

# Transfer pricing: oneri documentali per le imprese

**di Piergiorgio Valente**

*Valente Associati, Centro Studi Internazionali Geb Partners Srl*

L'art. 26 del dl 78/10 (Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e competitività) ha introdotto per la prima volta in Italia l'onere di predisporre la documentazione necessaria a **supportare** la politica dei prezzi di trasferimento adottata al fine di darne comunicazione all'Amministrazione finanziaria.

Il presente articolo, il secondo di una serie di due articoli (1), intende analizzare le modalità applicative di dettaglio della nuova norma.

## La comunicazione preventiva

L'art. 26 del dl 78/10 (convertito nella legge 30 luglio 2010, n. 122) stabilisce che «(i) contribuente che detiene la documentazione (...) deve darne apposita comunicazione all'Amministrazione finanziaria»: tale indicazione risulta «anomala» nel panorama internazionale. Nella maggior parte degli ordinamenti infatti sussiste l'obbligo della *contemporaneous documentation* (per la quale si suppone che la stessa sia in essere al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi annuale) da esibire in caso di richiesta dell'Amministrazione finanziaria interessata (2).

Il secondo aspetto relativo a tale comunicazione risiede nelle conseguenze derivanti dal mancato invio della stessa, che potrebbe porre l'impresa interessata «sotto la lente» dell'Amministrazione finanziaria.

Secondo la Relazione al disegno di legge di conversione al decreto, l'obiettivo di tale comunicazione è quello «di procedere ad una più efficace analisi preliminare dello specifico rischio fiscale, soprattutto con riferimento a quei soggetti privi della stessa».

In tal senso, l'approccio adottato sembra assai simile a quello vigente nell'ordinamento australiano, laddove la **documentazione** predisposta e il **livello di dettaglio delle informazioni in essa contenute** rappresentano il fulcro per condurre un'analisi di *risk assessment* (3).

## La selezione delle imprese ai fini della verifica fiscale

L'assessment del rischio fiscale deve comunque conciliarsi con i *drivers* dell'attività ispettiva: infatti occorre tenere in considerazione che «relativamente ai **criteri di selezione** da utilizzare per l'individuazione delle posizioni da sottoporre a controllo mediante attività istruttorie esterne, occorre accordare priorità al **controllo dei soggetti** cui, in sede di predisposizione delle schede di rischio, è stato attribuito un livello di intensità di rischio alto. Per gli altri grandi contribuenti sono confermate le indicazioni già fornite nel 2009 (...).

Va comunque data specifica rilevanza ai fenomeni di **arbitraggio internazionale** (realizzati anche attraverso l'im-

### Note:

(1) Si veda «Transfer pricing e privacy: ricerca dei comparables e violazione dei dati aziendali» su *Commercio internazionale* n. 2/10 a p.31

(2) Particolare menzione merita l'ordinamento cinese che prevede l'obbligo per il contribuente di compilare *Forms ad hoc* relativi alle transazioni *intercompany* da allegare alla dichiarazione dei redditi. In termini generali, nella maggior parte degli ordinamenti (sia Ue che extra-Ue) non sussiste l'obbligo di preventiva comunicazione in merito alla predisposizione della documentazione.

(3) Per approfondimenti sul transfer pricing secondo la legislazione australiana, cfr., Valente P., «Manuale del transfer pricing», op. cit., p. 510 ss..

piego di strumenti/soggetti ibridi o di strumenti finanziari complessi), alle operazioni di **riorganizzazione aziendale transnazionale** che presentino elementi di anomalia ed a quelle aventi ad oggetto la tematica dei **prezzi di trasferimento (...)**» (4).

