

Capitolo V
L'ONERE DELLA PROVA
NELLE CONTROVERSIE
SUL *TRANSFER PRICING*

V L'ONERE DELLA PROVA NELLE CONTROVERSIE SUL *TRANSFER PRICING*

Sommario: 5.1 Premessa 5.2 L'onere della prova nel diritto civile 5.3 L'onere della prova nel processo tributario 5.3.1 L'onere della prova dei costi, dell'inerenza, delle detrazioni e delle deduzioni 5.3.2 L'onere della prova in materia di rimborso, agevolazioni ed esenzioni - Cenni 5.4 L'onere della prova nelle controversie relative al *transfer pricing* 5.4.1 La posizione della giurisprudenza di legittimità 5.4.1.1 Cass. 22 giugno 2006, n. 22023 5.4.1.2 Cass. 27 marzo 2007, n. 11226 5.4.1.3 Cass. 26 gennaio 2007, n. 1709 5.4.2 La posizione della giurisprudenza di merito 5.5 Conclusioni 5.6 Sintesi/Abstract 5.6.1 L'onere della prova nelle controversie sul *transfer pricing* 5.6.2 *The Burden of Proof in Transfer Pricing Controversies* 5.7 Riferimenti

5.1 PREMESSA

L'obiettivo del presente capitolo è quello di condurre un'analisi in merito all'onere della prova nelle controversie aventi ad oggetto l'applicazione della disciplina del *transfer pricing* contenuta nell'art. 110, co. 7, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito "TUIR"), il quale stabilisce che "(i) componenti di 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 dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti (...) se ne deriva un aumento del reddito" ⁽¹⁾.

Ai fini dell'applicazione della disposizione contenuta nell'art. 110, co. 7, del TUIR, "(p)er valore normale (...) 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 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" ⁽²⁾.

L'analisi sarà svolta avendo riguardo alla normativa civilistica in tema di onere della prova e alla sua applicazione nell'ordinamento tributario e analizzando la posizione della giurisprudenza di legittimità e di merito in controversie relative al *transfer pricing*.

(1) La nozione di controllo rilevante ai fini dell'applicazione dell'art. 110, co. 7, del TUIR è quella contenuta nell'art. 2359 c.c.

(2) Art. 9, co. 3, del TUIR.

5.2 L'ONERE DELLA PROVA NEL DIRITTO CIVILE

L'art. 2697 c.c. stabilisce che “(c)hi vuol far valere un diritto in giudizio deve 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”.

La disposizione contenuta 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 accordato il potere di disporre d'ufficio dei mezzi di prova ritenuti necessari ⁽³⁾.

L'analisi della citata norma consente di evidenziare due diverse funzioni della stessa ⁽⁴⁾: una prima funzione consistente nella ripartizione tra le parti, con riguardo alle rispettive pretese, dell'incombenza 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 riconosca 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 ⁽⁵⁾. Ne sono esempio:

- l'onere imposto al debitore inadempiente, il quale, se vuole liberarsi dalla responsabilità, deve dimostrare egli stesso 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 ricognizione di debito, i quali possono essere portati in giudizio dal creditore senza bisogno di invocare il titolo che ne è alla base: è il debitore che può eventualmente dimostrare la mancanza del rapporto fondamentale.

5.3 L'ONERE DELLA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO

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: si riconosce infatti che la questione della natura (inqui-

(3) Cfr. Cass. 19 gennaio 2000, n. 536.

(4) Ballancin A., “La disciplina italiana del transfer price tra onere della prova, giudizi di fatto e l'(in)esistenza di obblighi documentali”, in *Il fisco*, n. 6/2006, p. 1982; Cipolla G.M., “Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario”, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/1997, p. 671.

(5) Schiavon F., “L'inversione dell'onere della prova dal diritto civile alla normativa tributaria”, in *Il fisco*, n. 6/2007, p. 873.

sitoria o dispositiva) del processo non influisce sulla (diversa) questione dell'applicabilità di tale regola ⁽⁶⁾.

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 sentenza n. 2990 del 23 maggio 1979 ha sancito l'applicabilità anche al processo tributario della regola di giudizio secondo la quale "*onus probandi incumbit ei qui dicit*" ⁽⁷⁾.

