

Valente Associati
Studio Legale Tributario
GEB Partners

*I CONTROLLI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA
IN MATERIA DI TRANSFER PRICING*

Milano, 8 marzo 2009

¹ Elaborato di C. Melillo e I. Mottola, tratto dal "Manuale del Transfer Pricing" di P. Valente, in corso di pubblicazione presso Ipsoa.

Valente Associati
Studio Legale Tributario GEB Partners

P.IVA/C.F. 08319390012



20122 - Milano
Viale Bianca Maria, 45
Tel. +39 02 762613.1
Fax +39 02 76001091

10121 - Torino
C.so Vinzaglio, 35
Tel. +39 011 5628970
Fax +39 011 5627604

I CONTROLLI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA IN MATERIA DI *TRANSFER PRICING*

Sommario:

1 Introduzione 2 Generalità sull'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria 3 I profili internazionali dell'attività di controllo fiscale 3.1 Premessa 3.2 L'inquadramento normativo delle fattispecie aventi rilevanza internazionale 4 La verifica fiscale in materia di *transfer pricing* 4.1 Generalità 4.2 Gli organi preposti al controllo 4.3 I poteri di controllo 5 Attività info-investigativa preliminare 6 Il rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente in sede di verifica 7 Le modalità di esecuzione dell'attività ispettiva 7.1 L'accesso e le ricerche 7.2 I riscontri sostanziali: le ispezioni documentali e le verificazioni 7.3 Le ispezioni documentali: acquisti e vendite di beni materiali 7.4 Le ispezioni documentali: acquisti e vendite di beni immateriali 7.5 Le ispezioni documentali: interessi attivi e passivi derivanti da finanziamenti infragruppo 7.6 Le ispezioni documentali: i servizi infragruppo 8 Gli altri settori impositivi rilevanti ai fini della disciplina del *transfer pricing*: IRAP e IVA 9 Le verifiche simultanee 10 Gli aspetti sanzionatori 11 Gli strumenti di tutela del contribuente in materia di *transfer pricing* 12 Prospettive evolutive dell'attività di verifica in materia di *transfer pricing* 12.1 Premessa 12.2 Il dibattito in ambito OCSE 13 Orientamenti giurisprudenziali – rinvio 14 Considerazioni conclusive

1 Introduzione

Il presente lavoro esamina l'*iter* procedurale che caratterizza l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria in materia di *transfer pricing*, evidenziandone fasi cruciali e criticità operative, talvolta ricorrendo all'ausilio di casi esemplificativi finalizzati a chiarire meglio gli aspetti teorici.

Al fine di realizzare una trattazione efficace dell'argomento occorre partire dal presupposto che il *transfer pricing*, come tutte le tecniche² basate su elementi aleatori e valutazioni soggettive, non è scevro dal rischio di manipolazioni ma, al contrario, ben si presta ad essere utilizzato come strumento elusivo delle norme tributarie nazionali³.

Alla luce di tale considerazione, è possibile spiegare come, talvolta, soggetti collegati tra loro da vincoli di natura economica o giuridica, pur manifestando intenzioni formalmente legittime e strategicamente rilevanti, perseguano, in realtà, l'obiettivo di minimizzare l'incidenza del prelievo fiscale complessivo sull'utile del gruppo, incrementando artificiosamente l'imponibile delle consociate operanti in Paesi a fiscalità più moderata e, contestualmente, riducendo il reddito tassabile dei soggetti localizzati in Paesi a fiscalità più onerosa.

Sul piano operativo, si osserva, altresì, che il trasferimento di utili tra società appartenenti al medesimo gruppo si realizza in maniera indiretta, attraverso transazioni infragruppo apparentemente legittime in cui, però, i termini di scambio risultano ogni volta notevolmente diversi rispetto ai valori che si sarebbero formati sul mercato in condizioni di libera concorrenza.

Va rilevato che, nella pratica, comportamenti siffatti non sono agevolmente identificabili a causa della complessità delle transazioni internazionali infragruppo e dell'eccessiva aleatorietà delle norme nazionali di riferimento. Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria, *da un lato*, deve condurre un'azione deterrente, mediante la realizzazione di controlli mirati volti a prevenire le condotte illecite; *dall'altro*, deve compiere una serie di attività finalizzate all'individuazione e alla repressione delle condotte elusive già "*perfezionate*", che hanno determinato la sottrazione di materia imponibile al regime fiscale nazionale.

Nelle pagine che seguono, dopo aver delineato sinteticamente il tema dei controlli fiscali, evidenziandone, in particolare, gli aspetti internazionali, si è inteso fornire un'analisi dei presupposti giuridici e delle problematiche operative che contraddistinguono l'attività di "*verifica fiscale*" dell'Amministrazione finanziaria italiana nei riguardi delle imprese appartenenti a gruppi multinazionali, con particolare riguardo alle transazioni infragruppo e all'istituto del *transfer pricing*.

² * Per *transfer pricing* si intende il complesso di tecniche e procedimenti adottati dalle imprese multinazionali nella formazione dei prezzi relativi alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi che intervengono tra le diverse entità del gruppo operanti in Stati diversi". Così Garbarino C., «*Transfer Price*», in *Digesto delle Discipline Privatistiche - Sez. Comm.le*, vol. XVI, Torino, 1999, p. 1 ss.

³ Appare opportuno precisare che non sempre l'obiettivo perseguito dal contribuente consiste nell'eludere la normativa tributaria per ridurre il proprio carico fiscale; infatti, come si rileva in Adami F., "*La disciplina fiscale dei prezzi di trasferimento*", Milano, 1989, p. 15 ss., spesso i trasferimenti di utili infragruppo, realizzati mediante la tecnica del *transfer pricing*, possono essere fondati anche su motivazioni *extra-fiscali*, di natura economica o commerciale. Per ulteriori approfondimenti si veda anche Pistone P. (a cura di), "*L'ordinamento tributario*", vol. III, Padova, 1986, p. 111 ss.

2 Generalità sull'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria

L'Amministrazione finanziaria italiana, nelle sue due componenti – militare⁴ e civile⁵ – può avvalersi di diverse tipologie di attività ispettive, finalizzate al controllo e all'individuazione di eventuali fattispecie evasive o elusive poste in essere dai soggetti passivi d'imposta.

Le tipologie di controllo, sia preventivo che repressivo, attivabili dall'Amministrazione finanziaria possono consistere in:

- attività di *intelligence*⁶;
- cooperazione internazionale⁷;
- verifica fiscale⁸;
- controlli sostanziali⁹;
- accessi brevi¹⁰.

La verifica fiscale costituisce, tra tutti, il modello procedurale più complesso e articolato, ma, al tempo stesso, anche quello più qualificato e potenzialmente efficace per perseguire i fini istituzionali, vale a dire il controllo del rispetto da parte del contribuente, delle norme tributarie previste dall'ordinamento giuridico.

Essa si sostanzia in un'indagine di polizia amministrativa volta prioritariamente alla tutela degli interessi erariali dello Stato¹¹ ed è finalizzata al raggiungimento di due fondamentali obiettivi:

⁴ Guardia di Finanza.

⁵ Agenzia delle Entrate.

⁶ Attività finalizzata a fornire segnalazioni " *qualificate*" su contribuenti che non ottemperano agli obblighi tributari cui sono soggetti *ex lege*. L'attività di *intelligence* può avere ad oggetto differenti fattispecie di operazioni, quali, ad esempio, quelle relative al settore immobiliare, ai rapporti con soggetti domiciliati in paradisi fiscali, al trasferimento di residenza all'estero, ecc.

⁷ Attività di collaborazione tra Amministrazioni finanziarie di diversi Stati, orientata alla lotta all'evasione ed elusione fiscale internazionale.

⁸ Attività tipica di controllo tributario effettuato sia dalla Guardia di Finanza che dall'Agenzia delle Entrate.

⁹ Si tratta di controlli che mirano a verificare il rispetto della normativa tributaria in ambiti specifici, quali, ad esempio, quello delle Onlus, dei professionisti, delle imprese operanti in Paesi a fiscalità privilegiata, ecc. La Circolare 25.1.2008, n. 6/E, suggerisce di utilizzare tale strumento nei confronti delle posizioni maggiormente a rischio.

¹⁰ Attività finalizzata a rilevare:

- la corrispondenza dei dati dichiarati ai fini dell'applicazione degli studi di settore con quelli riscontrabili in base all'attività effettivamente esercitata;
- la corrispondenza tra i dati contabili e quelli indicati in dichiarazione;
- la corrispondenza tra le informazioni relative al personale impiegato, alle mansioni svolte, alla durata e alla natura del rapporto di lavoro con i dati risultanti dalle scritture contabili obbligatorie.

- la prevenzione, l'accertamento e la repressione delle violazioni alle norme tributarie e finanziarie;
- la qualificazione e quantificazione della capacità contributiva del soggetto sottoposto a verifica¹².

Per loro natura le verifiche fiscali non sono tutte uguali ma, al contrario, assumono connotati diversi a seconda delle situazioni in cui vengono eseguite, nonché delle caratteristiche dei contribuenti cui sono dirette¹³. Ciò le rende particolarmente complesse ed esperibili, dunque, solo da operatori adeguatamente preparati e qualificati.

Al fine di rispondere alle esigenze di salvaguardia delle entrate erariali, garantendo, allo stesso tempo, lo svolgimento corretto dell'attività di verifica e la tutela dei diritti dei contribuenti, il legislatore ha previsto specifiche attività ispettive e particolari poteri (e limiti) in capo agli organi deputati alla verifica che consentono di individuare metodologie e schemi operativi flessibili e adattabili alle diverse fattispecie riscontrate sul campo¹⁴.

In concreto, dunque, la verifica fiscale è configurabile come un procedimento di natura amministrativa che si articola in:

- attività info-investigativa (di *intelligence*) preliminare;
- attività ispettiva "*sostanziale*", consistente nell'acquisizione di dati e notizie utili alla determinazione dell'effettiva capacità contributiva del soggetto verificato e alla quantificazione dell'imposta dovuta dal medesimo.

3 I profili internazionali dell'attività di controllo fiscale

3.1 Premessa

Si evidenzia che, negli ultimi anni, l'Amministrazione finanziaria ha sempre più spesso orientato la propria attività ispettiva nei riguardi delle operazioni poste in essere dalle imprese in ambito internazionale, con particolare riferimento a quelle di dimensioni significative. Naturalmente, in tale contesto, le situazioni rilevanti ai fini della verifica

¹¹ Per completezza di esposizione va precisato che l'azione dell'Amministrazione finanziaria (Guardia di Finanza e Agenzia delle Entrate) è finalizzata, in generale, alla tutela del bilancio dello Stato, delle Regioni, degli Enti locali e dell'Unione Europea.

¹² Così Capolupo S., "*Manuale dell'accertamento delle imposte*", Milano, 2007, p. 655 ss.

¹³ Esse possono, infatti, essere influenzate da molteplici variabili, quali la dimensione del contribuente (grande, media e piccola impresa), la tipologia di violazione commessa (evasione o elusione), ecc. Va rilevato, inoltre, che la verifica fiscale non è un mero procedimento di controllo finalizzato a constatare la correttezza della contabilità e l'osservanza delle disposizioni tributarie, ma si esplica in una serie di attività ben più articolate che, attraverso un'attività istruttoria di ampio respiro, consente di interpretare in maniera critica la realtà aziendale in cui l'impresa sottoposta a verifica opera.

¹⁴ A tali fini, sia la Guardia di finanza che l'Agenzia delle Entrate elaborano periodicamente apposite direttive e circolari operative finalizzate a supportare i verificatori durante le attività ispettive.

fiscale possono essere le più disparate; tuttavia, i fenomeni di evasione ed elusione fiscale internazionale si legano tradizionalmente a due tipologie di condotte:

1. trasferimento della residenza a fini fiscali da parte del contribuente (persona fisica o giuridica);
2. trasferimento, in tutto o in parte, del reddito imponibile.

Ne consegue che la casistica può essere ricondotta ad una serie limitata di fattispecie giuridicamente rilevanti, che sono tipicamente disciplinate dal TUIR, vale a dire:

- il *transfer pricing* (art. 110, co. 7, del TUIR);
- le operazioni con paradisi fiscali (art. 110, co. 10 ss., del TUIR);
- le cd. CFC (artt. 167 e 168 del TUIR);
- la residenza fiscale e l'esterovestizione (artt. 2 e 73, co. 3 e 5-bis, del TUIR);
- la stabile organizzazione (art. 162 del TUIR).

Si tenga, comunque, in debita considerazione la possibilità dell'Amministrazione finanziaria di far ricorso, qualora ne ricorrano i presupposti, all'applicazione degli altri "istitut" previsti dall'ordinamento tributario, quali:

- le norme disciplinanti la "elusione fiscale", di cui all'art. 37-bis del DPR 29.9.1973, n. 600;
- l'utilizzabilità degli elementi indiziari connotati dai requisiti di gravità, precisione e concordanza, previsti dall'art. 39, co. 1, lett. d) del medesimo decreto (operante nei confronti delle persone fisiche titolari di redditi d'impresa), e la cui applicabilità nei confronti dei soggetti IReS, è prevista dal successivo art. 40 dello stesso DPR 600/1973.

3.2 L'inquadramento normativo delle fattispecie aventi rilevanza internazionale

Dal punto di vista operativo, il principale problema che si pone all'Amministrazione finanziaria –quando intraprende un'attività di controllo nei confronti di un contribuente che realizza operazioni aventi rilevanza internazionale – è quello di individuare l'ambito normativo di riferimento in cui inquadrare le diverse situazioni riscontrate caso per caso. Appare, dunque, utile esaminare le norme fiscali nazionali previste dal TUIR in un'ottica comparativa, concentrando l'attenzione, sostanzialmente, sulle principali variabili soggettive che emergono dalla lettura dei rispettivi testi normativi.

Naturalmente, fatto salvo l'approccio teorico generale, è opportuno che, fin dalle fasi preliminari del controllo, i funzionari del Fisco valutino ciascuna situazione alla luce delle diverse disposizioni tributarie in vigore e, laddove occorra, della propria esperienza operativa pregressa poiché, nella pratica, alcuni aspetti che, ad una prima valutazione, appaiono poco significativi possono rivelarsi assai complessi e difficili da affrontare.

Attraverso le seguenti esemplificazioni è possibile chiarire alcune questioni teoriche che assumono rilevanza in sede di controllo ai fini dell'individuazione della fattispecie normativa applicabile.

Si supponga, per ipotesi, che l'Amministrazione finanziaria abbia intrapreso una verifica fiscale nei confronti dell'impresa *Alfa*, residente in Italia, e che, durante l'accesso, i verificatori abbiano rilevato rapporti economici intercorsi tra l'impresa sottoposta a verifica *Alfa* ed un'altra società *Beta*, fiscalmente non residente in Italia.

In siffatto contesto, i funzionari incaricati di condurre le attività ispettive, oltre ad attenersi alle leggi in materia e a tutte le altre disposizioni comportamentali inerenti la procedura di controllo prevista dai rispettivi enti di appartenenza (Guardia di Finanza e/o Agenzia delle Entrate), dovranno valutare:

- 1) la società *Beta* è residente in un Paese a fiscalità ordinaria ovvero privilegiata;
- 2) esiste un rapporto di controllo tra *Alfa* e *Beta* e quale sia la modalità e/o il tipo di controllo che le vincola.

In tal caso, potranno verificarsi due ipotesi, ciascuna delle quali sarà riconducibile a due possibili fattispecie:

Ipotesi 1) I verificatori rilevano che *Alfa* e *Beta* sono entità indipendenti tra loro:

- **Fattispecie (a):** *Beta* è una società residente in un Paese a fiscalità ordinaria (no *black list*);
- **Fattispecie (b):** *Beta* è una società residente in un Paese a fiscalità privilegiata (*black list*).

Ipotesi 2) I verificatori rilevano che tra *Alfa* e *Beta* sussiste un rapporto di controllo ex art. 2359 c.c.¹⁵:

- **Fattispecie (c):** *Beta* è una società residente in un Paese a fiscalità ordinaria (no *black list*);
- **Fattispecie (d):** *Beta* è una società residente in un Paese a fiscalità privilegiata (*black list*).

¹⁵ Nel caso ipotizzato si è scelto, per semplicità, di considerare la fattispecie di controllo disciplinato dal codice civile in maniera tale da poterla riferire anche alle altre norme del TUIR che saranno oggetto, nel prosieguo del paragrafo, di comparazione ai fini dell'applicazione al caso concreto. Vale ricordare, infatti, che, secondo la Circolare n. 32/1980, la disciplina fiscale del *transfer pricing* si applica, oltre che nei casi di controllo ex art. 2359 c.c., anche nei casi di "*influenza economica dominante*" dovuta alle seguenti situazioni:

- *Alfa* vende esclusivamente beni fabbricati da *Beta* (o viceversa);
- *Alfa* ha il diritto di nominare alcuni membri del CdA o degli organi direttivi di *Beta* (o viceversa);
- *Alfa* e *Beta* hanno in comune alcuni membri dei rispettivi CdA;
- Esistono relazioni di famiglia tra le parti (soci, amministratori, ecc.) riconducibili ad *Alfa* e *Beta*;
- *Alfa* ha concesso ingenti crediti a *Beta* ovvero esiste una prevalente dipendenza finanziaria di *Alfa* da *Beta* (o viceversa);
- *Alfa* e *Beta* partecipano a cartelli o consorzi finalizzati, in particolare, alla fissazione dei prezzi;
- In generale, tutte le ipotesi in cui venga esercitata, potenzialmente o attualmente, un'influenza sulle decisioni imprenditoriali di *Alfa* su *Beta* (o viceversa).

Risulta evidente che, alla luce delle ipotesi e delle fattispecie sopra esposte, il problema del coordinamento tra norme e dell'individuazione di quelle applicabili al caso specifico si pone soprattutto nelle circostanze riconducibili alla fattispecie (d), cioè quella in cui:

- l'impresa¹⁶ *Alfa* è residente in Italia;
- la società *Beta* ha sede in un paradiso fiscale (es., *Liechtenstein*¹⁷);
- esiste un rapporto di controllo (si supponga *ex art. 2359 c.c.*) tra *Alfa* e *Beta*.

In questo caso potrebbero verificarsi due distinte situazioni:

- 1) I verificatori rilevano l'esistenza di un terzo soggetto *Gamma* residente in Italia che controlla la società estera *Beta*. Ciò impone ai verificatori di valutare l'eventuale applicazione della seguente norma del TUIR:
 - art. 73, co. 5-bis (cd. esterovestizione)¹⁸.
- 2) I verificatori non rilevano la presenza del terzo soggetto sopra menzionato. Ciò comporta un attento esame della situazione specifica da parte degli investigatori, al fine di individuare quale delle seguenti norme del TUIR potrebbe rendersi, eventualmente, applicabile:
 - art. 110, co. 7 (*transfer pricing*);
 - art. 110, co. 10 ss. (indeducibilità dei costi da Paesi *black list*), eventualmente coordinato, per l'applicazione residuale, con il predetto comma 7 (*transfer pricing*)¹⁹;
 - artt. 167 e 168 (CFC).

Nella pratica i verificatori dovranno valutare il singolo caso, considerando sempre il tipo di controllo esistente tra i due soggetti economici (*chi controlla chi?*). È, infatti, possibile affermare che l'elemento determinante ai fini dell'individuazione della norma applicabile al caso concreto è proprio il criterio di collegamento tra i due soggetti, ossia il tipo di controllo.

Considerando le ipotesi fatte in precedenza e facendo variare solo la modalità di controllo, che si è supposto essere quello di cui all'art. 2359 c.c., è agevole verificare i seguenti tre casi:

¹⁶ Il concetto di impresa è ampio e comprende tutti i soggetti che producono reddito d'impresa *ex art. 55 del TUIR*.

¹⁷ Nel caso specifico si considera, a fini esemplificativi, il *Liechtenstein* in quanto tale Stato è inserito in tutte le *black lists* attualmente in vigore.

¹⁸ Per approfondimenti si rimanda alla Parte III, capitolo 8, del "*Manuale del Transfer Pricing*" in corso di pubblicazione.

¹⁹ Per approfondimenti si rimanda alla Parte III, capitolo 6, del "*Manuale del Transfer Pricing*" in corso di pubblicazione.

Caso 1

❑ **Alfa è controllata da Beta che, a sua volta, è controllata da Gamma (soggetto italiano)**

In questo caso, se ne ricorrono le condizioni, occorre valutare, *in primis*, l'applicabilità dell'art. 73, co. 5-*bis*, del TUIR (esterovestizione)²⁰ ovvero, qualora non vi siano i presupposti per l'applicazione di tale norma, valutare l'applicabilità, con riguardo ai componenti negativi di reddito, dell'art. 110, co. 10 ss. (indeducibilità dei costi da Paesi *black list*) e, in via residuale, (qualora il contribuente abbia fornito le prove che le imprese estere interessate svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione) dell'art. 110, co. 7 (*transfer pricing*). Si noti che con riferimento ai componenti positivi si valuterà, in ogni caso, l'applicazione dell'art. 110, co. 7 (*transfer pricing*).

Caso 2

❑ **Alfa controlla Beta**

In questo caso è applicabile l'art. 167 del TUIR (CFC).

Va precisato che, nel caso siano applicabili gli artt. 167 e 168 del TUIR, l'art. 110, co. 12, esclude esplicitamente l'applicazione dell'art. 110, co. 10 ss. (indeducibilità dei costi da Paesi *black list*).

Si osserva, peraltro, che una volta stabilita l'applicabilità della disciplina sulle CFC, non avrebbe neppure senso applicare l'art. 110, co. 7 (*transfer pricing*), quantunque ciò sia possibile, poiché i redditi di Beta sarebbero comunque già attratti in Italia ed ivi assoggettati a tassazione.

Appare plausibile, dunque, che i commi 7, 10 ss. dell'art. 110 siano applicabili solo e soltanto quando non risulti applicabile l'art. 167.

²⁰ Il caso è ovviamente solo esemplificativo in quanto, come è noto, l'art. 73, co. 5-*bis*, del TUIR, ai fini della sussistenza dell'esterovestizione, prevede alternativamente due condizioni:

- controllo ai sensi dell'art. 2359, co. 1, c.c. da parte di un soggetto residente;
- consiglio di amministrazione composto in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

Caso 3

□ ***Alfa è controllata da Beta***

In questo caso – limitatamente ai componenti negativi di reddito – potrà risultare applicabile l'art. 110, co. 10 ss., del TUIR (indeducibilità dei costi da Paesi *black list*), salvo che il contribuente non dimostri la legittimità del proprio operato, fornendo le prove che le imprese estere interessate svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione; in tale circostanza, si valuterà l'applicazione della disciplina del *transfer pricing* anche alle transazioni che hanno dato luogo a componenti negativi di reddito.

Naturalmente, qualora sussistano i presupposti per il disconoscimento da parte dell'Amministrazione finanziaria della deducibilità dei costi da Paesi *black list* (art. 110, co. 10 e ss., del TUIR), e ricorrano tutte le altre condizioni richieste dalla normativa, si potrà, in ogni caso, valutare l'applicazione – limitatamente ai componenti positivi – dell'art. 110, co. 7 (*transfer pricing*).

4 La verifica fiscale in materia di *transfer pricing*

4.1 Generalità

I casi esposti nel paragrafo precedente rappresentano mere esemplificazioni che, seppur non esaustive, possono risultare di ausilio per schematizzare alcuni possibili approcci operativi da parte degli funzionari dell'Amministrazione finanziaria.

In virtù di tale considerazione, occorre evidenziare che, nella circostanza in cui i funzionari del Fisco abbiano effettivamente constatato la sussistenza dei presupposti per l'applicabilità della disciplina del *transfer pricing* alle transazioni internazionali infragruppo sottoposte al controllo, essi saranno tenuti, in base all'art. 110, co. 7, del TUIR, ad adottare il cd. “*valore normale*” per la determinazione del prezzo dei beni e/o servizi scambiati, nel caso in cui ne derivi un aumento del reddito imponibile.

Vale ricordare che, per l'Amministrazione finanziaria, l'art. 110, co. 7, del TUIR assume il valore di una presunzione assoluta, in forza della quale non è ammessa prova contraria da parte del contribuente, salvo la possibilità di contestare la correttezza del metodo adottato per la determinazione del valore normale²¹.

²¹ Sul tema dell'onere della prova si rinvia, per ulteriori approfondimenti, alla Parte II, capitolo 5, del “*Manuale del Transfer Pricing*” in corso di pubblicazione.

Quanto alla prassi operativa, si segnala che le istruzioni dell'Amministrazione finanziaria in merito ai metodi di determinazione del valore normale sono, per quanto datate, le seguenti²²:

1. Circolare 22.9.1980, n. 32 (prot. n. 9/2267);
2. Circolare 12.12.1981, n. 42 (prot. n. 12/1587);
3. Circolare 26.2.1999, n. 53/E (concernente il cd. *transfer pricing* "interno").

Sul piano internazionale, invece, assumono rilevanza le indicazioni contenute nelle Linee Guida dell'OCSE che, a differenza delle circolari contenenti la prassi nazionale, sono state oggetto, nel tempo, di innumerevoli interventi di aggiornamento e discussione²³.

In ogni caso va rilevato che, sia le disposizioni nazionali che quelle internazionali, vertono attorno al concetto fondamentale di "*valore normale*", la cui definizione è contenuta nell'art. 9, co. 3 e 4, del TUIR e, per la cui determinazione, l'Amministrazione finanziaria consente l'applicazione di determinati metodi mutuati dalla disciplina OCSE, fornendo, altresì, specifiche indicazioni sul metodo da adottare nel caso concreto²⁴.

4.2 Gli organi preposti al controllo

Nell'ordinamento italiano, gli organi preposti per legge all'esecuzione dei controlli in materia di *transfer pricing* sono la Guardia di Finanza²⁵ e l'Agenzia delle Entrate, ciascuna nei limiti delle proprie competenze e prerogative.

²² Per ulteriori approfondimenti in relazione alla prassi italiana si rinvia alla Parte I, capitolo 7, del "*Manuale del Transfer Pricing*" in corso di pubblicazione.

²³ Della disciplina OCSE si è trattato ampiamente nella Parte I, capitolo 3, del "*Manuale del Transfer Pricing*" in corso di pubblicazione, cui si rinvia per ulteriori approfondimenti.

²⁴ Cfr. Circolare 12.12.1981, n. 42 (prot. n. 12/1587).

²⁵ Va ricordato che l'art. 35 della L. 7.1.1929, n. 4, ha rappresentato la legittimazione "*storica*" del ruolo della Guardia di Finanza quale organo di polizia tributaria con potestà di accesso, verifica e ricerca. Negli anni l'ordinamento della Guardia di Finanza ha subito notevoli modifiche. Si pensi, in particolare, alle innovazioni apportate dal DPR 29.12.1999, n. 34, dal D.Lgs. 28.2.2001, n. 67, dal D.Lgs. 19.3.2001, n. 68 e dal D.Lgs. 19.3.2001, n. 69. A tal proposito si evidenzia che l'art. 2 del D.Lgs. 68/2001, dopo aver elencato una serie di compiti extratributari della Guardia di Finanza, nella sua veste di polizia economica e finanziaria precisa, al comma 4, che in tali ambiti il Corpo potrà utilizzare i poteri previsti dagli artt. 32 e 33 del DPR 29.9.1973, n. 600 (disciplina dell'accertamento in materia di imposte sui redditi) e dagli artt. 51 e 52 del DPR 26.10.1972, n. 633 (disciplina dell'imposta sul valore aggiunto). Per completezza si riporta il testo del citato art. 2 del D.Lgs. 68/2001:

" 1. Fermi restando i compiti previsti dall'articolo 1 della legge 23 aprile 1959, n. 189, e dalle altre leggi e regolamenti vigenti, il Corpo della Guardia di finanza assolve le funzioni di polizia economica e finanziaria a tutela del bilancio pubblico, delle regioni, degli enti locali e dell'Unione europea.

2. A tal fine, al Corpo della Guardia di finanza sono demandati compiti di prevenzione, ricerca e repressione delle violazioni in materia di:

- a) imposte dirette e indirette, tasse, contributi, monopoli fiscali e ogni altro tributo, di tipo erariale o locale;
- b) diritti doganali, di confine e altre risorse proprie nonché uscite del bilancio dell'Unione europea;
- c) ogni altra entrata tributaria, anche a carattere sanzionatorio o di diversa natura, di spettanza erariale o locale;
- d) attività di gestione svolte da soggetti privati in regime concessorio, ad espletamento di funzioni pubbliche inerenti la potestà amministrativa d'imposizione;
- e) risorse e mezzi finanziari pubblici impiegati a fronte di uscite del bilancio pubblico nonché di programmi pubblici di spesa;

La Guardia di Finanza rappresenta la componente militare dell'Amministrazione finanziaria. Essa è organizzata secondo un assetto territoriale che si articola sinteticamente in:

- Comando Generale, con sede a Roma;
- Comandi Interregionali, aventi sede, rispettivamente, a Milano, Venezia, Firenze, Roma, Napoli e Palermo;
- Comandi Regionali, aventi sede in ciascun capoluogo di regione;
- Comandi Provinciali, aventi sede in ciascun capoluogo di provincia.

A loro volta, i Comandi Provinciali si articolano in ulteriori reparti quali Nuclei di polizia tributaria, Gruppi, Compagnie, Tenenze e Brigate. Esistono, poi, alcuni reparti denominati “*speciali*” nell'ambito dei quali, con riferimento a compiti più strettamente tributari, si ricordano il Comando Tutela della Finanza Pubblica e il Comando Tutela dell'Economia, ai quali fanno capo ulteriori reparti, ciascuno con compiti e prerogative specifiche.

In linea generale, la competenza ai fini dell'attività di verifica fiscale è suddivisa tra i vari reparti in base al domicilio fiscale e con riferimento al volume d'affari, ai ricavi e/o ai

f) entrate ed uscite relative alle gestioni separate nel comparto della previdenza, assistenza e altre forme obbligatorie di sicurezza sociale pubblica;

g) demanio e patrimonio dello Stato, ivi compreso il valore aziendale netto di unità produttive in via di privatizzazione o di dismissione;

h) valute, titoli, valori e mezzi di pagamento nazionali, europei ed esteri, nonché movimentazioni finanziarie e di capitali;

i) mercati finanziari e mobiliari, ivi compreso l'esercizio del credito e la sollecitazione del pubblico risparmio;

l) diritti d'autore, know-how, brevetti, marchi ed altri diritti di privativa industriale, relativamente al loro esercizio e sfruttamento economico;

m) ogni altro interesse economico-finanziario nazionale o dell'Unione europea.

3. Il Corpo della Guardia di finanza, avvalendosi anche del proprio dispositivo aeronavale, esercita in mare, fatto salvo quanto previsto dall'articolo 2, primo comma, lettera c), della legge 31 dicembre 1982, n. 979 dagli articoli 200, 201 e 202 del codice della navigazione e dagli accordi internazionali, e i compiti istituzionali conferiti dalle leggi vigenti al Corpo delle Capitanerie di porto, funzioni di polizia economica e finanziaria in via esclusiva richiedendo la collaborazione di altri organismi per l'esercizio dei propri compiti, nonché, fermo restando quanto previsto dalla legge 1.4.1981, n. 121, per quanto concerne il coordinamento delle forze di polizia in materia di ordine e di sicurezza pubblica, attività di contrasto dei traffici illeciti.

4. Ferme restando le norme del codice di procedura penale e delle altre leggi vigenti, i militari del Corpo, nell'espletamento dei compiti di cui al comma 2, si avvalgono delle facoltà e dei poteri previsti dagli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.

5. Ai fini dell'assolvimento dei compiti di cui al presente articolo continuano ad applicarsi, per i fatti che possono configurarsi come violazioni fiscali, le disposizioni di cui agli articoli 36, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, aggiunto dall'articolo 19, co. 1, lettera d) della legge 30.12.1991, n. 413, e 32 della legge 7.1.1929, n. 4.

Per ulteriori approfondimenti al riguardo cfr. Mainolfi G., Pisani M., *I nuovi compiti della Guardia di Finanza*, in *Corr. Trib.*, n. 15/2001, p. 1105 ss.; Pezzuto G., *Per la Gdf verifiche ad ampio raggio*, in *Il Sole 24 Ore* del 25.8.2001; Pezzuto G., Screpanti S., *“La verifica fiscale”*, Milano, 2003.



compensi dei contribuenti selezionati²⁶. Per ciò che concerne, invece, i controlli²⁷ diversi dalle verifiche la competenza è attribuita, normalmente, su base territoriale.

Accanto alla Guardia di Finanza, ma con i medesimi fini sul fronte tributario, opera l'Agenzia delle Entrate²⁸, componente civile dell'Amministrazione finanziaria, che si articola, a livello territoriale, in Direzioni Regionali e in Uffici locali, presso cui operano appositi *teams* specializzati, che svolgono anche attività di controllo fiscale²⁹ in materia di *transfer pricing*.

4.3 I poteri di controllo

Il sistema fiscale italiano è fondato, come è noto, sul principio dell'autotassazione. Ciò implica che l'Amministrazione finanziaria deve attuare adeguate strategie ispettive al fine di prevenire e contrastare fenomeni evasivi ed elusivi. Tale azione deve, tuttavia, essere posta in essere nel rispetto della previsione di cui all'art. 23 della Costituzione il quale stabilisce che:

“Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”.

La potestà della Pubblica Amministrazione di effettuare i controlli per ragioni fiscali deve essere, dunque, sempre prevista e disciplinata da una norma giuridica.

Alla luce di tale considerazione, va rilevato che i poteri dell'Amministrazione finanziaria per la ricerca e l'acquisizione degli elementi probatori di una capacità contributiva (eventualmente) maggiore di quella dichiarata devono essere utilizzati solo nei modi e nei casi previsti dalla legge. Ne consegue che le disposizioni che legittimano tali poteri non sono suscettibili di interpretazione analogica e che ogni atto impositivo emanato senza l'osservanza delle norme procedurali è, in linea di principio, da considerarsi “*nullo*”.

²⁶ In alcuni casi sono previste deroghe ai criteri ordinari; per esempio, nel caso in cui si debba intraprendere un'attività ispettiva nei confronti di un soggetto che adotta il consolidato fiscale nazionale (ex artt. 117 - 129 del TUIR), allora, per motivi di opportunità ed efficienza operativa, si ha riguardo alla provincia del domicilio fiscale della società consolidante. In questi casi, infatti, il Nucleo di polizia tributaria che ha competenza sull'intera provincia opererà ogni attività sia sulla controllante che su tutte le altre società, aderenti al consolidato, e con sede sul medesimo territorio provinciale. Invece, per le altre imprese, seppur aderenti al consolidato, ma con domicilio fiscale in province diverse, la competenza torna ad essere attribuita ai reparti della Guardia di Finanza, sulla base del domicilio fiscale e del volume d'affari ovvero dei ricavi e/o compensi.