Le indicazioni operative per le attività istruttorie nei riguardi dei grandi contribuenti sono enunciate al par. 2.1.2 della circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 13/E del 9 aprile 2009. Occorre inoltre considerare che anche le imprese di medie dimensioni sono soggette a verifica con riferimento alle operazioni infragruppo e alla tematica dei prezzi di trasferimento. La selezione per tali soggetti avviene tenendo in considerazione i criteri di pericolosità enunciati nella citata circ. n. 13/09 ovvero:

1) **per le imprese «maggiormente complesse»**, vale a dire, ad esempio, quelle caratterizzate da elevati e frammentati volumi di attività, da peculiari modalità di gestione e contabilizzazione - come nel caso degli intermediari finanziari - o dalla presenza di rilevanti rapporti con l'estero, sia nelle attività commerciali che in quelle finanziarie, sulla base di criteri sostanzialmente analoghi a quelli adottati per i grandi contribuenti;

2) **per le altre imprese**, sulla base dei consueti indicatori di rischio di evasione/elusione, tra i quali meritano un espresso richiamo i seguenti (che possono, comunque rilevare anche per le imprese più complesse):

- ingenti oneri straordinari;
- ingenti oneri finanziari;
- elevati costi per servizi;
- anomale variazioni e oscillazioni di fatturato nel breve e medio periodo;
- presenza di significativi crediti Iva utilizzati in compensazione ovvero riportati al successivo periodo d'imposta, che appaiano particolarmente rilevanti e, in qualche modo anomali, in rapporto con i dati dichiarati e con i regimi normativi applicabili in relazione all'attività svolta;
- soggetti che presentano dichiarazioni con un ammontare di fatturato non coerente con l'ammontare degli acquisti e della manodopera impiegata.

## Principi generali per la predisposizione della documentazione

In termini generali, il contribuente ha l'obbligo, non solo

di predisporre e tenere libri, registri, ecc., ma anche di **esibirli** ad ogni richiesta degli organi di controllo, secondo i termini e le modalità previsti dalle singole legislazioni.

In campo fiscale, tra le prove legali, **la contabilità** (intesa in senso lato) costituisce senz'altro lo strumento più importante di cui può avvalersi l'Amministrazione finanziaria per l'esercizio dei suoi poteri ovvero il contribuente per dimostrare l'infondatezza della pretesa erariale.

Pertanto, le scritture contabili, da un lato, rappresentano l'adempimento di un obbligo giuridico dell'imprenditore, dall'altro permettono l'esercizio di un diritto. Sotto il primo aspetto costituiscono lo strumento ordinario utilizzabile per accertare l'effettiva capacità contributiva del soggetto obbligato alla loro tenuta. Con riferimento al secondo aspetto la loro regolarità, formale e sostanziale, difficilmente potrà essere contestata dall'Amministrazione finanziaria se non ricorrendo ad altre prove di uguale rilevanza ed efficacia giuridica.

D'altro canto le scritture contabili (nonché qualsiasi altra documentazione/informazione cui può essere riconosciuta rilevanza ai fini fiscali) consentono l'articolazione della dialettica, in termini di onere della prova, con l'Amministrazione finanziaria.

L'art. 2697 del C.c. stabilisce che «chi vuol far valere un diritto in giudizio deve far provare i fatti che ne costituiscono il fondamento.

Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda».

## L'onere della prova nel transfer pricing

La disposizione convenuta nel citato articolo recepisce il brocardo latino secondo il quale *actore non probante, reus absolvitur*. Tale principio non viene meno neanche al ricorrere della fattispecie in cui al giudice sia riconosciuto il potere di disporre d'ufficio dei mezzi di prova ritenuti necessari (5).

L'analisi della citata norma consente di evidenziare due

### Note:

(4) Cfr. circ. n. 29 del 16 aprile 2010.

(5) Cfr. Corte di Cassazione, sent. n. 536 del 19 gennaio 2000.

sue diverse funzioni (6): una prima funzione consistente nella **ripartizione tra le parti**, con riguardo alle rispettive pretese dell'incombente di dimostrare i fatti in giudizio; la seconda funzione è quella di **fissare una regola di giudizio** su un fatto incerto: infatti, nel caso di incertezza sull'esistenza o meno dei fatti rilevanti per la decisione di merito, consente di individuare quale parte debba subire le conseguenze sfavorevoli di tale incertezza.

