corte – richiamando in propri precedenti in materia – ha respinto il ricorso ritenendo che "la Commissione Tributaria Regionale si è attenuta ai... principi laddove ha affermato che l'Autorità finanziaria si è limitata ad avanzare contestazioni inerenti al prezzo pagato dalle controllate alla capogruppo per l'acquisto dei suoi prodotti senza fornire la prova dell'inferiorità di tale corrispettivo rispetto al valore normale di mercato. Infatti, solo a seguito di tale prova fornita dall'amministrazione finanziaria spetta al contribuente l'onere di provare che la transazione sia avvenuta in conformità ai normali valori di mercato".

Sin qui la Corte è rimasta nel solco della propria precedente giurisprudenza (peraltro già frutto di un'evoluzione, dato che in precedenza la giurisprudenza riteneva addirittura sufficiente la dimostrazione, da parte dell'Amministrazione, dell'esistenza di operazioni soggette alla disciplina del *transfer pricing* senza alcun ulteriore onere: così ad es. Cass. civ., sez. V, 8 maggio 2013, n. 10739); ma poi ha aggiunto, a completamento del proprio ragionamento, la seguente testuale argomentazione: "*non sarebbe ragionevole fare uso del principio della vicinanza della prova ritenendo che esso nel caso di specie dovrebbe declinarsi nel senso che la prova spetterebbe alla parte contribuente perché l'Amministrazione avrebbe una maggiore difficoltà a conoscere i prezzi di mercato (e non quelli praticati dall'impresa oggetto di accertamento) di determinati prodotti rispetto a quelle che potrebbe incontrare una impresa, dal momento che, anzi, in virtù dei maggiori poteri investigativi e di indagine di cui dispone l'amministrazione finanziaria e della possibilità di collaborare a livello internazionale mediante scambio di informazioni con le omologhe Autorità estere, l'Ufficio dispone certamente di una maggiore facilità di accesso alla prova rispetto ad un soggetto privato".*

2. Il caso esaminato è quello in cui l'Amministrazione finanziaria accerta dei maggiori ricavi in base all'art. 110, comma 7, TUIR, ritenendo che i ricavi dichiarati dal contribuente risultino inferiori rispetto a quelli determinabili, ai sensi della citata disposizione, "*con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili".*

Un caso in cui non può dubitarsi, sotto nessun profilo, che l'Amministrazione faccia valere un diritto di credito e sia quindi pienamente soggetta all'onere probatorio previsto dal primo comma dell'art. 2697 c.c. (ma altrettanto vale, a mio avviso, nel caso in cui l'Amministrazione accerti, sempre ai sensi dell'art. 110 comma 7, dei minori costi: caso sul quale si innesta tuttavia l'ulteriore tesi giurisprudenziale

secondo cui l'onere di provare le componenti negative dei redditi di impresa e di lavoro autonomo, a differenza di quelle positive, graverebbe in via generale sul contribuente, in quanto riconducibili – le componenti negative – al secondo comma dell'art. 2697 c.c.: ad es. Cass. civ., sez. V, 10 febbraio 2012, n. 1946, ove richiamati ai precedenti; più di recente si segnala peraltro Cass. civ., sez. V, 12 gennaio 2021, n. 230, la quale giustamente equipara le due situazioni – componenti positive e negative – proprio con riferimento ad un accertamento in tema di *transfer pricing*; sul tema può in particolare vedersi CIPOLLA G.M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 600-602).

In tal caso (accertamento di maggiori ricavi) la giurisprudenza sia di legittimità che di merito è negli ultimi anni costante nell'affermare che la prova gravante sull'Amministrazione riguardi solo l'esistenza di transazioni tra imprese collegate ad un prezzo "apparentemente" (o "*prima facie*") inferiore a quello normale, mentre incomberebbe sul contribuente, secondo la regola della "vicinanza della prova" (altrimenti detta della "prossimità o riferibilità della prova"), l'onere di dimostrare che tali transazioni siano intervenute per valori di mercato da considerarsi normali (tra le più recenti: Cass. civ., sez. V, 20 maggio 2021, n. 13850, ove ai punti 1.2., 1.3. e 1.4. della motivazione un'ampia rassegna dei precedenti della Corte sul tema; ma anche Cass. civ., sez. V, 21 gennaio 2021, n. 1232, punto 7).