²⁷ Si fa riferimento ai controlli di minore complessità (“*controlli strumentali*”, “*controlli incrociati*”, ecc.).

²⁸ Cui compete, peraltro, il potere di emettere l'avviso di accertamento.

²⁹ Cfr. Patrizi G., *L'area controllo degli Uffici delle Entrate*, in *Il fisco*, n. 28/2000, p. 9245 ss. Va ricordato che, accanto ai *teams* che conducono le verifiche, operano altri *teams* addetti ad una fase altrettanto importante del procedimento amministrativo tributario, quale l'accertamento, funzione demandata in via esclusiva all'Agenzia delle Entrate.

A tal proposito, si evidenzia che la L. 9.10.1971, n. 825 di delega per la riforma tributaria ha previsto, all'art. 13, l'emanazione di disposizioni in tema di accertamento, riscossione e sanzioni finalizzate a prevenire e reprimere i fenomeni di evasione ed elusione fiscale, nonché a tutelare i contribuenti. Tale previsione ha comportato l'integrazione, nell'ordinamento tributario, di particolari disposizioni attinenti l'esercizio dei suddetti poteri di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Le attuali fonti normative in materia di poteri di controllo dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria non sono contenute in un testo organico ma fanno riferimento alle singole leggi d'imposta, nonché alla L. 7.1.1929, n. 4. Per quanto riguarda, in particolare, le imposte dirette e l'IVA, le relative attribuzioni sono disciplinate dagli articoli:

- da 31 a 43 e 70, del DPR 29.9.1973, n. 600, per quanto attiene alle imposte dirette;
- da 51 a 66 e 75, del DPR 26.10.1972, n. 633, per quanto attiene all'IVA;

In particolare, dal combinato disposto delle norme sopra citate, consegue che l'Amministrazione finanziaria ha il potere di:

- controllare le dichiarazioni dei contribuenti e verificare i versamenti effettivamente eseguiti;
- accertare e riscuotere le imposte o maggiori imposte dovute;
- vigilare sull'osservanza degli obblighi relativi alla fatturazione e registrazione delle operazioni
- vigilare sull'osservanza degli obblighi relativi alla tenuta delle scritture contabili e degli obblighi stabiliti dalle singole leggi fiscali;
- controllare le dichiarazioni dei sostituti d'imposta;
- provvedere alla irrogazione delle sanzioni amministrative;
- compilare ed inviare la notizia di reato all'Autorità giudiziaria per eventuali violazioni di natura penale.

L'elenco sopra riportato, quantunque non sia esaustivo, testimonia che l'attività di indagine dell'Amministrazione finanziaria può essere talmente ampia da incidere anche su posizioni giuridiche soggettive costituzionalmente rilevanti. Per tale ragione essa viene realizzata attraverso l'esercizio di specifici poteri istruttori appositamente previsti dalla legge, vale a dire:

- poteri relativi alla possibilità di svolgere indagini specifiche in materia tributaria attraverso "*accessi, ispezioni e verifiche*"³⁰;
- poteri attinenti alla facoltà degli investigatori di richiedere al contribuente o a terzi di esibire documenti e/o fornire informazioni utili ai fini fiscali³¹.

³⁰ Riguardano essenzialmente il potere di effettuare "*accessi, ispezioni e verifiche*" secondo quanto previsto dagli artt. 52 del DPR 633/1972 e 33 del DPR 600/1973.

³¹ L'art. 32 del DPR 600/1973, oltre ai poteri di accesso, ispezione e verifica, attribuisce all'Amministrazione finanziaria la facoltà (non l'obbligo) di:

- invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, anche relativamente ai rapporti ed alle operazioni, i cui dati, notizie e documenti siano stati acquisiti a norma del numero 7), ovvero rilevati a norma dell'articolo 33, secondo e terzo comma, o acquisiti ai sensi dell'articolo 18, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504. I dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7) e dell'articolo 33, secondo e terzo comma, o acquisiti ai sensi dell'articolo 18, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine; alle stesse condizioni sono altresì posti come ricavi o compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempre che non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni. Le richieste fatte e le risposte ricevute devono risultare da verbale sottoscritto anche dal contribuente o dal suo rappresentante; in mancanza deve essere indicato il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto ad avere copia del verbale;
- invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, compresi i documenti di cui al successivo art. 34. Ai soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili secondo le disposizioni del titolo III può essere richiesta anche l'esibizione dei bilanci o rendiconti e dei libri o registri previsti dalle disposizioni tributarie. L'ufficio può estrarne copia ovvero trattenerli, rilasciandone ricevuta, per un periodo non superiore a sessanta giorni dalla ricezione. Non possono essere trattenute le scritture cronologiche in uso;
- inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti nonché nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti, con invito a restituirli compilati e firmati;
- richiedere agli organi e alle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazione ed alle società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi la comunicazione, anche in deroga a contrarie disposizioni legislative, statutarie o regolamentari, di dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente o per categorie. Alle società ed enti di assicurazione, per quanto riguarda i rapporti con gli assicurati del ramo vita, possono essere richiesti dati e notizie attinenti esclusivamente alla durata del contratto di assicurazione, all'ammontare del premio e alla individuazione del soggetto tenuto a corrisponderlo. Le informazioni sulla categoria devono essere fornite, a seconda della richiesta, cumulativamente o specificamente per ogni soggetto che ne fa parte. Questa disposizione non si applica all'Istituto centrale di statistica, agli Ispettorati del lavoro per quanto riguarda le rilevazioni loro commesse dalla legge, e, salvo il disposto del n. 7), alle banche, alla società Poste italiane Spa, per le attività finanziarie e creditizie, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie;
- richiedere copie o estratti degli atti e dei documenti depositati presso i notai, i procuratori del registro, i conservatori dei registri immobiliari e gli altri pubblici ufficiali. Le copie e gli estratti, con l'attestazione di conformità all'originale, devono essere rilasciate gratuitamente;
- richiedere, previa autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, del comandante regionale, ai soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con le banche, la società Poste italiane Spa, gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio e le società fiduciarie, nazionali o stranieri, in corso ovvero estinti da non più di cinque anni dalla data della richiesta. Il richiedente e coloro che vengono in possesso dei dati raccolti devono assumere direttamente le cautele necessarie alla riservatezza dei dati acquisiti;
- richiedere, previa autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, del comandante regionale, alle banche, alla società Poste italiane Spa, per le attività finanziarie e creditizie, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie, dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi. Alle

Occorre precisare che gli organi di controllo non sono obbligati ad utilizzare tutti i poteri previsti dall'ordinamento tributario ma, al contrario, possono scegliere, in un'ottica di efficienza e potenziale remuneratività dell'attività ispettiva, quali poteri esercitare, in quale ordine e con quale grado di approfondimento³². È, altresì, chiaro che, nonostante quanto appena osservato, la discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria non può essere considerata "assoluta" né deve divenire il presupposto di comportamenti arbitrari³³.

Va ulteriormente osservato che, in generale, i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria trovano, di fatto, alcuni limiti:

- nella disciplina del segreto bancario³⁴,

società fiduciarie di cui alla legge 23 novembre 1939, n. 1966, e a quelle iscritte nella sezione speciale dell'albo di cui all'articolo 20 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, può essere richiesto, tra l'altro, specificando i periodi temporali di interesse, di comunicare le generalità dei soggetti per conto dei quali esse hanno detenuto o amministrato o gestito beni, strumenti finanziari e partecipazioni in imprese, inequivocamente individuati. La richiesta deve essere indirizzata al responsabile della struttura accentrata, ovvero al responsabile della sede o dell'ufficio destinatario che ne dà notizia immediata al soggetto interessato; la relativa risposta deve essere inviata al titolare dell'ufficio procedente:

- richiedere ai soggetti indicati nell'articolo 13 dati, notizie e documenti relativi ad attività svolte in un determinato periodo d'imposta rilevanti ai fini dell'accertamento, nei confronti di loro clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo;
- invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi;
- richiedere agli amministratori di condominio negli edifici dati, notizie e documenti relativi alla gestione condominiale.

Gli inviti e le richieste di cui al presente articolo devono essere notificati ai sensi dell'art. 60. Dalla data di notifica decorre il termine fissato dall'Ufficio per l'adempimento, che non può essere inferiore a quindici giorni ovvero per il caso di cui al n. 7) a trenta giorni. Il termine può essere prorogato per un periodo di venti giorni su istanza dell'operatore finanziario, per giustificati motivi, dal competente direttore centrale o direttore regionale per l'Agenzia delle entrate, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, dal comandante regionale

Le richieste di cui al primo comma, numero 7), nonché le relative risposte, anche se negative, devono essere effettuate esclusivamente in via telematica. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabilite le disposizioni attuative e le modalità di trasmissione delle richieste, delle risposte, nonché dei dati e delle notizie riguardanti i rapporti e le operazioni indicati nel citato numero 7).

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 richieste degli uffici per causa a lui non imputabile.

³² Sul punto cfr. Falsitta G., "Manuale di diritto tributario", I, Padova, 1997, p. 549 ss.; Lupi R., "Diritto tributario", I, Milano, 1999, p. 176.

³³ Cfr. Pezzuto G, Screpanti S., *op. cit.*, Milano, 2003, p. 30.

³⁴ In Italia, la tutela del segreto bancario è sempre stata materia di discussione e controversie. Le disposizioni di riferimento di tale disciplina possono rinvenirsi nelle seguenti norme:

- art. 47 della Costituzione, in quanto il segreto bancario può essere annoverato tra le finalità pubbliche di protezione del sistema creditizio;
- art. 10 del R.D.L. 375/1936, il cui disposto normativo è stato ripreso dall'art. 7 del Testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia (D.Lgs. 1.9.1993, n. 385);



- nell'art. 14 della Costituzione, recante le disposizioni sull'inviolabilità del domicilio³⁵.

Tuttavia, entrambi i limiti, in ambito tributario, “cedono” di fronte a specifici strumenti previsti dal legislatore secondo cui:

- il segreto bancario può essere violato in forza di apposita autorizzazione concessa dal Direttore Centrale dell'Accertamento dell'Agenzia delle Entrate o dal Direttore Regionale della stessa, per quanto riguarda il personale civile, e dal Comandante regionale della Guardia di Finanza, per ciò che concerne quello militare, così come disposto dall'art. 32, co. 1, n. 6-bis) e 7) del DPR 29.9.1973, n. 600 e dall'art. 51, co. 2, n. 6-bis) e 7) del DPR 26.10.1972, n. 633;
- il domicilio privato (i locali adibiti anche ad abitazione) ed i locali diversi da quelli destinati dall'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali possono essere violati previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme tributarie di cui ai menzionati DPR 633/1972 e DPR 600/1973, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni, così come previsto dal combinato disposto degli artt. 52, co. 1 e 2 del DPR 633/1972 e 33, co. 1, del DPR 600/1973.

Va ricordato che, in ogni caso, sussistono ulteriori limitazioni ai poteri ispettivi che attengono:

-
- artt. 175, 1337 e 1375 c.c. che, imponendo un obbligo di generale correttezza nella formazione e nello svolgimento dei rapporti giuridici, devono intendersi applicabili a tutti i rapporti contrattuali; in tal senso, i diritti ed i doveri riguardanti la riservatezza rientrerebbero nell'ambito del principio generale di correttezza nel rapporto banca/cliente;
 - art. 326 del codice penale, il quale dispone che “*il pubblico ufficiale o la persona incaricata di un pubblico servizio che, violando i doveri inerenti alle funzioni o al servizio, o comunque abusando della sua qualità, rivela notizie di ufficio, le quali debbano rimanere segrete, o ne agevola in qualunque modo la comunicazione, è punito con la reclusione da 6 mesi a 3 anni*”;
 - art. 622 del codice penale, il quale stabilisce che “*chiunque, avendo notizia, per ragione del proprio stato o ufficio, o della professione o arte, di un segreto, lo rivela, senza giusta causa, ovvero lo impiega a proprio o altrui profitto, è punito, se dal fatto può derivare nocimento, con la reclusione fino ad un anno o con la multa da 60.000 (30,99 Euro) a un milione di lire (516,46 Euro). Il delitto è punibile a querela della persona offesa*”.

Per approfondimenti sul tema del segreto bancario cfr. anche Pasquale G., *Le deroghe al segreto bancario alla luce delle modifiche apportate con la Finanziaria 2005*, in *Rivista della SSEF*, 2005; Costi R., “*L'ordinamento bancario*”, Bologna, 2007, p. 651; Ruta G., *Il fondamento giuridico del segreto bancario nel sistema della legge bancaria*, in *Banca, borsa e titoli di credito*, 1964, I, p. 317 ss.; Pedrazzi C., *Aspetti penali e processuali del segreto bancario*, in *La responsabilità penale degli operatori bancari*, a cura di Romano M., Bologna, 1980, p. 243; Di Amato A., “*Il segreto bancario*”, Napoli, 1979; Belvedere A., *Riservatezza e strumenti di informazione*, in *Dizionario del diritto privato. Diritto Civile*, a cura di Irti N., Milano, 1980, p. 727 ss.

³⁵ L'art. 14 della Costituzione recita: “*Il domicilio è inviolabile. Non vi si possono eseguire ispezioni o perquisizioni o sequestri se non nei casi e modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale. Gli accertamenti e le ispezioni per motivi di sanità e di incolumità pubblica o a fini economici e fiscali sono regolati da leggi speciali*”.

- alle garanzie fondamentali e ai diritti elementari della persona (es., diritto alla libertà personale, l'iniziativa economica privata, ecc.);
- ai principi di legalità, imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione, di cui all'art. 97 della Costituzione;
- al principio della “*capacità contributiva*” disciplinato dall'art. 53 della Costituzione³⁶;
- ai principi di efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa;
- ai diritti del contribuente, sanciti dalla L. 27.7.2000. n. 212 (“*Disposizioni in materia di statuto e diritti del contribuente*”).

Dopo aver chiarito che l'attività ispettiva posta in essere dall'Amministrazione finanziaria deve necessariamente essere improntata ai suddetti criteri, è opportuno esaminare i poteri che sanciscono la possibilità per i funzionari del Fisco di effettuare “*accessi, ispezioni e verifiche*” nei confronti dei contribuenti selezionati.

Tali poteri consentono all'Amministrazione finanziaria, anche con riguardo al settore del *transfer pricing*, di porre in essere le attività di indagine attraverso lo strumento della “*verifica fiscale*”.

In particolare, le attività previste dall'art. 52 del DPR 633/1972, richiamato dall'art. 33 del DPR 600/1973 e dall'art. 35 della citata L. 7.1.1929, n. 4, ed eseguibili anche nell'ambito dei controlli in materia di *transfer pricing*, sono le seguenti:

1. *accesso*, che consiste nel potere di entrare, previa presentazione di rito ed esibizione della prevista autorizzazione, e di permanere d'autorità nei locali, anche senza o contro il consenso di chi ne ha la disponibilità, al fine di eseguirvi tutte le operazioni richieste dalle esigenze ispettive, ossia la ricerca, l'ispezione documentale, le verificazioni ed ogni altra utile rilevazione finalizzata all'accertamento e alla repressione delle violazioni di natura tributaria³⁷;
2. *ricerca*, che si sostanzia in una serie di attività finalizzate al reperimento e acquisizione degli elementi contabili ed extracontabili utili per l'esecuzione dell'ispezione documentale e delle verificazioni. L'acquisizione può avvenire anche mediante la consegna spontanea da parte del contribuente³⁸;

³⁶ Si evidenzia che l'art. 53 della Costituzione, nel sancire il canone generale per cui “*tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*”, richiede «*implicitamente*» l'adozione di strumenti istruttori adeguati nello svolgimento delle attività ispettive aventi lo scopo di ricostruire l'effettiva posizione fiscale del contribuente sottoposto a controllo.

³⁷ L'accesso può essere effettuato nonostante l'opposizione del contribuente. L'art. 11, lett. c), del D.Lgs. 471/1997 prevede una sanzione amministrativa da 258 a 2.065 Euro nei confronti dei soggetti che non abbiano ottemperato ad un invito a comparire ovvero a qualsiasi altra richiesta fatta dagli Uffici o dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri loro conferiti. Si segnala, per completezza, che, qualora, l'opposizione all'accesso sia attuata mediante l'uso di violenza o minaccia nei confronti dei funzionari del Fisco, è prevista l'applicazione della sanzione penale della reclusione da sei mesi a cinque anni, *ex art. 337 c.p.* (“*resistenza a pubblico ufficiale*”).

³⁸ Una volta eseguito l'accesso, è sempre necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica presso il Tribunale o dell'Autorità giudiziaria più vicina per procedere: a perquisizioni personali; apertura coattiva di plichi

3. *ispezione documentale*, che si realizza attraverso l'analisi delle scritture, dei libri, dei registri e dei documenti, la cui istituzione, tenuta e conservazione sia obbligatoria, nonché nel raffronto del loro contenuto con quello degli altri documenti reperiti nel corso delle ricerche ovvero in fasi successive della verifica;
4. *verificazioni*, che consistono nei riscontri sulla gestione sottoposta a ispezione effettuati sulla base dei documenti e delle scritture acquisite dai verificatori³⁹;
5. *altre rilevazioni*, che comprendono attività affini alle verificazioni ed operazioni di misurazione finalizzate alla ricostruzione logico-estimativa delle dimensioni di talune grandezze economiche tipiche dell'attività verificata, attraverso la cui definizione quantitativa è possibile risalire per via induttiva all'effettiva base imponibile da assoggettare a tassazione⁴⁰.

5 Attività info-investigativa preliminare

I soggetti destinatari della particolare disciplina concernente il *transfer pricing* sono sia i cd. soggetti IReS, di cui all'art. 73 del DPR 917/1986, in capo ai quali, infatti, vige l'applicazione dell'art. 110, co. 7, del medesimo decreto, come pure i titolari di reddito di impresa prodotto in forma individuale e/o associata (ad esempio le società di persona di cui all'art. 5 del TUIR), per i quali le regole di determinazione del reddito complessivo, di cui all'art. 56 del TUIR, rimandano espressamente all'applicazione delle disposizioni del Titolo II, Capo II, Sezione I, nel cui ambito è propriamente contenuto il menzionato art. 110 del TUIR.

Tanto premesso, l'Amministrazione finanziaria presta particolare attenzione alle politiche dei prezzi infragruppo praticate dalle imprese multinazionali, al fine di rilevare eventuali anomale sofisticazioni da cui possano conseguire minori entrate fiscali per le casse erariali dello Stato nazionale.

L'individuazione di comportamenti contrastanti con l'ordinamento tributario è possibile sin dalla preliminare attività info-investigativa posta in essere dai verificatori, antecedentemente alla verifica, attraverso una vera e propria attività di "*intelligence*" che, sebbene assuma rilevanza prettamente "*interna*", rientra, in ogni caso, nell'alveo delle modalità generali finalizzate all'acquisizione di elementi conoscitivi attestanti la possibile commissione di violazioni tributarie da parte dei contribuenti; non a caso, infatti, per la

sigillati, borse, casseforti, mobili e ripostigli; esame di documenti e richiesta di notizie relativamente ai quali è stato eccetto il segreto professionale.

³⁹ Si osserva che le verificazioni possono essere "*dirette*" e "*indirette*"; le prime riguardano i casi in cui le situazioni di fatto vengono appurate mediante osservazione diretta dei verificatori; le altre sono, invece, relative ai casi in cui si procede a ricostruire presuntivamente l'effettiva dimensione dell'attività economica.

⁴⁰ A differenza delle verificazioni, le altre rilevazioni non danno luogo a risultati direttamente raffrontabili con la realtà documentale dell'attività verificata, ma a semplici indizi e risultati attraverso i quali è possibile definire la reale misura delle grandezze rappresentative del profilo economico dell'attività verificata.

realizzazione dell'annuale programmazione delle attività di verifica fiscale, l'Amministrazione finanziaria attribuisce decisiva importanza alla fase deputata alla ricerca preliminare di notizie indicative della cd. "pericolosità fiscale" dei soggetti economici⁴¹.

Ciò consente agli investigatori del Fisco di individuare "a priori" le circostanze che meritano un approfondimento sul piano sostanziale e che appaiono idonee a legittimare l'avvio, *ex lege*, di uno dei moduli operativi a rilevanza "esterna" nei confronti di un soggetto economico. Va rilevato, in proposito, che, spesso, il contribuente da sottoporre ad ispezione fiscale viene selezionato proprio sulla base di tali presupposti⁴².

L'attività di *intelligence*, finalizzata all'acquisizione di dati e notizie è lavoro assai delicato e complesso, che necessita di costanza, riserbo e perizia da parte dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria (Guardia di Finanza e Agenzia delle Entrate); inoltre, essa può essere eseguita con efficacia a condizione che la struttura dell'ente operante sia fondata su modelli organizzativi tali da consentire il flusso coordinato delle informazioni⁴³.

Con particolare riferimento al *transfer pricing*, l'attività info-investigativa preliminare si sostanzia nella raccolta e selezione di dati ed informazioni, qualunque ne sia la fonte, che verranno successivamente analizzati, elaborati ed approfonditi mediante appositi riscontri, nonché attraverso lo scambio di pareri e ulteriori procedure di "intelligence".

Nella fase propedeutica di tale attività, materiale informativo di sicuro interesse può essere attinto presso vari organismi presenti sul territorio, quali:

1. le Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura e il "registro delle imprese"⁴⁴ di cui all'art. 2188 c.c., ove sono depositati una molteplicità di documenti utili ai fini della verifica⁴⁵,

⁴¹ Sul punto si citano: Circolare 20.10.1998, n. 360000 (cd. 1/1998) del Comando Generale della Guardia di Finanza, intitolata "Istruzione sull'attività di verifica" e pubblicata, tra l'altro, in allegato a *Il fisco*, n. 47/1998; Circolare n. 1/2008 del Comando Generale della Guardia di Finanza, attualmente non pubblicata ma menzionata in un articolo di stampa del 22.1.2009 (cfr. Meazza M., Santacroce B., *Gdf, controlli con "check list"*, in *Il Sole 24 Ore*, p. 27). Si richiamano, inoltre: Circolare 21.2.2005, n. 7/E, Circolare 3.3.2006, n. 9/E, Circolare 23.1.2007, n. 2/E, Circolare 25.1.2008, n. 6/E, emanate dall'Agenzia delle Entrate - Direzione accertamento e contenzioso, concernenti le convenzioni stipulate con il Ministero dell'Economia e delle finanze in materia di prevenzione e contrasto all'evasione e modalità operative per gli accertamenti (tratte dal sito www.agenziaentrate.it).

⁴² Come si vedrà *infra*, ci si riferisce alla possibilità degli Uffici finanziari e della Guardia di Finanza di effettuare le verifiche fiscali sia mediante un accesso coattivo presso la sede del contribuente, anche contro il consenso di chi ha la disponibilità dei locali (naturalmente rispettando le ritualità normativamente previste), sia mediante l'invito a comparire presso gli uffici pubblici (con un impatto meno invasivo), anche a mezzo di un rappresentante, ove verrebbe esibita la documentazione richiesta e/o adempiuta ogni altra formalità (*id est*: comunicazione di dati e notizie, delucidazioni verbali, ecc.).

⁴³ La competenza dell'Amministrazione finanziaria all'esercizio dei poteri ispettivi è determinata, di norma, in base al domicilio fiscale del contribuente; pertanto, le informative riguardanti i singoli contribuenti perverranno, direttamente e/o indirettamente, presso gli uffici territorialmente competenti e deputati all'esecuzione di eventuali attività ispettive.

⁴⁴ Al riguardo, rilevano: il DPR 7.12.1995, n. 581, costituente il regolamento di attuazione dell'art. 8 della L. 29.12.1993, n. 580, in materia di istituzione del registro delle imprese di cui all'art. 2188 c.c. ed il DPR 14.12.1999, n.

2. gli Albi professionali, presso i quali, tra l'altro, possono essere reperite le tariffe "base" praticate per le diverse prestazioni,

ovvero, anche presso le Associazioni di categoria, la Banca d'Italia e gli altri istituti di credito, le *Authorities*, l'Istituto Nazionale di Previdenza Sociale, l'Agenzia delle Dogane ed ogni altro ente, ufficio e/o struttura che si ritiene possa fornire apprezzabili elementi conoscitivi.

In tale ambito, peraltro, è espressamente previsto che l'Amministrazione finanziaria (Guardia di finanza e Agenzia delle Entrate) possa formalmente far ricorso ai poteri alla medesima conferiti dal legislatore in materia di accertamento delle imposte dirette; infatti, in forza dell'art. 32, co. 1, n. 5) del DPR 29.9.1973, n. 600⁴⁶, agli organi e alle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazioni ed alle società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi, può essere richiesta la comunicazione, anche in deroga a contrarie disposizioni legislative, statutarie o regolamentari, di dati e notizie in merito a soggetti indicati singolarmente o per categorie.

Vige, invece, espressa deroga all'applicazione della citata disposizione nei confronti dell'Istituto centrale di statistica, degli ispettorati del lavoro per le rilevazioni loro commesse dalla legge, delle banche e della società Poste italiane S.p.A. (per le attività finanziarie e creditizie), degli intermediari finanziari, delle imprese di investimento, degli organismi di investimento collettivo del risparmio, delle società di gestione del risparmio e delle società fiduciarie⁴⁷.

558, recante norme per la semplificazione della disciplina in materia di registro delle imprese, nonché per la semplificazione dei procedimenti relativi alla denuncia di inizio attività e per la domanda di iscrizione all'albo delle imprese artigiane o al registro delle imprese per particolari categorie di attività soggette alla verifica di determinati requisiti tecnici. Tale ultimo regolamento, con l'art. 5, disciplina anche l'attivazione di collegamenti telematici con le pubbliche amministrazioni per consentire loro l'accesso agli atti e lo scambio di notizie e dati.

⁴⁵ Si fa qui riferimento: ai bilanci, corredati delle relative "note integrative", delle "relazioni sulla gestione", nonché delle "relazioni dei sindaci"; agli statuti e alle relative modifiche; alle evoluzioni delle compagini sociali; agli atti relativi alle operazioni straordinarie di gestione quali: fusioni, scissioni, cessioni e affitti d'azienda, conferimenti; alla ubicazione di eventuali sedi secondarie; ecc. Presso le stesse Camere di Commercio, peraltro, sono rinvenibili le mercuriali ed i listini prezzi che, come si vedrà nel prosieguo, in materia di *transfer pricing*, rappresentano i documenti espressamente richiamati dalla normativa concernente la determinazione del "valore normale".

⁴⁶ È il caso di rappresentare che con il vigore dell'art. 51 del DPR 26.10.1972, n. 633, analoghi poteri sono, sostanzialmente, previsti in materia di imposta sul valore aggiunto ed estesi all'imposta di registro con l'art. 53-bis del DPR 26.4.1986, n. 131 che ne prevede l'applicazione anche in materia di imposte ipotecarie e catastali di cui al D.Lgs. 31.10.1990, n. 347. A tal riguardo, veggasi anche la Circolare 6.2.2007, n. 6/E, diramata dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Accertamento.

⁴⁷ Tuttavia, i menzionati istituti bancari e finanziari, secondo tassative formalità di rito, previste dall'art. 32, co. 1, n. 7) del DPR 600/1973 (in materia di imposte sui redditi) dovranno fornire i dati, le notizie ed i documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, dando corso alle cd. "indagini finanziarie". Alle società fiduciarie, inoltre, può essere richiesto di comunicare le generalità dei soggetti per conto dei quali esse hanno detenuto o amministrato o gestito beni, strumenti finanziari e partecipazioni in imprese, inequivocamente individuati.

Giova, peraltro, rappresenta che l'art. 36, co. 4, del DPR 29.9.1973, n. 600, impone che, qualora i soggetti pubblici incaricati istituzionalmente di svolgere attività ispettive o di vigilanza⁴⁸, a causa o nell'esercizio delle loro funzioni, vengano a conoscenza di fatti che possono configurarsi come violazioni tributarie, devono comunicarli alla Guardia di Finanza. Quest'ultima, pertanto, è la fisiologica destinataria di una moltitudine di "input" operativi che, opportunamente riscontrati, possono, singolarmente o unitamente ad altri (eventualmente disponibili), dar l'abbrivio ad un'effettiva azione ispettiva, quale la verifica fiscale sostanziale.

Preliminari comunicazioni informative possono provenire sia dall'Autorità giudiziaria che da altre Amministrazioni dello Stato, come pure dalle Amministrazioni finanziarie di altri Paesi, nell'ambito della cd. "collaborazione spontanea internazionale" (quest'ultime, verosimilmente, di maggior interesse in tema di *transfer pricing*)⁴⁹.

Non è, altresì, infrequente, per gli organi di controllo, ricevere notizie di possibili fattispecie evasive/elusive da cd. "fonti confidenziali" come pure da soggetti, in qualche modo riconducibili alla stessa impresa oggetto della delazione (dipendenti, funzionari, collaboratori esterni, ecc.). In simili circostanze, è fondamentale l'attendibilità delle segnalazioni, costituenti spunti per i successivi approfondimenti. Ne consegue che, al fine di attribuire adeguata consistenza alle informazioni ricevute, occorre rilevare in questa fase preliminare tutti gli elementi rappresentativi dell'ipotetica violazione. In materia di *transfer pricing*, in particolare, assumono rilevanza fondamentale i seguenti elementi:

- analitica e circostanziata descrizione dei fatti;
- acquisizione dei documenti rilevanti, quali "Policy" di gruppo, prospetti, tabelle, elenchi e quant'altro possa costituire supporto probante delle presunte alterazioni nell'applicazione del principio di determinazione del "valore normale", nella fissazione dei prezzi praticati nelle operazioni transnazionali infragruppo.

Con riferimento alle eventuali "segnalazioni anonime" che possono giungere agli Uffici finanziari, di per sé, si ritiene debbano assurgere a meri indizi meritevoli di approfondimenti e riscontri. Secondo l'orientamento espresso dalla giurisprudenza di legittimità⁵⁰, le denunce anonime possono elevare la semplice ipotesi del verificarsi di una

⁴⁸ È il caso, ad esempio, degli Ispettorati del lavoro, della Banca d'Italia che svolge una funzione di vigilanza nei confronti degli istituti di credito, e di ogni altro organismo investito di tali incombenze.

⁴⁹ Per approfondimenti sul tema dello scambio di informazioni internazionale nelle verifiche del *transfer pricing* si veda la Parte II, capitolo 6, del "Manuale del Transfer Pricing" in corso di pubblicazione.

⁵⁰ Dopo una prima fase in cui la Cassazione ha emesso una serie di sentenze tese ad avallare sia l'ipotesi che l'accertamento sia da considerare invalido qualora derivi dall'esercizio illegittimo dei poteri ispettivi tributari, sia l'estensione al settore fiscale della regola penalistica ex art. 191 c.p.p. la quale prevede che le prove acquisite in maniera illegittima non sono utilizzabili, la Suprema Corte ha assunto differenti posizioni, intervenendo con alcune pronunce che hanno dapprima messo in dubbio il precedente orientamento (per tutte cfr. Cass., 10.4.2001, n. 8344) per poi ritornare sui propri passi e riconfermare le indicazioni originarie (per tutte cfr. Cass., 3.12.2001, n. 15230). Sulla questione è poi nuovamente intervenuta la Cassazione, Sezione Unite, che con sentenza n. 16424 del

violazione tributaria a consistente sospetto qualora indichino articolate e dettagliate circostanze tali da indurre l'organo ispettivo a ritenere opportuno il ricorso all'esercizio dei propri poteri, anche tramite accesso presso i locali aziendali.

È da ritenere invalido, invece, secondo il recente consolidato indirizzo della giurisprudenza⁵¹, l'accertamento fiscale fondato sugli elementi raccolti in sede di accesso presso il domicilio abitativo del contribuente (amministratore, dipendente, collaboratore della società), seppur preventivamente autorizzato, come previsto, dal Procuratore della Repubblica, qualora la "perquisizione" (amministrativa) fosse stata eseguita sulla base di mere segnalazioni anonime, non ritenute idonee ad integrare i "gravi indizi di violazioni" tributarie, espressamente richiesti dal combinato disposto degli artt. 33 del DPR 600/1973 e 52 del DPR 633/1972.

Adeguate informative potranno, inoltre, essere assunte mediante la consultazione dei siti *internet* considerati di particolare interesse. In materia di *transfer pricing*, si ritiene proficuo accedere, se esistente, nel sito dell'impresa oggetto dell'attività info-investigativa, per rilevare ogni elemento utile alla eventuale successiva attività operativa. A seconda del grado di dettaglio delle notizie che l'impresa ha voluto attribuire e rendere pubbliche nel proprio spazio *web*, i funzionari del Fisco potranno rilevare, tra l'altro:

- 1) la natura dell'impresa (industriale e/o commerciale): come si vedrà *infra*, ciò potrà orientare l'eventuale procedura di controllo con particolare riguardo all'individuazione del metodo da applicare per la determinazione del "valore normale" (*Cost Plus* per le aziende industriali, *Resale Minus* per le imprese intermedie);
- 2) l'organigramma del gruppo, rilevandone il ruolo ricoperto (*holding, headquarter*, ecc.): potrà essere rilevata l'eventuale dipendenza funzionale dell'impresa da altri terzi soggetti economici non residenti nel territorio nazionale che, come visto, integra la nozione di "controllo" richiesta dal vigore della normativa sui prezzi di trasferimento;
- 3) i listini prezzi mediamente praticati;
- 4) ogni altro idoneo elemento.

17.10.2002, depositata il 21.11.2002, ha stabilito che l'autorizzazione ad accedere in abitazione privata concessa dal Procuratore sulla base di una segnalazione anonima rende inutilizzabili ai fini fiscali le prove eventualmente acquisite mediante l'accesso autorizzato illegittimamente. Con tale sentenza viene sancito l'orientamento prevalente della giurisprudenza e della dottrina. Successivamente non sono mancate ulteriori pronunce ancora una volta contrastanti con la tesi dell'inutilizzabilità (cfr. Cass., n. 4987/2003, Cass., n. 8273/2003, Cass., n. 19689/2004) o a favore di essa (cfr. Cass., n. 20253/2005).

⁵¹ Oltre alla sentenza n. 16424/2002, di cui alla precedente nota, si cita anche Cass., Sez. Trib., 18.7.2003, n. 11283. Invero, in precedenza, il medesimo Organo di legittimità, con sentenza n. 1344 del 1.2.2002, aveva previsto la possibilità per il Procuratore della Repubblica di ricorrere alla formazione del proprio apprezzamento anche ad indizi basati su fonti confidenziali rimaste "coperte".