Con riferimento al principio generale enunciato dall'art. 2697 C.c. occorre tuttavia rilevare come la legge riconosce in favore dell'attore l'inversione dell'*onus probandi*: in tali ipotesi, che corrispondono a situazioni giuridiche particolari, l'onere della prova è a carico del convenuto. Ne sono esempio:

- l'onere imposto al debitore inadempiente, il quale deve dimostrare che la prestazione si è resa impossibile per un fatto a lui non imputabile (art. 1218 C.c.);
- l'onere imposto al conduttore, il quale risponde nei confronti del locatore dei danni alla cosa locata se non prova che le cause del danno non sono a lui imputabili;
- alcuni negozi, come la promessa di pagamento e la riconoscenza di debito, i quali possono essere portati in giudizio dal creditore senza la necessità di invocare il titolo che ne è alla base: è il debitore che può eventualmente dimostrare la mancanza del rapporto fondamentale.

La regola di giudizio fondata sull'onere della prova di cui all'art. 2697 C.c. è applicabile anche al processo tributario, essendo essa connaturata ad ogni modello processuale: la questione della natura (inquisitoria o dispositiva) di tale processo non influisce sulla (diversa) questione dell'applicabilità di tale regola (7).

Occorre tuttavia considerare che il processo tributario si caratterizza quale processo di impugnazione di un atto dell'Amministrazione finanziaria: occorre pertanto comprendere come la regola generale sancita dall'art. 2697 C.c. si concilia con questa peculiarità.

Con riferimento all'evoluzione della materia *de qua* la Corte di Cassazione, con la sent. n. 2990 del 23 maggio 1979 ha sancito l'applicabilità anche al processo tributario della regola di giudizio seconda la quale *onus probandi incumbit ei qui dicit* (8).

Il Supremo Collegio ha riconosciuto che nel processo tributario l'Amministrazione finanziaria assume il ruolo di «attore in senso sostanziale» (9) in quanto pur essendo il

contribuente, nel giudizio di primo grado, a fornire l'impulso per l'instaurazione del contenzioso, è l'Amministrazione finanziaria ad avanzare per primo una propria pretesa, seppur al di fuori del giudizio, tramite l'**emanazione dell'atto impositivo**.

Ne consegue pertanto che, nel rispetto del principio generale sancito dal Codice civile, incombe **sull'Amministrazione finanziaria** l'onere di dimostrare i fatti costitutivi della propria pretesa, mentre grava **sul contribuente** l'onere della prova dei fatti impeditivi, modificativi o estintivi di essa. In particolare il contribuente può fornire nel corso del giudizio la prova contraria, da intendere quale prova vertente sullo stesso *thema probandum* dell'Amministrazione finanziaria. Nel caso in cui il contribuente amplii il *thema probandum* non si ha tecnicamente una prova contraria, ma la prova di fatti diversi da quelli dimostrati dall'Amministrazione aventi l'efficacia di impedire il verificarsi degli effetti collegati ai fatti costitutivi, oppure di modificarli o estinguerli. L'onere di provare tali altri fatti grava chiaramente sul contribuente in quanto si tratta di fatti da esso invocati a proprio favore nel processo (10).

La giurisprudenza (11) riconosce ormai l'incombente dell'onere della prova sull'Amministrazione finanziaria sulla base delle argomentazioni svolte dalla citata sentenza della Corte Suprema n. 2990/1979. Pertanto l'onere della prova grava sull'Amministrazione finanziaria o perché l'atto impugnato dal contribuente è emesso dalla prima, il quale è attore in senso sostanziale nel processo tributario

## Note:

(6) A. Ballancin, «La disciplina italiana del transfer price tra onere della prova, giudizi di fatto e l'(in)esistenza di obblighi documentali», in *Il Fisco*, n. 6/06, p. 1982; G.M. Cipolla, «Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario», in *Rassegna Tributaria*, n. 3/97, p. 671. Per approfondimenti sull'onere della prova nelle controversie sul transfer pricing, cfr., P. Valente, «Manuale del transfer pricing», op. cit., p. 783 ss..