Il Supremo Collegio ha riconosciuto che nel processo tributario l'Amministrazione finanziaria assume il ruolo di "*attore in senso sostanziale*" ⁽⁸⁾ in quanto pur essendo il contribuente, nel giudizio di primo grado, a fornire l'impulso per l'instaurazione del contenzioso, è l'Ufficio ad avanzare per primo una propria pretesa, seppur al di fuori del giudizio, tramite l'emissione 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 controprova, espressione questa da intendere come prova vertente sullo stesso *thema probandum* dell'Amministrazione finanziaria. Nel caso in cui il contribuente amplii il *thema probandum* non si ha tecnicamente una controprova, ma la prova di fatti diversi da quelli dimostrati dall'Ufficio aventi l'efficacia di impedire il verificarsi degli effetti collegati ai fatti costitutivi, oppure di modificarli o estinguerli. L'onere della prova grava chiaramente sul contribuente in quanto si tratta di fatti da esso invocati a proprio favore nel processo ⁽⁹⁾.

La giurisprudenza riconosce ormai l'incombenza dell'onere della prova sull'Amministrazione finanziaria sulla base delle argomentazioni svolte dalla citata sentenza n. 2990/1979. Pertanto l'onere della prova grava sull'Ufficio o perché l'atto impugnato dal contribuente è emesso dallo stesso Ufficio ⁽¹⁰⁾, il

(6) Cipolla G.M., *op. cit.*

(7) Commento di Granelli A.E., "Presunzione di legittimità dell'atto amministrativo e onere della prova: un altro mito giuridico finisce in soffitta", in *Giurisprudenza Italiana*, 1979, I, I, p. 1774; Cipolla G.M., *op. cit.*

(8) Tra le sentenze che riconoscono il ruolo di "*attore sostanziale*" dell'Amministrazione finanziaria si veda Cass. 2 agosto 2000, n. 10148

(9) Cipolla G.M., *op. cit.*

(10) Cfr. Cass., Sez. I, 16 gennaio 1997, n. 414, in *Giurisprudenza Tributaria*, 1997, p. 1122; Cass., Sez. I, 21 marzo 1995, n. 3235, *ivi*, 1995, p. 1075 con nota di Salvaneschi L., "Necessaria enunciazione del criterio astratto di determinazione del maggior valore accertato"; Cass., Sez. I, 25 agosto 1995, n. 8995, *ivi*, 1996, p. 455; Cass., Sez. I, 26 luglio 1995, n. 8173, *ivi*, 1996, p. 353; Cass., Sez. I, 27 aprile 1994, n. 4009, in *Il fisco*, n. 36/1994, p. 8603; Cass., Sez. I, 11 gennaio 1994, n. 231, in *Corriere Tributario*, 1994, p. 416; Cass., Sez. I, 19 aprile 1993, n. 4565, *ivi*, 1993, p. 1393; Cass., Sez. I, 23 giugno 1993, n. 6951, in *Giurisprudenza Tributaria*, 1994, p. 159;

quale è attore in senso sostanziale nel processo tributario, oppure perché, a prescindere dalla natura impugnatoria o meno di quest'ultimo, l'art. 2697 c.c. si applica anche alle controversie fiscali ⁽¹¹⁾.

5.3.1 L'onere della prova dei costi, dell'inerenza, delle detrazioni e delle deduzioni

La giurisprudenza è concorde nel riconoscere al contribuente l'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 ⁽¹³⁾.

La disposizione del codice civile è richiamata inoltre per giustificare l'onere della prova in capo al contribuente in merito all'inerenza del costo rispetto all'attività di impresa svolta ⁽¹⁴⁾ in quanto "*(p)erché 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*" ⁽¹⁵⁾.

Tale posizione è stata condivisa anche dalla dottrina maggioritaria secon-

Cass., SS.UU., 4 gennaio 1993, n. 8, in *Foro Italiano*, 1993, I, p. 79; Cass., Sez. I, 21 dicembre 1990, n. 12141, in *Corriere Tributario*, 1991, p. 442; Cass., SS.UU., 30 maggio 1990, n. 5117, *ivi*, 1990, p. 2532; Cass., SS.UU., 3 giugno 1987, p. 4844 e Cass., SS.UU., 3 giugno 1987, n. 4853, entrambe in *Giurisprudenza Italiana*, 1988, I, I, p. 427; CTC, Sez. XIII, 12 ottobre 1994, n. 3349, in *Giurisprudenza delle Imposte*, 1994, p. 298; App. Bari, Sez. I, 23 maggio 1989, n. 394, in *Il fisco*, n. 14/1990, p. 2359; *contra*, ma del tutto isolata, CT Il grado di Treviso, Sez. IV, 15 novembre 1989, n. 1679, in *Rassegna Tributaria*, 1990, II, p. 46.