L'impiego dello strumento informatico consente, altresì, di accedere in siti *internet* di enti ed organismi (organi di informazione, enti pubblici, privati, associazioni sindacali, di categoria, Confindustria, ecc.) presso i quali si potrebbero rilevare ulteriori dati ed informazioni significative.

L'Amministrazione finanziaria (Guardia di Finanza e Agenzia delle Entrate), inoltre, dispone di un complesso e articolato sistema di "*banche dati*", altamente sofisticate, che consente ai verificatori sia l'acquisizione di elementi innovativi sul conto delle singole posizioni soggettive, sia (eventualmente) il riscontro delle altre notizie di cui si dispone ovvero acquisite per altra fonte. L'insieme coordinato di tali informazioni è in grado di raffigurare, mediante opportune elaborazioni e rappresentazioni di sintesi, un quadro conoscitivo organizzato, analitico e completo.

A tal riguardo, si riconosce l'inestimabile efficacia della banca dati rappresentata dall'Anagrafe tributaria, la quale, peraltro, viene costantemente alimentata anche con processi comunicativi stimolati dai vari comportamenti rilevanti posti in essere dai contribuenti medesimi⁵² (presentazione delle dichiarazioni fiscali; versamenti delle imposte; apertura, trasferimento e chiusura dell'attività e delle unità locali; ecc.).

In questa fase di acquisizione cognitiva preliminare delle informazioni è, altresì, opportuno rilevare l'eventuale formulazione di "*interpelli*" e/o della richiesta di pareri assimilabili a quelli indirizzati al soppresso⁵³ "*Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive*", ovvero in materia di *transfer pricing* l'attivazione da parte del soggetto di una delle procedure previste per prevenire possibili controversie con l'Amministrazione finanziaria, quale può essere lo strumento del cd. "*ruling internazionale*"⁵⁴.

Solitamente, con una corretta attività di "*intelligenza*", le strutture dell'Amministrazione finanziaria, prima di intraprendere un eventuale controllo e/o verifica fiscale, dispongono, quanto meno, delle seguenti notizie sul conto del contribuente (sia esso persona fisica e/o società)⁵⁵:

⁵² Grazie al processo di "*informatizzazione*" e allo sviluppo tecnologico dei sistemi utilizzati dall'Amministrazione finanziaria sono stati ottimizzati nel tempo i flussi informativi verso l'Anagrafe Tributaria di cui al DPR 29.9.1973, n. 605, e successive modificazioni ed integrazioni.

⁵³ Si ricorda che in data 28.6.2007 l'Agenzia delle Entrate ha diramato un comunicato con il quale ha informato i contribuenti che il "*Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive*", che aveva il compito di emettere pareri su richieste dei contribuenti, è stato soppresso in base alle disposizioni del D.L. 223 del 2006, il quale ha previsto il riordino degli organismi, anche mediante soppressione, al fine di contenere la spesa sostenuta dalle amministrazioni pubbliche per organi collegiali e altri organismi. L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare 27.6.2007, 40/E, ha spiegato che resta in vigore la possibilità per il contribuente di chiedere il parere in merito all'applicazione delle disposizioni antielusive a casi concreti. Con la soppressione del comitato non è più previsto il riesame dei pareri espressi dall'Agenzia.

⁵⁴ Per ulteriori approfondimenti sul "*ruling internazionale*" si fa rinvio alla Parte II, capitolo 8, del "*Manuale del Transfer Pricing*" in corso di pubblicazione.

⁵⁵ Tali indicazioni sono state sostanzialmente rilevate dall'allegato n. 4 alla Circolare 20.10.1998, n. 360000 (cd. 1/1998) della Guardia di Finanza, concernente "*Istruzione sull'attività di verifica*", pubblicata, tra l'altro, in allegato a *Il fisco* n. 47/1998.

- 1) dati conoscitivi del contribuente: denominazione e sede, partita iva, codice fiscale, oggetto dell'attività, data e inizio attività, luoghi di esercizio dell'attività, sede dell'amministrazione e luogo di conservazione delle scritture contabili, numero dei dipendenti e/o collaboratori e/o addetti, capitale sociale, generalità degli amministratori e del rappresentante legale, forma associata di esercizio dell'attività, abilitazioni professionali, ecc.;
- 2) dati sulla posizione fiscale del contribuente: ricavi conseguiti negli ultimi tre periodi d'imposta, redditi dichiarati e/o accertati e/o definiti negli ultimi tre periodi d'imposta, volume d'affari dichiarato negli ultimi tre periodi d'imposta, regime contabile dichiarato, posizione ai fini delle sanatorie fiscali degli ultimi 10 anni, ecc.;
- 3) precedenti fiscali del contribuente: violazioni ascritte al medesimo nei vari settori impositivi;
- 4) notizie sulla capacità contributiva e personale e sul tenore di vita del contribuente: patrimonio immobiliare, incrementi patrimoniali significativi negli ultimi 5 anni, auto, natanti, aeromobili, cavalli da corsa, residenze secondarie, iscrizione a club o circoli, frequentazione di case da gioco, acquisto di azioni e/o partecipazioni societarie, obbligazioni e titoli simili negli ultimi 5 anni, ecc.;
- 5) precedenti penali a carico del contribuente;
- 6) precedenti di polizia;
- 7) presenza di elementi informativi: esposti (anche anonimi), denunce, segnalazioni di organi dell'Amministrazione finanziaria e di altri enti, ecc.;
- 8) collegamenti del soggetto con altri contribuenti.

Si osserva che, l'elenco sopra citato, il quale potrà opportunamente annoverare anche altre notizie⁵⁶ considerate rilevanti (i.e., collegamenti del soggetto con altre indagini di cui si ha contezza) ed acquisite nel corso della complessa attività di *intelligence*, potrà essere integrato ed arricchito grazie all'impiego di ulteriori preziose banche dati (i.e., collegamenti informatici con la Camera di Commercio) accessibili da parte degli organi militari e civili deputati alla tutela delle pretese fiscali dello Stato.

Con particolare riferimento al *transfer pricing*, oltre alle menzionate informazioni di carattere generale, nella fase info-investigativa preliminare, è sicuramente importante aver contezza delle seguenti ulteriori circostanze:

- presenza di compravendite internazionali infragruppo;
- individuazione dei soggetti consociati non residenti con cui intercorrono i citati rapporti sovranazionali;

⁵⁶ Si tratta di notizie che potranno variare in funzione del presunto fenomeno evasivo/elusivo oggetto di approfondimento.

- acquisizione di notizie in ordine all'esistenza di particolari regimi fiscali di favore e/o altre agevolazioni fruite dalle predette imprese consociate non residenti;
- individuazione dei prodotti e/o servizi oggetto di compravendita e dei prezzi mediamente praticati; acquisizione dei listini prezzi dei menzionati beni e/o servizi nonché, laddove possibile, dei prezziari riconducibili a beni e/o servizi analoghi rilevabili presso terzi soggetti (Camere Commercio, Associazioni di categoria, ecc.), per valutare l'eventualità di determinare il "valore normale" delle transazioni in argomento secondo il cd. metodo del "confronto esterno".

In tale contesto, l'attenta lettura del bilancio d'esercizio⁵⁷, degli altri documenti a corredo⁵⁸ e del modello di dichiarazione fiscale annuale ("Modello Unico") rappresenta un fondamentale *step* del processo di acquisizione cognitiva delle informazioni.

La coordinata osservazione critica dello "Stato Patrimoniale", del "Conto Economico" e della "Nota Integrativa", in tema di *transfer pricing*, può fornire utili indicazioni riguardo alla natura (beni immateriali, materiali, di terzi, ecc.) ed alla consistenza (in termini di valore) dei rapporti intrattenuti con consociate non residenti nel territorio nazionale. Peraltro, un elevato grado di incidenza di tali rapporti, unitamente ad altri indizi, può certamente contribuire ad alimentare le ragioni di opportunità poste alla base dell'esecuzione di un eventuale controllo di merito del rispetto della normativa in materia di "valore normale".

Sul punto, lo "Stato Patrimoniale", congiuntamente ai dettagli contenuti nella "Nota Integrativa", espone alcune voci sicuramente significative per la rilevazione dell'esistenza di rapporti infragruppo internazionali, fermo restando che ogni altra "posta" potrebbe contenere e fornire altre utili evidenze al riguardo.

Si pensi a:

- 1) "Immobilizzazioni finanziarie", "Attivo circolante", "Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni" e "Debiti", ove, tra l'altro, dovranno rilevarsi, distintamente, le partecipazioni, i crediti ed i debiti in "imprese controllate", "collegate", "controllanti" e "altre imprese". Al riguardo, è espressamente previsto che la "Nota Integrativa" debba riportare: l'elenco delle partecipazioni, possedute direttamente o indirettamente o per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, in imprese controllate e collegate, indicando per ciascuna la denominazione, la sede, il capitale, l'importo del patrimonio netto, l'utile o la perdita dell'ultimo esercizio, la quota posseduta e il valore attribuito in bilancio o il corrispondente credito;

⁵⁷ Si fa riferimento al bilancio civilistico composto, ai sensi dell'art. 2423 c.c., dallo "Stato Patrimoniale", dal "Conto Economico" e dalla "Nota Integrativa".

⁵⁸ Si intendono per tali la "Relazione sulla Gestione" (di cui all'art. 2428 c.c.) e la "Relazione dei Sindaci" (di cui all'art. 2429 c.c.).

- 2) “*Debito verso soci per finanziamenti?*” per il quali, peraltro, la “*Nota Integrativa*” deve fornire indicazioni in ordine alle scadenze ed alla clausola di “*postergazione*” rispetto agli altri creditori;
- 3) “*Conti d’ordine*”, contenenti, tra l’altro, notizie in ordine alle garanzie prestate a favore di imprese controllate e collegate, nonché di controllanti e di imprese sottoposte al controllo di queste ultime;

Analoghe considerazioni valgono per il “*Conto Economico*”, unitamente ai dettagli previsti dalla “*Nota Integrativa*”.

Si pensi a:

- 1) “*Ricavi delle vendite e delle prestazioni?*”, per i quali, la “*Nota Integrativa*”, come espressamente previsto, dovrà riportarne, se significativa, la ripartizione secondo categorie di attività e secondo aree geografiche. In base al grado di dettaglio attribuito a tale ripartizione, in tema di *transfer pricing*, si potrebbe disporre di una classificazione utile, ad esempio, per apprezzare l’incidenza di tale tipologia di rapporti verso consociate non residenti rispetto a tutti gli altri terzi clienti indipendenti.
- 2) “*Proventi finanziari da partecipazioni?*” con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate. Al riguardo, è previsto che la “*Nota Integrativa*” evidenzi l’ammontare diverso dai dividendi;
- 3) “*Altri proventi finanziari?*” derivanti da:
 - a) crediti immobilizzati con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate, collegate e controllanti;
 - b) proventi derivanti da fonti diverse da crediti e titoli immobilizzati, per i quali deve risultare la separata indicazione di quelli derivanti da imprese controllate, collegate e controllanti;
- 4) “*Interessi ed altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti?*”, per i quali, la “*Nota Integrativa*”, dovrà distinguere quelli derivanti da prestiti obbligazionari, da prestiti bancari o da altre fonti.

La “*Relazione sulla Gestione*”, inoltre, ai sensi dell’art. 2428, co. 3, c.c., deve “*in ogni caso*”, tra l’altro, riportare: “*i rapporti con imprese controllate, collegate, controllanti e imprese sottoposte al controllo di queste ultime*”.

In tale comparto, pertanto, è auspicabile che gli amministratori compendino una completa rappresentazione, anche con opportune descrizioni di merito, dei citati rapporti, non limitandosi a meri prospetti di sintesi (es., descrizione della tipologia, della natura delle transazioni; indicazione degli importi).

Le società che adottano il bilancio in forma abbreviata⁵⁹ (di cui all'art. 2435-*bis* c.c.), nel caso non predispongano la “*Relazione sulla Gestione*”⁶⁰, sarebbe opportuno riportassero tali indicazioni nella “*Nota Integrativa*”.

Con riferimento alle dichiarazioni fiscali annuali, si rappresenta che dal “*Quadro RF 2*” del “*Modello Unico/Società di Capital*”, relativamente ai rapporti con imprese consociate non residenti nel territorio dello Stato, è possibile rilevare il tipo di “*legame*” instaurato. In dettaglio:

- la “*casella A*” indica che l’impresa dichiarante è direttamente o indirettamente controllata da società non residente (al ricorrere di tutti i presupposti, tali notizie possono indurre l’Amministrazione finanziaria ad intraprendere un controllo in materia di costi derivanti da Paesi *black list* e/o di *transfer pricing*);
- la “*casella B*” indica che l’impresa dichiarante controlla direttamente o indirettamente la società non residente (in tal caso l’Amministrazione finanziaria potrebbe avviare un controllo in materia di CFC);
- la “*casella C*” indica che l’impresa dichiarante intrattiene rapporti con società non residente e che entrambi i soggetti sono direttamente o indirettamente controllati da altra società (se la terza impresa controllante dovesse avere sede nel territorio nazionale, potrebbero porsi problematiche di esteroinvestizione. In altri casi, in presenza di tutti i presupposti, l’Amministrazione finanziaria potrebbe intraprendere controlli in materia di costi derivanti da Paesi *black list* e/o di *transfer pricing*).

Appare evidente che sia il bilancio d’esercizio (con relativi allegati) che il “*Modello Unico*” delle imprese sono in grado di fornire dettagli conoscitivi attinenti ai rapporti infragruppo “*propriamente detti*”, vale a dire i rapporti intercorsi tra società consociate legate tra loro dal vincolo del “*controllo*” ex art. 2359 c.c.; risulta, per converso, più difficoltosa la rilevazione di notizie in ordine alla sussistenza di altre forme di “*legame*” tra le imprese, quali, ad esempio, quelle di natura contrattuale, od anche extracontrattuale, che, come osservato in precedenza, legittimano comunque l’applicazione della normativa in materia di *transfer pricing*.

Sulla scorta di quel che precede, si ritiene di poter affermare che l’attività info-investigativa preliminare, in generale, e quindi anche in materia di *transfer pricing*, possa essere considerata espressione della continua concatenazione della ricerca “*ex novo*” di

⁵⁹ Tale facoltà è riconosciuta allorché le imprese che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti: 1) totale dell’attivo dello stato patrimoniale: 3.125.000 euro; 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 6.250.000 euro; 3) dipendenti occupati in media durante l’esercizio: 50 unità.

⁶⁰ Ipotesi espressamente prevista dall’art. 2435-*bis*, co. 6, c.c. qualora le menzionate società forniscano nella nota integrativa le informazioni richieste dai nn. 3) e 4) dell’art. 2428 c.c.

elementi ed indizi attestanti possibili violazioni tributarie delle norme cogenti dello Stato e del riscontro degli stessi.

Naturalmente, i processi preliminari adottati dagli investigatori del Fisco in esecuzione dell'azione di *intelligence*, come è evidente, sono coperti dalla massima riservatezza per garantire il rispetto di un duplice dovere:

1. mantenere “*celata*” la fonte, di qualunque natura essa sia (documentale, personale, ecc.), costituente presupposto dell'*input* operativo⁶¹. Sul punto, va rilevato che, nell'ambito del principio sulla trasparenza amministrativa, il legislatore è, opportunamente, intervenuto con la L. 7.8.1990, n. 241, recante: “*Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi*”. In proposito, in attuazione dell'art. 24, co. 2, della menzionata L. 241/1990 è stato emanato il DPR 27.6.1992, n. 352, recante il “*Regolamento per la disciplina delle modalità di esercizio e dei casi di esclusione del diritto di accesso ai documenti amministrativi*”, il quale, per l'individuazione dei casi di esclusione dalla richiesta di accesso, ha fatto rinvio ad ulteriori regolamenti, da emanare a cura delle singole amministrazioni; è il caso di rappresentare che gli articoli da 1 a 9 del citato DPR 352/1992 sono stati abrogati dal DPR 12.4.2006, n. 184, recante il “*Regolamento per la disciplina in materia di accesso ai documenti amministrativi*”. Al tal riguardo, per l'Amministrazione finanziaria, è stato emanato il DM 29.10.1996, n. 603, concernente il “*Regolamento per la disciplina delle categorie di documenti sottratti al diritto di accesso*”; infatti, l'art. 1 del citato DM, indica espressamente che il Regolamento n. 603/1996 individua le categorie di documenti, formati o ulteriori atti rientranti nell'ambito delle attribuzioni del Ministero delle finanze e degli organi periferici dipendenti, ivi compresi l'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato ed il Corpo della Guardia di Finanza, sottratti all'accesso amministrativo.

Pur rimandando all'intera lettura del citato Regolamento, autorevole dottrina⁶² ha estrapolato gli atti ed i documenti esclusi dall'accesso, con specifico riferimento alla fase di “*programmazione delle verifiche fiscali*”, e, pertanto, a quel complesso di supporti documentali e relazioni interpersonali derivanti dall'attività di *intelligence* preliminare, costituente necessario presupposto alla “*programmazione*” medesima.

In tale ambito, la citata dottrina ritiene, dunque, che siano esclusi dall'accesso i seguenti documenti:

⁶¹ Si pensi al pregiudizio che si potrebbe arrecare ad un soggetto che, ancora alle dipendente di una società, fornisce dettagliate e determinanti indicazioni in ordine ad evasioni fiscali derivanti dalla violazione della disciplina sui prezzi di trasferimento.

⁶² Cfr. Pezzuto G., Screpanti S., *op. cit.*, Milano, 2003, p. 25 ss.

- (i) documenti relativi all'attività investigativa e ispettiva la cui diffusione può pregiudicare l'attività di indagine di organismi nazionali ed esteri, incidendo sulla correttezza delle relazioni internazionali [art. 2, co. 1, lett. a) del DM 603/1996];
 - (ii) documenti relativi all'attività investigativa, ispettiva e di controllo dalla cui diffusione possa derivare comunque pregiudizio alla prevenzione e repressione della criminalità nei settori di competenza anche attraverso la conoscenza delle tecniche informative ed operative nonché degli atti di organizzazione interna, quando questa possa pregiudicare le singole attività di indagine [art. 4, co. 1, lett. a) del DM 603/1996];
 - (iii) atti istruttori, comunicazioni su ipotesi di frodi in materia tributaria e segnalazioni di servizi della Commissione dell'Unione europea o di altri organismi internazionali o Stati esteri ai fini della prevenzione o repressione delle frodi stesse [art. 4, co. 1, lett. b) del DM 603/1996];
 - (iv) atti e documenti attinenti alla identità e gestione delle fonti confidenziali ed alle informazioni fornite dalle fonti stesse, individuate o anonime, nonché contenute in esposti da chiunque inoltrati [art. 4, co. 1, lett. c) del DM 603/1996];
 - (v) documenti attinenti all'attività informativa nei settori istituzionali, siano essi originati autonomamente sia che provengano da altri organismi, in Italia o all'estero, con i quali intercorrono rapporti di collaborazione diretta o indiretta [art. 4, co. 1, lett. e) del DM 603/1996];
 - (vi) documenti del Corpo della Guardia di Finanza inerenti all'emanazione di ordini di servizio, nonché all'esecuzione del servizio stesso, relazioni, rapporti ed informative concernenti l'attività svolta nei settori istituzionali [art. 4, co. 1, lett. i) del DM 603/1996];
 - (vii) documentazione finanziaria, economica, patrimoniale e tecnica di persone fisiche e giuridiche, gruppi, imprese e associazioni comunque acquisita ai fini dell'attività amministrativa [art. 5, co. 1, lett. a) del DM 603/1996];
 - (viii) atti di natura strumentale concernenti la predisposizione di programmi e l'elaborazione di criteri selettivi per l'individuazione delle categorie economiche sottoposte a controlli, nonché gli elenchi dei soggetti selezionati automaticamente ai fini dell'azione accertatrice degli Uffici [art. 5, co. 1, lett. c) del DM 603/1996].
2. mantenere il “riserbo” sull'attività amministrativa intrapresa sia nella fase preliminare a rilevanza “interna” che in quella successiva a rilevanza “esterna” (limitatamente all'ipotesi in cui sia previsto *ex lege* il coinvolgimento del contribuente).

Tale dovere, certamente, si inserisce nel rispetto del più ampio istituto del cd. “segreto d’ufficio”, cui sono sottoposti tutti i dipendenti della pubblica amministrazione per non incorrere nella violazione sancita dall’art. 326 del codice penale.

Peraltro, in termini generali, la previsione contenuta nell’art. 15 del DPR 10.1.1957, n. 3, recante il “Testo unico degli impiegati civili dello Stato”, secondo la formula introdotta dall’art. 28 della L. 7.8.1990, n. 241, dispone che l’impiegato “deve” mantenere il segreto d’ufficio. Questi non può trasmettere a chi non ne abbia diritto informazioni riguardanti provvedimenti od operazioni amministrative, in corso o concluse, ovvero notizie di cui sia venuto a conoscenza a causa delle sue funzioni, al di fuori delle ipotesi e delle modalità previste dalle norme sul diritto di accesso. Nell’ambito delle proprie attribuzioni, dunque, l’impiegato preposto ad un ufficio è legittimato a rilasciare copie ed estratti di atti e documenti che non siano coperti da riservatezza nel senso esposto in precedenza. Sono, altresì, rilevanti, come rappresentato in dottrina⁶³, le indicazioni fornite dal Comando Generale della Guardia di Finanza, con la Circolare 17.8.2000, n. 250400, con la quale, tra l’altro, è stata evidenziata

“(…) la necessità di mantenere il massimo riserbo sull’attività informativa ed investigativa e di non compromettere l’efficacia dell’intervento, fornendo prima del tempo, informazioni sul piano investigativo della verifica, allo scopo di rispettare in ogni caso l’obbligo del segreto d’ufficio sulle informazioni che vengono acquisite prima dell’avvio della verifica, attraverso l’azione di intelligence, in quanto trattasi di dati riservati, aventi esclusiva rilevanza interna, che possono essere oggetto di comunicazione esterna solo dopo e in quanto assumano, attraverso i riscontri delle indagini successive, l’oggettività e il valore giuridico di elementi utili ai fini dell’accertamento tributario”.

Sull’argomento si osserva che, nel settore delle imposte sui redditi, nel cui alveo si inserisce la disciplina del *transfer pricing*, vige l’art. 68 del DPR 29.9.1973, n. 600, il quale, al primo comma, considera violazione del segreto d’ufficio qualunque informazione o comunicazione riguardante l’accertamento, data senza ordine del giudice, salvo i casi previsti dalla legge, a persone estranee alle rispettive amministrazioni, diverse dal contribuente⁶⁴.

A questo punto, occorre considerare la portata del menzionato “dovere” al cospetto della previsione normativa introdotta dall’art. 12, co. 2, della L. 27.7.2000, n. 212, recante le “Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente”, il quale statuisce

⁶³ Cfr. Pezzuto G., Screpanti S., *op. cit.*, Milano, 2003, p. 72 ss.

⁶⁴ Nel settore dell’IVA il “segreto d’ufficio” è disciplinato dall’art. 66 del DPR 26.10.1972, n. 633.

che, per il contribuente, sussiste, tra l'altro, il diritto di essere informato delle "ragioni" che abbiano indotto i funzionari militari e/o civili dello Stato ad intraprendere le operazioni ispettive (a rilevanza "esterna") nei suoi confronti.

Alla luce di quanto esposto sinora, non può non riscontrarsi una dicotomia, seppur apparente, tra il dovere di riservatezza dell'Amministrazione finanziaria ed il diritto del contribuente di essere informato dei "motivi" che sono a base dell'avvio di una qualunque azione ispettiva.

Invero, occorre rilevare che il combinato disposto degli artt. 33, co. 1, del DPR 600/1973 e 52, co. 1, del DPR 26.10.1972, n. 633, prevede che l'Amministrazione finanziaria (Guardia di Finanza e Agenzia delle Entrate) possa disporre l'accesso di suoi impiegati nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento delle imposte e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni.

Se ne ricava che la connaturale veste istituzionale dell'Amministrazione finanziaria quale organo preposto all'effettuazione delle verifiche risiede propriamente nel compito di "accertare" possibili condotte evasive da parte dei contribuenti. Ciò, pertanto, rappresenta la "ragione principe" dell'innescio delle attività ispettive. Anche la sopra menzionata Circolare 17.8.2000, n. 250400 del Comando Generale della Guardia di Finanza, così come fatto rilevare dalla dottrina⁶⁵, afferma che "le ragioni giustificative delle verifiche discendono, di per se stesse, dal potere-dovere dell'Amministrazione finanziaria di controllare l'esatto adempimento degli obblighi fiscali da parte dei contribuenti, senza particolari condizioni o vincoli da considerare (...)".

Pertanto, qualora l'indicazione esplicita della fonte e dei contenuti espressi dalla medesima, possano arrecare pregiudizio al servizio intrapreso, si ritiene che il rispetto dell'obbligo giuridico della comunicazione al contribuente delle "ragioni" dell'ispezione sia ugualmente ottemperato anche mediante la sola adozione di formule di carattere generale⁶⁶, da indicare nel documento redatto dai verificatori il primo giorno dell'attività ispettiva (cd. "processo verbale di verifica").

Soccorrono in tale direzione, peraltro, le limitazioni all'accesso agli atti amministrativi, espressamente previste dalla L. 241/1990, dal DPR 352/1992 e dal DM 603/1996, che, come osservato in precedenza, fissano in maniera inequivocabile l'impossibilità per il contribuente di ottenere alcune notizie

⁶⁵ Cfr. Pezzuto G., Screpanti S., *op. cit.*, p. 72 ss.

⁶⁶ Con riferimento alla fonte di attivazione della verifica, il Comando Generale della Guardia di Finanza, con la Circolare n. 250400 del 17.8.2000 ha fornito una dettagliata esemplificazione di alcune espressioni utilizzabili quali: "attività autonoma, indirizzata a prevenire, ricercare e accertare eventuali violazioni alla normativa tributaria". Per una completa elencazione delle fonti d'innescio della verifica fiscale cfr. nota n. 39 in Pezzuto G., Screpanti S., *op. cit.*, p. 73.

riservate (atti, documenti, dichiarazioni di confidenti, ecc.) del procedimento amministrativo.

6 Il rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente in sede di verifica

Nell'ordinamento tributario nazionale vige la previsione di uno specifico obbligo di collaborazione che trova il suo fondamento giuridico nell'art. 10 della L. 27.7.2000, n. 212 (cd. "*Statuto dei diritti del contribuente*") il quale prevede che i rapporti tra le parti (Fisco e contribuente) devono essere improntati al principio della collaborazione e della buona fede.

Ne consegue che gli organi preposti ai controlli fiscali in materia di *transfer pricing* sono legittimati, sia alla luce dei suggerimenti dell'OCSE che dei principi generali dell'ordinamento tributario italiano, a richiedere al contribuente sottoposto al controllo la documentazione attestante la conformità dei prezzi di trasferimento al principio del valore normale, pena l'inutilizzabilità ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa dei documenti che il contribuente abbia rifiutato di esibire o abbia dichiarato di non possedere.

Al fine di valutare adeguatamente la politica dei prezzi di trasferimento adottata dall'impresa e dare a quest'ultima la possibilità di esibire la documentazione che "*effettivamente*" assume rilevanza fiscale – va detto – è importante che le richieste effettuate dai verificatori siano quanto più possibile precise e pertinenti. Occorre, infatti, evidenziare che le richieste generiche o quelle che si limitano all'invito ad esibire "*tutta*" la documentazione di supporto al *transfer pricing*, oltre a risultare poco efficaci sotto il profilo operativo, rendono inapplicabile la sopra citata sanzione impropria dell'impossibilità dell'esibizione successiva.

Va, altresì, osservato che, in base all'art. 12, co. 1, della L. 212/2000, "*tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di «effettive esigenze» di indagine e controllo sul luogo*"⁶⁷. Tale previsione normativa ha l'effetto di invertire la tradizionale tendenza ad effettuare la verifica fiscale presso la sede del contribuente⁶⁸.

Alla luce della citata disposizione, il Comando Generale della Guardia di Finanza ha emanato la Circolare 17.8.2000, n. 250400, la quale ha chiarito la nozione di "*effettive*

⁶⁷ A tal proposito, la CTP di La Spezia, nella sentenza 16.1.2007, n. 210, ha evidenziato che, alla luce dell'introduzione dello "*Statuto dei diritti del contribuente*" (L. 212/2000), qualunque attività istruttoria diretta alla verifica della dichiarazione fiscale o tale da comportare l'esame dei documenti prodotti dal contribuente previo invito dell'Amministrazione finanziaria, anche senza l'accesso presso la sede del contribuente stesso, è qualificabile come attività di "*verifica*" e, come tale, deve ritenersi regolata anche da tale disposizione.

⁶⁸ Si ricorda che la Circolare 1/1998 prot. n. 360000 del Comando Generale della Guardia di Finanza afferma che "*normalmente, la verifica è eseguita presso la sede del soggetto da controllare*".

esigenze” di indagine e controllo contenuta nell’art. 12 della L. 212/2000. In essa vengono individuati i casi in cui è possibile riscontrare la sussistenza delle “*effettive esigenze*” che possono essere ricondotti alle seguenti fattispecie:

- “*verificazioni dirette*”, che hanno lo scopo di:
 - (i) riscontrare l’esistenza e l’esatta qualità dei beni strumentali ammortizzabili;
 - (ii) quantificare le giacenze di magazzino;
 - (iii) riscontrare la presenza di lavoratori dipendenti e procedere alla loro identificazione;
 - (iv) operare controlli di cassa;
 - (v) effettuare ogni altro riscontro della realtà economica e gestionale ispezionata rispetto ai documenti e scritture contabili acquisiti dai verificatori;
- “*altre rilevazioni*”, vale a dire:
 - (i) rilevare i dati strutturali posti a base degli studi di settore;
 - (ii) misurare il consumo unitario medio di fonti energetiche impiegate per la produzione;
 - (iii) calcolare la resa lavorativa media del personale impiegato;
 - (iv) rilevare i listini dei prezzi;
 - (v) calcolare i consumi di materiali necessari ai processi produttivi;
 - (vi) eseguire ogni altro riscontro materiale finalizzato alla ricostruzione in via induttiva dell’effettiva dimensione dell’attività economica sottoposta a controllo.

Appare, dunque, evidente che, in assenza di tali esigenze, il controllo sarà effettuato ricorrendo agli altri poteri istruttori richiamati nel precedente paragrafo 4.4.3.

Qualora ricorrano le condizioni per effettuare l’accesso, va, altresì, rilevato che l’art. 12, co. 1, della L. 212/2000 statuisce anche l’obbligo per l’Amministrazione finanziaria, salvo casi di eccezionale urgenza, di effettuarlo:

- durante l’orario ordinario di esercizio dell’attività;
- con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività.

Il comma 2 della citata norma dispone, inoltre, che il contribuente sottoposto a verifica fiscale ha diritto di essere informato:

- delle ragioni su cui si fonda;
- dell’oggetto cui è riferita;
- della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria;
- di tutti i diritti ed obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche.

Durante la verifica deve essere redatto quotidianamente apposito verbale (“*processo verbale di verifica*”) in cui i verificatori sono tenuti, ai sensi dell’art. 12, co. 4, della L. 212/2000, ad indicare le osservazioni ed i rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assiste.

Quanto alla permanenza degli investigatori del Fisco presso la sede del contribuente al fine di eseguire la verifica fiscale si osserva che essa non può, di norma, superare i trenta giorni, prorogabili a sessanta nei casi di particolare complessità.

Ad ulteriore garanzia della correttezza e legittimità delle operazioni compiute dai funzionari dell’Amministrazione finanziaria è previsto il ricorso, ai sensi dell’art. 13 della L. 212/2000, al cd. “*Garante del contribuente*”, il quale, nei casi in cui il contribuente denunci irregolarità compiute durante le attività di verifica, ha il potere di intervenire esercitando i seguenti poteri:

- richiedere documenti e/o chiarimenti agli uffici competenti, i quali sono tenuti a rispondere entro trenta giorni;
- attivare la procedura di “*autotutela*” nei confronti di atti amministrativi di accertamento o riscossione notificati al contribuente;
- richiamare gli Uffici al rispetto delle disposizioni di cui all’art. 12 della L. 212/2000;
- individuare i casi di particolare rilevanza in cui i comportamenti dei funzionari dell’Amministrazione finanziaria abbiano arrecato pregiudizio ai contribuenti, inoltrando specifica segnalazione al direttore regionale o compartimentale delle Entrate ovvero al comandante regionale della Guardia di Finanza competente e all’ufficio centrale per l’informazione del contribuente, al fine di valutare l’eventuale avvio di un procedimento disciplinare.

Le operazioni di verifica si concludono con la redazione di un “*processo verbale di constatazione*” che riporta, tra l’altro, le eventuali violazioni riscontrate dai verificatori. Successivamente alla sottoscrizione del citato atto il contribuente ha sessanta giorni di tempo per comunicare eventuali osservazioni e richieste in merito alla sua posizione. Solo dopo che sia trascorso tale termine l’Agenzia delle Entrate, valutati i presupposti di fatto e di diritto che hanno dato luogo all’eventuale pretesa fiscale, può emettere l’avviso di accertamento.

Si ritiene, infine, opportuno rappresentare che l’art. 83, co. 18, del D.L. 25.6.2008, n. 112, convertito dalla L. 6.8.2008, n. 133, con l’introduzione dell’art. 5-*bis* nel D.Lgs n. 19.6.1997 n. 218, ha previsto la possibilità per il contribuente di aderire ai “*processi verbali di constatazione*” redatti dall’Amministrazione finanziaria, per le violazioni relative alle “*imposte sui redditi*”⁶⁹ e alla “*imposta sul valore aggiunto*” che consentano l’emissione di accertamenti

⁶⁹ Come pure in materia di “*imposta regionale sulle attività produttive*” (IRAP), delle addizionali regionali o comunali all’IRePF e delle imposte sostitutive di quelle sui redditi. Sono, invece, escluse dall’adesione gli altri tributi

parziali ai sensi dell'art. 41-*bis* del DPR 29.9.1973, n. 600 e dell'art. 54, co. 4, del DPR 26.10.1972, n. 633⁷⁰.

L'operatività di tale istituto prevede che il soggetto verificato, qualora intenda avvalersi della nuova facoltà, aderisca al contenuto integrale del processo verbale di constatazione, facendo pervenire, entro 30 giorni dalla consegna dell'atto, una comunicazione⁷¹ all'Agenzia delle Entrate nonché all'Organo che ha redatto il documento. Quindi, entro i successivi 60 giorni, l'Agenzia delle Entrate notifica al contribuente l'atto di definizione dell'accertamento parziale.