(7) G.M. Cipolla, op. cit..

(8) In *Giurisprudenza Italiana*, 1979, I, 1, p. 1774 con commento di A. E. Granelli, «Presunzione di legittimità dell'atto amministrativo e onere della prova: un altro mito giuridico finisce in soffitta»; G. M. Cipolla, op. cit..

(9) Tra le sentenze che riconoscono il ruolo di «attore sostanziale» dell'Amministrazione finanziaria si veda Corte di Cassazione, sent. n. 10148 del 2 agosto 2000.

(10) G.M. Cipolla, op. cit..

(11) Cfr., P. Valente, «Manuale del transfer pricing», op. cit., p. 783 ss..

oppure perché, a prescindere dalla natura impugnatoria o meno di quest'ultimo, l'art. 2697 C.c. si applica anche alle controversie tributarie.

La giurisprudenza è concorde nel riconoscere l'incombenza sul contribuente dell'onere di provare tutti quei fatti (sostenimento dei costi nell'esercizio di un'attività di impresa, sostenimento di spese che danno diritto a detrazioni oppure a oneri deducibili) che comportano una riduzione del carico fiscale (12).

In particolare, l'**onere probatorio** è individuato dalla giurisprudenza sulla base dell'art. 2697 C.c., assumendo che il costo rappresenta il fatto costitutivo del diritto (alla deduzione) vantato dal contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

La disposizione del Codice civile è richiamata inoltre per giustificare l'incombenza dell'onere della prova sul contribuente dell'inerenza del costo rispetto all'attività di impresa svolta (13) «perché un costo possa essere incluso tra le componenti negative del reddito non solo è necessario che ne sia certa l'esistenza, ma è altresì necessario che ne sia comprovata l'inerenza, vale a dire che si tratta di una spesa che si riferisce ad attività da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito» (14).

Tale posizione è stata condivisa anche dalla dottrina maggioritaria secondo cui grava sul contribuente l'onere della prova dell'effettivo sostenimento delle spese - attraverso un supporto documentale atto a supportarle - e dell'inerenza delle stesse.

Infine l'art. 2697 C.c. è richiamato per giustificare l'incombenza dell'onere della prova sul contribuente dei fatti che danno diritto alla deducibilità degli oneri di cui all'art. 10 del Tuir (15).

Occorre tuttavia osservare che non tutte le scritture contabili possono costituire prova a favore del contribuente ma solo quelle obbligatorie *ex lege*. Per converso, i libri richiesti dalla natura e dalla dimensione dell'impresa, essendo privi delle formalità estrinseche, servono ad adempiere un obbligo imposto dalla norma giuridica.

Nell'ambito del rapporto contribuente-Amministrazione finanziaria l'adempimento degli obblighi formali da parte del primo, se da un lato **ne impedisce la rettifica** in aumento del reddito dichiarato, dall'altro **priva** l'Ente accertatore del potere di ricorrere all'accertamento induttivo.

## La predisposizione della documentazione con diligenza e buona fede

In virtù del disposto dell'art. 32 comma 3, del dpr 600/73 l'Amministrazione finanziaria può richiedere al contribuente l'**esibizione e/o la trasmissione** di atti e documenti relativi all'accertamento in corso. Tale previsione, per ciò che concerne il *transfer pricing*, si traduce (in linea con quanto previsto dalle Guidelines Ocse) nella richiesta di documenti che possono ragionevolmente contenere informazioni utili sulle modalità di determinazione dei prezzi di trasferimento. L'Amministrazione finanziaria **non deve comunque esigere** dal contribuente la produzione di documenti che non sono in suo possesso o che non possono essere ragionevolmente ottenuti. Inoltre, le autorità fiscali non possono pretendere dai contribuenti documentazione ulteriore rispetto al «minimo ritenuto necessario per agevolare il controllo» (16).