(11) Tra le altre, CTC, Sez. XI, 6 marzo 1991, n. 1744, in *Il fisco*, n. 22/1991, p. 3765; CTC, Sez. XXI, 5 febbraio 1991, *ivi*, p. 2163; CTC, Sez. XI, 8 ottobre 1990, n. 6298, in *Corriere Tributario*, 1991, p. 1680; CTC, Sez. XI, 20 giugno 1986, n. 5611, in *Commissione Tributaria Centrale*, 1986, I, p. 464.

(12) Cfr. da ultimo, Corte di Cassazione sentenze: Cass. 27 gennaio 2001, n. 1181; Cass. 22 marzo 2002, n. 4119; Cass. 24 luglio 2002, n. 10802.

(13) CTC, Sez. XXIV, 27 ottobre 1995, n. 3501; CTC, Sez. XXIII, 28 giugno 1995, n. 2589, inedita; CTC, Sez. IV, 10 giugno 1994, n. 2069, in *Corriere Tributario*, 1994, p. 2810; CTC, Sez. VIII, 9 novembre 1989, n. 6484, in *Il fisco*, n. 37/1990, p. 6008; CTC, Sez. XVIII, 4 aprile 1987, n. 2895, *ivi*, n. 29/1987, p. 4742; CTC, Sez. II, 15 gennaio 1985, n. 265, *ivi*, n. 25/1985, p. 3747; CT Il grado di Matera, Sez. I, 28 marzo 1992, n. 1360, in *Bollettino Tributario*, 1992, p. 1870; *contra*, ma minoritaria, CTC, Sez. XI, 18 giugno 1992, n. 4082, in *Giurisprudenza delle Imposte*, 1992, p. 487.

(14) Cass., Sez. I, 26 settembre 1995, n. 10174, in *Bollettino Tributario*, 1996, p. 741; Cass., Sez. I, 19 marzo 1992, n. 3419, in *Corriere Tributario*, 1992, p. 1387; CTC, Sez. V, 11 giugno 1997, n. 3100, in *Tributi*, 1997, p. 1536; CTC, Sez. XI, 24 ottobre 1990, n. 6845, in *Corriere Tributario*, 1991, p. 1648; CTC, Sez. XXIV, 16 novembre 1991, n. 7799, in *Il fisco*, n. 35/1991, p. 5723; CTC, Sez. XIV, 27 agosto 1991, n. 5810, in *Bollettino Tributario*, 1992, p. 1380; CTC, Sez. XXIV, 16 aprile 1988, n. 3461, in *Giurisprudenza delle Imposte*, 1988, p. 820.

(15) Cass. 25 giugno 1998, n. 6300.

do cui grava sul contribuente l'onere della prova dell'effettivo sostenimento delle spese attraverso un supporto documentale 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 ⁽¹⁶⁾ ⁽¹⁷⁾.

(16) L'art. 10 del TUIR (rubricato "Oneri deducibili") stabilisce quanto segue:

"1. Dal reddito complessivo si deducono, se non sono deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formarlo, i seguenti oneri sostenuti dal contribuente:

a) i canoni, livelli, censi ed altri oneri gravanti sui redditi degli immobili che concorrono a formare il reddito complessivo, compresi i contributi ai consorzi obbligatori per legge o in dipendenza di provvedimenti della pubblica amministrazione; sono in ogni caso esclusi i contributi agricoli unificati;

b) le spese mediche e quelle di assistenza specifica necessarie nei casi di grave e permanente invalidità o menomazione, sostenute dai soggetti indicati nell'articolo 3 della legge 5 febbraio 1992, n. 104. Si considerano rimaste a carico del contribuente anche le spese rimborsate per effetto di contributi o di premi di assicurazione da lui versati e per i quali non spetta la detrazione d'imposta o che non sono deducibili dal suo reddito complessivo né dai redditi che concorrono a formarlo; si considerano, altresì, rimaste a carico del contribuente le spese rimborsate per effetto di contributi o premi che, pur essendo versati da altri, concorrono a formare il suo reddito;