7 Le modalità di esecuzione dell'attività ispettiva

7.1 L'accesso e le ricerche

L'Amministrazione finanziaria, in esecuzione dei poteri previsti dall'ordinamento giuridico, ed in particolare, in base al combinato disposto degli artt. 32, co. 1, n. 1) e 33 del DPR 29.9.1973, n. 600 e 51, co. 2, n. 1) e 52 del DPR 26.10.1972, n. 633, può procedere all'accesso nei locali del contribuente⁷² per eseguire ispezioni documentali, verificazioni e

(es. "imposta di registro", ecc.) nonché quelle violazioni di carattere sostanziale, ai fini II.DD. ed IVA, per le quali, tuttavia, sono previste particolari procedure preliminari per l'applicazione delle sanzioni (*id est*: le operazioni elusive di cui all'art. 37-*bis* del DPR 29.9.1973, n. 600 per le quali, il comma 4, prevede che l'avviso di accertamento sia emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente di chiarimenti da inviare all'Ufficio competente entro 60 giorni dalla richiesta; e ancora, i costi ritenuti indeducibili in quanto afferenti operazioni con soggetti con sede in Paesi a fiscalità privilegiata, di cui all'art. 110, co. 10, del TUIR, per i quali, il comma 11 prevede che l'Amministrazione finanziaria, prima di emanare l'avviso di accertamento, notifichi all'interessato un avviso mediante il quale concedere un termine di 90 giorni entro cui egli possa fornire la prova che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione.

⁷⁰ In proposito, l'Agenzia delle Entrate ha diramato la Circolare 17.9.2008, n. 55/E con la quale ha impartito le istruzioni applicative del nuovo strumento di definizione a disposizione dei contribuenti. Inoltre, la medesima Autorità amministrativa, con la Risoluzione 6.11.2008, n. 426/E, ha istituito i codici tributo da riportare sugli appositi Mod. F 24, da compilarsi per il versamento delle somme dovute a seguito dell'adesione ai processi verbali di constatazione.

⁷¹ Con provvedimento n. 133925/2008 del 10.9.2005 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate sono state approvate le modalità di effettuazione della comunicazione dell'adesione ai verbali di constatazione.

⁷² L'art. 33, co. 1, del menzionato DPR 600/1973, nel richiamare l'applicazione dell'art. 52 del DPR 633/1972, prevede che l'accesso in locali diversi da quelli destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, può essere eseguito, previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme in materia delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni. La norma, poi, dispone che è in ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'Autorità giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale ferma restando la norma di cui all'art. 103 del codice di procedura penale.



ricerche e ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni.

Naturalmente, l'esecuzione di tale potere coercitivo dovrà essere in sintonia con le previsioni di cui alla L. 27.07.2000, n. 212 (concernente lo "*Statuto dei diritti del contribuente*"), tra cui figura, con specifico riferimento all'accesso, la sussistenza di effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo⁷³. Sul punto, con riferimento all'inopportunità di comunicare al destinatario dell'attività ispettiva gli eventuali *input* operativi in possesso dell'Amministrazione finanziaria, rilevano le considerazioni riportate *supra* al precedente paragrafo n. 4.4.4.

La necessità di intraprendere una verifica fiscale in materia di *transfer pricing* può derivare sia dagli elementi indiziari sintomatologici acquisiti nella cd. fase di *intelligence*, sia dalle eventuali evidenze emerse nel corso della materiale esecuzione dell'attività ispettiva, magari, intrapresa per riscontrare violazioni di altra natura e/o per il più ampio potere di controllare il generale corretto adempimento delle disposizioni tributarie da parte del contribuente.

L'esecuzione di una verifica fiscale nei confronti di un'impresa multinazionale, nella fase iniziale, è sicuramente caratterizzata da un approccio degli investigatori del Fisco improntato all'attenta valutazione dei possibili scenari rilevanti che si possono loro manifestare. La metodica conoscenza delle norme giuridico-tributarie applicabili ai vari istituti disciplinanti gli eventuali rapporti sovranazionali tenuti dall'impresa, consente prontamente di intraprendere una tipologia di controllo (ad esempio in materia di *transfer pricing*), piuttosto che di un'altra (ad esempio in materia di stabile organizzazione o di costi da Paesi *black list*, ecc.) come è stato esposto nel precedente paragrafo n. 4.3.2.

Ferma restando la preventiva cognizione del contesto operativo dell'azienda e dei rapporti eventualmente intercorsi con altri soggetti economici, in fase di accesso, l'azione ispettiva, altamente invasiva per il contribuente, il quale non può opporsi ai poteri istruttori previsti dalla legge, è volta alla ricerca di tutta la documentazione contabile, extracontabile, anche di carattere informatico, utile al controllo.

⁷³ Per la Guardia di Finanza, tali esigenze sono state individuate dalla Circolare n. 250400, emanata dal Comando Generale del Corpo. In particolare, si citano quelle che, si ritiene, assumano significativa rilevanza ai fini del *transfer pricing*, vale a dire quelle che si configurano quando l'intervento ispettivo:

A. implichi la necessità di procedere a ricerche di documentazione contabile o extracontabile;

B. imponga l'effettuazione di rilevamenti materiali che possono eseguirsi solo presso il contribuente, come è il caso delle cd.:

- "*verificazioni dirette*", che mirano a:

- effettuare ogni altro riscontro della gestione ispezionata avendo quali punti di riferimento e confronto, *da un lato*, i documenti e le scritture contabili e, *dall'altro*, la realtà fattuale dell'impresa;

- "*altre rilevazioni*", finalizzate a:

- rilevare i listini dei prezzi;
- calcolare i consumi di materiali necessari ai processi produttivi;
- eseguire ogni altro riscontro materiale finalizzato alla ricostruzione in via induttiva dell'effettiva dimensione dell'attività economica oggetto di controllo.

Peraltro, occorre rilevare che la complessità di un'ispezione fiscale da parte dell'Amministrazione finanziaria deriva anche dal fatto che le fattispecie oggetto di controllo possono senz'altro riguardare annualità precedenti⁷⁴, per le quali non è escluso che si disponga di documentazione extracontabile meno significativa rispetto a quella "creata" in origine ovvero di documentazione contabile obbligatoria archiviata secondo modalità disorganiche che non consentono una visione articolata e cronologica dei fatti.

Ai fini di un controllo concernente il *transfer pricing*, assume preliminare importanza sia l'organigramma internazionale del gruppo di imprese cui appartiene l'azienda italiana (con l'indicazione delle denominazioni delle diverse società, il Paese di domicilio fiscale delle medesime, le percentuali di partecipazioni infragruppo detenute da ciascuna) sia un elenco di dettaglio da cui si possano evincere quanto meno: il periodo (l'annualità), la natura (beni, servizi, economici, finanziari ecc.) ed il valore (di solito complessivo per anno) dei rapporti economico-commerciali intercorsi tra l'impresa domestica e le altre società del gruppo. Con tali documenti iniziali, l'Amministrazione finanziaria è in grado, in modo rapido e puntuale, di orientare le successive ispezioni e/o verificazioni mirando, come sopra esposto, ad una o più fattispecie a rilevanza sovranazionale.

Vale precisare che la fase dell'accesso, con riferimento alla disciplina dei "prezzi di trasferimento", non è connotata da distinte peculiarità a seconda della natura del rapporto intercorso con consociate non residenti. La delicata attività (sia per la compravendita di beni materiali che immateriali, sia per l'esecuzione di contratti di servizi, sia per i rapporti di carattere finanziario), infatti, è caratterizzata, sostanzialmente, dalla necessità di individuare e reperire:

- "documentazione contabile": il libro giornale di contabilità generale, i registri IVA degli acquisti e delle vendite, le scritture ausiliarie contenenti gli elementi patrimoniali e reddituali ("partitari clienti e fornitori" nonché i "mastrini accesi ai costi e ricavi") e le

⁷⁴ Ai sensi dell'art. 43 del DPR 29.9.1973, n. 600, i termini di decadenza per la notifica degli avvisi di accertamento sono il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. In altre parole, l'attività ispettiva può prendere in considerazione periodi d'imposta riferiti fino a 5 anni precedenti quello in corso. Una prima deroga a tale disposizione generale, contenuta nel successivo comma del citato articolo, consente di prorogare di un anno la notifica dell'avviso di accertamento nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla. Inoltre, continua il comma 3 dell'art. 43 del DPR 600/1973, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 10.3.2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione (tale comma è stato aggiunto dall'art. 37, co. 24, del D.L. 4.7.2006, n. 223, convertito, con modificazioni, in L. 4.8.2006, n. 248).

Per completezza, è il caso di precisare, con riguardo ai termini di decadenza per gli accertamenti, che l'art. 10 della L. 27.12.2002, n. 289, aveva disposto per i contribuenti che non si fossero avvalsi delle disposizioni recate dagli articoli da 7 a 9 della citata L. 289/2002 (concernenti le disposizioni riguardanti i cd. "condoni"), una proroga di due anni degli ordinari termini dell'accertamento propriamente previsti dall'art. 43 del DPR 600/1973 (cioè in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, co. 3, della L. 27.7.2000, n. 212 (disciplinante lo "Statuto dei diritti del contribuente"). L'imperativo del citato art. 10 della L. 289/2002, peraltro, è stato poi riproposto dall'art. 1, co. 44, lett. f) della L. 23.12.2003, n. 350, sempre con riferimento ai contribuenti non aderenti ad una delle forme di "condono" disciplinata dal medesimo comma 44.

scritture ausiliare di magazzino⁷⁵; l'inventario ed il bilancio⁷⁶; il registro dei cespiti ammortizzabili⁷⁷; i libri sociali⁷⁸, le fatture d'acquisto e/o di vendita⁷⁹; i documenti di trasporto⁸⁰, le modalità ed i mezzi di pagamento⁸¹, ecc.;

- “*documentazione extracontabile*”: i contratti stipulati, gli *agreements*, i listini prezzi, gli appunti, la corrispondenza⁸², eventuali studi, pareri (comprese le eventuali bozze predisposte) da chiunque resi sulla politica dei prezzi adottati dalla società; il documento, se esistente, delle concrete modalità logico-sistematiche di determinazione dei prezzi praticati nei rapporti con consociate non residenti con l'indicazione, di solito, di casi comparabili a quello dell'azienda verificata (la cd. *Policy*, usualmente frutto dello studio di esperti professionisti esterni all'impresa).
A tal proposito, è stato fatto rilevare che, secondo l'OCSE, possono risultare utili le informazioni relative a ciascuna impresa associata coinvolta nelle transazioni controllate in esame, quali: una descrizione dell'attività, la struttura dell'organizzazione, i rapporti di proprietà all'interno del gruppo multinazionale, l'entità delle vendite ed i risultati operativi degli ultimi anni precedente la transazione, il livello delle transazioni effettuate dal contribuente con l'impresa associata estera, ad esempio l'entità delle vendite di scorte di magazzino, la prestazione di servizi, l'affitto dei beni materiali, l'uso e il trasferimento di beni immateriali e gli interessi sui prestiti. Autorevole dottrina ritiene che tali notizie,

⁷⁵ L'obbligo di tenuta delle citate scritture contabili è previsto dall'art. 14 del DPR 29.9.1973, n. 600. Invero, per i registri IVA, la disposizione è in combinato disposto con gli artt. 23, 24 e 25 del DPR 26.10.1972, n. 633.

⁷⁶ Di cui all'art. 15, del predetto DPR 600/1973. Invero, l'Amministrazione finanziaria sarà venuta in possesso di una copia del bilancio nel corso dell'attività info-investigativa preliminare per il tramite delle banche dati collegate alla Camera di Commercio, come indicato nel precedente paragrafo 4.4.4. In sede di accesso operativo, comunque, la richiesta e/o l'acquisizione dei menzionati documenti non si ritiene contrasti con l'art. 6, co. 4, della L. 27.7.2000, n. 212 (“*Statuto dei diritti del contribuente*”).

⁷⁷ Previsto dall'art. 16 del “*decreto*” di cui alla nota che precede.

⁷⁸ Previsti dal combinato disposto dell'art. 14 del DPR 600/1973 e dell'art. 2421 c.c. Ci si riferisce: al libro soci, al libro delle obbligazioni; al libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee; al libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione o del consiglio di gestione, al libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale o del comitato per il controllo sulla gestione; al libro delle adunanze e delle deliberazioni del comitato esecutivo; al libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee degli obbligazionisti; al libro degli strumenti finanziari.

⁷⁹ Di cui all'art. 22, co. 3, del citato DPR 600/1973. Per il contenuto e per le modalità di emissione delle fatture, si rimanda all'art. 21 del già citato DPR 633/1972.

⁸⁰ Disciplinati dal DPR 14.8.1996, n. 472 contenente, tra l'altro, all'art. 1, co. 2, il coordinamento con il residuo vigore delle norme contenute nel DPR 6.10.1978, n. 627, in materia di “*bolle di accompagnamento dei beni viaggianti*”.

⁸¹ La cui tenuta e conservazione è prevista dal generale obbligo contenuto nell'art. 22 del “*decreto*” del 1973.

⁸² Per l'apertura coattiva di corrispondenza chiusa, costituente piego sigillato, dovranno adottarsi le prescrizioni previste dall'art. 52, co. 3 del DPR 633/1972, richiamato espressamente dall'art. 33 del DPR 600/1973 che prevede la necessaria autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità giudiziaria più vicina.

contenute nell'apposita documentazione, in sintesi, sarebbero in grado di fornire informazioni relative a⁸³:

- politiche e strategie commerciali (delibere del cda, o *reports* del responsabile di settore agli amministratori, ecc.);
- applicazione del metodo utilizzato (*reports* interni, pareri dei consulenti, ecc.);
- eventuali transazioni in compensazione (delibere e/o corrispondenza avente data certa che riduca l'uso di considerazioni a posteriori);
- situazione attinenti agli aspetti industriali dell'impresa (situazioni ambientali, mutamenti previsti e prevedibili, progresso tecnologico, ecc.);
- funzioni svolte dall'impresa (contabilità industriale, contabilità di magazzino e gestione scorte, ecc.);
- valutazioni di carattere finanziario che giustificano l'adozione del metodo adottato dal gruppo.

Vale rilevare che, sebbene in Italia non sia ancora obbligatorio, le multinazionali potrebbero anche disporre di documenti (i quali ovviamente, verrebbero acquisiti agli atti della verifica fiscale) redatti in adesione ai suggerimenti pervenuti da organismi sovranazionali al fine di trovare soluzioni concrete ai problemi relativi alla determinazione dei prezzi di trasferimento e alla documentazione idonea da esibire alle Amministrazioni fiscali.

È il caso della proposta elaborata dall'*European Joint Transfer Pricing Forum*⁸⁴ che ha preso in considerazione, tra l'altro, il cd. *masterfile*, consistente in un documento elaborato dalla sede centrale del gruppo e valido per tutte le consociate, ed il *country-specific documentation*, riguardante le singole imprese del gruppo⁸⁵.

Invece, la *Pacific Association of Tax Administrators*⁸⁶ (P.A.T.A.) ha approvato il *Transfer Pricing Documentation Package*, valido per gli Stati aderenti (Australia, Canada, Giappone e U.S.A.).

- “*documentazione contenuta nei supporti informatici*”: rinvenuti nei locali oggetto di accesso. Nell'ambito di una verifica fiscale avente ad oggetto il *transfer pricing*, la documentazione extracontabile di natura informatica, al pari di quella cartacea, può fornire informazioni determinati ai fini della rilevazione di eventuali condotte patologiche tenute dal soggetto ispezionato nelle transazioni infragruppo internazionali. Sul punto occorre evidenziare che l'art. 52, co. 9, del DPR 633/1972, espressamente richiamato dall'art. 33 del DPR 600/1973, prevede che

⁸³ In tal senso Capolupo S., “*Manuale dell'accertamento delle imposte*”, Milano, 2007, p. 1077 ss.

⁸⁴ Cfr. Parte I, capitolo 4, del “*Manuale del Transfer Pricing*” in corso di pubblicazione.

⁸⁵ Per approfondimenti, si rimanda alla Parte I, capitolo 4, del “*Manuale del Transfer Pricing*” in corso di pubblicazione.

⁸⁶ Cfr. Parte I, capitolo 5, del “*Manuale del Transfer Pricing*” in corso di pubblicazione.

gli impiegati che procedono all'accesso nei locali di soggetti che si avvalgono di sistemi meccanografici, elettronici e simili, hanno facoltà di provvedere con mezzi propri all'elaborazione dei supporti fuori dei locali stessi qualora il contribuente non consenta l'utilizzazione dei propri impianti e del proprio personale.

Pertanto, a fronte del divieto posto dal soggetto verificato di poter elaborare i dati presenti nei propri sistemi meccanografici, ne discende la possibilità per gli operatori del Fisco di procedere alle opportune attività che consentano loro di eseguirle in autonomia. In tale contesto, si ricorda il DM 23.1.2004 il quale, avendo previsto, tra l'altro, la possibilità di conservazione elettronica di documentazione rilevante ai fini tributari (libri, registri e documenti contabili), ha disciplinato gli adempimenti nonché, naturalmente, le modalità di esibizione della citata documentazione all'Amministrazione fiscale in sede di accessi, ispezioni e/o verifiche⁸⁷.

A tal fine, è consentito all'Amministrazione finanziaria l'effettuazione del *back-up* dei dati presenti nell'*hard disk* degli elaboratori aziendali, come pure di *floppy-disk*, *cd-rom*, *dvd*, supporti *usb* e/o di qualunque altro tipo, su sistemi informatici esterni che saranno acquisiti agli atti della verifica per l'esame del contenuto⁸⁸.

Al riguardo, appare opportuno far rilevare che in aziende multinazionali, di solito, è prevedibile riscontrare la presenza di un elevato numero di persone assegnatarie di *computer*, per l'adempimento della propria attività lavorativa, nei quali, peraltro, è verosimile la presenza di una consistente mole di dati. In tali circostanze, al fine di contemperare le esigenze di celerità delle operazioni di accesso con quelle di efficacia ed ottimizzazione nell'impiego delle risorse, è abitudine dei verificatori provvedere all'individuazione delle postazioni ritenute di ragionevole interesse strategico per sottoporle ad operazioni di *back up* (quali possono essere quelle dei componenti il consiglio di amministrazione, dell'amministratore delegato, del direttore generale, del responsabile *audit*, del direttore finanziario, amministrativo, del *product manager*, dei responsabili di Divisione-Area-Prodotto o *Business Unit*, ecc.). L'oggetto del *back up*, in genere, riguarda l'intero contenuto presente nei

⁸⁷ Per i dettagli esplicativi, oltre che alla lettura integrale del menzionato decreto del 2004, si rimanda, alle istruzioni impartite dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Accertamento, con Circolare n. 36/E del 6.12.2006.

⁸⁸ La Circolare 20.10.1998, n. 360000 (cd. 1/1998) del Comando Generale della Guardia di Finanza, pubblicata in allegato a *Il fisco* n. 47/1998, fissa modalità ed accorgimenti che dovranno indicativamente adottare i militari del Corpo in tale fase della ricerca documentale quali: far eseguire le operazioni di *back up* da un dipendente individuato dal soggetto ispezionato, alla vigile presenza ed in attuazione delle direttive impartite dagli investigatori; ricercare, per l'acquisizione agli atti, il disco di *back up* eventualmente creato il giorno prima (o, in mancanza, del giorno più prossimo) dall'impresa (ciò consentirebbe di prevenire azioni manomissive sui dati presenti negli elaboratori in uso il giorno dell'accesso ed oggetto di *back up*; si pensi al cd. *file-batch*, ovvero di quel sistema di comandi che può essere attivato digitando alcune lettere e azionando il successivo "*invio*" della tastiera).

supporti individuati dagli operatori dell'Amministrazione finanziaria (*files, data-base, e-mails*⁸⁹, ecc.) da sottoporre ad ispezione e disamina come si vedrà *infra*.

In fase di accesso, il rinvenimento di documentazione “*extracontabile*”, anche su supporti informatici, può rivelarsi una circostanza fondamentale per l'individuazione di condotte patologiche di qualunque natura (non solo in materia di *transfer pricing*). Le informazioni in essa contenute possono essere espressive di violazioni palesi (si pensi al caso della cd. *contabilità parallela*) oppure, come avviene nella maggior parte dei casi, rappresentare meri indizi che, opportunamente valutati e coordinati con altri elementi, sono in grado di far emergere, comunque, condotte trasgressive delle norme tributarie.

La giurisprudenza, sul punto, come fatto rilevare anche da qualificata dottrina⁹⁰, tende ad attribuire alla documentazione extracontabile valore di presunzione atta a suffragare le pretese dell'Erario qualora ricorrano alcune circostanze quali:

- il ritrovamento della stessa nei locali dell'impresa,
- la particolarità dei contenuti,
- la mancanza o l'incongruenza di ragguagli da parte del contribuente, all'uopo interpellato,
- le risultanze dei riscontri con la documentazione ufficiale.

In tale contesto, occorre rilevare il contenuto dell'art. 39, co. 1, lett. d) del DPR 29.9.1973, n. 600, espressamente richiamato dall'art. 40 del medesimo decreto (riferito ai cd. soggetti IRES), che consente la rettifica della dichiarazione, tra l'altro, “*sulla base dei dati e delle notizie raccolti dall'Ufficio*” nei modi previsti dall' art. 32 del citato DPR 600/1973. Peraltro – continua la previsione della norma in parola – l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di “*presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti*”.

Si tenga anche conto che la gravità delle situazioni manifestata dalla documentazione extracontabile potrebbe anche inficiare l'attendibilità della contabilità ufficiale (così come previsto dall'art. 39, co. 2, lett. d) del già nominato DPR 600/1973), con le gravi conseguenze giuridiche, in termini di legittimazione al ricorso all'accertamento induttivo, che ne deriverebbero⁹¹.

Appare opportuno precisare che il giorno dell'accesso ispettivo, di norma, viene anche richiesto al contribuente di comunicare l'eventuale attivazione di una delle procedure previste per prevenire possibili controversie con l'Amministrazione finanziaria in materia di *transfer pricing*, quale può essere lo strumento del cd. “*ruling internazionale*”.

⁸⁹ Per l'acquisizione delle *e-mails* non ancora aperte dal destinatario, si conviene sull'applicazione della stessa disposizione prevista per i pieghi sigillati, ovvero l'acquisizione mediante l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità giudiziaria più vicina.

⁹⁰ Cfr. Pezzuto G., Screpanti S., *op. cit.*, p. 192 ss.

⁹¹ In tale direzione Cass., Sez. Trib., 18.4.2000, n. 4954. Di parere contrario Comm. Trib. Centr., 18.11.1986, n. 8827.

Nell'ipotesi in cui l'impresa comunichi di aver avviato tali procedure, la relativa documentazione viene acquisita agli atti per riscontrare che le indicazioni e/o gli accordi ivi contenuti non siano stati disattesi.

Come innanzi dettagliatamente descritto, l'Amministrazione finanziaria è depositaria di un potere coercitivo che consente l'esecuzione dell'accesso operativo nei locali aziendali al fine di ricercare e acquisire agli atti tutta la documentazione ritenuta utile al controllo fiscale. La citata documentazione, pertanto, viene cautelata secondo le modalità considerate più opportune (ad esempio, custodia in luoghi idonei quali locali, armadi, scatole, ecc., opportunamente sigillati⁹²).

Le richieste di esibizione documentale in fase di accesso, come pure tutte le eventuali successive richieste formulate nel corso della verifica fiscale, incontrano un limite connotato al tipo di servizio effettuato, nel senso che potrà essere richiesto ogni elemento che possa avere un qualche riflesso tributario. Il contribuente, infatti, qualora le istanze dei verificatori si riferiscano ad elementi che abbiano rilevanza fiscale, non è legittimato ad opporre all'azione dell'Amministrazione finanziaria la normativa in materia di "privacy", di cui al D.Lgs. 30.6.2003, n. 196 (concernente il "Codice in materia di protezione dei dati personali")⁹³.

In conclusione, la documentazione che può essere considerata rilevante per i successivi riscontri ispettivi sostanziali, e che, pertanto, può essere acquisita agli atti nel corso di un accesso per l'avvio di una verifica fiscale da parte dell'Amministrazione finanziaria è riportata nella tavola 1:

⁹² Peraltro, il contribuente può richiedere che la documentazione acquisita alla verifica venga disaminata presso i locali dell'Amministrazione finanziaria o presso il consulente che lo assiste o rappresenta, come sancito dall'art. 12, co. 3, della L. 27.2.2000, n. 212. In tal caso, la documentazione verrà custodita nei menzionati luoghi.

⁹³ Si veda, in proposito, la Parte II, capitolo 17, del "Manuale del Transfer Pricing" in corso di pubblicazione, ove tale argomento è stato analiticamente trattato.

Tavola 1 – Documentazione utile alla verifica fiscale in materia di *transfer pricing*

“Documentazione contabile”:

il libro giornale di contabilità generale, i registri IVA degli acquisti e delle vendite, le scritture ausiliarie contenenti gli elementi patrimoniali e reddituali (“*partitari clienti e fornitori*” nonché i “*mastrini accesi ai costi e ricavi*”) e le scritture ausiliare di magazzino; l’inventario ed il bilancio; il registro dei cespiti ammortizzabili; i libri sociali; le fatture d’acquisto e/o di vendita; i documenti di trasporto, le modalità ed i mezzi di pagamento, ecc.

“Documentazione extracontabile”:

l’organigramma internazionale del gruppo di imprese cui appartiene l’azienda italiana, l’elenco di dettaglio dei rapporti economico-commerciali intercorsi con le altre società del gruppo; i contratti stipulati; gli *agreements*; i listini prezzi; gli appunti; la corrispondenza; eventuali studi, pareri (comprese le eventuali bozze predisposte) da chiunque resi sulla politica dei prezzi adottati dalla società; il documento, se esistente, delle concrete modalità logico-sistematiche di determinazione dei prezzi praticati nei rapporti con consociate non residenti (la “*Policy*”); l’eventuale *Masterfile*; la documentazione atta a prevenire controversie con l’Amministrazione finanziaria, quale il “*ruling internazionale*”; ogni altra documentazione ritenuta utile.

“Documentazione contenuta nei supporti informatici”:

Previa visione, tutti i *files* di ritenuto interesse che verranno, pertanto, stampati su supporti cartacei (siamo, quindi, in presenza, comunque, di documentazione extracontabile).

7.2 I riscontri sostanziali: le ispezioni documentali e le verificazioni

Nei giorni successivi all’accesso ispettivo (volto alla ricerca, per l’acquisizione agli atti, della documentazione ritenuta rilevante ai fini del “*controllo*”), per gli investigatori dell’Amministrazione finanziaria comincia la fase prettamente “*intellettuale*” dell’attività di verifica, la quale, sostanzialmente, comprende:

- la ricognizione;
- il riordino sistematico e l’analisi critica di quanto acquisito;
- la visione dei dati informatici rappresentativi il *back up* (effettuato il giorno dell’accesso) del contenuto degli elaboratori (e degli altri supporti esterni) in uso all’azienda;

- l'eventuale richiesta di delucidazioni al contribuente od anche ai suoi collaboratori e/o dipendenti⁹⁴;
- l'approfondimento esegetico degli aspetti normativi applicabili alle possibili fattispecie riscontrate;
- il riscontro materiale dell'*iter* seguito in determinati processi interni all'azienda, ecc.

Invero, tali operazioni (solitamente appellate con il *nomen iuris* di ispezioni documentali e verificazioni), possono iniziare contestualmente all'accesso operativo, quantunque la delicatezza e la complessità dell'intervento assorbano in massima parte le competenze e le energie dei verificatori i quali, in tale contesto, mirano ad un'ordinata ricerca ed acquisizione di tutta la documentazione (contabile, extracontabile ed informatica) ritenuta utile al controllo.

Nel corso delle ispezioni documentali, particolare attenzione è conferita alla visione dei supporti acquisiti agli atti della verifica contenenti il *back up* dei dati informatici dell'azienda. Non è infrequente, infatti, la possibilità di rinvenire *files*, *data-base*, *e-mails* riconducibili a lettere, prospetti, bozze di delibere, prezziari, accordi, *reports* interni, supporti della contabilità industriale, pareri di terzi professionisti, interPELLI presentati all'Amministrazione finanziaria anche straniera, ecc.

In considerazione della prevedibile innumerevole quantità di dati informatici contenuti nei supporti di *back up*, gli operatori del Fisco, solitamente, adottano modalità di ricerca "*a scandaglio*" della documentazione informatica rilevante ai fini del *transfer pricing*, mediante opportune tecniche consolidate, aventi il fine principale di snellire i tempi dediti a tale delicata operazione senza che venga, tuttavia, arrecato sostanziale pregiudizio agli esiti che ne possono scaturire.

È il caso, ad esempio, dell'impiego di opportune "*parole-chiave*" da immettere nei sistemi informatici dell'Amministrazione finanziaria per la lettura dei supporti contenenti il *back up* dei dati dell'azienda ispezionata, di modo che vengano estratti tutti i documenti (*files*, *e-mails*, ecc.) contenenti la "*parola-chiave*" medesima. In tal modo, è ragionevole ritenere che vengano perseguiti due obiettivi: da una parte, si viene a disporre di un elenco di dati da visionare certamente più esiguo rispetto alla mole complessiva (con evidente risparmio in termini di tempo⁹⁵); dall'altra, è verosimile trovarsi nella condizione di

⁹⁴ Le dichiarazioni rese dai soggetti interpellati vengono opportunamente compendiate nell'apposito processo verbale all'uopo redatto.

⁹⁵ Tale impostazione nell'esecuzione della complessa attività assume certamente rilevanza con riferimento alla necessità di non travalicare i limiti temporali di permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente, sanciti dall'art. 12, co. 5, della L. 27.7.2000, n. 212. È bene ricordare che tali "*vincoli*" non sussistono nel caso in cui l'attività ispettiva, peraltro, su richiesta del contribuente medesimo, venga effettuata presso gli uffici dell'Amministrazione finanziaria o presso il professionista che lo assiste o rappresenta. Conseguentemente, nel caso in cui la verifica fiscale sia effettuata presso gli uffici dell'azienda ispezionata e, allo scadere dei termini normativamente previsti, le operazioni ispettive non siano ancora concluse, i funzionari del Fisco potranno proseguire l'attività presso gli uffici

esaminare documenti (da visionare nel dettaglio) aventi un contenuto e/o che riguardino argomenti prettamente attinenti alla “*parola-chiave*” digitata e, pertanto, al particolare contesto che si sta trattando.

Le metodologie operative per l’effettuazione di un controllo sostanziale in materia di *transfer pricing* sono ricavabili dalle disposizioni che disciplinano l’istituto. Infatti, eventuali “*canovacci*” in seno all’Amministrazione finanziaria non possono che fornire indicazioni di carattere generale stante la varietà delle possibili situazioni concrete che, di volta in volta, possono presentarsi agli operatori impiegati nell’esecuzione della verifica fiscale.

I processi ispettivi hanno come puntuale riferimento, innanzi tutto, le due norme cogenti previste dal nostro ordinamento: l’art. 110, co. 7, e l’art. 9 del DPR 22.12.1986, n. 917. Tali disposizioni, ovviamente, sono opportunamente temperate con le previsioni contenute nelle eventuali convenzioni⁹⁶ stipulate dall’Italia con altri Paesi per evitare la cd. “*doppia imposizione*”.

In via complementare, ma che, come si andrà ad esporre, assume assoluto rilievo nell’esecuzione istruttoria dell’attività ispettiva, occorre tener conto delle indicazioni fornite:

- dalla prassi amministrativa “*interna*”; al riguardo, come più volte richiamate, si citano la Circolare del Ministero delle Finanze, Direzione Generale Imposte Dirette 22.9.1980, n. 32, la Circolare del Ministero delle Finanze, Direzione Generale Imposte Dirette ministeriale 12.12.1981, n. 42 e la Circolare dell’Agenzia delle Entrate 26.2.1999, n. 53/E;
- dalla letteratura “*internazionale*” che concorre a definire il quadro cognitivo degli operanti e ad ingenerarne il convincimento se considerare (o meno) di natura “*esiziale*” i rapporti commerciali posti in essere con le consociate estere. In particolare, ci si riferisce alle *Guidelines* emanate dall’OCSE nel 1979 e successivamente aggiornate nel 1995, le quali rappresentano il “*caposaldo*” istituzionale più completo in materia di “*prezzi di trasferimento*”. Le *Guidelines* del 1995 non risultano “*ufficialmente*” recepite in Italia, pur essendo state tradotte a cura del Ministero delle finanze e pubblicate dall’Istituto poligrafico Zecca dello Stato

dell’Amministrazione d’appartenenza ove verrà opportunamente “*trasferita*” anche la documentazione utile allo scopo.

⁹⁶ Si ricorda che, in materia di imposte sui redditi, le norme contenute in eventuali “*convenzioni*” bilaterali derogano quelle di diritto interno (in sostanza quelle previste dal DPR 22.12.1986, n. 917) a meno che quest’ultime contengano previsioni più favorevoli per il contribuente, così come disposto dall’art. 169 del medesimo DPR 917/1986.

nel 1997⁹⁷; tuttavia, la mancanza di tale formalità non pregiudica la possibilità di utilizzarle in Italia⁹⁸.

Tanto considerato, nei primissimi giorni delle ispezioni documentali, l'Amministrazione finanziaria volge la propria attività all'individuazione dell'effettiva sussistenza di rapporti commerciali cui si rende applicabile la disciplina del *transfer pricing*.

A tal fine, concorre in ausilio l'organigramma del "gruppo multinazionale" (cui appartiene l'azienda verificata) ed il prospetto di dettaglio dei rapporti economico-commerciali intercorsi tra la medesima società e le consociate estere, verosimilmente già acquisiti il giorno dell'accesso, come sopra riportato⁹⁹. Le conferme "ufficiali" di tali rapporti sovranazionali sono fornite dai "partitari contabili" (rappresentativi dei rapporti con i clienti e/o fornitori) tenuti dall'azienda e dai relativi "mastrini" economici, accesi ai costi e ricavi d'esercizio rilevati dall'impresa.

Tuttavia, se si considerano solamente tali schemi documentali, è evidente che possono sfuggire ai controlli di merito le relazioni economiche che l'azienda in verifica intrattiene con imprese estere non consociate, ma con le quali, comunque, sussiste, direttamente e/o indirettamente, una forma di "controllo" derivante da influenze di tipo "economico/funzionale" e che rendono applicabile la disciplina richiamata dall'art. 110, co. 7, del DPR 917/1986.

Prendendo le mosse dalla predetta Circolare ministeriale n. 32 del 1980, che annovera tali ipotesi di controllo tra i cd. "presupposti soggettivi" del *transfer pricing*, è indubbio che i funzionari del Fisco devono prestare particolare attenzione alla documentazione che è in grado di attestare l'esistenza di circostanze rilevanti ai fini della "dipendenza funzionale" tra le imprese, tenendo conto dei seguenti casi esemplificativi espressamente enunciati dal Ministero¹⁰⁰:

- la vendita esclusiva di prodotti fabbricati dall'altra impresa;

⁹⁷ È il caso di ricordare che il primo Rapporto OCSE del 1979 è quello che ha ispirato la Circolare n. 32 diramata dal Ministero delle Finanze in data 22.9.1980 la quale, pertanto, rappresenta l'atto formale di recepimento delle disposizioni del Rapporto medesimo.