Che cosa significhi esattamente un prezzo "apparentemente" o "*prima facie*" inferiore a quello normale, non è spiegato né è desumibile con sicurezza dalle decisioni in questione (cfr. MARCHESELLI A., *Onere della prova e diritto tributario: una catena di errori pericolosi e un case study in materia di transfer pricing*, in questa *Rivista*, 2020, 1, 225, par. 5).

Mi sembra però che formule del genere siano scarsamente compatibili con le strette previsioni contenute nell'art. 2697 c.c.: il sostantivo "apparenza" (da cui l'avverbio) costituisce il contrario di "verità", "realtà", "sostanza" (https://dizionari.corriere.it/dizionario_sinonimi_contrari/A/apparenza.shtml); mentre il concetto di "*prima facie*" postula che vi sia (o quantomeno possa esservi) anche un "*ultima facie*" con possibili sfaccettature intermedie: la provvisorietà e l'incertezza sono dunque i suoi tratti distintivi.

Presumibilmente, con tali espressioni, la giurisprudenza intende riferirsi a quello che in altri ambiti processuali – penso in particolare a quello generale amministrativo – è definito come "principio di prova": dove principio sta per inizio (ma può anche considerarsi, quanto al processo civile, la contrapposizione tra "prova piena" e "prova di verosimiglianza", nonché sotto altro profilo – quello dell'ammissibilità della prova – l'art. 2724 c.c. in tema di prova testimoniale: tutte ipotesi comunemente ritenute tassative e quindi circoscritte ai casi espressamente previsti dalla legge). Com'è stato osservato, nel processo amministrativo "*il ricorrente... è tenuto soltanto a fornire un inizio di dimostrazione della fondatezza delle sue affermazioni in fatto, inizio di dimostrazione che può in certi casi essere assolto con una ragionevole e coordinata rappresentazione della realtà nell'atto introduttivo*" (GALLO C.E., *Manuale di giustizia amministrativa*, 10° ed., Torino, 2020, 229-230).

Nel processo amministrativo questo “principio di prova” è dunque inteso in termini minimali e arriva sovente a ridursi alla semplice enunciazione dei fatti primari o secondari posti dal ricorrente a base delle proprie difese. Ciò nella duplice e concorrente prospettiva:

- di compensare il *deficit* conoscitivo del privato cittadino rispetto alle attività e agli atti del procedimento amministrativo destinato a sfociare in un provvedimento amministrativo che ridonda a suo carico;
- di costituire il presupposto per l'esercizio dei poteri istruttori riconosciuti al giudice amministrativo nell'ambito di un modello processuale caratterizzato nella sua fase istruttoria, quantomeno nell'ambito della giurisdizione generale di legittimità su interessi legittimi, dal c.d. “metodo acquisitivo”, tale per cui il giudice amministrativo può disporre anche d'ufficio tutti i mezzi istruttori a sua disposizione che reputi necessari per rendere la causa matura per la decisione (fermo restando che oggetto di prova possono essere in linea generale solo i fatti adottati dalle parti) (cfr., oltre all'opera da ultimo citata, anche TRAVI A., *Lezioni di giustizia amministrativa*, 12° ed. riv. agg., Torino, 2018, 264-266).

Altrettanto non mi sembra possa valere nel processo tributario. Sia perché l'iniziale *deficit* di conoscenza dall'Amministrazione finanziaria rispetto alla fattispecie imponibile è a mio avviso colmato o comunque colmabile dalla stessa Amministrazione, ben prima dell'eventuale processo, attraverso i poteri conoscitivi e di controllo che la legge le attribuisce. Sia perché nel processo tributario non opera il “metodo acquisitivo”.