c) gli assegni periodici corrisposti al coniuge, ad esclusione di quelli destinati al mantenimento dei figli, in conseguenza di separazione legale ed effettiva, di scioglimento o annullamento del matrimonio o di cessazione dei suoi effetti civili, nella misura in cui risultano da provvedimenti dell'autorità giudiziaria;

d) gli assegni periodici corrisposti in forza di testamento o di donazione modale e, nella misura in cui risultano da provvedimenti dell'autorità giudiziaria, gli assegni alimentari corrisposti a persone indicate nell'articolo 433 del codice civile;

d-bis) le somme restituite al soggetto erogatore, se hanno concorso a formare il reddito in anni precedenti;

e) i contributi previdenziali ed assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge, nonché quelli versati facoltativamente alla gestione della forma pensionistica obbligatoria di appartenenza, ivi compresi quelli per la ri-congiunzione di periodi assicurativi. Sono altresì deducibili i contributi versati al fondo di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 16 settembre 1996, n. 565. I contributi di cui all'articolo 30, co. 2, della legge 8 marzo 1989, n. 101, sono deducibili alle condizioni e nei limiti ivi stabiliti;

e-bis) i contributi versati alle forme pensionistiche complementari di cui al decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252, alle condizioni e nei limiti previsti dall'articolo 8 del medesimo decreto;

e-ter) i contributi versati ai fondi integrativi del Servizio sanitario nazionale istituiti o adeguati ai sensi dell'articolo 9 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, e successive modificazioni, per un importo complessivo non superiore a lire 2.000.000 per gli anni 2001 e 2002. Per gli anni 2003 e 2004 il suddetto importo è fissato in lire 3 milioni, aumentato a lire 3.500.000 per gli anni 2005 e 2006 e a lire 4.000.000 a decorrere dal 2007. Per i contributi versati nell'interesse delle persone indicate nell'articolo 13, che si trovino nelle condizioni ivi previste, la deduzione spetta per l'ammontare non dedotto dalle persone stesse, fermo restando l'importo complessivamente stabilito;

f) le somme corrisposte ai dipendenti, chiamati ad adempiere funzioni presso gli uffici elettorali, in ottemperanza alle disposizioni dell'articolo 119 del decreto del Presidente della Repubblica 30 marzo 1957, n. 361, e dell'articolo 1 della legge 30 aprile 1981, n. 178;

g) i contributi, le donazioni e le oblazioni erogati in favore delle organizzazioni non governative idonee ai sensi dell'articolo 28 della legge 26 febbraio 1987, n. 49, per un importo non superiore al 2 per cento del reddito complessivo dichiarato;

h) le indennità per perdita dell'aviamento corrisposte per disposizioni di legge al conduttore in caso di cessazione della locazione di immobili urbani adibiti ad usi diversi da quello di abitazione;

i) le erogazioni liberali in denaro, fino all'importo di 2 milioni di lire, a favore dell'Istituto centrale per il sosten-tamento del clero della Chiesa cattolica italiana;

l) le erogazioni liberali in denaro di cui all'articolo 29, co. 2, della legge 22 novembre 1988, n. 516, all'articolo 21, co. 1, della legge 22 novembre 1988, n. 517, e all'articolo 3, co. 2, della legge 5 ottobre 1993, n. 409, nei limiti e alle condizioni ivi previsti;

l-bis) il cinquanta per cento delle spese sostenute dai genitori adottivi per l'espletamento della procedura di adozione disciplinata dalle disposizioni contenute nel Capo I del Titolo III della legge 4 maggio 1983, n. 184;

5.3.2 L'onere della prova in materia di rimborso, agevolazioni ed esenzioni - Cenni

Analogamente a quanto avviene in materia di costi ed inerenza, incombe sul contribuente l'onere di provare il fatto costitutivo del diritto alle agevolazioni o alle esenzioni fiscali ⁽¹⁸⁾.

Le fattispecie del rimborso e delle esenzioni/agevolazioni sono strettamente connesse in quanto il contenzioso verte sul silenzio-rifiuto dell'Ufficio formatosi sulla richiesta di rimborso presentata dal contribuente a seguito dell'avvenuto pagamento di un'imposta non dovuta in forza di una norma avente carattere agevolativo ⁽¹⁹⁾.