Secondo le Transfer Pricing Guidelines Ocse «*The taxpayer's process of considering whether transfer pricing is appropriate for tax purposes should be determined in accordance with the same prudent business management principles that would govern the process of evaluating a business decision of a similar level of complexity and importance. It would be expected that the application of these principles will require the taxpayer to prepare or refer to written materials that could serve as documentation of the efforts undertaken to comply with the arm's length*

### Note:

(12) Cfr. da ultimo, Corte di Cassazione sent. n. 1181 del 27 gennaio 2001, Corte di Cassazione sent. n. 4119 del 22 marzo 2002, Corte di Cassazione, sent. n. 10802 del 24 luglio 2002.

(13) Cass., Sez. I, 26 settembre 1995, n. 10174; Cass., Sez. I, 19 marzo 1992, n. 3419; Comm. trib. centr., Sez. V, 11 giugno 1997, n. 3100; Comm. trib. centr., Sez. XI, 24 ottobre 1990, n. 6845; Comm. trib. centr., Sez. XXIV, 16 novembre 1991, n. 7799; Comm. trib. centr., Sez. XIV, 27 agosto 1991, n. 5810; Comm. trib. centr., Sez. XXIV, 16 aprile 1988, n. 3461.

(14) Corte di Cassazione, sent. n. 6300 del 25 giugno 1998. Cfr. D. Fuxa, «L'onere della prova nelle controversie sul transfer pricing», in *Rass. Trib.*, n. 51/08, p. 225 ss..

(15) Cass., Sez. I, 3 aprile 1995, n. 3904 e Cass., Sez. I, 12 maggio 1995, n. 5240.

(16) Cfr., P. Valente, «Manuale del transfer pricing», op. cit., p. 691 ss..

*principle, including the information on which the transfer pricing was based, the factors taken into account, and the method selected. It would be reasonable for tax administrations to expect taxpayers when establishing their transfer pricing for a particular business activity to prepare or to obtain such materials regarding the nature of the activity and the transfer pricing, and to retain such material for production if necessary in the course of a tax examination. Such actions should assist taxpayers in filing correct tax returns. Note, however, that there should be no contemporaneous obligation at the time the pricing is determined or the tax return is filed to produce these types of documents or to prepare them for review by a tax administration (...)*» (17).

Nell'applicazione dei principi di diligente gestione aziendale occorrerà che il contribuente predisponga o si riferisca a **documentazione scritta**, la quale non sarebbe altrimenti predisposta o presa in considerazione se non ai fini fiscali, nonché a **documentazione proveniente da imprese del gruppo residenti all'estero**.

Nella richiesta della documentazione, l'Amministrazione finanziaria dovrebbe cercare di mantenere un giusto equilibrio tra le proprie esigenze, i costi e gli oneri amministrativi sostenuti dal contribuente per la produzione della stessa. Conformemente a quanto precede, il contribuente non è tenuto a conservare, al di là di un termine ragionevole conformemente alle disposizioni di diritto interno in materia, i documenti predisposti o considerati in riferimento a transazioni effettuate in anni per i quali la rettifica non è più possibile in virtù della chiusura dei termini dell'accertamento.

Per i documenti disponibili solo dopo l'effettuazione della transazione, l'Amministrazione finanziaria deve **limitare** le proprie richieste ai documenti che possono ragionevolmente contenere le informazioni utili in conformità a quanto previsto dal par. 1.51 delle Transfer Pricing Guidelines Ocse: «*Data from years following the year of the transaction may also be relevant to the analysis of transfer prices, but care must be taken by tax administrations to avoid the use of hindsight. For example, data from later years may be useful in comparing product life cycles of controlled and uncontrolled transactions for the purpose of determining whether the uncontrolled transaction is an appropriate comparable to use in applying a particular*

*method. Subsequent conduct by the parties will also be relevant in ascertaining the actual terms and conditions that operate between the parties*».