3. Soprattutto mi sembra rilevante il primo dei due motivi appena indicati: quello – giustamente valorizzato nella motivazione dell'ordinanza in commento – dei mezzi istruttori di cui dispone l'Amministrazione.

L'Amministrazione finanziaria, in quanto dotata dalla legge del potere di “*farsi ragione da sé*” (MANZONI I., *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, 4 ss.), ha coerentemente ricevuto in attribuzione:

- dei poteri conoscitivi e di controllo esterni estremamente incisivi, esercitabili sia nei confronti dei contribuenti, sia nei confronti dei terzi (tanto privati quanto pubblici), e progressivamente ampliati nel tempo (pensiamo ad esempio alla sostanziale “soppressione” nel 1991 del segreto bancario e del segreto professionale) e tali da consentirle l'acquisizione autoritativa di qualunque dato, notizia, informazione, atto, documento e, più in generale, la ricostruzione di qualunque situazione di fatto fiscalmente rilevante (quanto alle imposte sui redditi: artt. 32 e 33 D.P.R. n. 600/1973; quanto all'IVA: artt. 51 e 52 D.P.R. n. 633/1972);
- l'anagrafe tributaria (D.P.R. n. 605/1973), cioè il vero “grande fratello” (ovviamente nel senso orwelliano) attualmente presente in Italia, attraverso cui vengono automaticamente acquisiti (tramite codice fiscale o per altra via) e resi disponibili agli uffici dell'Amministrazione finanziaria tutti “*i dati e le notizie che possono comunque assumere rilevanza ai fini tributari*” (art. 1, comma 1);

- l'ampia e variegata possibilità di scambiare informazioni con le Amministrazioni fiscali estere (scambio automatico, a richiesta e spontaneo), anche appartenenti ai c.d. "paradisi fiscali", sulla base di numerose Convenzioni internazionali, sia bilaterali che multilaterali (tutte reperibili in <https://www.finanze.it/it/Fiscalita-dellUnione-europea-e-internazionale/convenzioni-e-accordi/>);
- l'opportunità di eseguire verifiche simultanee in Italia ed in alcuni altri Stati, sulla base di appositi accordi internazionali (tutti reperibili all'indirizzo *Internet* sopra indicato);
- gli efficaci strumenti di cooperazione con le Autorità fiscali degli altri Stati dell'Unione europea, previsti dall'Unione mediante una serie di apposite direttive europee (le c.d. DAC) (un aggiornato quadro d'insieme in PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, 2° ed., Torino, 2020, 262-276).

In definitiva, i mezzi conoscitivi nazionali e sovranazionali attribuiti all'Amministrazione finanziaria sono tali da consentirle la ricostruzione a posteriori di qualunque vicenda, in modo che l'iniziale asimmetria conoscitiva rispetto al contribuente risulta colmata e pareggiata dai mezzi attribuiti [cfr.: MULEO S., *Il principio europeo dell'effettività della tutela e gli anacronismi delle presunzioni legali tributarie alla luce dei potenziamenti dei poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 3, 685 s. (spec. par. 3); ZIZZO G., *La prova contabile nel processo tributario*, in RAGUCCI G. (a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, Milano, 2015, 125; ID., *Il regime delle prove e il giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 2, 475 s. (al fondo dell'articolo)], e qualsiasi deroga alle regole canoniche dell'art. 2697 c.c. risulta difficilmente spiegabile (e ancor meno giustificabile), se non nel senso di avvantaggiare una parte rispetto all'altra, in contrasto con il precetto del giusto processo (art. 111, comma 2, Cost.; art. 6, par. 1, Convenzione europea dei diritti dell'uomo; art. 47, par. 2, Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea), secondo cui ogni processo deve svolgersi (tra l'altro) in condizioni di parità tra le parti davanti a un giudice terzo e imparziale.

Rispetto a un tale precetto, non può di certo essere una decisione unilaterale dell'Amministrazione finanziaria, nel senso di non utilizzare (o utilizzare solo parzialmente o superficialmente) gli strumenti conoscitivi che le sono attribuiti dalla legge, a giustificare delle deroghe, anche solo parziali, all'art. 2697 c.c.