Anche nel caso in cui il contribuente ricorra avverso l'atto di diniego dell'agevolazione, la giurisprudenza ha ritenuto che l'onere della prova continua a gravare sul contribuente ⁽²⁰⁾.

5.4 L'ONERE DELLA PROVA NELLE CONTROVERSIE RELATIVE AL TRANSFER PRICING

Negli ultimi anni si sono susseguite alcune sentenze della giurisprudenza di legittimità e della giurisprudenza di merito che hanno contribuito a delineare la ripartizione dell'*onus probandi* nelle controversie sui prezzi di trasferimento.

l-ter) le erogazioni liberali in denaro per il pagamento degli oneri difensivi dei soggetti ammessi al patrocinio a spese dello Stato, anche quando siano eseguite da persone fisiche;

l-quater) le erogazioni liberali in denaro effettuate a favore di università, fondazioni universitarie di cui all'articolo 59, co. 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e di istituzioni universitarie pubbliche, degli enti di ricerca pubblici, ovvero degli enti di ricerca vigilati dal Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, ivi compresi l'Istituto superiore di sanità e l'Istituto superiore per la prevenzione e la sicurezza del lavoro, nonché degli enti parco regionali e nazionali (...)".

(17) Cass., Sez. I, 3 aprile 1995, n. 3904, in *Il fisco*, 1995, p. 9003 e Cass., Sez. I, 12 maggio 1995, n. 5240.

(18) Sull'onere del contribuente di provare il fatto costitutivo del diritto al rimborso, cfr., in giurisprudenza, tra le altre, Cass., Sez. I, 3 luglio 1997, n. 5989, in *Corriere Tributario*, 1997, p. 3393; Cass., Sez. I, 27 ottobre 1993, n. 10697, in *Il fisco*, n. 48/1993, p. 12167; Cass., Sez. I, 23 aprile 1990, n. 3372, *ivi*, n. 29/1990, p. 4768; Cass., Sez. I, 14 dicembre 1989, n. 5605, in *Giurisprudenza delle imposte*, 1989, p. 962; App. Milano, Sez. I civ., 14 luglio 1995, n. 2170, in *Il fisco*, n. 10/1996, p. 2644; CTC, Sez. VIII, 23 gennaio 1990, n. 475, *ivi*, n. 22/1990.

(19) Cfr. Cass., Sez. I, 18 luglio 1996, n. 6476, in *Il fisco*, n. 38/1996, p. 9174; Cass., Sez. I, 14 giugno 1995, n. 6722, *ivi*, n. 39/1995, p. 9652; Cass., Sez. I civ., 27 ottobre 1993, n. 10697, *ivi*, n. 48/1993, p. 12167.

(20) Cfr. Cass., Sez. I, 21 gennaio 1994, n. 555, in *Il fisco*, n. 14/1994, p. 3704; Cass., Sez. I, 14 maggio 1992, n. 5736, in *Corriere Tributario*, 1992, p. 2650; Cass., Sez. I, 18 dicembre 1989, n. 5663, *ivi*, n. 36/1990, p. 933; CTC, Sez. XVII, 15 ottobre 1987, n. 7291, in *Il fisco*, n. 43/1987, p. 6689.

5.4.1 La posizione della giurisprudenza di legittimità

5.4.1.1 Cass. 22 giugno 2006, n. 22023

La Corte di Cassazione ha affrontato per la prima volta il tema dell'onere della prova nel *transfer pricing* nella sentenza n. 22023 del 22 giugno 2006⁽²¹⁾.

La controversia traeva origine dalla circostanza che l'Amministrazione finanziaria, aderendo alla tesi sostenuta dagli organi verificatori, ipotizzava un costo maggiore di quello normale da stabilire secondo le previsioni del combinato disposto degli artt. 76, co. 5 (ora art. 110, co. 7) e 9 del TUIR, basandosi sulla circostanza che la consociata italiana di un gruppo automobilistico, distributrice sul mercato domestico, si fosse accollata senza compenso l'onere delle riparazioni e manutenzioni delle vetture nuove gravante *ex lege*, ai sensi dell'art. 1490 c.c., sulle società costruttrici estere del gruppo, realizzando in tal modo una riduzione dell'imponibile in Italia "*(a) vantaggio di maggiori profitti di consociate operanti in Paesi a più bassa fiscalità*".