L'importanza dell'applicazione del principio di diligente gestione aziendale anche alla documentazione relativa al transfer pricing è evidente laddove l'attività di verifica dell'Amministrazione finanziaria è volta alla necessità di individuare e reperire:

- 1) **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 (18); l'inventario ed il bilancio (19); il registro dei cespiti ammortizzabili (20); i libri sociali (21), le fatture d'acquisto e/o di vendita (22); i documenti di trasporto (23), le modalità ed i mezzi di pagamento (24), ecc.;
- 2) **documentazione extracontabile**: i contratti stipulati, i

#### Note:

(17) Ocse, «Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations», Parigi, 1995, par. 5.4.

(18) L'obbligo di tenuta delle citate scritture contabili è previsto dall'art. 14 del dpr 29 settembre 1973, n. 600. Invero, per i registri Iva, la disposizione è in combinato disposto con gli artt. 23, 24 e 25 del dpr 26 ottobre 1972, n. 633.

(19) Di cui all'art. 15 del dpr 600/73. Invero, l'Amministrazione finanziaria può entrare 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. 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 legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente).

(20) Previsto dall'art. 16 del dpr 600/73.

(21) Previsti dal combinato disposto dell'art. 14 del dpr 600/73 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.

(22) Di cui all'art. 22, co. 3, del citato dpr 600/73. Per il contenuto e per le modalità di emissione delle fatture, si rimanda all'art. 21 del dpr 633/72.

(23) Disciplinati dal dpr 14 agosto 1996, n. 472.

(24) La cui tenuta e conservazione è prevista dal generale obbligo contenuto nell'art. 22 del dpr 600/73.

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 con l'indicazione, di norma, 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 precedenti 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 dati, contenuti nell'apposita documentazione, in sintesi, sarebbero in grado di fornire informazioni relative a:

- politiche e strategie commerciali (delibere del CdA o *reports* del responsabile di settore, ecc.);
- applicazione del metodo utilizzato (reports interni, pareri dei consulenti, ecc.);
- eventuali transazioni in compensazione (delibere e/o corrispondenza avente data certa);
- situazioni 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 giustifichino l'adozione del metodo adottato dal gruppo;

3) **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.

L'esigenza dell'Amministrazione finanziaria di ottenere dall'impresa sottoposta a verifica un set di documentazione completa non deve comunque rappresentare un onere eccessivo, derivante dalla difficoltà:

- di reperire in tempi ristretti la **documentazione delle consociate estere**;
- (ed onerosità) di ricercare situazioni ovvero **transazioni comparabili**.

Anche in materia di prezzi di trasferimento vige pertanto il principio secondo il quale il contribuente deve essere messo in grado, senza eccessivi oneri amministrativi, di produrre elementi relativi alle eventuali ragioni commerciali per le quali la transazione è stata conclusa. In merito si osserva che la misura in cui al contribuente può spettare l'onere di dimostrare che le transazioni commerciali si sono svolte in buona fede si può determinare solo caso per caso.

La Commissione Ue ha ribadito «(...) che l'onere della prova non dovrebbe gravare solo sul contribuente e che si dovrebbe tener conto della capacità generale del contribuente di conformarsi alle norme e al tipo di transazione considerata. (...)». Inoltre il reddito imponibile dovrebbe essere **adeguato** a seguito dell'applicazione delle norme antiabuso solo nella misura in cui è riconducibile alla costruzione di puro artificio. Con riguardo alle transazioni infragruppo, questo implica l'**osservanza** del principio di piena concorrenza (*arm's length principle*) ossia delle condizioni commerciali che sarebbero state convenute tra parti non collegate (...)» (25). (cfr. COM(2007)785 del 10 dicembre 2007 - «L'applicazione di misure antiabuso nel settore dell'imposizione diretta all'interno dell'Ue e nei confronti dei paesi terzi»).

#### Nota:

(25) Cfr. COM(2007)785 del 10 dicembre 2007 - «L'applicazione di misure antiabuso nel settore dell'imposizione diretta all'interno dell'Ue e nei confronti dei paesi terzi». Cfr., inoltre, P. Valente, «Manuale del transfer pricing», op. cit., p. 1276 ss..