⁹⁸ Conformi, tra gli altri, Maisto, *Il progetto di rapporto OCSE sui prezzi di trasferimento*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 1995, p. 362; Simontacchi, *Profili tributari dei prezzi di trasferimento*, in AA.VV. "I prezzi di trasferimento, determinanti e metodologie di calcolo", Milano, 2002, p. 45.

⁹⁹ Si noti che, nel caso in cui tali rapporti economico-commerciali non vengano rilevati in fase di accesso, è plausibile che il contribuente divenga destinatario della richiesta di esibizione dei medesimi nelle giornate immediatamente successive.

¹⁰⁰ Il Ministero, poi, ha fornito eloquenti esemplificazioni ritenendo sussistente una forma di "controllo" nel caso di una società italiana legata a contratto con una società straniera che fissa il prezzo di acquisto e di rivendita praticato dalla prima e che, oltre a rendere conto delle sue operazioni commerciali, è tenuta a versare considerevoli diritti di licenza alla società straniera titolare del marchio; e ancora, nel caso di due società, una italiana e una estera, con identica ragione sociale, aventi per oggetto la fabbricazione di prodotti della medesima natura, che utilizzano i medesimi agenti e che si dividono gli ordini raccolti dai rappresentanti.

- l'impossibilità di funzionamento dell'impresa senza il capitale, i prodotti e la cooperazione tecnica dell'altra impresa (fattispecie comprensiva delle *joint ventures*);
- il diritto di nomina dei membri del consiglio di amministrazione o degli organi direttivi della società;
- i membri comuni del consiglio di amministrazione;
- le relazioni di famiglia tra le parti;
- la concessione di ingenti crediti o prevalente dipendenza finanziaria;
- la partecipazione da parte delle imprese a centrali di approvvigionamento o vendita;
- la partecipazione delle imprese a cartelli o consorzi, in particolare se finalizzati alla fissazione di prezzi;
- il controllo di approvvigionamento o di sbocchi;
- una serie di contratti che modellino una situazione monopolistica;
- in generale tutte le ipotesi in cui venga esercitata potenzialmente o attualmente un'influenza sulle decisioni imprenditoriali.

Al riguardo, in ogni caso, per il Ministero la posizione dell'impresa controllante deve essere caratterizzata da elementi di stabilità che rendano il vincolo abbastanza forte da escludere un controllo fortuito o molto limitato nel tempo¹⁰¹.

L'eventuale presenza di tali forme di controllo, comunque rilevanti ai fini dell'applicazione della disciplina del valore normale, si ritiene possa essere desunta dall'Amministrazione finanziaria anche mediante la richiesta di delucidazioni verbali e l'assunzione di notizie (trascritte nei processi verbali quotidianamente redatti) dalle persone fisiche ritenute strategiche all'interno dell'azienda, in virtù della funzione e/o mansione svolta; di tal guisa, gli organi ispettivi vengono in possesso delle concrete modalità in cui si sviluppano le cd. "*procedure decisionali*" e "*procedure contabili*" dell'impresa ispezionata¹⁰², con riferimento alle operazioni internazionali infragruppo, dalle quali potrebbero emergere elementi significativi ai fini della verifica.

Appare evidente che, almeno all'inizio dell'attività ispettiva, è certamente più agevole ed immediato riscontrare la presenza di rapporti economici con le consociate non residenti. Con i primi documenti contabili ("*partitari*" dei clienti e fornitori) ed extracontabili ("*organigramma internazionale*" ed "*elenco*" dei rapporti economici) in proprio possesso, i verificatori sono in grado di individuare le relazioni internazionali rilevanti ai

¹⁰¹ Autorevole dottrina di rango amministrativo, intervenendo su tali forme di "*controllo*", ha evidenziato le possibili difficoltà tecniche che possono, in concreto, manifestarsi in presenza di altre ipotesi che rientrerebbero nella casistica della Circolare ma che, sul piano pratico, si prestano a prevedibili "*difficoltà di vedute*" tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente (Cfr. Pezzuto G. e Screpanti S. *op. cit.*)

¹⁰² Al riguardo, la più volte citata Circolare n. 360000 diramata in data 20.10.1998 dal Comando Generale della Guardia di Finanza (meglio nota come Circolare 1/1998) prevede espressamente l'esecuzione dei cd. "*controlli sulle procedure*" da parte dei verificatori.

fini del controllo in materia di *transfer pricing*. Naturalmente, i controlli di merito potranno essere ugualmente intrapresi se dall'eventuale successiva disamina della documentazione acquisita alla verifica (contabile, extracontabile ed informatica) dovessero emergere altri rapporti sovranazionali rilevanti, magari verso imprese non residenti non consociate, ma con le quali insiste un tipo di controllo "economico/funzionale".

Tenendo presente che la Circolare n. 32 del 1980 contiene una sorta di tipizzazione delle operazioni rilevanti in materia di *transfer pricing* (per le quali vengono fornite considerazioni ed istruzioni per la determinazione del valore normale, come si vedrà *infra*), è verosimile (se non utile per ragioni di ordine sistematico) che il successivo passaggio logico nello sviluppo metodologico del cd. "avanzamento lavori" del controllo, sia il raggruppamento delle relazioni economiche sovranazionali poste in essere dal soggetto ispezionato secondo la classificazione¹⁰³ riportata nella tavola 2:

Tavola 2 – Classificazione delle operazioni rilevanti ai fini dell'attività ispettiva

1. Operazioni Attive:

- cessioni di beni materiali "infragrappo", distinguendo il "ruolo" assunto dalla verificata in:

- (i) impresa di produzione;
- (ii) impresa commerciale;

- cessioni di beni immateriali "infragrappo";
- concessione di finanziamenti "infragrappo";
- effettuazione di prestazioni di servizi "infragrappo".

2. Operazioni Passive

- acquisti di beni materiali "infragrappo", distinguendo il "ruolo" assunto dalla verificata in:

- (i) impresa di produzione;
- (ii) impresa commerciale;

- acquisto di beni immateriali "infragrappo";
- assunzione di finanziamenti "infragrappo";
- fruizione di prestazioni di servizi "infragrappo".

Mediante la predisposizione di uno schema che accorpa le operazioni sovranazionali riscontrate secondo la menzionata distinzione tipologica, si dispone di una immediata evidenza della natura delle transazioni oggetto di disamina, cui applicare la verifica di congruità del "valore normale". Tale sintesi, peraltro, in presenza di molteplici operazioni

¹⁰³ Come si vede, assistiamo ad una "diretta" influenza da parte della menzionata Circolare ministeriale nella scelta delle procedure da intraprendere ai fini del controllo in materia di *transfer pricing*.

internazionali, consente di orientare l'azione ispettiva verso le relazioni economiche suscettibili di maggior interesse ai fini del controllo (prendendo in considerazione, magari, i rapporti caratterizzati dagli importi più elevati, o naturalmente, quelli per i quali si dispone di indizi di violazioni ovvero che si rinvergono nel corso della disamina documentale, ecc.).

In tale contesto, se opportunamente creato dalla multinazionale, bisogna necessariamente disporre del documento rappresentativo delle modalità di determinazione dei prezzi di trasferimento praticati nei rapporti infragruppo (cd. *Policy*¹⁰⁴ o documento di “*politica dei prezzi*”). In presenza di tale documento, di fatto, si intraprende un vero e proprio processo di validazione che, tuttavia, può non assumere connotati di definitività, in quanto, di fronte alle eventuali “*riprese*” fiscali scaturite dall'attività di verifica, il contribuente può intraprendere i percorsi concessigli dalle norme sia per sostenere la correttezza del proprio operato, ad esempio, fornendo la prova della sua legittimità, sia per definire il contenzioso con l'Erario in modo celere, utilizzando specifici istituti, quali, in particolare, l'accertamento con adesione¹⁰⁵, l'adesione al processo verbale di constatazione¹⁰⁶, la conciliazione giudiziale¹⁰⁷ ed il ricorso alle commissioni tributarie (di cui al D.Lgs 31.12.1992, n. 546). Infatti, il documento di *Policy* non rappresenta per il gruppo l'attestazione di correttezza del metodo di determinazione del valore normale adottato dalla società verificata. Gli investigatori fiscali procedono all'analisi critica del testo, con gli opportuni “*confronti*” con le persone indicate dall'impresa, per ottenere, laddove richiesti, i necessari ragguagli, al fine di acquisire piena contezza dei processi logici seguiti dall'impresa (o dal gruppo) per la determinazione del valore normale delle transazioni effettivamente realizzate. Al riguardo, potrebbero emergere problemi se il documento di *Policy* risulta scritturato solamente in lingua straniera, soprattutto se mediante l'utilizzo di un idioma poco comune. Sarebbe opportuno, in questi casi, che il gruppo multinazionale provvedesse sin dalla creazione della *Policy*, a dotare le proprie consociate, situate in ciascun Paese, di un documento di “*politica dei prezzi*” tradotto nella lingua ivi corrente. Sul punto, tuttavia, è bene precisare come nel nostro ordinamento non è previsto tale obbligo. Infatti, come anche sancito dalla prevalente giurisprudenza, il principio di obbligatorietà dell'uso della lingua italiana – previsto dall'art. 122 c.p.c. – si riferisce agli atti processuali “*in senso proprio*” e non anche ai documenti prodotti dalle parti;

¹⁰⁴ In dottrina viene fatta rilevare l'opportunità, peraltro rappresentata e contenuta nel Rapporto OCSE del 1995, di ricorrere alla predisposizione della *Policy* al fine di documentare e fissare nel tempo le informazioni e le notizie che sono state alla base della determinazione dei prezzi. Infatti, a distanza di anni, se variate nel tempo, potrebbe essere estremamente difficoltoso per l'azienda (se non impossibile) ricostruire per le necessità dell'Amministrazione finanziaria l'insieme di tali informazioni che pur “*lecitamente*” avevano influenzato i valori degli scambi di allora.

¹⁰⁵ Disciplinato dagli artt. 1-13 del D.Lgs 19.6.1997, n. 218.

¹⁰⁶ Disciplinato dall'art. 5-*bis* del D.Lgs 19.6.1997, n. 218.

¹⁰⁷ Disciplinato dall'art. 14 del D.Lgs 19.6.1997, n. 218.

ragion per cui, quando questi ultimi risultano redatti in lingua straniera, il giudice, ai sensi dell'art. 123 c.p.c., ha la facoltà, e non l'obbligo, di nominare un traduttore¹⁰⁸.

Il criterio espresso dalla *Policy* può essere censurato dall'Amministrazione finanziaria sia sulla base di evidenti incongruenze contenute nel documento, come pure facendo ricorso ad elementi che prescindono dallo stesso, quali possono essere le informazioni, i dati e le notizie derivanti dalla documentazione “*extracontabile*” esaminata ed acquisita agli atti il giorno dell'accesso operativo. Non è, ad esempio, escluso il rinvenimento di una “*contabilità parallela*” attestante i reali prezzi di trasferimento applicabili alle relazioni internazionali infragruppo.

A *latere* di tale eventualità, invero, ricorrono più frequentemente le “*rettifiche*” ai prezzi di trasferimento operate mediante il ricorso agli indizi reperiti *ictu oculi* dagli investigatori del Fisco che, coordinati tra loro, possono assumere natura probatoria della condotta di delocalizzazione del reddito tenuta dall'azienda (si pensi, ad esempio, a prospetti, *reports*, pareri e studi sia interni al gruppo che provenienti da fonte esterna, come studi professionali, ecc., dai quali emergano puntuali indicazioni dei prezzi “*reali*” diversi da quelli in concreto applicati alle transazioni oggetto di controllo).

Qualora, invece, il gruppo multinazionale non disponga, in quanto non predisposto, del documento di *Policy*, la prassi seguita dai verificatori è quella, comunque, di richiedere all'impresa la descrizione dei criteri cui si è attenuta per pervenire ai prezzi praticati nelle relazioni economiche infragruppo oggetto di controllo¹⁰⁹ (tale richiesta può essere limitata ai rapporti ritenuti più significativi, anche per non aggravare di incombenze particolarmente onerose l'azienda, magari selezionati sulla base delle evidenze emergenti dallo schema sopra richiamato, che raggruppa, distinte per tipologia, le operazioni internazionali poste in essere con imprese non residenti).

Nel corso dei cd. *riscontri sostanziali*, come più volte sopra riportato, i verificatori hanno la facoltà di chiedere delucidazioni, ragguagli al contribuente ma anche a terzi soggetti (i suoi dipendenti, collaboratori, ecc.) che possono fornire utili indicazioni.

¹⁰⁸ In sostanza, gli atti processuali (es., la “*procura*”), vanno presentati esclusivamente in lingua italiana. Per gli altri documenti, invece, è cura dell'Amministrazione, se non è in grado di comprendere il testo, di valutare l'opportunità di ricorrere ad un traduttore. Si citano, *ex multis*: Cass., Sez. 3 Civ., 11.10.2005, n. 19756; CTR Abruzzo, Sez. I, 18.4.2000, n. 60.

¹⁰⁹ La dottrina auspica che le richieste in tale direzione dell'Amministrazioni finanziaria siano limitate per tener conto dei costi ed oneri amministrativi cui incorrono le aziende e che, comunque, non comportino spese sproporzionate rispetto alle circostanze. Al riguardo, si cita Piazza M., *op. cit.*, p. 1156.

Sull'argomento, il Piazza, inoltre, rileva che l'Unione Europea sembra condividere le linee tracciate dall'OCSE, considerando in capo all'impresa l'onere di produrre, ragionevolmente, la documentazione giustificativa in relazione e proporzionalmente alla complessità dei vari casi oggetto di controllo. E ancora, fa notare il Piazza, l'Unione Europea sembra raccomandare alle imprese comunitarie l'osservanza del principio del *prudent business manager*, cioè del principio di prudenza nell'elaborazione di politiche di *transfer pricing* che possano essere paragonate a strategie similari adottate da soggetti indipendenti.

Talvolta, peraltro, tali soggetti intendono rilasciare spontaneamente opportune dichiarazioni per chiarire determinati aspetti oggetto di disamina. Per quanto concerne la validità giuridica di tali elementi non mancano in giurisprudenza orientamenti volti a considerare “*confessioni stragiudiziali*” le dichiarazioni rese direttamente dal contribuente¹¹⁰ e, pertanto, costituenti piena prova ai sensi dell’art. 2734 c.c. Siamo, in sostanza, di fronte a quella che – nel gergo giuridico – rappresenta una vera e propria “*confessione*” utilizzabile, nel nostro contesto, per le eventuali rettifiche del reddito (si pensi all’amministratore che fornisca indicazioni che consentono di determinare i reali prezzi da praticare nei rapporti infragruppo). Secondo la dottrina prevalente, invece, le menzionate dichiarazioni assumono valore di semplici ammissioni suscettibili del libero apprezzamento del giudice¹¹¹.

Con riferimento alle dichiarazioni rese da terzi soggetti, si ricorda che, in ambito tributario, la prova testimoniale non è ammessa, *ex art.* 7, co. 4, del D.Lgs. 31.12.1992, n. 546. Pertanto, taluna dottrina ritiene che l’accertamento non possa fondarsi su tali dichiarazioni di terzi¹¹². Le contrastanti posizioni assunte a riguardo dalla giurisprudenza¹¹³ sono state sostanzialmente dipanate dalla Corte Costituzionale¹¹⁴ che ha proposto per l’utilizzabilità processuale delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte dall’Amministrazione finanziaria nella fase procedimentali, attribuendo loro, comunque, un valore di elemento indiziario che può concorrere a formare il libero convincimento del giudice. Mentre, di per sé, tali dichiarazioni non sono in grado di costituire il fondamento della decisione. Il contenuto di tali indicazioni è stato, poi, sostanzialmente recepito dalla giurisprudenza¹¹⁵.

È rilevante rappresentare che, nel corso delle ispezioni documentali, qualora il contribuente abbia attivato una delle procedure per prevenire possibili controversie con l’Amministrazione finanziaria in materia di *transfer pricing*, quale il “*ruling internazionale*” (la cui documentazione è già stata acquisita agli atti il giorno dell’accesso o nei giorni immediatamente successivi), i funzionari del Fisco procedono ai pertinenti riscontri per appurare il rispetto di quanto “*pattuito*”.

A questo punto, si ritiene opportuno sviluppare in maniera sistematica gli approcci metodologici ispettivi prendendo in considerazione le diverse operazioni che possono

¹¹⁰ Cfr. Cass., Sez. I Civ., 5.11.1998 (dep. 22.2.1999), n. 1481.

¹¹¹ Cfr. Pezzuto G., Screpanti S., “*La verifica fiscale*”, Milano, 2006, p. 196.

¹¹² Cfr. Fiorentino in *Accertamento tributario, presunzioni gravi, precise e concordanti e valore delle dichiarazioni rese d terzi in processi verbali di constatazione*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5/98, p. 1433.

¹¹³ In favore della legittima utilizzazione alla base delle riprese fiscali si citano: CTP di Brindisi, 6.11.1997, n. 453 e Cass., Sez. I, 14.7.1999, n. 14427. Di parere contrario: Ordinanza CTP Chieti, Sez. IV, 22.1.1999, n. 223.

¹¹⁴ Ci si riferisce alla decisione 12.1.2000, n. 18.

¹¹⁵ Cfr. Cass., 25.3.2002, n. 4269; Cass., 26.3.2003, n. 4423. Quest’ultima ha manifestato la possibilità di utilizzare, a titolo di valore indiziario, in favore del contribuente le dichiarazioni rese da terzi.

caratterizzare i rapporti economici tra un'azienda domestica e le consociate non residenti, così come individuate dalla menzionata Circolare ministeriale 22.9.1980, n. 32.

7.3 Le ispezioni documentali: acquisti e vendite di beni materiali

Le compravendite internazionali infragrappo aventi ad oggetto beni materiali caratterizzano molto spesso i rapporti economici delle imprese operanti sul nostro territorio nazionale. Ovviamente, ci si riferisce alle relazioni intercorrenti tra imprese legate tra loro sia dal cd. vincolo del “controllo giuridico” (di cui all’art. 2359 c.c.) che da quello di tipo “economico/funzionale”.

È bene ricordare che tali transazioni, con riguardo alla loro valorizzazione da un punto di vista fiscale, sono assoggettate alla presunzione legale assoluta (*juris et de jure*) sancita dall’art. 110, co. 7, del DPR 22.12.1986, n. 917 il quale prevede 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 di beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti determinato a norma del comma 2, se ne derivano aumento del reddito; la stessa disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le Autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali «procedure amichevoli» previste dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi. La presente disposizione si applica anche per i beni ceduti e i servizi prestati da società non residenti nel territorio dello Stato per conto delle quali l’impresa esplica attività di vendita e collocamento di materie prime o merci o di fabbricazione o lavorazione di prodotti”.

La norma statuisce espressamente che le relazioni economiche interne alle imprese multinazionali debbano essere effettuate applicando il valore normale, per la cui determinazione, il comma 2 dell’art. 110, del citato DPR 917/1986 (richiamato dal menzionato comma 7) rimanda alle previsioni contenute nell’art. 9 dello stesso “decreto”. In particolare, il comma 3, del predetto art. 9 del DPR 917/1986, recita come segue:

“Per valore normale, salvo quanto stabilito nel comma 4 per i beni ivi considerati, 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”.

Il successivo comma 4, sostanzialmente riferito ad azioni ed obbligazioni, infine, prevede:

“Il valore normale è determinato:

- a) per le azioni, obbligazioni e altri titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell’ultimo mese;*
- b) per le altre azioni, per le quote di società non azionarie e per i titoli o quote di partecipazione al capitale di enti diversi dalle società, in proporzione al valore del patrimonio netto della società o ente, ovvero, per le società o enti di nuova costituzione, all’ammontare complessivo dei conferimenti;*
- c) per le obbligazioni e gli altri titoli diversi da quelli indicati alle lettere a) e b), comparativamente al valore normale dei titoli aventi analoghe caratteristiche negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri e, in mancanza, in base ad altri elementi determinabili in modo obiettivo”.*

È evidente che il legislatore ha inteso rivolgere *erga omnes*, ai destinatari delle norme in argomento, precise e puntuali previsioni che, tuttavia, hanno spesso procurato non pochi problemi applicativi in sede di controllo, sia all’Amministrazione finanziaria che alle imprese, le quali, infatti, in diverse occasioni, sono giunte a visioni contrapposte che hanno dato origine ai contenziosi di cui la giurisprudenza nazionale, chiamata a dirimerli, è testimone.

In materia di *transfer pricing*, la Circolare 22.9.1980, n. 32 del Ministero delle Finanze (*in primis*) e le Circolari n. 42 del 12.12.1981 e n. 53/E del 26.2.1999 (*in secundis*) evidenziano i notevoli sforzi interpretativi fatti dall’Amministrazione finanziaria per chiarire gli effettivi ambiti operativi delle citate disposizioni, recependo, ben si sa, le indicazioni offerte sull’argomento dall’OCSE¹¹⁶.

¹¹⁶ Ci si riferisce, nella fattispecie, al Rapporto OCSE del 1979. Le successive indicazioni dell’OCSE, comunque, sono sempre ampiamente considerate e valutate dai protagonisti dei contesti di cui si occupano.

Si ritiene che la Circolare n. 32 del 1980, per le diverse tipologie di transazioni internazionali (e quindi anche per la compravendita di beni materiali) offra validi spunti per l'individuazione delle efficaci metodologie operative da porre in essere in fase di controllo ispettivo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Nel caso di rapporti economici infragruppo con consociate non residenti aventi ad oggetto beni materiali gli operatori del Fisco dispongono, per ciascun prodotto, dei prezzi praticati dall'azienda (sulla base delle fatture di acquisto e/o di vendita solitamente elencate in un prospetto di sintesi, per un'immediata facile lettura) e dei quali si intende verificarne il rispetto del loro apprezzamento in termini di valore normale (ovvero del "prezzo di mercato", o di "libera concorrenza").

La Circolare n. 32, adeguandosi alle *Guidelines* del 1979, ha individuato tre distinti metodi per la determinazione del valore normale che si espongono di seguito:

I. Il metodo del confronto del prezzo (*Comparable Uncontrolled Price method*):

In base a tale criterio la congruità della transazione viene accertata confrontando il prezzo in verifica con quello che verrebbe praticato per transazioni comparabili tra imprese indipendenti (cd. "confronto esterno"), ovvero tra una delle imprese che effettua la transazione e un'impresa indipendente (cd. "confronto interno").

A. il "confronto esterno":

Le difficoltà applicative del "confronto esterno" sono evidenti. Infatti, per quanto le transazioni in disamina abbiano ad oggetto beni di largo consumo, è veramente complicato per l'Amministrazione finanziaria ritenere di poter trovare sul mercato beni compravenduti tra imprese indipendenti totalmente comparabili e che, quindi, siano in possesso dei requisiti previsti dall'art. 9 del TUIR¹¹⁷ (*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*). Peraltro, anche in presenza di beni all'apparenza simili a quelli dell'azienda verificata, gli operatori del Fisco potrebbero non conoscere le insite caratteristiche che spesso, invece, giustificano le sostanziali differenze dei prezzi praticati. Si pensi, ad esempio, alla composizione del bene (le diverse materie prime), al mercato ove viene commercializzato, agli aspetti qualitativi del bene (il marchio ad esso attribuito assume sicura rilevanza), agli elementi di carattere commerciale che incidono certamente sul prezzo

¹¹⁷ Sul punto, Capolupo S. fa notare che potrebbe risultare assai difficile individuare una transazione tra imprese indipendenti aventi ad oggetto un bene simile nelle stesse condizioni della controllata. Uno dei rarissimi esempi viene indicato in quei beni che, per importanza ed interesse economico generale, danno luogo alla formazione di listini internazionali per effetto dei prezzi contrattati durante gli scambi, come succede per il petrolio greggio (Cfr. Capolupo S., " *Manuale dell'accertamento delle imposte*", Milano, 2007, p. 1078.

praticato (le spese di trasporto, l'imballaggio, la pubblicità, la garanzia, i tassi di cambio per le transazioni "esteri", le condizioni generali di vendita, le vendite promozionali, gli sconti sulla quantità, ecc.). Per l'individuazione del valore normale dei beni, secondo il criterio del "confronto esterno", occorre ricercare l'azienda indipendente che produca e/o commercializzi un bene comparabile a quello oggetto di verifica. L'art. 9 del TUIR, in proposito, rimanda espressamente alle mercuriali e ai listini delle Camere di Commercio nonché alle tariffe professionali. Tali organismi, infatti, provvedono, anche con apposite commissioni tecniche, alla rilevazione dei prezzi di molteplici categorie di prodotti (ad esempio, con riguardo ai beni all'ingrosso, al dettaglio, alle tariffe professionali, ecc., che spesso sono consultabili anche mediante collegamento ad "internet"¹¹⁸). Tuttavia, si ribadisce che, per un confronto "oggettivo", non si può prescindere dalla conoscenza degli elementi che concorrono alla formazione del prezzo del bene confrontabile (in questo caso, ad esempio, attento presso le tariffe contenute nelle "mercuriali") per eseguire, se necessario, i pertinenti "aggiustamenti" di omogeneizzazione. Tale aspetto può incontrare qualche attenuazione per quei beni il cui prezzo è fissato ad esempio dalle Borse Merci. Tuttavia, è necessario, anche in questi casi, riscontrare le ulteriori condizioni commerciali che possono caratterizzare le transazioni verso le consociate estere (i beni comparabili, infatti, oltre che della stessa specie devono anche essere, come visto, in condizioni di libera concorrenza, 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). Analoghi problemi, si ritiene, non vengano meno anche nel caso in cui il valore normale dei beni da comparare sia ricercato nei siti internet di terze aziende indipendenti operanti nello stesso settore commerciale dell'impresa sottoposta a verifica ove, magari, per fini pubblicitari, hanno inteso rendere visibili i propri listini prezzi, ma, ovviamente, privi di ogni indicazione circa la intrinseca composizione. Con riferimento alla possibilità dell'Amministrazione finanziaria di procedere direttamente ad acquisire dati e notizie presso terze imprese indipendenti (perché ritenute confrontabili con l'azienda verificata in quanto si ha cognizione di transazioni effettuate verso imprese residenti nello stesso Paese della società consociata alla verificata ed aventi ad oggetto beni simili), si ritiene di esprimere parere positivo in virtù dei poteri sanciti dall'art. 32, co. 1,

¹¹⁸ Presso la Camera di Commercio di Milano, ad esempio, è presente l'Ufficio Prezzi consultabile al sito www.mi.camcom.it.

n. 8-bis) del DPR 29.9.1973, n. 600¹¹⁹, il quale prevede la possibilità di “*invitare ogni soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi*”. Invero, la formulazione adottata dal legislatore appare ambigua, atteso che i rapporti rilevanti ai fini della richiesta sono quelli intrattenuti con il contribuente, senza precisare se con tale locuzione ci si riferisca al soggetto ispezionato (o meno); tuttavia, il legislatore, quando ha inteso riferire l’esercizio dei poteri dell’Amministrazione finanziaria esclusivamente al destinatario dell’accertamento, lo ha espressamente indicato, impiegando una puntuale espressione (“*ai fini dell’accertamento nei loro confronti*”), come si può rilevare nel medesimo art. 32, co. 1, nn. 2), 3), 4) e 8) del DPR 600/1973. Peraltro, l’Amministrazione finanziaria può ricorrere, in combinato disposto con il menzionato articolo, ai poteri di cui all’art. 51, co. 2, n. 5) del DPR 26.10.1972, n. 633 che, con un’espressione più efficace, consente di “*invitare qualsiasi soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, documenti e fatture relativi a determinate cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevute ed a fornire ogni informazione relativa alle operazioni stesse*”. La legittimazione all’esercizio di tali poteri solleva perplessità in merito alla possibilità (o meno) di utilizzare le informazioni da parte dell’Amministrazione finanziaria la quale, infatti, per sostenere l’eventuale pretesa erariale in materia di “*prezzi di trasferimento*”, deve necessariamente “*scoprire le carte*” ed esibire anche al contribuente controllato¹²⁰ gli elementi di prova acquisiti, rappresentati da notizie, documenti e informazioni reperite presso le menzionate terze aziende indipendenti che potrebbero non aver alcun interesse a far conoscere – peraltro, per motivi fiscali che non le coinvolgono – le proprie politiche di determinazione del prezzo del bene ritenuto comparabile con quello oggetto di verifica. Ovviamente ci si riferisce all’eventualità che il terzo soggetto economico intraveda nel comportamento degli Organi amministrativi dello Stato una violazione del diritto della *privacy*, di cui al D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, se non addirittura del diritto tutelato penalmente della “*rivelazione di segreti scientifici o industriali*” di cui all’art. 623¹²¹ del codice penale. Sul punto, ferme restando le limitazioni di carattere penale (cui devono attenersi anche i verificatori

¹¹⁹ Così come modificato dall’art. 37, co. 32, lettera b) del D.L. 4.7.2006, n. 223, convertito dalla L. 4.8.2006, n. 248 (in vigore dal 4.7.2006).

¹²⁰ Al fine di consentirgli un legittimo diritto alla difesa secondo gli ordinari strumenti previsti.

¹²¹ Diviene responsabile della violazione penale di cui si sta trattando, a querela della persona offesa, chiunque, venuto a cognizione per ragioni del suo stato o ufficio, o della sua professione o arte, di notizie destinate a rimanere segrete, sopra scoperte o invenzioni scientifiche o applicazioni industriali, le rivela o le impiega a proprio o altrui profitto. Il delitto è punito con la pena della reclusione fino a due anni.

dell'Amministrazione finanziaria nell'esercizio dell'attività di verifica fiscale), con le condotte sopra descritte, attinenti all'esercizio dei poteri idonei allo svolgimento delle proprie funzioni istituzionali, non si rilevano contrasti con la normativa sulla *privacy*¹²². Per la determinazione del valore normale secondo la metodologia appena descritta, può assumere rilevanza il contenuto riportato nella cd. *Policy* (se esistente), che può evidenziare notizie (sulla base di studi effettuati anche da terzi professionisti) in ordine al confronto con i prezzi praticati in condizioni simili da terze imprese. L'analisi critica del documento, come pure della documentazione contabile ed extracontabile acquisita agli atti della verifica può fornire indicazioni rilevanti in ordine a tali valorizzazioni. Secondo il metodo del confronto del prezzo (*Comparable Uncontrolled Price method*) attuato mediante il "confronto esterno", si ritiene che l'attività ispettiva possa essere eseguita secondo le modalità riportate nella tavola 3:

Tavola 3 – Metodologia delle ispezioni documentali per acquisti e vendite di beni materiali secondo il metodo del "Confronto del Prezzo" (esterno)

- Ricercare sul mercato nazionale l'azienda che "tratti" un bene comparabile simile compravenduto in maniera indipendente verso una società sita nello stesso Paese in cui risiede la consociata della verificata.
- Rilevare gli elementi tipici che caratterizzano i due beni oggetto di comparazione evidenziandone le verosimili "differenze", in termini di prodotto, di funzione esercitata dall'azienda e quant'altro possa incidere sulla determinazione del prezzo (ad esempio, nel prezzo di un bene sono comprese le spese di trasporto che magari mancano in quello comparabile, ecc.).
- Procedere ai cd. "aggiustamenti" (così definiti anche dalla Circolare ministeriale n. 32 del 1980), al fine precipuo di eliminare le menzionate differenze e rendere omogenei i beni tra loro e, conseguentemente, confrontabili i relativi prezzi, consentendo ai verificatori di formulare oggettive considerazioni di merito¹²³.

¹²² Cfr. Parte II, capitolo 17, del "Manuale del Transfer Pricing" in corso di pubblicazione, cui si rimanda per ulteriori approfondimenti.

¹²³ La Circolare n. 32 del 1980 riporta una esemplificazione alquanto scolastica.

B. il “*confronto interno*”¹²⁴:

Il metodo del “*confronto interno*” offre maggiori gradi di attendibilità, atteso che le notizie e le informazioni delle transazioni oggetto di comparabilità attengono allo stesso soggetto verificato. Gli operatori del Fisco, di norma, sulla base della documentazione acquisita agli atti della verifica procedono alla ricerca di possibili compravendite (naturalmente aventi ad oggetto lo stesso bene ceduto e/o acquistato presso le consociate non residenti) effettuate verso terze imprese indipendenti, possibilmente situate nello stesso Paese della consociata nazionale¹²⁵.

In questa fase, nel rispetto dei principi di collaborazione, il contribuente può essere coinvolto nella materiale individuazione delle operazioni “*interne*” confrontabili, procedendo ad estrazioni, elaborazioni e stesura di *reports* da fornire ai funzionari verificatori. Al riguardo, assumono significativa rilevanza i listini e le tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi, come richiesto dall’art. 9 del TUIR. L’azione ispettiva deve comunque evolvere verso la rilevazione di tutte le caratteristiche peculiari che incidono sulla determinazione del prezzo nelle distinte transazioni (quelle infragruppo e quelle comparabili) per individuare le verosimili “*differenze*” rilevanti. Solo a seguito a tali precise operazioni, diviene praticabile la cd. fase di “*aggiustamento*” volta a rendere disponibili prezzi omogenei e quindi confrontabili. Enormi difficoltà nell’applicazione del metodo del confronto interno derivano qualora nell’azienda verificata siano presenti transazioni verso soggetti indipendenti, ma siti in Paesi diversi da quello della consociata rilevante. A parità di tutte le altre condizioni, infatti, è possibile permangano differenze di prezzo derivanti esclusivamente dalle condizioni socio-politico-economiche dei diversi Paesi. Peraltro, in tal caso, appaiono veramente improbabili tentativi di qualunque tipo per praticare gli aggiustamenti volti a rendere confrontabili i prezzi. A complicare ulteriormente l’attività di riscontro dell’Amministrazione finanziaria subentra la (non rara) possibilità che il soggetto ispezionato intrattenga compravendite di beni, sottoposti alla disciplina del *transfer pricing*, solamente con aziende consociate. Naturalmente, assumono rilevanza nella determinazione del valore normale gli elementi che possono derivare dalla disamina della documentazione contabile ed extracontabile acquisita agli atti della verifica e da ogni altra attività di natura ispettiva eventualmente posta in essere. Tenuto conto di quanto precede, si ritiene che le operazioni ispettive in

¹²⁴ È il metodo consigliato dalla citata Circolare n. 32/1980 e dalla dottrina prevalente.