La Suprema Corte dopo aver qualificato la disciplina sui prezzi di trasferimento quale clausola antielusiva⁽²²⁾ ha stabilito che:

"(l'onere della prova della ricorrenza dei presupposti dell'elusione grava in ogni caso sull'Amministrazione che intenda operare le conseguenti rettifiche (...). Ciò trova conferma anche in materia di transfer pricing posto che le direttive OCSE (...) nel rapporto del 1995 hanno espressamente sottolineato che, laddove la disciplina di ciascuna giurisdizione nazionale preveda che sia l'Amministrazione finanziaria ad essere gravata dell'onere di provare le proprie pretese, il contribuente non è tenuto a dimostrare la correttezza dei prezzi di trasferimento applicati, se non prima che l'Amministrazione fiscale abbia essa stessa provato prima facie il non rispetto del principio del valore normale (...). Ebbene l'Ufficio (...) avrebbe dovuto, innanzitutto, accertare se veramente la fiscalità in Italia era all'epoca superiore rispetto a quella in vigore nei Paesi di provenienza dei veicoli compravenduti. In secondo luogo, determinare il valore normale dei veicoli acquistati da F. Italia verificando, in concreto, se i corrispettivi pagati dalla stessa alle proprie consociate estere fossero effettivamente superiori a tale valore con indagine estesa alla sufficienza del margine di utile ricavato per coprire le spese di riparazione in garanzia ed analisi delle condizioni del mercato automobilistico mediante confronto dei prezzi praticati all'interno del gruppo F. con quello praticato da altre imprese concorrenti".

Nella sentenza in oggetto la Cassazione ha pertanto stabilito che il contribuente non è tenuto a dimostrare la correttezza dei prezzi di trasferimento

(21) Depositata il 13 ottobre 2006. Per un commento si rimanda a Ballancin A., *op. cit.*, Capolupo S., "Transfer Pricing e prova di elusione", in *Il fisco*, n. 28/2008; p. 5017; Rossi M., "Burden of proof on Tax Authorities in Transfer Pricing cases, Italian Supreme Court Says", in *Tax Analysts*, n. 11/2006; Tropin M.J., "Italy's High Court says tax officials bear burden of proof in transfer pricing disputes", in *Tax Management Transfer Pricing Report*, volume 15, n. 12/2006.

(22) Per "*elusione*" si intende il compimento di atti anomali al fine esclusivo di ottenere una riduzione del carico fiscale pur senza commettere alcuna violazione palese e diretta delle norme tributarie, violandone lo spirito pur rispettandone la forma.

applicati, se non prima che l'Amministrazione finanziaria abbia essa stessa provato il mancato rispetto del valore normale.

In particolare, il Supremo Collegio ha riconosciuto che spetta all'Amministrazione finanziaria dimostrare in concreto che la regola di assorbimento della garanzia non è stata rispettata, costituendo un metodo per ridurre gli utili in Italia a favore di un incremento degli stessi in Paesi a più bassa fiscalità. Più specificatamente, la Suprema Corte ha affermato che l'Ufficio avrebbe dovuto innanzitutto accertare se, realmente, la fiscalità in Italia fosse all'epoca dei fatti superiore rispetto a quella in vigore nei Paesi di provenienza dei veicoli compravenduti (Germania, Francia, Regno Unito), e solo in seguito rettificare a valore normale il prezzo dei veicoli acquistati dalla consociata italiana, nel rispetto del principio di libera concorrenza stabilito dall'OCSE.

5.4.1.2 Cass. 27 marzo 2007, n. 11226

Con la sentenza n. 11226 del 27 marzo 2007 ⁽²³⁾ la Corte di Cassazione è tornata ad esaminare la concreta applicazione della disciplina del *transfer pricing*, ribadendo ancora una volta che l'onere della prova nelle controversie aventi ad oggetto la determinazione dei prezzi di trasferimento grava sull'Amministrazione finanziaria che intende operare le conseguenti rettifiche al reddito del contribuente.

La società Ford Italia S.p.A., appartenente al gruppo americano Ford, operava in Italia come distributrice-venditrice di veicoli acquistati dalle proprie consociate europee e prodotti negli stabilimenti localizzati in Germania, Spagna e Regno Unito.