4. Tornando al caso del *transfer pricing*, negli accertamenti del genere deve per lo più stabilirsi "chi faceva che cosa" (cioè quali erano le funzioni svolte e i rischi sostenuti dalla società stabilita in Italia e dalla società stabilita all'estero) e/o individuarsi dei valori di confronto (c.d. *comparables*) con riferimento ai prezzi effettivamente praticati nel mercato di riferimento, tra parti indipendenti, per transazioni economiche similari (art. 110, comma 7, TUIR).

Ora, per quale ragione tutto questo dovrebbe avvenire solo "apparentemente" o "prima facie"? Come può giustificarsi l'emissione di un provvedimento autoritativo come l'avviso di accertamento, che può avere delle conseguenze economiche estremamente gravi sul destinatario, sulla base di un'istruttoria superficiale e cioè, in

definitiva, sulla base di una semplice ipotesi, come parrebbe consentito dalla giurisprudenza in esame?

La giurisprudenza in commento sembrerebbe infatti legittimare degli accertamenti che siano genericamente basati sull'astratta tipologia delle transazioni economiche controllate, con riferimento a valori altrettanto genericamente e astrattamente individuati, demandando poi al contribuente di far emergere le particolarità del caso concreto, tanto in ordine alle caratteristiche economico-giuridiche delle specifiche operazioni poste in essere e al reale contesto aziendale-societario di riferimento, quanto ai prezzi effettivamente praticati nel libero mercato per analoghe operazioni in analogo contesto (si vedano ad es. i punti 1.6 e 2 della motivazione della già citata decisione n. 13850/2021). Accertamenti che potrebbero quindi in larga parte formarsi "a tavolino", riducendo al minimo le attività "sul campo". Ma accertamenti che in ogni caso possono al massimo rappresentare delle, più o meno ragionevoli, ipotesi.

Se non che, al fine di stabilire con precisione "chi faceva che cosa" nel caso concreto (e quindi nella specifica e particolare realtà aziendale e di gruppo), l'Amministrazione finanziaria non ha che da esercitare uno o più dei poteri conoscitivi e di controllo nazionali e sovranazionali che le sono riconosciuti. Mentre per individuare i prezzi effettivamente praticati nel mercato di riferimento tra parti indipendenti, oltre all'anagrafe tributaria e allo scambio di informazioni e cooperazione con le Amministrazioni fiscali estere (mezzi di cui il contribuente neppure dispone), l'Amministrazione può accedere alle stesse banche dati nazionali e internazionali cui può attingere il contribuente (presumibilmente, da parte dell'Amministrazione, con un minore onere economico rispetto al contribuente) (a quest'ultimo riguardo cfr. MARCHESELLI A., *Onere della prova e diritto tributario*, cit.).

5. In conclusione, se l'onere della prova grava sulla parte creditrice che fa valere il diritto, è esclusivamente tale parte che deve fornire la prova. Non c'è alcuna ripartizione del rischio dell'indimostrato tra creditore-amministrazione e debitore-contribuente. Debitore che, lungi dal dover dimostrare che "*le transazioni sono intervenute per valori di mercato*" (come ribadito anche dall'ordinanza in commento nella parte della motivazione che si pone nel solco della precedente giurisprudenza), ben potrebbe limitarsi ad affermare apoditticamente l'inconsistenza delle prove offerte dall'Amministrazione, senza per questo assoggettarsi ad alcun rischio legato alla regola dell'onere della prova (questo naturalmente in stretto punto di diritto e di là da ogni valutazione di opportunità della strategia processuale sul piano pratico).