¹²⁵ Ciò consentirebbe di rispettare l’indicazione dell’influenza sul prezzo del “*mercato rilevante*”, richiesta dal Ministero con la Circolare n. 32/1980.

materia di *transfer pricing*, secondo il metodo del confronto del prezzo (“*Comparable Uncontrolled Price method*”), possano avere ad oggetto le attività riportate nella tavola 4:

Tavola 4 – Metodologia delle ispezioni documentali per acquisti e vendite di beni materiali secondo il metodo del “*Confronto del Prezzo*” (interno)

- Rilevare l’effettuazione da parte dell’azienda ispezionata di compravendite dei beni sottoposti alla disciplina del *transfer pricing* verso terze imprese indipendenti, con sede fiscale nello stesso Paese di residenza della consociata della verificata.
- Ricercare gli elementi tipici che caratterizzano i due beni oggetto di comparazione e rilevarne le verosimili “*differenze*”, in termini di prodotto e di funzione esercitata dall’azienda e quant’altro possa incidere sulla determinazione del prezzo.
- Procedere ai cd. “*aggiustamenti*”, per rendere omogenei i beni tra loro e, conseguentemente, confrontabili i relativi prezzi, consentendo ai verificatori di formulare oggettive considerazioni di merito¹²⁶.

II. Il metodo del prezzo di rivendita (*Resale Price method*):

È indicato per le imprese che acquistano beni presso consociate non residenti e provvedono alla mera rivendita (senza ulteriori fasi di trasformazione, che complicherebbero la valutazione rendendo, peraltro, forse più opportuna l’applicazione del metodo del costo maggiorato che si vedrà *infra*) a soggetti economici indipendenti. Infatti, la Circolare ministeriale n. 32 del 1980 prevede che per determinare il valore normale dei beni acquistati dall’impresa in verifica presso una consociata non residente, occorre prendere in considerazione il prezzo di rivendita di tali beni ad imprese indipendenti e decurtare un margine di utile lordo¹²⁷. Quest’ultimo, nei fatti, rappresenta la remunerazione della funzione di intermediario commerciale svolta dall’impresa sottoposta a verifica (il margine di

¹²⁶ La Circolare n. 32/1980 riporta una esemplificazione alquanto scolastica.

¹²⁷ Dato dalla formula: $(\text{ricavi} - \text{costi})/\text{ricavi}$; moltiplicando per 100 si ottiene l’indice percentuale. Il margine di utile netto invece deriva dalla seguente formula: $\text{utile}/\text{ricavi}$; anche in questo caso moltiplicando per 100 si ottiene l’indice percentuale. Appare utile definire anche il “*margine operativo lordo*” (MOL) che è un indicatore di redditività che evidenzia il reddito di un’azienda basato solo sulla sua gestione caratteristica al lordo della gestione finanziaria (interessi), della gestione fiscale (tasse) e del deprezzamento di beni e ammortamenti. In formula: $\text{ricavi} - \text{costi dei prodotti venduti} - \text{costi dei servizi} - \text{costi del personale}$. Se al MOL si sottraggono anche gli ammortamenti si ottiene il “*margine operativo netto della gestione*”.

utile lordo, in sostanza, è pari ai costi sostenuti dall'azienda intermediaria maggiorati dell'utile netto che la medesima trattiene per sé). È importante, quindi, rilevare il congruo margine di utile lordo spettante all'azienda. Secondo le indicazioni fornite dalla Circolare ministeriale n. 32 del 1980, esso può essere determinato prendendo in considerazione il margine di utile fruito dalla medesima azienda per beni simili acquistati e rivenduti presso aziende indipendenti (cd. "*confronto interno*"), oppure, in mancanza, dal margine di utile di cui si giova una terza società indipendente nazionale che, al pari della verificata, acquista e rivende beni simili mediante rapporti con fornitori e clienti indipendenti (cd. "*confronto esterno*"). Nel caso in cui il soggetto economico ispezionato non provveda alla rivendita dei menzionati beni (ad esempio, perché utilizzati esclusivamente al proprio interno) ovvero i destinatari siano solamente altre aziende consociate (pertanto, facenti parte del medesimo "*sistema d'impresa*"), la menzionata Circolare ministeriale non esclude la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di ricercare il prezzo di rivendita da cui decurtare il margine di utile lordo presso terze società indipendenti che commercializzano un bene simile.

A. il "*confronto interno*":

L'Amministrazione finanziaria, riscontrando che il soggetto ispezionato svolge una mera attività di commercializzazione di beni, può orientare la propria attività di riscontro sostanziale in materia di *transfer pricing* verso il metodo del prezzo di rivendita. Solitamente, dalla disamina dei documenti contabili acquisiti agli atti della verifica e con la collaborazione del contribuente viene individuato il prezzo di (ri)vendita a terzi clienti indipendenti dei beni in precedenza acquistati presso la consociata non residente. Quindi occorre determinare il "*congruo*" margine di utile lordo spettante all'azienda verificata per la funzione intermediaria svolta, di modo che, decurtandolo dal medesimo prezzo di (ri)vendita, si addivene al valore normale degli acquisti sostenuti presso la consociata, da confrontare con il valore documentato dalle fatture d'acquisto (se del caso, occorre procedere alle relative determinazioni di competenza). Con il metodo del "*confronto interno*", il congruo margine di utile lordo viene determinato prendendo in considerazione (laddove presenti) da una parte le (ri)vendite di prodotti simili effettuate dalla società in verifica a clienti indipendenti e dall'altra i corrispondenti acquisti effettuati, però, presso terzi fornitori indipendenti. Gli organi verificatori, pertanto, anche con la collaborazione del contribuente, predispongono gli elenchi rappresentativi di tali transazioni. In tal modo, si ottiene evidenza dei due processi da porre a comparazione, dove il ruolo di intermediario è svolto sempre dall'azienda ispezionata, ed in particolare:

- 1) “*transazione oggetto di verifica*”:
 - la consociata non residente cede beni all’intermediaria verificata;
 - l’intermediaria verificata (ri)vende gli stessi beni a terzi clienti indipendenti;
- 2) “*transazione comparabile*”:
 - un terzo fornitore cede beni simili all’intermediaria verificata;
 - l’intermediaria verificata (ri)vende gli stessi beni a terzi clienti indipendenti;

A questo punto, può essere determinato il margine di utile lordo di entrambe le compravendite, ove, naturalmente, quello relativo alla transazione comparabile (poiché riferito ai rapporti intrattenuti dal soggetto verificato con aziende indipendenti) assume riferimento per l’effettiva congruità. Il procedimento continua prestando particolare attenzione alle circostanze che possono differentemente incidere sul margine di utile lordo (con particolare riguardo al tipo di prodotto, alle funzioni esercitate dal produttore, all’effetto sul prezzo di funzioni particolari dell’intermediario, al mercato geografico). Assume rilevanza l’individuazione dell’effettivo ruolo svolto dall’azienda nell’intermediazione commerciale di entrambe le transazioni, degli eventuali costi aggiuntivi che la medesima eventualmente si accolla nella rivendita (spese di *marketing*, pubblicità, assistenza e garanzia ai clienti, trasporto ecc.). Naturalmente, il margine di utile riconoscibile all’azienda dipende anche dall’effettivo rischio d’impresa assunto (o meno) dalla medesima. In tale contesto è necessario rilevare:

- se gli acquisti dei beni sono in esclusiva funzione degli ordini precedentemente effettuati dai propri clienti;
- se l’azienda dispone di magazzini per lo stoccaggio dei beni invenduti;
- se essa assume effettivi rischi finanziari di carattere commerciale, che vengono meno qualora il pagamento della merce per l’acquisto presso la propria consociata non residente è subordinato all’effettuazione del pagamento da parte del cliente.

Tenendo conto di tali circostanze, l’Amministrazione finanziaria può procedere ai cd. “*aggiustamenti*” per determinare l’effettivo congruo margine di utile lordo spettante all’azienda in verifica con riferimento alle compravendite oggetto di analisi (ovvero aventi ad oggetto i beni acquistati presso la consociata non residente). In tal modo, dal prezzo di (ri)vendita effettivamente praticato, si decurta il margine di utile lordo (determinato come appena descritto) e si addiviene al valore normale dei beni acquistati dall’intermediaria presso la consociata non residente. Naturalmente, se il valore normale risulta inferiore al prezzo documentato dalle fatture d’acquisto, si procederà alle



opportune rettifiche della dichiarazione fiscale della società¹²⁸. È evidente la complessità di attuazione del metodo in argomento, in quanto sono richieste particolari e dettagliate analisi all'Amministrazione finanziaria (in termini di individuazione degli aspetti che caratterizzano l'effettiva funzione esercitata dall'impresa e la loro obiettiva valutazione)¹²⁹. Comunque, anche per la determinazione del valore normale secondo la metodologia sopra descritta, i funzionari del Fisco tengono in debita considerazione tutte le notizie, i dati e le informazioni che possono derivare dalla disamina della documentazione contabile ed extracontabile acquisita agli atti della verifica e da ogni altra attività di natura ispettiva eventualmente posta in essere. Si ritiene, pertanto, che le procedure di controllo sostanziale concernenti il metodo del prezzo di rivendita (*Resale Price method*) attuato mediante il “*confronto interno*”, possano concretizzarsi secondo le modalità riportate nella tavola 5:

¹²⁸ Si ricorda che ai sensi dell'art. 110, co. 7, secondo periodo, del TUIR, la norma disciplinante il *transfer pricing* si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le Autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali “*procedure amichevoli*” previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi.

¹²⁹ Si pensi alla difficoltà di determinare il compenso da riconoscere all'azienda che effettua una mera intermediazione, senza sostenere alcun costo aggiuntivo per la rivendita. In questi casi è evidente la considerazione secondo cui l'azienda debba maturare un margine di utile inferiore rispetto ad un'altra che, invece, svolge altre funzioni aggiuntive. Tuttavia, esprimere in termini numerici tale riconoscimento non è affatto agevole.

Tavola 5 – Metodologia delle ispezioni documentali per acquisti e vendite di beni materiali secondo il metodo del “Prezzo di rivendita” (esterno)

- Individuare la compravendita rilevante ai fini del controllo del *transfer pricing* (acquisto di beni presso consociata non residente e rivendita a terzi clienti indipendenti).
- Individuare la compravendita comparabile (acquisto di beni presso fornitori indipendenti e rivendita a terzi clienti indipendenti).
- Determinare i due margini di utile lordo.
- Rilevare gli elementi tipici che caratterizzano i citati margini di utile lordo ed individuarne le possibili “differenze”.
- Procedere ai cd. “*aggiustamenti*”, per individuare il congruo margine di utile lordo applicabile alla compravendita oggetto di controllo.
- Decurtare dal prezzo di (ri)vendita dei beni della transazione oggetto di controllo il menzionato margine di utile lordo addivenendo al “*valore normale*” dei beni acquistati presso la consociata non residente.
- Confrontare il citato valore normale con il prezzo documentato dalle fatture di acquisto e formulare le considerazioni di merito.

B. il “*confronto esterno*”:

Si ricorre al cd. *confronto esterno*, sostanzialmente, quando l’azienda intermediaria ispezionata non risulta avvalersi anche di un fornitore indipendente di beni simili (condizione richiesta, come precedentemente esposto, nel caso del confronto interno) oppure quando i menzionati beni non vengono (ri)venduti (ad esempio, perchè trattenuti dall’azienda controllata che li utilizza) e/o (ri)venduti ad imprese comunque consociate della verificata. Con riferimento alle modalità di ricerca della transazione campione e alle criticità applicative si rimanda alle considerazioni sopra espresse allorquando ci siamo occupati del confronto esterno nel metodo del confronto del prezzo (*Comparable Uncontrolled Price method*). Per il resto, le procedure operative sono analoghe a quelle sopra riportate. Infatti, l’unica peculiarità è rappresentata dal fatto che la transazione campione da comparare con la transazione oggetto di verifica è quella realizzata da una struttura di imprese totalmente indipendente. Più in dettaglio, ad esempio:

- 1) “*transazione oggetto di verifica*”:
 - la consociata non residente cede beni all’intermediaria verificata;
 - l’intermediaria verificata (ri)vende gli stessi beni ad altre proprie consociate;
- 2) “*transazione comparabile*”:
 - un fornitore indipendente (scelto opportunamente tra quelli con sede nello stesso Paese del fornitore consociato che vende i beni all’azienda sottoposta a verifica) cede i beni ad un intermediario indipendente nazionale;
 - l’intermediario indipendente nazionale (ri)vende gli stessi beni a terzi clienti indipendenti (scelto opportunamente tra quelli con sede nello stesso Paese dell’azienda cliente dell’intermediario oggetto di verifica).

Gli operatori del Fisco, quindi, procedono alla determinazione del margine di utile lordo delle due transazioni, alla rilevazione delle possibili differenze (coinvolgenti gli aspetti funzionali delle aziende intermediarie) ed ai relativi aggiustamenti. In tal modo, viene individuato il margine di utile lordo ritenuto congruo da applicare, mediante la decurtazione, al prezzo di (ri)vendita dei beni praticato dall’intermediaria verificata, determinando il valore normale dei beni acquistati dalla predetta intermediaria presso la propria consociata non residente. Se il valore normale risulta inferiore al prezzo documentato dalla fatture d’acquisto, si procederà alle opportune rettifiche della dichiarazione fiscale della società¹³⁰. Naturalmente, utile supporto alle valutazioni dei funzionari verificatori potrebbe derivare dalla disamina della documentazione contabile ed extracontabile acquisita agli atti della verifica e da ogni altra attività di natura ispettiva eventualmente posta in essere. Secondo il metodo del prezzo di rivendita (*Resale Price method*) attuato mediante il “*confronto esterno*”, si ritiene che l’attività ispettiva possa essere eseguita mediante le attività riportate nella tavola 6:

¹³⁰ Si richiama il contenuto dell’art. 110, co. 7, secondo periodo, del TUIR.

Tavola 6 – Metodologia delle ispezioni documentali per acquisti e vendite di beni materiali secondo il metodo del “Prezzo di rivendita” (interno)

- Individuare la compravendita rilevante ai fini del controllo del *transfer pricing* (acquisto di beni presso consociata non residente e rivendita dei medesimi ad altre consociate¹³¹).
- Individuare la struttura comparabile che effettui la compravendita di beni simili (intermediario che acquista beni presso fornitori indipendenti e rivenda i medesimi a terzi clienti indipendenti).
- Determinare i due margini di utile lordo.
- Rilevare gli elementi tipici che caratterizzano i citati margini di utile lordo ed individuarne le possibili “differenze”.
- Procedere ai cd. “*aggiustamenti*”, per individuare il congruo margine di utile lordo applicabile alla compravendita oggetto di controllo.
- Decurtare dal prezzo di (ri)vendita dei beni della transazione oggetto di controllo il menzionato margine di utile lordo, addivenendo al “*valore normale*” dei beni acquistati presso la consociata non residente.
- Confrontare il citato valore normale con il prezzo documentato dalle fatture di acquisto e formulare le considerazioni di merito.

III. Il metodo del costo maggiorato (*Cost Plus method*)

Tale metodo è particolarmente indicato per le imprese produttive di beni che provvedono a cederli a consociate non residenti. In questo caso, il punto di partenza è rappresentato dal costo di produzione dei beni, al quale viene aggiunto il congruo margine di utile lordo che, come esposto in precedenza, rappresenta la remunerazione dell’attività prestata dall’impresa (il margine di utile lordo, in sostanza, è pari ai costi sostenuti dall’azienda di produzione maggiorati dell’utile netto che la medesima trattiene per sé). Per la rilevazione del margine di utile lordo, nel caso di specie, la Circolare ministeriale n. 32 del 1980, invita l’Amministrazione finanziaria a desumerlo prendendo in considerazione:

- le vendite effettuate dall’azienda produttrice di prodotti simili, sottoposta a verifica, a terze imprese indipendenti con sede nello stesso Paese della

¹³¹ Si ricorda che questa è una delle condizioni che induce l’Amministrazione finanziaria a ricorrere al confronto esterno.

consociata non residente (cd. “*confronto interno*”); ovvero, in mancanza delle citate vendite,

- una struttura operativa rappresentata da un’azienda di produzione indipendente (similare a quella oggetto di verifica) impegnata nella vendita, nei confronti di terze imprese indipendenti (con sede nello stesso Paese della consociata/cliente dell’azienda ispezionata), di prodotti similari a quelli delle transazioni controllate (cd. “*confronto esterno*”); ovvero, in mancanza di compravendite indipendenti,
- le funzioni svolte dal produttore verificato, previa comparazione delle stesse con quelle esercitate da terzi indipendenti “*confronto esterno residuale*”).

Il questo caso, i funzionari del Fisco debbono possedere un patrimonio di conoscenze della cd. contabilità analitica e/o industriale, in quanto, come già esposto, il margine di utile lordo viene propriamente applicato ai costi produttivi.

A. il “*confronto interno*”:

In questi casi, sulla base della documentazione acquisita agli atti e con la collaborazione del contribuente, è opportuno orientare l’attività ispettiva:

- all’individuazione delle transazioni delle cessioni di beni effettuate nei confronti della consociata non residente;
- all’individuazione delle cessioni di prodotti similari effettuate dall’azienda produttrice in verifica nei confronti di terzi clienti indipendenti, con sede nello stesso Paese della consociata non residente, e che assolva alle medesime funzioni (ad esempio: aziende di intermediazione commerciale, azienda di trasformazione, ecc.);
- all’acquisizione dei documenti (contabilità analitica) attestanti il dettaglio dei costi industriali che concorrono alla formazione dei prezzi dei prodotti ceduti alla consociata non residente ed alla terza azienda cliente indipendente.

In presenza di transazioni confrontabili, infatti, occorre analizzare le componenti dei costi di produzione, così come allocati dall’azienda in verifica, per le transazioni oggetto di analisi. Già in questa fase potrebbero emergere situazioni significative dal punto di vista sostanziale con la rilevazione, per esempio, di elementi economici (i.e., spese generali) che avrebbero dovuto concorrere (o avrebbero potuto concorrere parzialmente) alla composizione del costo di produzione dei prodotti di cui alle transazioni in verifica. Dopo aver riscontrato la correttezza (o meno) della composizione dei costi di produzione è possibile determinare il margine di utile lordo delle due transazioni, tenendo conto che quello relativo alla transazione comparabile assume riferimento per l’effettiva congruità (poiché riferito ai rapporti intrattenuti dal produttore verificato con clienti indipendenti). A questo punto si provvede alla comparazione di tutte le informazioni attinte in ordine alle due

transazioni oggetto di disamina che possono incidere sull'effettiva determinazione del congruo margine di utile lordo¹³² cui, pertanto, si rimanda. Tenendo conto di tali circostanze, l'Amministrazione finanziaria può procedere ai cd. “*aggiustamenti*” per determinare l'effettivo congruo margine di utile lordo spettante all'azienda in verifica, con riferimento alle vendite effettuate nei confronti della consociata non residente. In questo modo, al costo di produzione si aggiunge il margine di utile lordo (determinato come appena descritto) e si addiviene al valore normale dei beni ceduti dall'azienda verificata nei confronti della consociata non residente. Naturalmente, se tale valore normale risulta superiore al prezzo documentato dalla fatture di vendita, si procederà alle opportune rettifiche della dichiarazione fiscale della società¹³³. Come per gli altri metodi esaminati in precedenza, anche in tale circostanza l'attività ispettiva può essere influenzata da notizie, dati e informazioni derivabili dalla disamina della documentazione contabile ed extracontabile acquisita agli atti della verifica. Tanto considerato, secondo il metodo del costo maggiorato (*Cost Plus method*), attuato mediante il “*confronto interno*”, si ritiene che l'attività ispettiva possa essere effettuata ponendo in essere le attività riportate nella tavola 7:

¹³² Si fa riferimento, nella sostanza, agli elementi di cui ci si è occupati in occasione dell'esame del metodo del prezzo di rivendita e che sostanzialmente attengono al tipo di prodotto, alle funzioni esercitate dal produttore, all'effetto sul prezzo di funzioni particolari del produttore, al mercato geografico.

¹³³ Nel caso in cui il valore sia inferiore, si ricorda l'operatività dell'art. 110, co. 7, secondo periodo, del TUIR.

Tavola 7 – Metodologia delle ispezioni documentali per acquisti e vendite di beni materiali secondo il metodo del “Costo maggiorato” (esterno)

- Individuare le cessioni rilevanti ai fini del controllo del *transfer pricing* (produzione di beni e loro vendita nei confronti di una consociata non residente).
- Individuare le transazioni comparabili (impresa nazionale che produce beni simili e li cede a terzi clienti indipendenti con sede nello stesso Paese in cui si trova la consociata della società verificata, rispetto alla quale svolge identiche/simili funzioni).
- Determinare i due margini di utile lordo.
- Rilevare gli elementi tipici che caratterizzano i citati margini di utile lordo ed individuarne le possibili “differenze”.
- Procedere ai cd. “*aggiustamenti*”, per individuare il congruo margine di utile lordo applicabile alle vendite oggetto di controllo.
- Aggiungere ai costi di produzione dei beni ceduti alla consociata non residente il menzionato margine di utile lordo, addivenendo al “*valore normale*” dei beni venduti alla medesima.
- Confrontare il citato valore normale con il prezzo documentato dalle fatture di vendita e formulare le considerazioni di merito.

B. il “*confronto esterno*”:

Il confronto esterno diviene praticabile allorquando l'azienda produttrice non cede i medesimi beni anche a clienti indipendenti siti nello stesso Paese della consociata e che svolgano identiche funzioni. Le problematiche relative alla ricerca della transazione campione esterna e alle possibili criticità operative sono sostanzialmente le medesime esposte in occasione dell'esame del confronto esterno relativo al metodo del confronto del prezzo (*Comparable Uncontrolled Price method*) cui, pertanto, si rimanda. Per il resto, una volta individuata la struttura indipendente protagonista della transazione campione da comparare con la transazione oggetto di verifica si procede, nei fatti, ai medesimi riscontri sostanziali sopra descritti. Ad esempio:

1) *transazione oggetto di verifica*:

la società produttrice oggetto di verifica cede beni ad una consociata non residente;

2) *transazione comparabile*:

una società nazionale indipendente produttrice di beni simili a quelli dell'azienda in verifica cede i beni ad un terzo cliente indipendente (è opportuno che abbia sede nello stesso Paese del cliente consociato dell'azienda verificata).

Con il possesso di tutte le informazioni necessarie, i verificatori sono in grado di determinare il margine di utile lordo delle due transazioni, di rilevare le possibili differenze (coinvolgenti il prodotto, le funzioni svolte dall'azienda produttrice ed il mercato rilevante) e di effettuare i relativi aggiustamenti. In tal modo, viene individuato il margine di utile lordo ritenuto congruo da aggiungere al costo di produzione dei beni dell'azienda verificata, determinando il valore normale dei beni ceduti dalla medesima nei confronti della consociata non residente. Se il valore normale risulta superiore al prezzo documentato dalla fattura di vendita, si procede alle opportune rettifiche della dichiarazione fiscale della società¹³⁴. La disamina della documentazione contabile ed extracontabile acquisita agli atti della verifica, come pure ogni altra attività di natura ispettiva eventualmente posta in essere, sono in grado di fornire utili indicazioni per l'effettuazione del controllo sostanziale di merito. Si ritiene che i riscontri sostanziali, secondo il metodo del costo maggiorato (*Cost Plus method*), attuato mediante il “*confronto esterno*”, possano essere effettuati ponendo in essere le attività riportate nella tavola 8:

¹³⁴ Si veda, in proposito, l'art. 110, co. 7, secondo periodo, del TUIR.

Tabella 8 – Metodologia delle ispezioni documentali per acquisti e vendite di beni materiali secondo il metodo del “Costo maggiorato” (interno)

- Individuare la compravendita rilevante ai fini del controllo del *transfer pricing* (cessione dei beni prodotti nei confronti di una consociata non residente).
- Individuare la struttura comparabile (produttore nazionale che cede i beni prodotti ad un terzo cliente indipendente con sede nello stesso Paese in cui si trova la consociata dell’azienda verificata e che svolga, pressoché, identiche funzioni).
- Determinare i due margini di utile lordo.
- Rilevare gli elementi tipici che caratterizzano i citati margini di utile lordo ed individuarne le possibili “differenze”.
- Procedere ai cd. “*aggiustamenti*”, per individuare il congruo margine di utile lordo applicabile alle vendite oggetto di controllo.
- Aggiungere al costo di produzione dei beni delle vendite oggetto di controllo (verso la consociata non residente) il menzionato margine di utile lordo, addivenendo al loro “*valore normale*”.
- Confrontare il citato valore normale con il prezzo documentato dalle fatture di vendita e formulare le considerazioni di merito.

C. il “*confronto esterno residuale*”:

Qualora l’Amministrazione finanziaria versi nell’impossibilità di applicare i metodi in precedenza descritti, è legittimata a ricercare nel territorio nazionale un produttore che svolga analoghe funzioni del soggetto verificato e a procedere alla comparazione delle medesime per evidenziarne le possibili differenze, dando corso al processo di omogeneizzazione. Sono, tuttavia, d’immediata percezione i limiti di una tale ricostruzione del valore normale dei beni. Un primo limite discende, infatti, dall’effettiva individuazione del soggetto indipendente comparabile. Un secondo limite deriva, inoltre, dal fatto che gli organi verificatori dovrebbero acquisire puntuali notizie sulla terza impresa indipendente in ordine alle (presunte) analoghe funzioni assolte dal soggetto verificato (si pensi al dispendio di energie qualora l’acquisizione delle menzionate notizie si riveli vana, in quanto le funzioni del terzo soggetto indipendente si appaiono non comparabili). E ancora, come peraltro nel caso

dei metodi sopra esaminati, permane il problema della (scarsa) determinabilità dei criteri di omogeneizzazione delle differenze tra le imprese oggetto della comparazione.

IV. I criteri alternativi

Nel caso in cui non è possibile determinare il valore normale con uno dei metodi sopra descritti, la Circolare ministeriale n. 32 del 1980 prevede espressamente la possibilità di far ricorso, ad alcuni metodi alternativi (cd. “*quarti metodi*”). In particolare, la prassi nazionale fa riferimento:

- al “*metodo della ripartizione dei profitti globali*” (*Profit Split method*), che consiste nella ripartizione dell’utile derivante da una vendita o da una serie di vendite effettuate tra due imprese collegate. Gli utili vengono ripartiti in proporzione ai costi sopportati dalle due imprese;
- al “*metodo della comparazione dei profitti*” (*Comparable Profit method*), secondo il quale i profitti globali dell’impresa vengono comparati con quelli conseguiti da un’altra entità operante nello stesso settore economico. Presuppone la determinazione del profitto lordo di ciascuna impresa in relazione alla percentuale del fatturato delle vendite o ai costi di esercizio rispettivamente sostenuti rispetto al totale;
- al “*metodo della redditività del capitale investito*” o “*metodo del margine netto della transazione*” (*Transactional Net Margin method*), il quale prevede che il profitto dell’impresa sia calcolato percentualmente in relazione al capitale investito, a prescindere dai costi di produzione o di vendita.

Occorre rilevare come il Ministero abbia rappresentato che il ricorso ai menzionati metodi debba avere natura:

- “*alternativa*”, vale a dire solo nell’assoluta impossibilità di applicare i tre metodi ordinari;
- “*sussidiaria*”, ossia nel caso in cui dall’applicazione di metodi ordinari scaturiscano incertezze.

La Circolare n. 32 del 1980, peraltro, prevede che può essere preso in considerazione ogni altro metodo alternativo, purché sia rispettato il principio di libera concorrenza (*arm’s length principle*) che, come appare evidente, può essere influenzato sia dagli effetti distorsivi dei vari mercati nazionali che dalle singole politiche imprenditoriali. Nella tavola 9 si riportano le indicazioni dell’Amministrazione finanziaria per la scelta del metodo di determinazione normale riferito ai beni materiali:

Tavola 9 – Beni materiali: La scelta del metodo di determinazione del valore normale

Con riferimento alla scelta del metodo più opportuno da applicare, occorre far richiamo al contenuto della Circolare n. 42 del 12.12.1981, la quale predilige il metodo del confronto del prezzo. In via alternativa, viene lasciata discrezionalità di valutazione all'Amministrazione finanziaria, la quale tenendo presente la concreta realtà aziendale in disamina, orienterà la scelta ritenuta più opportuna tra il metodo del prezzo di rivendita e quello del costo maggiorato.

Nell'esecuzione di un controllo in materia di *transfer pricing*, comunque, occorre ribadire che l'attività di riscontro sostanziale porta gli operatori del Fisco ad analizzare in maniera critica tutti i documenti (contabili ed extracontabili) acquisiti agli atti della verifica, nonché ogni altra notizia (anche verbale) attinente allo scopo.

Tali circostanze possono concorrere alla rilevazione di elementi distorsivi nei processi di formazione e applicazione dei prezzi di trasferimento tra l'azienda verificata e le sue consociate non residenti. In questi casi, nei fatti, si apportano delle rettifiche ai criteri di formazione dei prezzi adottati dalla parte, prescindendo dal ricorso a qualunque metodo previsto dalla Circolare. Siamo in presenza di quegli indizi gravi, precisi e concordanti, di cui all'art. 39, co. 1, lett. d) del DPR 29.9.1973, n. 600, espressamente richiamato dal successivo art. 40 (riferito ai soggetti IRES), che legittimano i recuperi impositivi mediante le opportune rettifiche dei valori delle dichiarazioni fiscali.

7.4 Le ispezioni documentali: acquisti e vendite di beni immateriali

Le imprese multinazionali possono dar corso a transazioni economico-commerciali infragruppo aventi ad oggetto beni immateriali a durata pluriennale (cd. "*intangibles*").

Ci si riferisce, in particolare:

- ai diritti di brevetto industriale¹³⁵;
- ai diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno¹³⁶;
- alle concessioni¹³⁷;

¹³⁵ Disciplinati dagli articoli da 2584 a 2594 c.c. Essi attribuiscono un diritto esclusivo di attuare l'invenzione e di disporne entro i limiti e le altre condizioni previste dalla legge.

¹³⁶ Disciplinati dagli articoli da 2575 a 2583 c.c. Attengono alle opere di carattere creativo nel campo delle scienze, della letteratura, della musica, delle arti figurative, dell'architettura, del teatro e della cinematografia, qualunque ne sia il modo o la forma di espressione. Un'impresa può divenirne titolare a titolo originario, mediante produzione interna, ovvero a titolo derivato mediante l'acquisto della proprietà presso terzi.

¹³⁷ Consistono in provvedimenti della pubblica amministrazione con i quali si trasferiscono diritti (e doveri) su beni patrimoniali dell'ente concedente (es., bene demaniale), ovvero su attività economiche dell'ente concedente (es., un'attività di servizio pubblico).

- alle licenze¹³⁸;
- ai marchi¹³⁹ e diritti simili (es., i diritti di utilizzazione dei processi, formule ed informazioni¹⁴⁰).

Si ritiene opportuno distinguere le eventuali compravendite dei beni immateriali (che comportano trasferimento della proprietà) dai rapporti relativi alla mera utilizzazione degli stessi da cui, comunque, scaturiscono importanti effetti economici (di solito, sotto forma di canoni e/o *royalties*).

I. Compravendite di beni immateriali:

L'effettuazione di eventuali compravendite di beni immateriali da parte dell'azienda ispezionata è rilevabile dalla disamina dei bilanci acquisiti agli atti e dall'attenta lettura della nota integrativa. Tra l'altro, con il prospetto richiesto al contribuente sin dal giorno dell'accesso, concernente la natura e l'ammontare dei rapporti infragruppo intercorsi con imprese non residenti, i verificatori hanno immediata contezza dell'eventuale presenza di un'operazione rilevante ai fini del *transfer pricing*.

Si possono distinguere le seguenti situazioni:

- l'acquisto di un bene immateriale da parte della società nazionale, allocato nello stato patrimoniale, tra le immobilizzazioni immateriali, comporta, per l'impresa, la rilevazione di un ammortamento annuale, iscritto tra i costi della produzione del conto economico del bilancio d'esercizio¹⁴¹;

¹³⁸ Consistono in autorizzazioni che consentono l'esercizio di un'attività regolamentata.

¹³⁹ Rappresenta un segno distintivo dell'azienda.

¹⁴⁰ Sono relativi ad esperienze ottenute in campo industriale, commerciale o scientifico, acquisiti a titolo originario, mediante produzione interna, ovvero a titolo derivato mediante l'acquisto della proprietà presso terzi. È annoverabile in tale categoria anche il cd. "*know how*".

¹⁴¹ Secondo la formulazione in vigore dall'1.1.2008 dell'art. 83 del TUIR, per i soggetti che redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali di cui al Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19.7.2002, per la determinazione del reddito complessivo, valgono i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai medesimi principi contabili. In particolare, per le immobilizzazioni immateriali, si rende applicabile lo IAS 38, in base al quale, sostanzialmente, le imprese procedono alle rettifiche annuali del bene immateriale mediante il cd. "*impairment test*". La previgente disposizione prevedeva che al conto economico fossero apportate le variazioni in aumento e in diminuzione dei componenti che, per effetto dei principi contabili internazionali, fossero imputati direttamente a patrimonio ed applicando, poi, le ulteriori disposizioni dello stesso art. 83. Sempre dall'1.1.2008, per le cd. imprese IAS, a seguito dell'abrogazione della possibilità di dedurre fiscalmente componenti di costo non civilisticamente contabilizzate, è possibile dedurre costi solamente se sono stati preventivamente imputati nel conto economico, ex art. 109, co. 4 del TUIR. Fanno eccezione, sempre dall'1.1.2008, i marchi e l'avviamento per i quali è possibile dedurre fiscalmente quote di ammortamento pari a 1/18 del valore del bene immateriale, come sancito dall'art. 103, co. 3 e 3-bis, del TUIR. In precedenza, le imprese IAS deducevano gli ammortamenti dei beni immateriali apportando, per via extracontabile, le variazioni rettificative nell'apposito quadro EC del Modello Unico di dichiarazione fiscale. Per prevenire condotte elusive, l'art. 1, co. 34 della L. 24.12.2007, n. 244 (Legge Finanziaria per il 2008), prevede la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di disconoscere l'imputazione a conto economico dei componenti negativi se non coerenti con i comportamenti adottati nei precedenti esercizi, salva la possibilità dell'impresa di dimostrare la giustificazione economica dell'imputazione a conto economico.

- la vendita di un bene immateriale da parte della società nazionale può generare effetti economici, sotto forma di plusvalenze¹⁴² e/o minusvalenze¹⁴³, come pure non determinarne affatto¹⁴⁴.