A seguito di una verifica fiscale compiuta dal Nucleo di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza relativa agli anni 1987 – 1992, il II Ufficio Imposte Dirette di Roma emanava avviso di accertamento con riferimento al periodo di imposta 1991, con il quale procedeva a riprendere a tassazione presunte sovrapproduzioni di autovetture acquistate da società estere del Gruppo e spese per prestazioni di servizi infragruppo ⁽²⁴⁾.

L'Ufficio procedeva inoltre a rilevare che la società italiana era parte di un accordo con la casa madre americana il quale prevedeva che alcuni servizi di utilità generale per il Gruppo fossero affidati alla società Ford Europe S.p.A. che li rifatturava alle società europee in ragione di un progetto di sviluppo annuale. Alcune delle prestazioni contemplate dall'accordo (quali, ad esempio, la pubblicità, l'allestimento degli autosaloni, i programmi sportivi, le

(23) Depositata il 16 maggio 2007.

(24) In particolare, l'Ufficio ipotizzava l'esistenza di un costo maggiore di quello normale da stabilire ai sensi dell'art. 76 del TUIR in quanto la Ford Italia S.p.A. si era accollata, senza ricevere alcun compenso, l'onere – gravante per disposizione di legge sulla società costruttrice – delle riparazioni e manutenzioni delle auto nuove, realizzando in tal modo una riduzione dell'imponibile in Italia a vantaggio delle società estere residenti in Paesi a fiscalità privilegiata.

locandine, ecc.), oltre ad essere fatturate dalla Ford Europe Spa, erano fatturate anche dalle altre società europee, tra le quali la società italiana, determinando in tal modo una duplicazione dei costi.

A seguito della sentenza della Commissione Tributaria Regionale favorevole al contribuente, l'Amministrazione finanziaria proponeva ricorso in Cassazione sostenendo che non vi fosse alcuna prova documentale atta a supportare l'applicazione di una riserva di garanzia nella determinazione del *transfer pricing*: infatti, secondo l'Amministrazione non essendo stata richiesta da parte della società italiana la riduzione del prezzo in funzione degli oneri sostenuti i costi di acquisto rimanevano contabilizzati all'iniziale supervalore sproporzionato rispetto a quello effettivo della merce con conseguente riduzione degli utili della Ford Italia S.p.A. a favore delle società estere.

Nell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società Ford Italia S.p.A. l'Ufficio procedeva a riprendere a tassazione le presunte sovrappuntazioni di autoveicoli acquistati da società estere del Gruppo.

La Corte di Cassazione ha ribadito che lo scopo della disciplina contenuta nell'art. 76, co. 5, del TUIR per tempo vigente è quello di evitare che all'interno del gruppo vengano posti in essere trasferimenti di utili tramite applicazione di prezzi inferiori al valore normale dei beni ceduti onde sottrarli a tassazione in Italia a favore di tassazioni estere inferiori.

Pertanto, considerata la *ratio* della norma, l'Amministrazione finanziaria avrebbe dovuto dimostrare che le operazioni poste in essere dalla società italiana rispondevano al fine precipuo di trasferire materia imponibile all'estero. Secondo i Giudici di legittimità, l'Ufficio ha fondato le proprie controdeduzioni esclusivamente sull'assenza di un contratto scritto e di una clausola di recupero delle spese di manutenzione e riparazione sostenute dalla Ford Italia S.p.A. in luogo delle consociate estere. L'Amministrazione finanziaria avrebbe dovuto accertare, in primo luogo, se la fiscalità in Italia fosse all'epoca superiore rispetto a quella dei Paesi di residenza delle consociate estere⁽²⁵⁾. Quantificate le differenze di pressione fiscale, l'Amministrazione finanziaria avrebbe dovuto procedere alla valutazione dei valori di scambio per procedere alla determinazione del valore normale delle transazioni oggetto di analisi. Tale analisi doveva essere condotta "*(v)erificando, in concreto, se i corrispettivi pagati dalla stessa alle proprie consociate estere fossero effettivamente superiori a tale valore con indagine estesa alla sufficienza del margine di utile ricavato per coprire le spese di riparazione in garanzia*"⁽²⁶⁾. In conclusione, la Suprema Corte ha rilevato come

(25) Detta situazione non è stata in alcun modo avvalorata da un'analisi che esplicitasse i diversi tassi di imposizione nei Paesi di residenza delle consociate e che consentisse di evidenziare in giudizio il risparmio di imposta generato dalle operazioni infragruppo.