Ciò anche tenuto conto che ormai da oltre un decennio una consistente parte dei contribuenti interessati dalla normativa sul *transfer pricing* ha scelto di attuare quella che può essere considerata una vera e propria *discovery* o *disclosure* extra-processuale delle prove (attuata cioè in sede amministrativa anziché giurisdizionale), predisponendo e mettendo a disposizione dell'Amministrazione finanziaria "*la documentazione... idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati dalle imprese multinazionali*", di cui attualmente agli artt. 1, comma 6, e 2, comma 4-ter, D.Lgs. n. 471/1992 (sulla fase processuale

della *discovery* o *disclosure*, propria degli ordinamenti di *common law*, quale fase finalizzata alla “scoperta” delle prove possedute dalle controparti e/o dai terzi, anche ai fini della loro acquisizione al giudizio, può in sintesi vedersi BESSO C., *La vicinanza della prova*, in *Riv. dir. proc.*, 2015, 6, par. 6).

Consentire all’Amministrazione finanziaria di “fermarsi alla prima fermata”, non mi sembra pertanto trovare altra spiegazione, che quella di agevolarne l’azione, “alleggerendo” per via giurisprudenziale gli oneri previsti dalla legge a suo carico quale soggetto che fa valere un diritto di credito. Una spiegazione che però mal si concilia con il principio del giusto processo ed i suoi corollari.

Né riesco a vedere come il mancato o insufficiente esercizio dei poteri conoscitivi e di controllo da parte dell’Amministrazione finanziaria, così come la mancata o insufficiente considerazione di dati, notizie, informazioni, atti e documenti già disponibili nelle banche dati della stessa Amministrazione (a cominciare dall’anagrafe tributaria) o comunque presenti in banche dati cui l’Amministrazione ha agevole accesso, possano giustificare delle manipolazioni delle regole contenute nell’art. 2697 c.c.

Mi sembra pertanto degno di nota che quest’ordine di considerazioni stia affacciandosi in giurisprudenza (com’è nella motivazione dell’ordinanza in commento), nella prospettiva che in un prossimo futuro la stessa giurisprudenza possa trarne tutte le conseguenze sul piano decisorio, superando l’attuale ripartizione dell’onere della prova di matrice giurisprudenziale e facendo una più puntuale applicazione delle regole contenute nell’art. 2697 c.c. (per ulteriori considerazioni e approfondimenti sul tema può vedersi, se si vuole, il nostro *Ripartizione dell’onere della prova, “vicinanza della prova” e giusto processo tributario*, in corso di pubblicazione negli Studi in memoria del Prof. F. Tesaurò, da cui sono state ricavate le presenti annotazioni).

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BESSO C., *La vicinanza della prova*, in *Riv. dir. proc.*, 2015, 6, 1383 ss.

CIPOLLA G.M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005

CORDEIRO GUERRA R., *La disciplina del transfer price nell’ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 4, I, 421 ss.

DELLA VALLE E., *Oggetto e onere della prova nelle rettifiche da “transfer price”*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2013, 10, 772 ss.

GALLO C.E., *Manuale di giustizia amministrativa*, 10° ed., Torino, 2020, 227 ss.

GALLO F., *Verso un “giusto processo tributario”*, in *Rass. trib.*, 2003, 1, 11 ss.

LUPI R., *Manuale professionale di diritto tributario*, 3° ed., Milano, 2001, capp. III, IX, X e XI

MANZONI I., *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, 4 ss.

MARCHESELLI A., *Onere della prova e diritto tributario: una catena di errori pericolosi e un case study in materia di transfer pricing*, in questa Rivista, 2020, 1, 220 ss.

MULEO S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000

MULEO S., *Il principio europeo dell'effettività della tutela e gli anacronismi delle presunzioni legali tributarie alla luce dei potenziamenti dei poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 3, 685 ss.

PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, 2° ed., Torino, 2020, 262-276

SCHAVOLIN R., voce *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, vol. XI, 1995

TARUFFO M., *Verso la decisione giusta*, Torino, 2020

TRAVI A., *Lezioni di giustizia amministrativa*, 12° ed. riv. agg., Torino, 2018, 261 ss.

VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2002

ZIZZO G., *La prova contabile nel processo tributario*, in RAGUCCI G. (a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, Milano, 2015, 125

ZIZZO G., *Il regime delle prove e il giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 2, 475 ss.