In entrambe le circostanze la determinazione del valore normale dei beni immateriali compravenduti è fondamentale, in considerazione dei possibili effetti economici iscrivibili nel conto economico del bilancio della società ispezionata (sotto forma di ammortamenti, plusvalenze e/o minusvalenze). La valutazione di un bene immateriale è particolarmente problematica a causa delle sue caratteristiche intrinseche di unicità, riconosciute, peraltro, dallo stesso Ministero¹⁴⁵. Come è stato fatto rilevare da autorevole dottrina¹⁴⁶, nelle transazioni in esame si cerca il valore normale di un bene che normale non è (attese le sue peculiarità); infatti, appare alquanto improbabile poter trovare presso un'azienda indipendente un bene immateriale confrontabile con quelle oggetto di controllo. Occorre, peraltro, considerare che, per alcuni beni (quali il brevetto, le invenzioni industriali, il marchio), è possibile ottenere la cd. "registrazione", la quale consente di tutelare il diritto di utilizzo esclusivo. In tal caso, dunque, i riscontri sostanziali si concentrano sulla disamina della documentazione contabile ed extracontabile nonché sulle effettive ragioni sottostanti alla formazione del prezzo della transazione. Naturalmente, è indispensabile rilevare l'effettiva movimentazione finanziaria tra le controparti. Possono fornire valide indicazioni eventuali trasferimenti precedenti del bene, riguardo ai quali il valore della transazione può rivelarsi un buon riferimento di partenza. Non mancano, inoltre, approcci volti a determinare il valore normale prendendo in considerazione alcuni elementi quali, ad esempio, gli eventuali canoni e/o *royalties* che da essi derivano se concessi in utilizzo¹⁴⁷; infatti, si ritiene che elevati canoni e/o *royalties* presuppongano un elevato valore del bene immateriale da cui promanano. Appare opportuno, pertanto, in caso di acquisto e/o vendita di *intangibles* rilevare l'ammontare di eventuali canoni e/o *royalties* praticati nei periodi antecedenti la transazione.

II. Utilizzazione di beni immateriali:

¹⁴² Nel caso in cui il valore di cessione del bene è superiore al suo valore contabile.

¹⁴³ Nel caso in cui il valore di cessione del bene è inferiore al suo valore contabile.

¹⁴⁴ Nel caso in cui il valore di cessione del bene coincide con il suo valore contabile.

¹⁴⁵ anche dalla menzionata Circolare n. 32/1980.

¹⁴⁶ Cfr. Moro Visconti R., *Esiste davvero un valore normale per i marchi e brevetti?*, in *Il fisco*, n. 12/2008, p. 2125-2132.

¹⁴⁷ Moro Visconti riporta i metodi empirici ed analitici di estrazione aziendalistica utilizzati per derivare il valore normale di marchi e brevetti in *in op. cit.*, p. 2125-2132. Analogamente Fusa E., *I marchi: aspetti civilistici, economico-finanziari e fiscali*, in *Il fisco*, n. 18/2008, p. 3214-3220.

Nelle transazioni infragruppo assumono notevole importanza le operazioni afferenti all'utilizzazione dei diritti immateriali (marchi, brevetti, processi industriali, ecc.), da cui deriva solitamente il riconoscimento di canoni e/o *royalties*. In tali circostanze, tra l'impresa concedente (proprietaria del bene immateriale) e l'impresa utilizzatrice è frequente la stipulazione di un contratto di utilizzazione dei diritti, contenente tutte le clausole da osservare e nel quale è indicato anche il valore attribuito al canone. Occorre osservare che la caratteristica dell'unicità¹⁴⁸ che riguarda il bene immateriale attiene necessariamente anche all'espressione economica della sua utilizzazione (ci si riferisce al canone e/o *royalty*); pertanto, il principio di libera concorrenza che deve ispirare la ricerca del valore normale incontra, comunque, particolari difficoltà applicative. Il controllo sostanziale, pertanto, nel caso di specie, deve basarsi sugli elementi che possono caratterizzare e tipizzare il diritto di utilizzazione. In proposito, la menzionata Circolare ministeriale n. 32 del 1980, tenuto conto delle difficoltà di enucleare criteri analitici per la determinazione del valore normale delle transazioni di cui ci stiamo occupando, ha ritenuto opportuno fornire alcune indicazioni che rappresentano il punto di partenza dell'Amministrazione finanziaria nella valutazione di congruità in cui è coinvolta. In particolare, è previsto il riconoscimento di:

- a) canoni e/o *royalties* fino al 2 (due) per cento del fatturato quando:
 - i) la transazione risulta da un contratto redatto per iscritto ed anteriore al pagamento del canone;
 - ii) sia sufficientemente documentata l'utilizzazione e, quindi, l'inerenza del costo sostenuto;
- b) canoni e/o *royalties* oscillanti tra il 2 (due) e il (5) cinque per cento del fatturato quando:
 - i) i dati "tecnic" giustificano il tasso dichiarato (effettuazione di ricerche e sperimentazioni, obsolescenza inferiore all'anno o meno, vita tecnica, originalità, risultati ottenuti, ecc.);
 - ii) il tasso dichiarato sia giustificato dai dati "giuridici", emergenti dal contratto (diritto di esclusiva, diritto di concedere *sub*-licenze, diritto di sfruttamento delle scoperte o sviluppi del bene immateriale, ecc.);
 - iii) sia comprovata l'effettiva utilità conseguita dal licenziatario;
- c) canoni e/o *royalties* superiori al 5 (cinque) per cento del fatturato, solo in casi eccezionali giustificati dall'alto livello tecnologico del settore economico in questione o da altre circostanze.

¹⁴⁸ Richiamata dalla Circolare n. 32/1980.

Tenendo presente questi riferimenti, l'Amministrazione finanziaria fonda la propria attività ispettiva sull'esame analitico della documentazione acquisita agli atti. Elemento basilare è l'eventuale contratto stipulato tra impresa concedente e impresa utilizzatrice. Comunque, non vengono tralasciate le notizie che potrebbero derivare dalla documentazione extracontabile. Il riconoscimento di una percentuale piuttosto che di un'altra è basato sulla rilevazione di altri elementi che possono conferire importanza al bene immateriale oggetto di utilizzazione e, pertanto, al canone e/o *royalties* che ne è espressione. In particolare, i funzionari impiegati nella valutazione della congruità del canone eventualmente riscontrato in verifica possono tener conto delle seguenti ulteriori circostanze per procedere a possibili rettifiche integrali o parziali:

- rilevare se l'utilizzatore ha concesso, a sua volta, in regime di *sub*-licenza, il medesimo diritto di utilizzazione. Di tal guisa, si rende disponibile una transazione comparabile che deve, comunque, essere sottoposta ad aggiustamenti per tener conto delle possibili differenze che disciplinano i due contratti (quello tra l'impresa proprietaria del bene immateriale e l'impresa utilizzatrice e quello tra la stessa impresa utilizzatrice e la *sub*-utilizzatore);
- riscontrare se tra l'impresa concedente e l'impresa utilizzatrice sono stati stipulati in periodi precedenti contratti aventi ad oggetto il diritto di utilizzazione del medesimo bene. Anche in tal caso, si palesano transazioni comparabili;
- appurare i costi sostenuti per la realizzazione ed il mantenimento del bene immateriale (costi di ricerca, utilizzo di cespiti, spese del personale, spese amministrative, ecc.);
- accertare se l'impresa utilizzatrice acquista beni dalla concedente e se nel prezzo di cessione dei medesimi sono già incluse le spese addebitate anche sotto forma di *royalties*;
- verificare che l'impresa utilizzatrice non sia destinataria di altre spese analiticamente documentate aventi ad oggetto i servizi che nei fatti già attingono alle *royalties*;
- rilevare la durata del contratto di utilizzo del bene immateriale;
- riscontrare eventuali spese sostenute dall'impresa utilizzatrice per il mantenimento del diritto di sfruttamento;
- esaminare il contratto di sfruttamento dei diritti per rilevare i fattori (es., diritto di esclusiva, limitazione territoriale all'utilizzo, possibilità o meno di concedere in *sub*-utilizzo il diritto, altre circostanze rilevanti) che incidono sul valore del canone;
- appurare l'effettivo vantaggio che l'impresa utilizzatrice ricava dal pagamento di un canone di utilizzazione (ad esempio, nel caso in cui, in virtù di un contratto pluriennale di sfruttamento, l'impresa utilizzatrice abbia acquisito dalla concedente

tutte le conoscenze industriali per l'esercizio della propria attività, viene meno la ragione economica del riconoscimento del canone);

- apprendere la “*forma*” del corrispettivo, che può essere rappresentato da: un canone in funzione della produzione dell'impresa utilizzatrice, un canone basato sui ricavi dell'impresa utilizzatrice, un canone basato sui profitti dell'impresa utilizzatrice, una somma *una tantum*, talvolta unitamente ad un canone periodico, una maggiorazione del prezzo di vendita di beni semilavorati quando l'impresa fornitrice presta la sua assistenza tecnica e/o *know-how* al compratore;
- considerare ogni altra rilevazione, anche sulla base di elementi attinti dalla documentazione extracontabile (anche in formato elettronico) acquisita agli atti della verifica, che può indurre a ritenere che il canone relativo al diritto di utilizzo del bene immateriale sia “*incongruo*”.

Con l'apprendimento delle menzionate circostanze, l'Amministrazione finanziaria può essere nella condizione di valutare l'effettività e la congruità del canone sostenuto e/o conseguito dall'azienda oggetto di verifica fiscale¹⁴⁹, nonché di rilevare eventuali duplicazioni di costo¹⁵⁰. Tutti gli elementi raccolti rappresentano le fonti di prova che sono poste alla base delle motivazioni avanzate dai verificatori per le pretese fiscali a favore dell'Erario e, in ragione delle quali, si instaura il procedimento amministrativo volto a rettificare in diminuzione, sino ad annullare, gli eventuali costi sostenuti a titolo di *royalties* ovvero a rettificare in aumento o, ancora, accertare *ex novo*, gli eventuali ricavi conseguiti tramite le *royalties* medesime. Occorre rilevare che la Circolare ministeriale n. 32 del 1980 contiene, tra l'altro, una previsione riferita ad una ben individuata fattispecie che, se riscontrata nel concreto nei rapporti tra licenziante e licenziataria, viene apoditticamente applicata dall'Amministrazione finanziaria. In particolare, in adesione al concetto di effettivo vantaggio che deve trarre l'impresa utilizzatrice dal pagamento di un canone alla consociata licenziante, per il Ministero, in linea generale, il pagamento di *royalties* può essere giustificato nel caso delle imprese affiliate impegnate nella produzione di beni, mentre diviene inammissibile qualora tali aziende si limitino alla mera commercializzazione dei beni acquistati presso la consociata che li produce¹⁵¹. Di tal che, i verificatori del Fisco procedono alle pertinenti rettifiche fiscali qualora i riscontri ispettivi conducano a rilevare il

¹⁴⁹ Si pensi al caso del pagamento di un canone per un diritto che non è di proprietà dell'impresa concedente.

¹⁵⁰ Si pensi, ad esempio, ad una duplicazione di costi generata dal pagamento di un canone e dal sostenimento di ulteriori spese al fine di concorrere all'attività di ricerca del licenziante, oppure, al caso in cui tali spese siano già incorporate nel prezzo dei beni acquistati.

¹⁵¹ Sul punto, il Piazza osserva che l'espressione usata (“*in generale*”) lascia ampio spazio anche al pagamento di canoni quando la commercializzazione è rivolta a prodotti di alta specializzazione assistiti da denominazioni di marchi protetti. In ipotesi del genere, il pagamento del canone trova applicazione concreta sia tra imprese indipendenti che tra soggetti comunque collegati.

pagamento da parte dell'impresa nazionale verificata di *royalties* alla consociata non residente, pur trattandosi di una mera attività di commercializzazione. Il controllo relativo alla congruità dei diritti di utilizzazione sostenuti e/o conseguiti dall'azienda oggetto di verifica comporta, come sopra visto, una complessa e variegata attività da parte dell'Amministrazione finanziaria non vincolata a *iter* prestabiliti. A titolo esemplificativo, si ritengono rilevanti le attività riportate nella tavola 10:

Tavola 10 – Metodologia delle ispezioni documentali per le compravendite di beni immateriali

- Individuare le transazioni rilevanti ai fini del controllo del *transfer pricing* (sostenimento di spese o conseguimento di ricavi a fronte di contratti di diritto di sfruttamento di beni immateriali).
- Rilevare i canoni e/o le *royalties* per classificarle in una delle fasce previste dalla Circolare ministeriale n. 32 del 1980, tenendo conto delle circostanze (sopra riportate) che incidono sull'ammontare, e precisamente:
 - a) canoni fino al 2 (due) per cento del fatturato;
 - b) canoni oscillanti tra il 2 (due) e il (5) cinque per cento del fatturato;
 - c) canoni superiori al 5 (cinque) per cento del fatturato.
- Esaminare in maniera analitica e critica l'eventuale contratto stipulato tra le parti avente ad oggetto il diritto di sfruttamento di beni immateriali, nonché valutare tutti gli elementi, i dati e le notizie che possono scaturire dai riscontri della documentazione extracontabile acquisita agli atti della verifica, avendo cura di soffermarsi sulle clausole (sopra riportate) che possono incidere sull'applicazione di una percentuale piuttosto che di un'altra tra quelle indicate nel precedente punto.
- Apportare gli opportuni aggiustamenti ai canoni e/o *royalties* sostenute ovvero conseguite, fornendo le puntuali motivazioni giuridiche.
- Rilevare se l'impresa verificata, che corrisponde canoni e/o *royalties* alla consociata non residente, sia dedita alla sola commercializzazione dei beni acquistati presso l'affiliata che li produce. In tal caso, in ossequio a quanto previsto dalla Circolare n. 32 del 1980, i costi sostenuti vengono ritenuti indeducibili in quanto non apportano alcun concreto vantaggio al soggetto ispezionato.

7.5 Le ispezioni documentali: interessi attivi e passivi derivanti da finanziamenti infragruppo



L'Amministrazione finanziaria annovera tra i controlli concernenti il rispetto della disciplina sul *transfer pricing* anche i finanziamenti infragruppo in considerazione degli effetti economici, anche rilevanti, che ne possono scaturire per il tramite degli interessi (attivi e/o passivi) che rappresentano la remunerazione del capitale dato a prestito.

La Circolare n. 32 del 1980 prevede espressamente che anche per tali rapporti infragruppo di carattere finanziario vige il principio di libera concorrenza nella fissazione del prezzo (*alias* gli interessi) che regola la concessione di eventuali finanziamenti. In tale ambito, peraltro, le disposizioni concernenti le operazioni finanziarie in argomento regolano anche i rapporti tra casa-madre e stabile organizzazione¹⁵², in virtù della completa autonomia riconosciuta, anche a livello internazionale, a tale ultimo soggetto¹⁵³.

Tanto considerato, i funzionari verificatori rilevano dalla disamina del bilancio e dalla lettura della nota integrativa l'eventuale presenza di prestiti di denaro tra l'impresa nazionale e le consociate non residenti. Il contratto di finanziamento maggiormente noto è probabilmente il mutuo; tuttavia, si tenga conto che i negozi giuridici aventi ad oggetto prestiti di denaro possono assumere forma e natura contrattuale particolare. Si pensi al contratto di *Cash Pooling* che rappresenta un sistema di gestione accentrata della tesoreria, di solito, creata per ottimizzare le disponibilità finanziarie delle società partecipanti. In particolare, il contratto di *Cash Pooling* può presentarsi sotto forma di *Zero Balance Cash Pooling* e di *Notional Cash Pooling*¹⁵⁴.

Il contratto di *Zero Balance Cash Pooling* intercorrente fra società appartenenti al medesimo gruppo è rappresentato da reciproci accrediti e addebiti di somme di denaro che traggono la propria origine dalla girocontazione giornaliera del saldo di un unico conto corrente. Tali rimesse comportano un effettivo azzeramento delle posizioni debitorie e creditorie e non generano alcun obbligo di restituzione tra le parti. Pertanto, l'assenza dell'onere restitutorio delle rimesse attive, la reciprocità delle stesse, nonché l'inesigibilità e indisponibilità del saldo del conto corrente fino alla chiusura dello stesso, concorrono a qualificare l'accordo negoziale secondo caratteristiche non riconducibili ad un prestito di denaro nel rapporto fra le società del gruppo¹⁵⁵. Ne consegue che ricorrendo tali elementi, lo *Zero Balance Cash Pooling* non potrà essere assimilato a un'operazione di finanziamento infragruppo per cui allo stesso non si applicherà la norma di contrasto all'utilizzo fiscale della sottocapitalizzazione¹⁵⁶.

¹⁵² Ciò a significare che un prestito elargito dalla casa-madre non identifica un aumento del capitale di dotazione della stabile organizzazione.

¹⁵³ Nel nostro diritto positivo la stabile organizzazione è disciplinata dall'art. 162 del TUIR.

¹⁵⁴ Le definizioni sono attinte dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate 17.3.2005, n. 11/E.

¹⁵⁵ Così è stato precisato dalla Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 27.2.2002 n. 58/E.

¹⁵⁶ Agli eventuali diversi aspetti economici che potrebbero derivare dall'esecuzione del menzionato contratto – quali la configurazione di costi e/o ricavi afferenti ai servizi infragruppo, di cui al successivo paragrafo – non si esclude l'applicazione degli altri criteri previsti per la determinazione del valore normale.

Di contro, agli eventuali diversi aspetti economici che potrebbero derivare dall'esecuzione del menzionato contratto (quali la configurazione di costi e/o ricavi afferenti ai servizi infragruppo, di cui al successivo paragrafo), non si esclude l'eventuale applicazione degli altri criteri previsti per la determinazione del valore normale).

Diversamente, il *Notional Cash Pooling* costituisce un sistema di compensazione degli interessi tra società appartenenti ad uno stesso gruppo.

Tale compensazione consente alla società intestataria del conto corrente di ottenere che il proprio conto risulti a debito, usufruendo nella sostanza di una forma di finanziamento, ancorché indiretta. In tal caso, quindi, il contratto è giuridicamente assimilabile ad un contratto di deposito o conto corrente¹⁵⁷, e come tale, rilevante ai fini della normativa concernente il *transfer pricing*.

Dopo aver individuato i negozi giuridici attestanti rapporti di finanziamento infragruppo sovranazionali, l'attività ispettiva viene rivolta ai documenti che sono in grado di palesare le condizioni contrattuali che regolano il rapporto di prestito. Occorre rilevare che l'operazione sia stata posta in essere alle stesse condizioni che avrebbero verosimilmente regolato un rapporto tra soggetti indipendenti.

Al riguardo, dalla menzionata documentazione e, se del caso, dalle delucidazioni verbali ottenute dal contribuente, gli organi di controllo devono venire a conoscenza del Paese presso il quale è effettivamente avvenuto l'approvvigionamento del capitale da parte dell'impresa concedente il prestito. Infatti, in virtù del principio del "mercato rilevante", al fine di determinare il valore normale degli interessi, occorre tener conto delle condizioni (contrattuali, economiche, commerciali, ecc.) ivi vigenti e non quelle del luogo in cui opera l'impresa. Ad esempio, nel caso di un finanziamento concesso dalla società in verifica ad un'impresa consociata non residente assumono significatività le condizioni vigenti in Italia qualora l'azienda nazionale abbia fatto esclusivo ricorso al capitale proprio per la concessione del prestito ovvero si sia rivolta a terzi soggetti comunque italiani per approvvigionarsi del capitale. *A contrariis*, se la medesima si è rivolta a soggetti e/o enti siti in un terzo Paese (ad esempio l'Austria) per reperire i mezzi finanziari da concedere in finanziamento alla propria affiliata, i verificatori dovranno acquisire notizie in merito alle condizioni operanti in tale diverso Paese. Naturalmente, lo stesso principio ispiratore, in modo corrispettivo, regola il controllo sostanziale per i prestiti ricevuti dalla società in verifica.

È chiaro che l'elemento sottoposto a verifica di congruità è il saggio di interesse applicato al finanziamento. Al riguardo, nonostante alcuni interventi giurisprudenziali contrari¹⁵⁸, si conviene che la normativa disciplinante il *transfer pricing* si pone in regime di

¹⁵⁷ Così come precisato dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione 8.10.2003, n. 194/E.

¹⁵⁸ La CTP di Reggio Emilia, Sez. VII, con sentenza n. 55 del 17.3.2003 aveva annullato l'accertamento, concernente il recupero a tassazione di interessi attivi non riscossi, ma presunti a valore normale, a fronte di un finanziamento

specialità rispetto alle disposizioni riguardanti i cd. “*redditi di capitale*”¹⁵⁹; ciò a significare che per i finanziamenti infragruppo sovranazionali opera sempre e comunque la presunzione di determinazione del valore normale degli interessi ai sensi dell’art. 110, co. 7, del TUIR, prescindendo da eventuali clausole di infruttuosità poste, invece, per vincere le presunzioni previste dall’art. 45, co. 2, del TUIR¹⁶⁰.

Dopo aver individuato il mercato rilevante, è importante tener conto delle ulteriori condizioni che possono incidere sulla determinazione del saggio di interesse, quali:

- a. l’ammontare del prestito;
- b. la durata del prestito;
- c. il titolo, la natura ed oggetto del negozio;
- d. la posizione finanziaria del concedente il prestito;
- e. la moneta di computo;
- f. i rischi di cambio;
- g. le garanzie prestate in relazione al finanziamento concesso.

Appare opportuno rappresentare, con riferimento agli interessi passivi afferenti prestiti di capitale ricevuti, che, da un punto di vista fiscale, i medesimi sono assoggettati ad una particolare disciplina di deducibilità. Nella fattispecie, bisogna distinguere come segue:

- sino al 31.12.2007¹⁶¹:
 - vigeva la cd. *thin capitalization*¹⁶² di cui all’art. 98¹⁶³ del TUIR; quindi, in via residuale si applicava il cd. “*pro rata patrimoniale*”, di cui all’art. 97¹⁶⁴ del TUIR; ed infine, operavano le regole dell’art. 96 del TUIR, concernente le regole di deducibilità degli interessi passivi;
- dal 1.1.2008:
 - opera la disciplina prevista dall’art. 96 del TUIR, così come sostituito dall’art. 1, co. 33, lett. i) della L. 24.12.2007, n. 244, concernente le regole di deducibilità degli interessi passivi.

concesso da una società nazionale ad una consociata non residente, sulla base dell’assunto che ne era stato espressamente prevista la gratuità.

¹⁵⁹ Disciplinati dagli artt. da 44 a 48 del TUIR.

¹⁶⁰ Cfr. Pisani M. *Il prezzo di trasferimento nei finanziamenti transnazionali infragruppo*, in Il fisco n. 17/2004.

¹⁶¹ E dal 1.1.2004, così come introdotta dalla norma di riforma fiscale prevista dal D.Lgs 12.12.2003, n. 344.

¹⁶² I dettagli applicativi sono stati precisati con la Circolare dell’Agenzia delle Entrate 17.3.2005, n. 11/E.

¹⁶³ Abrogato dall’art. 1, co. 33, lett. l), della L. 24.12.2007, n. 244, ed in vigore dal 1.1.2008.

¹⁶⁴ anch’esso abrogato dall’art. 1, co. 33, lett. l), della L. 24.12.2007, n. 244, ed in vigore dal 1.1.2008.

Ebbene, le previsioni normative del *transfer pricing* operano in via prioritaria rispetto alle regole generali di deducibilità degli interessi passivi, stante l'assoluta specialità dell'istituto¹⁶⁵.

Alla luce di quanto sopra descritto, il controllo sostanziale in materia di *transfer pricing* relativo agli interessi derivanti da finanziamenti infragruppo, a mero titolo esemplificativo, può comportare l'esecuzione delle attività riportate nella tavola 11:

Tavola 11 – Metodologia delle ispezioni documentali per i finanziamenti infragruppo

- Individuare le operazioni di finanziamento rilevanti ai fini del controllo del *transfer pricing* (in particolare, negozi giuridici, quali il *Cash Pooling* nella forma *Notional Cash Pooling*).
- Esaminare in maniera analitica e critica l'eventuale contratto stipulato tra le parti avente ad oggetto il finanziamento.
- Analizzare in maniera analitica e critica la documentazione extracontabile riguardante i rapporti di finanziamento (anche su supporto informatico).
- Individuare il mercato rilevante e, di conseguenza, valutare le condizioni contrattuali quali: l'ammontare del prestito; la durata del prestito; il titolo, la natura ed oggetto del negozio; la posizione finanziaria del concedente il prestito; la moneta di computo; i rischi di cambio; le garanzie prestate in relazione al finanziamento concesso.
- Apportare gli opportuni aggiustamenti per determinare il congruo saggio di interesse da applicare al capitale oggetto di prestito, addivenendo così al "valore normale" degli interessi.
- Effettuare la comparazione del il valore normale degli interessi con quelli effettivamente rilevabili dalle scritture contabili della società verificata e procedere alle valutazioni del caso in termini di rettifiche fiscali, fornendo puntuali motivazioni giuridiche.

7.6 Le ispezioni documentali: i servizi infragruppo

¹⁶⁵ Tale concetto era stato espresso dal Comunicato stampa del 17.3.2005 dall'Agenzia delle Entrate con riferimento al periodo in cui vigeva la *thin capitalization*.

I rapporti infragruppo delle imprese multinazionali possono avere ad oggetto anche prestazioni di servizi. In particolare, gli oneri economici possono derivare da:

- Servizi attinenti alla funzione di azionista esercitata della capogruppo (*shareholder activity*). Ci si riferisce alle attività poste in essere per consentire quella sorta di controllo che è tipico della cd. “*casa-madre*”. Essa, di solito, si estrinseca nella predisposizione di *reports*, prospetti, relazioni, rapporti finanziari e commerciali da parte della controllante. Tale attività è da ritenersi ad esclusivo beneficio dell'azionista, tanto è vero che, di solito, non comunica alla controparte (controllata) l'esito della propria attività. Al più, ne derivano precise direttive per orientare l'operato della società “*figlia*”, al fine massimizzare ed ottimizzare il raggiungimento degli scopi sociali.
- Servizi resi dalla consociata non residente (*service agreements*). La capogruppo può anche eseguire attività che rappresentano veri e propri servizi prestati a vantaggio delle consociate. Si pensi, ad esempio, all'attività di consulenza giuridica svolta dalla consociata estera (che dispone al proprio interno di figure professionali, attivate all'occorrenza, che si occupano della materia) a vantaggio dell'impresa nazionale (che, invece, secondo la politica di gruppo, non annovera tra i propri ranghi tali individualità).
- Accordi infragruppo relativi alla ripartizione dei costi (*cost sharing agreements*). Tali accordi, di norma, hanno ad oggetto costi sostenuti a vantaggio dell'intero “*gruppo*” o, comunque, di una moltitudine di imprese consociate (e non ad una singola azienda). Si tratta, il più delle volte di spese per attività di ricerca, di sviluppo, di assistenza tecnica, finanziaria, giuridica, amministrativa, ecc. (la modalità di addebito delle spese in argomento potrebbe riguardare anche gli aspetti economici derivanti dall'esecuzione del contratto di *Zero Balance Cash Pooling* dal quale, come esposto nel precedente paragrafo, non promanano interessi da finanziamento).

Per l'individuazione della presenza di eventuali servizi infragruppo, così come di tutte le altre tipologie di transazioni interne alla multinazionale, è utile la lettura combinata dell'organigramma internazionale e dell'elenco dei rapporti interni al gruppo con la distinta indicazione della natura degli stessi (cessioni di beni materiali, immateriali, prestazioni di servizi, ecc.). L'acquisizione di tali documenti, predisposti dal contribuente previa specifica richiesta degli operanti, consente, eventualmente, di proseguire i successivi riscontri anche mediante ulteriori inviti a fornire dati, notizie e delucidazioni.

Solitamente, tali tipologie di servizi sono disciplinate da appositi contratti infragruppo che, se non rinvenuti all'atto dell'accesso, è opportuno acquisire nei giorni immediatamente successivi o, comunque, al momento di intraprendere lo specifico riscontro sostanziale.

Con la critica lettura dei contratti, tenendo anche in debito conto le notizie aggiuntive che possono scaturire dalla disamina della documentazione extracontabile acquisita agli

atti (anche tratta dai supporti informatici), gli organi verificatori, prima di formulare giudizi di congruità sul valore, cercano di individuare la precisa natura dei servizi; ad esempio, qualora tutte le circostanze inducano a ritenere che le prestazioni in disamina attengono al mero ruolo di controllo svolto dall'azionista principale (*shareholder activity*), si propende a considerare non deducibili gli eventuali costi imputati nel bilancio della controllata nazionale. In tali casi, infatti, si ritiene che l'eventuale remunerazione riconosciuta dalla capogruppo non residente debba provenire dalla distribuzione degli utili, se conseguiti e deliberati, della controllata nazionale.

I funzionari in verifica, facendo proprie le indicazioni della Circolare ministeriale n. 32 del 1980, nel corso delle ispezioni documentali, sottopongono le prestazioni infragruppo ad un duplice vaglio critico:

- “*Analisi funzionale*”: si ricerca, innanzitutto, l'effettivo vantaggio e/o l'utilità che il fruitore ottiene dalla prestazione. Il servizio, infatti, non deve rivelarsi superfluo e palesemente non necessario o inopportuno. In ciò, può essere d'aiuto l'interpretazione dell'attività funzionale svolta dall'impresa che esegue il servizio (di solito, desumibile dai documenti contrattuali - *service agreements*). La presenza di tale elemento agevola il riconoscimento di regolarità della spesa, dal punto di vista dell'inerenza (intesa, non soltanto nella obiettiva riferibilità dell'onere all'esercizio d'impresa, ma anche alla ricorrenza di quel concetto di inevitabilità dello stesso).
- “*Analisi valutativa*”: si valuta la congruità della prestazione rispetto al suo valore normale. Per tali tipologie di servizi è arduo trovare sul mercato prestazioni analoghe indipendenti che possano fungere da operazione di raffronto (cd. *comparables*). Laddove possibile, gli operatori del Fisco provvedono all'applicazione di una sorta di *Cost Plus method*, basato, come nel caso delle cessioni dei beni materiali, sull'analitica rilevazione dei costi effettivi che concorrono alla spesa, riconoscendo un congruo margine di utile determinato tenendo conto dei rischi assunti dall'azienda prestatrice. In tale ambito, il *mark-up*, in genere, non è riconosciuto quando i servizi sono resi da terze imprese, diverse dalla controllante e che quest'ultima si limita a riaddebitare.

Non viene tralasciata l'analisi del criterio adottato per l'addebito delle spese derivanti dalle prestazioni rese. Tale attività di riscontro è rilevante anche per i costi afferenti alle spese sostenute dalla *holding* per servizi generali resi in favore delle proprie consociate e ripartiti sulla base di appositi accordi (*cost sharing agreements*). In tal caso, metodi meramente forfetari si prestano a rischi di censura da parte dell'Amministrazione finanziaria. Se ne richiede quanto meno la riconducibilità allo specifico settore cui il servizio si riferisce (ad esempio, per i servizi resi dalla controllante nel settore commerciale, le relative spese di gruppo potrebbero essere ripartite tra le società fruitrici in percentuale del loro fatturato; oppure, le spese generali relative al personale dipendente di tutto il gruppo potrebbero essere in funzione del numero dei dipendenti di ciascuna società, ecc.).

L'attività dei verificatori è altresì volta a riscontrare che i servizi infragruppo non rappresentino un mero pretesto per consentire, tra l'altro, all'azienda nazionale di sostenere una duplicazione di costi (si pensi al caso in cui i costi dei servizi siano inclusi nel prezzo di vendita praticato nei confronti della consociata residente che provvede all'acquisto dei beni).

Pertanto, da un punto di vista procedurale, l'attività di riscontro sostanziale dei servizi infragruppo può avere ad oggetto le attività riportate nella tavola 12:

Tavola 12 – Metodologia delle ispezioni documentali per i servizi infragruppo

- Individuare le prestazioni di servizio infragruppo, rilevandone la natura e tipologia (es., *shareholder activity*, *service agreements*, *cost sharing agreements*).
- Esaminare in maniera analitica e critica l'eventuale contratto stipulato tra le società in seno al gruppo d'impresa.
- Analizzare in maniera analitica e critica la documentazione extracontabile acquisita ed avente ad oggetto i servizi infragruppo.
- Rilevare l'inerenza dei servizi, rifacendosi al vantaggio ed utilità che ne derivano per chi fruisce della prestazione, prendendo anche in esame l'attività funzionale svolta dal soggetto che esegue il servizio (si noti che le spese addebitate per la funzione di azionista esercitata dalla controllante non sono deducibili).
- Valutare la congruità del valore dei servizi (non è ammissibile un *mark-up* praticato tra società infragruppo per il mero riaddebito di spese afferenti servizi che vengono, invece, resi da terze società).
- Riscontrare che le spese dei servizi infragruppo non rappresentino un mero pretesto per la duplicazione dei costi da parte delle consociate (ad esempio nel caso di costi dei servizi già inclusi nel prezzo dei beni praticato verso la consociata residente che provvede all'acquisto).
- Riscontrare i metodi di riparto delle spese afferenti i servizi infragruppo (è opportuno che le spese generali non specificatamente addebitabili a ciascuna società siano riconducibili al settore cui si riferiscono; ad esempio, le spese generali relative al personale dipendente di tutto il gruppo, per coerenza, dovrebbero essere addebitate, quanto meno, in funzione del numero dei dipendenti di ciascuna società, ecc.).
- Procedere ad ogni altra attività di analisi volta a riscontrare l'effettività e la congruità delle spese dei servizi infragruppo.

8 Gli altri settori impositivi rilevanti ai fini della disciplina del transfer pricing: IRAP e IVA

Alla luce dell'art. 110, co. 7, del TUIR appare evidente che il *transfer pricing* assume rilevanza ai fini delle imposte sui redditi (I.I.D.D.). Tuttavia, nel presente paragrafo, s'intende svolgere alcune riflessioni in merito all'eventuale applicabilità dell'istituto ad altri comparti impositivi rilevanti, quali l'imposta regionale sulle attività produttive¹⁶⁶ (IRAP) e l'imposta sul valore aggiunto¹⁶⁷ (IVA).

Per quanto concerne l'IRAP, tenuto conto dei soggetti destinatari delle norme, come previsto dall'art. 3 del D.Lgs. 446/1997, e delle modalità di determinazione della base imponibile ad essi riferita, espressa dal "*valore della produzione netta*", così come disposto dai successivi articoli del medesimo decreto, si desume la rilevanza del tributo ai fini del *transfer pricing*.

L'estensione della disciplina dei prezzi di trasferimento anche all'IRAP, è stata, peraltro, espressamente confermata dalla Circolare del Ministero delle Finanze, Dipartimento delle Entrate, Direzione Centrale Affari giuridici e contenzioso tributario del 4.6.1998, n. 141/E/1998/86270, laddove, nell'ambito del paragrafo riferito al "*Coordinamento con le disposizioni in materia di imposte sui redditi e IRAP*", vige un sottoparagrafo dedicato al *transfer pricing*, dal quale si rileva che la disciplina prevista in materia di imposte sui redditi è applicabile anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP.

Nel medesimo documento viene, inoltre, precisato che il criterio della valutazione al valore normale, da assumere ai fini della determinazione della base imponibile dell'IRAP, si applica anche nel caso in cui lo stesso sia inferiore al corrispettivo contabilizzato, laddove esistano appositi accordi conclusi tra lo Stato italiano e le competenti Autorità degli Stati esteri a seguito delle speciali procedure amichevoli previste dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi¹⁶⁸.

Per quanto riguarda l'IVA, invece, l'estensione della disciplina del *transfer pricing* non appare altrettanto chiara e immediata come per l'IRAP, per cui, a tal proposito, si rendono necessarie alcune considerazioni.

Fino al mese di febbraio 2008 nel DPR 633/1972 non esisteva alcuna norma specifica che facesse riferimento all'applicazione del valore normale alle transazioni infragruppo. Sennonché, è intervenuta la L. 244/2007 (*Legge finanziaria 2008*), la quale, all'art. 1, co.

¹⁶⁶ Istituita dal D.Lgs 15.12.1997, n. 446.

¹⁶⁷ Istituita dal DPR 26.10.1972, n. 633.

¹⁶⁸ Tale previsione si coordina con la disposizione prevista dall'art. 110, co. 7, secondo periodo, del TUIR.

261, lett. c), ha previsto una rilevante modifica all'art. 13, c. 3, lett. a), del DPR 633/1972¹⁶⁹ in merito alla determinazione della base imponibile IVA.

La nuova previsione normativa, pur non riferendosi esplicitamente all'art. 110, co. 7, del TUIR (*transfer pricing*), stabilisce che:

“per le operazioni imponibili effettuate nei confronti di un soggetto per il quale l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato a norma del comma 5 dell'articolo 19, anche per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis, la base imponibile è costituita dal valore normale dei beni e dei servizi se dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore e se l'operazione è effettuata da società che direttamente o indirettamente controllano tale soggetto, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla il predetto soggetto”.

Tale innovazione, in vigore dal 1.3.2008, ha statuito, dunque, che per le operazioni imponibili poste in essere nei confronti di un soggetto con un *pro-rata* di detraibilità IVA limitato, la base imponibile è costituita dal valore normale dei beni o servizi scambiati, a patto che il corrispettivo pattuito risulti inferiore al valore normale e che, contestualmente, le operazioni siano effettuate tra parti correlate¹⁷⁰.

La norma in questione si configura come una deroga al criterio ordinario di determinazione della base imponibile e mira ad evitare che il collegamento soggettivo tra le parti contraenti possa spingere il contribuente ad alterare, in modo arbitrario, il corrispettivo pattuito dell'operazione, al fine di ridurre l'ammontare dell'IVA indetraibile in capo al cessionario o committente che sia soggetto ad un *pro-rata* di detraibilità limitato.

Va altresì rilevato che l'art. 14, co. 5, del DPR 633/1972, anch'esso frutto della innovazione apportata dalla *Legge Finanziaria 2008*, stabilisce, in primo luogo, che *“agli effetti del terzo comma dell'articolo 13, il valore normale è determinato ai sensi del terzo e del quarto comma del presente articolo se i beni ceduti o i servizi prestati rientrano nell'attività propria dell'impresa (...)”*, dove per *“valore normale”* s'intende *“il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni o servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza o al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui è stata effettuata l'operazione o nel tempo e nel luogo più prossimi”*. Dalla lettura della norma non sfugge il riferimento implicito all'art. 9, co. 3, del TUIR, cui la disciplina del *transfer pricing* fa rimando.

Il citato comma 5 dell'art. 14 stabilisce, inoltre, che, qualora i beni ceduti o i servizi prestati non rientrino nell'attività propria dell'impresa, *“il valore normale è costituito per le*

¹⁶⁹ Ai sensi dell'art. 1, co. 264, lett. b) della L. 24.12.2007, n. 244 ed in deroga all'art. 3 della L. 27.7.2000, n. 212, la disposizione si applica a decorrere dal 1.3.2008.

¹⁷⁰ Per parti correlate s'intendono le società che direttamente o indirettamente controllano il cessionario o committente, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla detto soggetto.

cessioni di beni dal prezzo di acquisto dei beni stessi e per le prestazioni di servizi dalle spese sostenute per la prestazione dei servizi stessi”.

Va ricordato, infine, che l'introduzione delle disposizioni sopra esaminate si inquadra nell'ambito della più ampia procedura di recepimento della Direttiva 2006/112/CE in materia di IVA, che, tuttavia, non può essere considerata compiuta, in quanto, allo stato attuale, si è limitata a recepire solo la lett. a) dell'art. 80, par. 1, senza, invece, considerare le successive lettere b) e c), relative al contrasto delle operazioni di *transfer pricing* poste in essere a vantaggio della parte cedente, qualora anch'egli sia soggetto ad un *pro-rata* di detraibilità limitato¹⁷¹.

In materia di IVA, dunque, nell'ordinamento interno, alla luce delle indicazioni degli organismi sovranazionali, è stata recepita, ancorchè in maniera parziale, una disciplina riconducibile al *transfer pricing*¹⁷².

Tanto considerato, al termine di una verifica fiscale, le cui risultanze sono compendiate nel “*processo verbale di constatazione*”, le eventuali violazioni sostanziali alla disciplina riguardante il *transfer pricing* possono comportare rettifiche alla base imponibile delle imposte sui redditi (I.R.D.D.) e dell'imposta regionale sulla attività produttive (IRAP). Con riferimento alla innovativa disciplina dell'IVA, invece, l'Amministrazione finanziaria valuterà l'opportunità di intraprendere specifici controlli sostanziali di merito da cui, ad esempio, potrebbero scaturire responsabilità per il soggetto attivo nazionale in conseguenza delle operazioni imponibili effettuate (cessioni di beni e/o prestazioni di servizi) ad un valore inferiore a quello normale, nei confronti di un'impresa consociata che fruisca di un diritto alla detrazione limitato. Quest'ultima sarà responsabile della eventuale omessa regolarizzazione della fattura ricevuta ai sensi dell'art. 6, co. 8, del D.Lgs. 471/1997.

¹⁷¹ In questa fattispecie rientrano, per esempio, le operazioni esenti con corrispettivo inferiore al valore normale o le operazioni imponibili con corrispettivo superiore al valore normale finalizzate a generare in capo al cedente o prestatore un *pro-rata* di detraibilità superiore, attraverso la riduzione o l'aumento dell'incidenza delle operazioni, rispettivamente, esenti o imponibili.

¹⁷² Per ulteriori approfondimenti sul rapporto tra disciplina IVA e *transfer pricing* si fa rinvio alla Parte II, capitolo 14, del “*Manuale del Transfer Pricing*” in corso di pubblicazione.

9 Le verifiche simultanee

Secondo le Linee Guida OCSE¹⁷³ le verifiche simultanee costituiscono “*una forma di assistenza reciproca, utilizzata in numerose fattispecie internazionali, che permette a due o più Paesi di collaborare nell’ambito di indagini fiscali*”.

Peraltro nello stesso documento si afferma che esse sono particolarmente utili per acquisire informazioni chiave per i controlli da un Paese terzo in quanto, a differenza di altri strumenti di cooperazione internazionale, danno luogo ad uno scambio di informazioni più veloce ed efficace.

Le direttive riguardanti le verifiche simultanee sono contenute nella parte A del Modello OCSE, laddove si chiarisce che si tratta di un “*accordo tra due o più parti per esaminare simultaneamente e indipendentemente, ognuno nell’ambito del proprio territorio, le situazioni fiscali di uno o più contribuenti per le quali esse hanno un interesse comune o collegato in vista dello scambio delle relative informazioni così ottenute*”¹⁷⁴.

L’Amministrazione finanziaria italiana, in linea con i suggerimenti dell’OCSE, ha stipulato specifici accordi amministrativi con le rispettive Autorità fiscali di alcuni Paesi, al fine di consentire l’esecuzione delle verifiche simultanee, in attuazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni. Tali accordi hanno natura prettamente tecnica e non necessitano di ratifica in quanto trovano il loro presupposto giuridico nelle sopra menzionate Convenzioni.

Dal punto di vista sostanziale gli accordi hanno i seguenti obiettivi:

- disporre le misure attuative per lo scambio di informazioni;
- fissare i criteri per la selezione dei contribuenti da sottoporre a verifica simultanea;
- stabilire l’iter procedurale dei controlli.

Occorre far rilevare che il legislatore nazionale, con D.Lgs 19.9.2005, n. 215, dando attuazione alla Direttiva 2003/93/CE (concernente la reciproca assistenza in materia di imposte dirette ed indirette tra le Autorità competenti degli Stati membri), ha introdotto l’art. 31-*bis* nel DPR 29.9.1973, n. 600 (“*Assistenza per lo scambio di informazioni tra le Autorità competenti degli Stati membri dell’Unione Europea*”), che ai commi 6, 7, 8 9, disciplina propriamente i cd. “*controlli simultanei*”.

Con riferimento al *transfer pricing*, le verifiche simultanee mirano a:

- promuovere l’adempimento delle norme in materia di prezzi di trasferimento;

¹⁷³ Cfr. capitolo IV, § 4.78, delle Linee Guida OCSE.

¹⁷⁴ Naturalmente tale forma di mutua assistenza non intende sostituire la procedura amichevole. Qualsiasi scambio di informazioni, risultante da una verifica simultanea, continua ad essere effettuato tramite le Autorità competenti con tutte le garanzie previste per tali scambi. Le verifiche simultanee rientrano nell’ambito della disposizione sullo scambio di informazioni di cui all’art. 26 del Modello OCSE.

- ottenere informazioni per la determinazione delle condizioni in base alle quali si svolgono le transazioni controllate tra le imprese associate in due o più giurisdizioni.

Tutti gli accordi prevedono la possibilità per ciascun Paese di selezionare autonomamente i contribuenti da sottoporre a verifica simultanea comunicando la propria scelta all'altro Stato. Una volta avviata tale procedura si passa alla designazione da parte di ciascuna Autorità fiscale di un proprio rappresentante. Vale ricordare che ogni Stato è libero di aderire o meno alle proposte o richieste ricevute dall'altro Stato e, addirittura, interrompere la verifica anche quando questa sia già in corso.

Qualora la verifica simultanea abbia avuto inizio, i *teams* di controllo delle rispettive Amministrazioni finanziarie, in via preliminare, possono anche mettersi in contatto telefonicamente a patto, però, che le informazioni raccolte siano riprodotte e scambiate successivamente tramite la rituale verbalizzazione, pena l'inutilizzabilità delle stesse nel procedimento amministrativo di accertamento.

Grazie al dialogo che si instaura tra le diverse Autorità fiscali, attraverso la verifica simultanea, peraltro, è possibile individuare, già in fase iniziale, eventuali cause di controversia legate al *transfer pricing*, diminuendo in tal modo le possibilità di contenzioso con i contribuenti. Secondo le Linee Guida OCSE, nell'ambito della verifica, i funzionari delle rispettive Amministrazioni fiscali dovrebbero, per quanto possibile, pervenire a dichiarazioni concordi in merito alla determinazione e alla valutazione di fatti e circostanze che caratterizzano le transazioni tra imprese associate. Tale confronto può essere utile nel momento in cui si attuano le successive procedure amichevoli previste dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Si osserva, dunque, che, indipendentemente dall'esito della verifica simultanea, le imprese associate potranno, in ogni caso, ottenere un beneficio grazie all'intervento congiunto di due Amministrazioni fiscali, poiché le dinamiche che si sviluppano a seguito dell'attivazione della procedura incentiveranno l'impresa multinazionale ad assumere un ruolo più attivo nella risoluzione dei problemi derivanti dal *transfer pricing*. In altre parole, a seguito delle verifiche simultanee, si instaura un dialogo che consente alle imprese associate di evitare malintesi e chiarire eventuali dubbi in merito alle condizioni di *transfer pricing*.

In conclusione, si evidenzia che, alla luce della crescente internazionalizzazione dell'economia e considerata la complessità delle imprese multinazionali, il Comitato degli Affari Fiscali dell'OCSE ha suggerito alle Amministrazioni finanziarie degli Stati membri di ricorrere con maggiore frequenza alle verifiche simultanee per la risoluzione dei casi di *transfer pricing*, in modo da incentivare lo scambio di informazioni, favorire lo svolgimento

delle procedure amichevoli e, in caso di rettifica del reddito imponibile, evitare i rischi di doppia imposizione economica¹⁷⁵.

10 Gli aspetti sanzionatori

Il sistema sanzionatorio italiano, sia amministrativo che penale, non prevede disposizioni specifiche in merito al *transfer pricing*; tuttavia, con riguardo alla repressione delle violazioni nello specifico settore, è possibile far ricorso alle norme generali vigenti.

Sul fronte amministrativo non sussistono particolari problemi in quanto va, senza dubbio, considerata la fattispecie di “*infedele dichiarazione*” disciplinata e sanzionata come segue:

1. ai fini delle imposte dirette opera l’art. 1, co. 2, del D.Lgs. 471/1997, che prevede la sanzione amministrativa dal 100% al 200% della maggior imposta (o differenza del credito) nei confronti di “*chiunque indichi un reddito imponibile inferiore a quello accertato*” (ovvero un’imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante);
2. ai fini IRAP, vige l’applicazione dell’art. 32, co. 2, del D.Lgs. 15.12.1997, n. 446, che prevede la sanzione amministrativa da una a due volte l’ammontare della maggiore imposta dovuta;
3. ai fini IVA, bisogna ulteriormente distinguere:
 - a. in capo al “*soggetto attivo*” che ha documentato operazioni imponibili per importi inferiori al valore normale, si applica l’art. 5, co. 4, del D.Lgs. 471/1997, che prevede l’applicazione di una sanzione amministrativa dal 100% al 200% della maggiore imposta dovuta;
 - b. in capo al “*cessionario*” e/o “*committente*” che ha ricevuto una fattura con importo inferiore al valore normale e non ha provveduto alla sua regolarizzazione entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione mediante l’emissione di un documento integrativo in duplice esemplare e previo versamento della maggiore imposta eventualmente dovuta, si applica una sanzione amministrativa pari al 100% dell’imposta relativa all’imponibile non correttamente documentato [art. 6, co. 8, lett. b), del D.Lgs. 471/1997].

A contrariis, sotto il profilo penal-tributario gli aspetti sanzionatori relativi al *transfer pricing* assumono contorni meno definiti, con riferimento ai quali occorre effettuare un’attenta analisi, alla luce dei giudizi espressi nel tempo sia dalla dottrina che dalla giurisprudenza.

¹⁷⁵ Per ulteriori approfondimenti sul tema delle verifiche simultanee in materia di *transfer pricing* si fa rinvio ai capitoli 3, 6 e 10 della parte II del Manuale.

A tal proposito, va rilevato che le valutazioni erronee eseguite in applicazione della disciplina dei prezzi di trasferimento non assumono rilevanza penale per il solo fatto di essere sintomo di una rappresentazione contabile inattendibile, rendendosi, a tal fine, indispensabile la sussistenza di condotte atte a trasfigurare fraudolentemente i dati reali.

Si ritiene, peraltro, che dall'entrata in vigore del D.Lgs. 74/2000, che ha innovato la disciplina dei reati tributari, non si possa escludere il rischio, quantomeno potenziale, della configurabilità di specifiche fattispecie penali nel caso in cui i verificatori ritengano scorretta la valutazione effettuata dal contribuente in merito ai prezzi di trasferimento.

I reati di cui, eventualmente, si può fare questione, a condizione che sussistano tutti i presupposti, sono riconducibili alle fattispecie di “*dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*” (art. 3 del D.Lgs. 74/2000) e “*dichiarazione infedele*” (art. 4 del D.Lgs. 74/2000)¹⁷⁶.

11 Gli strumenti di tutela del contribuente in materia di transfer pricing

Come si è già accennato in precedenza e si avrà modo di approfondire nei capitoli successivi del presente Manuale, l'applicazione della disciplina del *transfer pricing* risulta spesso fonte di controversie nell'ambito delle attività di controllo poste in essere dall'Amministrazione finanziaria. Ciò è dovuto, in modo particolare alle difficoltà oggettive cui il Fisco si espone:

- nel reperire informazioni su fatti e circostanze che riguardano transazioni internazionali e soggetti esteri;
- nel tentativo di eseguire la comparazione dei rapporti tra i gruppi multinazionali.

Tali elementi rendono il controllo fiscale in materia di *transfer pricing*, inevitabilmente, più complesso rispetto ad altri controlli.

Per far fronte alle difficoltà e limitare il contenzioso tra Fisco e contribuente sono stati individuati, sia in sede UE che OCSE, strumenti amministrativi che, pur essendo caratterizzati da modalità applicative differenti, sono finalizzati alla tutela del contribuente, al miglioramento del dialogo con l'Amministrazione finanziaria e all'eliminazione dei fenomeni di doppia imposizione dovuti alle rettifiche di reddito dovute all'applicazione della disciplina dei prezzi di trasferimento. I principali strumenti di risoluzione dei conflitti in materia di *transfer pricing* sono, dunque, i seguenti:

- (i) la “*procedura amichevole*” tra Stati, disciplinata dall'art. 25 del Modello OCSE e avente lo scopo di favorire l'eliminazione della doppia imposizione generata dalla rettifica degli utili effettuata dalle rispettive Autorità fiscali in applicazione delle norme sui prezzi di trasferimento diversi nei confronti di due imprese

¹⁷⁶ Per ulteriori approfondimenti in merito ai profili penal-tributari della disciplina dei prezzi di trasferimento si rinvia a quanto esposto dal Prof. Avv. Ivo Caraccioli nella Parte II, capitolo 6, del “*Manuale del Transfer Pricing*” in corso di pubblicazione.

- appartenenti allo stesso gruppo multinazionale ed aventi sede in due Stati diversi¹⁷⁷.
- (ii) la “*procedura arbitrale*” di cui alla Convenzione 436/1990, entrata in vigore nel 1995 e finalizzata al miglioramento del dialogo tra Amministrazioni finanziarie di diversi Stati e all’eliminazione della doppia imposizione derivante dall’applicazione non coordinata della disciplina del *transfer pricing*¹⁷⁸. La procedura appare, senza alcun dubbio, innovativa in quanto obbliga gli Stati ad adottare una soluzione al problema della doppia imposizione derivante dalla rettifica degli utili di imprese associate; tuttavia, la sua applicazione è complessa poiché prevede due fasi distinte: una prima fase in cui si tenta di risolvere la controversia mediante l’attivazione della “*procedura amichevole*” di cui all’art. 25 del Modello OCSE; trascorsi 24 mesi senza che si siano ottenuti risultati positivi si deve attuare obbligatoriamente la seconda fase che prevede l’avvio della “*procedura arbitrale*” vera e propria e l’istituzione di una commissione consultiva *ad hoc* alla quale le imprese devono far riferimento per fornire tutte le informazioni, le prove o i documenti utili ai fini della decisione¹⁷⁹.
- (iii) gli “*advanced pricing agreements*” (APA), indicati anche nelle Linee Guida OCSE e consistenti in accordi stipulati, in via preventiva e con durata pluriennale, tra contribuente e Fisco al fine di prestabilire le modalità tecniche che determineranno i prezzi di trasferimento all’interno del gruppo multinazionale nel periodo di riferimento. Possono essere unilaterali, bilaterali o multilaterali; quelli unilaterali regolano esclusivamente i rapporti tra una società ed un’Amministrazione finanziaria¹⁸⁰, mentre quelli bilaterali o multilaterali

¹⁷⁷ Per ulteriori approfondimenti sul tema della “*procedura amichevole*” si rinvia alla parte I nella quale l’argomento è stato diffusamente trattato.

¹⁷⁸ Lo scopo della Convenzione arbitrale consiste nell’eliminazione della doppia imposizione (economica) che può derivare dalla rettifica degli utili di un’impresa residente in uno Stato, appartenente ad un gruppo costituito anche da imprese aventi sede nell’Unione Europea, tra le quali sono intercorse transazioni commerciali. Nel caso in cui i prezzi relativi non siano stati fissati secondo l’*arm’s length principle*, le Amministrazioni finanziarie di ciascuno Stato sono legittimate ad operare delle rettifiche sugli utili della singola consociata; in tale circostanza può accadere che le rettifiche operate dalle singole Autorità fiscali competenti non siano di uguale importo e di segno contrario, pertanto ciò può dar luogo a doppia imposizione.

¹⁷⁹ Il tema della “*procedura arbitrale*” è stato oggetto di specifica trattazione nella Parte II, capitolo 9, del “*Manuale del Transfer Pricing*” in corso di pubblicazione, al quale si rinvia per ulteriori approfondimenti.

¹⁸⁰ Gli accordi di tipo unilaterale non risolvono il problema della doppia imposizione poiché lo Stato in cui si trova l’altra impresa consociata con la quale sono state effettuate le transazioni, non avendo sottoscritto alcun accordo, non si sentirà vincolato in alcun modo a porre in essere azioni finalizzate all’eliminazione della doppia imposizione.

coinvolgono due o più società del gruppo e, contestualmente, due o più Autorità fiscali¹⁸¹.

- (iv) i “*safe harbours*”, consistenti in particolari regimi normativi semplificati, adottati in ambito OCSE, che impongono alle Amministrazioni finanziarie di fissare preventivamente regole certe e parametri minimi, ai quali le imprese dovrebbero conformarsi per essere escluse dall’attività di accertamento in materia di *transfer pricing*. Tali regimi sono rivolti a determinate categorie di contribuenti e possono riguardare le regole tecniche di determinazione dei prezzi relativi agli scambi infragruppo ovvero la documentazione necessaria per giustificare al Fisco l’applicazione di un determinato prezzo di trasferimento. Si ritiene utile segnalare che i “*safe harbours*” non sono applicabili a tutte le categorie di contribuenti¹⁸².
- (v) il “*ruling internazionale*” in materia di *transfer pricing*, introdotto con il D.L. 30.9.2003, n. 269¹⁸³ e finalizzato al raggiungimento di un accordo preventivo tra contribuente e Fisco sui prezzi di trasferimento, favorendo la cooperazione tra le parti e garantendo la certezza nei rapporti tributari, in modo da evitare successive controversie¹⁸⁴. L’accesso alla procedura di cui al D.L. 269/2003 è riservata alle imprese con attività internazionale, con riguardo al regime dei prezzi di trasferimento, degli interessi, dei dividendi e delle royalties¹⁸⁵.

¹⁸¹ Per ulteriori approfondimenti sul tema degli “*advanced pricing agreements*” si rinvia alla parte I nella quale l’argomento è stato diffusamente trattato.

¹⁸² Come suggerito dalle Linee Guida OCSE (cfr. capitolo IV, lettera E, § 3.29), i “*safe harbours*” potrebbero essere utilizzati nei confronti della categoria delle imprese minori (*small taxpayers*) mentre va scoraggiato in tutti gli altri casi.

¹⁸³ Si tratta delle “*Disposizioni urgenti per favorire lo sviluppo e per la correzione dell’andamento dei conti pubblici*”.

¹⁸⁴ Così Valente P., Valente G. *L’interpello interno e internazionale*, in *Tributi on line*, 2004, consultabile in www.finanze.it.

¹⁸⁵ Il tema del “*ruling internazionale*” è stato oggetto di specifica trattazione nella Parte II, capitolo 8, del “*Manuale del Transfer Pricing*” in corso di pubblicazione, al quale si rinvia per ulteriori approfondimenti.

12 Prospettive evolutive dell'attività di verifica in materia di *transfer pricing*

12.1 Premessa

Il *transfer pricing* è oggetto di continuo confronto sia sul piano interno che internazionale. Esso va assumendo sempre maggiore criticità nelle politiche aziendali dei gruppi multinazionali e, pertanto, si può verosimilmente prevedere che, in futuro, la disciplina vigente nei rispettivi ordinamenti nazionali sarà oggetto di innovazioni legislative.

Un impulso rilevante all'adozione di nuovi approcci rispetto all'applicazione della disciplina fiscale del *transfer pricing* proviene, *per un verso*, dall'Unione Europea, la quale ha elaborato il cd. "*codice di condotta*"¹⁸⁶ relativo alla documentazione dei prezzi di trasferimento per le imprese associate operanti nell'Unione Europea e, *per l'altro*, dalla giurisprudenza, la quale, in alcune pronunce dei giudici di legittimità¹⁸⁷, ha sostenuto che:

- 3) non è necessaria la forma scritta nei contratti di vendita internazionali (ai sensi dell'art. 11 della Convenzione di Vienna dell'11.4.1980);
- 4) l'art. 110, co. 7, del TUIR ha un carattere antielusivo;
- 5) l'onere della prova finalizzata ad eventuali rettifiche ricade in capo all'Amministrazione finanziaria¹⁸⁸.

12.2 Il dibattito in ambito OCSE

Se si vuole tentare di fornire una previsione di quelle che potrebbero essere le linee evolutive dell'attività di controllo in materia di *transfer pricing* non si può non tener conto dei suggerimenti che provengono dagli organismi sovranazionali. A testimonianza dell'interesse suscitato in ambito internazionale dalla disciplina dei prezzi di trasferimento

¹⁸⁶ Cfr. Risoluzione 2006/C176/01 del Consiglio e dei rappresentanti dei Governi degli Stati membri con la quale l'Unione Europea ha recepito le indicazioni elaborate in sede di EUJTPF (*European Union Joint Transfer Pricing Forum*) in merito all'adozione di un "*codice di condotta*" sulla documentazione delle operazioni internazionali infragruppo. Va segnalato che il citato codice è assimilabile alla cd. *soft law* e, pertanto, non ha valore vincolante, ma rappresenta solo un suggerimento per gli Stati membri. A tal proposito, è opportuno evidenziare che l'Italia non lo ha ancora recepito, nonostante la sua indiscutibile utilità ai fini della trasparenza del rapporto Fisco-contribuente visto che esso mira a ridurre i costi di conformità alle normative per i contribuenti e tende a uniformare le richieste delle singole Amministrazioni finanziarie interessate. Alla luce dei vantaggi ottenibili da tale strumento sarebbe, dunque, auspicabile che l'Amministrazione finanziaria italiana provveda a riceverlo nel più breve tempo possibile.

¹⁸⁷ Cfr. sul punto Cass., 16.5.2007, n. 11226 e Cass., 13.10.2006, n. 22023, per le quali si rinvia alla Parte I, capitolo 8, del "*Manuale del Transfer Pricing*" in corso di pubblicazione.

¹⁸⁸ A tal proposito si precisa che, laddove un ordinamento nazionale preveda espressamente che l'onere della prova gravi sull'Amministrazione finanziaria, il contribuente non è tenuto a dimostrare la correttezza dei prezzi di trasferimento applicati, se prima non lo abbia fatto l'Amministrazione stessa, provando il mancato rispetto del principio del "*valore normale*".

si richiama, in particolare, la recente discussione sul documento intitolato “*Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings*” promossa dall’OCSE e svoltasi dal 19.9.2008 al 19.2.2009, nell’ambito della quale sono state riproposte, tra l’altro, anche alcune questioni legate all’attività di controllo dell’Amministrazione finanziaria nei confronti delle operazioni internazionali infragruppo.

A tal proposito, si ricorda che, nel 2005, il *Centre for tax Policy and Administration* dell’OCSE ha organizzato una tavola rotonda¹⁸⁹ nel corso della quale sono stati affrontati gli aspetti maggiormente significativi del fenomeno, oltre a numerose altre tematiche, tra le quali, in particolare, le diverse posizioni adottate dalle Amministrazioni finanziarie dei vari Paesi in tema di attività ispettive, anche con riguardo al *transfer pricing*.

Nell’ambito della tavola rotonda, l’OCSE ha costituito un gruppo di discussione¹⁹⁰, invitando a partecipare accademici, operatori commerciali e consulenti dei differenti Paesi, allo scopo di ottenere contributi di natura tecnica ed operativa sulle questioni di maggiore interesse. Dal confronto è emersa la necessità di affrontare il problema delle ristrutturazioni aziendali con riguardo all’applicazione della disciplina del *transfer pricing*, attraverso l’integrazione delle indicazioni contenute nelle *Guidelines*¹⁹¹ dell’OCSE e nel Modello di Convenzione OCSE¹⁹².

Successivamente il *Committee on Fiscal Affairs* ha costituito un altro *working group* con l’obiettivo di elaborare ulteriori direttive in materia di *transfer pricing* ed approfondire il tema delle riorganizzazioni aziendali.

Il 19.9.2008 è stata resa pubblica la bozza (cd. *draft*) del citato documento (*Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings: Discussion Draft for Public Comment*) nel quale sono state riepilogate le conclusioni a cui sono giunti i vari gruppi di discussione precedentemente costituiti, con l’invito ad ogni parte interessata di apportare il proprio contributo – tramite *internet* – al fine di approfondire ulteriormente il tema.

In sostanza, il *draft* esamina le operazioni di riorganizzazione aziendale¹⁹³ alla luce della disciplina del *transfer pricing*, e altri aspetti relativi alla normativa nazionale.

La bozza di discussione è costituita da quattro “*Issues Notes*”, ciascuna delle quali dedicata ad uno specifico argomento. In particolare:

- la prima *Issues Note* (*Special considerations for risks*) riguarda il tema della ripartizione dei rischi tra soggetti collegati nel contesto dell’art. 9 del Modello OCSE e, in particolare, dell’interpretazione e dell’applicazione dei suggerimenti contenuti nelle

¹⁸⁹ Si fa riferimento alla cd. *January 2005 CTPA Roundtable* alla quale hanno preso parte rappresentanti ufficiali dei Paesi membri dell’OCSE unitamente a delegati della Cina, Sud Africa e Singapore, oltre ad una vasta platea di rappresentanti del settore privato.

¹⁹⁰ Si fa riferimento al cd. *Business Advisory Group*.

¹⁹¹ Si fa riferimento alle *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*.

¹⁹² Si fa riferimento al *Model Tax Convention on Income and on Capital*.

¹⁹³ Ad esclusione delle operazioni di fusione e di acquisizione.

Guidelines, in merito all'analisi funzionale ed alle condizioni contrattuali nell'ambito dei fattori di determinazione della comparabilità;

- la seconda *Issues Note (Arm's length compensation for the restructuring itself)* è relativa al caso in cui l'entità ristrutturata potrebbe vedersi riconosciuta un'eventuale compensazione a valori di mercato in seguito al trasferimento di funzioni, *assets* o rischi, ovvero ricevere un indennizzo per l'estinzione anticipata o la sostanziale rinegoziazione degli accordi in atto;
- la terza *Issues Note (Remuneration of post-restructurings controlled transactions)* affronta l'applicazione del principio di libera concorrenza e dei suggerimenti contenuti nelle *Guidelines* con riguardo agli accordi di *post*-ristrutturazione;
- la quarta *Issues Note (Recognition of the actual transactions undertaken)* valuta i presupposti in base ai quali l'Amministrazione finanziaria di uno Stato, in base ai suggerimenti dell'OCSE (§ 1.36-1.41 delle *Guidelines*), può disconoscere, in via eccezionale, la struttura o le transazioni poste in essere dal contribuente¹⁹⁴.

13 Orientamenti giurisprudenziali – rinvio

Come si è già avuto modo di rilevare nel “*Manuale del Transfer Pricing*”¹⁹⁵, in corso di pubblicazione, la giurisprudenza italiana relativa al *transfer pricing* non è molto vasta; conseguentemente, non è possibile identificare un orientamento consolidato con riferimento a tale disciplina.

In tale contesto, peraltro, le sentenze che hanno avuto per oggetto la determinazione del *transfer pricing* sono assai scarse.

¹⁹⁴ Per ulteriori approfondimenti sul tema oggetto del presente paragrafo si rinvia alla Parte II, capitolo 12, del “*Manuale del Transfer Pricing*” in corso di pubblicazione.

¹⁹⁵ Si rinvia, per ulteriori approfondimenti, a quanto esposto nella Parte I, capitolo 8, del “*Manuale del Transfer Pricing*” in corso di pubblicazione.

14 Considerazioni conclusive

In linea generale, l'attività di verifica fiscale in materia di *transfer pricing* segue formalmente l'*iter* previsto per le verifiche ordinarie dell'Amministrazione finanziaria¹⁹⁶; tuttavia, nello specifico, come si è avuto modo di sottolineare, la procedura ispettiva può risultare particolarmente complessa in quanto deve tener conto della peculiarità dei rapporti internazionali, della specificità della materia e della necessità di interagire con diverse giurisdizioni, tenendo conto delle legislazioni fiscali ivi vigenti.

Vale precisare che, mentre la fase istruttoria delle verifiche fiscali viene svolta dalla Guardia di Finanza o dagli Uffici delle Entrate indistintamente, la successiva fase di accertamento è demandata per legge alla sola Agenzia delle Entrate, la quale – in base alle regole ordinarie previste dal DPR 600/1973 – è legittimata ad apportare eventuali rettifiche al reddito d'impresa.

Nel caso del *transfer pricing*, per lo più, lo svolgimento di una verifica fiscale viene percepita – sia da chi la esegue che da chi la subisce – come un momento particolarmente delicato poiché, alla luce di quanto esposto nei paragrafi che precedono, è evidente che gli operatori devono fare i conti con un quadro normativo sintetico ed essenziale, supportato da una prassi datata e, spesso, da una giurisprudenza discordante.

Ciò nonostante, non va dimenticato che i verificatori, all'inizio dell'attività ispettiva, sono tenuti a conformare il proprio operato ad un articolato sistema di poteri-doveri, da cui derivano specifiche responsabilità, in maniera tale da condurre e portare a termine il controllo in tempi brevi, tenendo nella debita considerazione il rispetto dei diritti fondamentali riconosciuti sia ai cittadini che ai soggetti economici.

Si conclude affermando che, in un contesto articolato e complesso come quello dei controlli in materia di *transfer pricing*, in cui, quasi sempre, risulta necessario impostare il confronto sulla base di “*argomentazioni e contro-argomentazioni*”, non si può sottacere l'esigenza di mettere in atto tutte le strategie, sia dalla parte dei controllori che dei controllati, intese a favorire il dialogo e la collaborazione, senza ovviamente trascurare gli obiettivi insiti nei rispettivi ruoli.

¹⁹⁶ Per approfondimenti sul tema dei controlli in materia di operazioni internazionali cfr.: Pezzuto G., *I paradisi fiscali e finanziari*, Milano, 2001; D'Alfonso G., *I controlli delle Autorità fiscali per l'accertamento dei transfer prices*, in *Atti del convegno IIR, Transfer pricing*, 2002; Stufano S., *Verifiche simultanee: gli accordi Italia-U.S.A. e Italia-Austria*, in *Corr. Trib.*, n. 47/1995, p. 3276 ss.