(26) Questa valutazione doveva essere effettuata sulla base dei metodi indicati nella Circolare n. 32 del 22 settembre 1980; in particolare, affermano i Giudici, era necessario procedere all'analisi "*delle condizioni del*

“(Da ripresa a tassazione operata sul rilievo della illegittima deduzione di imponibile non risulta essere transitata da questi passaggi obbligati, in realtà l’ufficio essendosi limitato a fare riferimento alle particolari condizioni contrattuali esistenti tra le parti in tema di esclusione della garanzia per i vizi di fabbricazione dei veicoli e da tanto deducendo la sovrapproduzione dei veicoli acquistati dalla società italiana”⁽²⁷⁾.

5.4.1.3 Cass. 26 gennaio 2007, n. 1709

Nella sentenza in commento, la Corte di Cassazione, traendo spunto da una controversia avente ad oggetto la prova dell’esistenza e dell’inerenza dei costi si è soffermata, *inter alia*, sull’applicazione della disciplina del *transfer pricing* contenuta nell’art. 110, co. 7, del TUIR.

In particolare, il contenzioso con l’Amministrazione finanziaria era scaturito da un processo verbale di constatazione con il quale l’Ufficio procedeva a rideterminare la perdita di impresa per l’anno di imposta 1992. La ripresa trovava il suo fondamento nell’indeducibilità dei costi riaddebitati alla società italiana verificata dalla sua controllante estera per un dipendente della stessa (un direttore commerciale) relativi al periodo di distacco in Italia.

La Suprema Corte, accogliendo il ricorso dell’Amministrazione, ha sottolineato come i giudici di rinvio, nel valutare la documentazione prodotta dalla società al fine di verificare la natura e il valore delle prestazioni oggetto di contestazione, nonché i vantaggi conseguiti dalla società italiana, debbano uniformarsi al seguente principio di diritto:

“L’onere della prova e dell’inerenza di un costo incombe al contribuente; per quanto riguarda i costi derivanti da servizi prestati da società controllante estera ad una controllata italiana, tale onere comprende ogni elemento che consenta all’Amministrazione finanziaria di verificare il normale valore degli stessi servizi”.

La sentenza in commento ha riaffermato il principio generale secondo il quale in presenza di un *componente negativo* di reddito l’onere della prova della sua esistenza ed inerenza incombe sul contribuente⁽²⁸⁾.

L’*iter* logico-giuridico dei giudici di legittimità nel caso di specie non origina, a differenza della sentenza n. 22023/2006, dall’effettiva applicazione dell’art. 110, co. 7 TUIR, bensì dalla verifica del rispetto del principio di inerenza di cui all’art. 109, co. 5, del TUIR secondo il quale *“(De spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in*

mercato automobilistico mediante confronto dei prezzi praticati all’interno del gruppo Ford con quelli praticati da altre imprese concorrenti”.

(27) Per approfondimenti sul caso Ford, cfr. la Parte I, Cap. 7 del presente Volume.

(28) Cfr. Fuxa D., “L’onere della prova nelle controversie sul transfer pricing”, in *Rassegna Tributaria*, n. 1/2008, p. 228.

cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri ricavi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi".

Con riferimento al caso di specie è quindi possibile affermare che spetta al contribuente, secondo i criteri generali, fornire tutti gli elementi necessari atti a supportare la deducibilità dei costi sostenuti per ottenere i servizi prestatati dalla controllante estera, tra i quali l'effettiva utilità dei costi stessi per la società controllata.

5.4.2 La posizione della giurisprudenza di merito

Per ciò che concerne la posizione della giurisprudenza di merito occorre rilevare che già nel 2005 ⁽²⁹⁾ la Commissione Tributaria Provinciale di Milano aveva affrontato *inter alia* il tema dell'onere della prova nel *transfer pricing*.

La controversia oggetto della pronuncia della Commissione traeva origine dal rilievo dell'Amministrazione finanziaria secondo il quale non era stata fornita sufficiente prova dei vantaggi ricevuti dalla consociata italiana in relazione a servizi prestatati da un centro di servizio europeo e della conseguente congruità dei corrispettivi pagati.

Con riferimento all'onere della prova la Commissione Tributaria di Milano aveva rilevato:

"(s)petta all'Amministrazione finanziaria - nel quadro dei generali principi che governano l'onere probatorio - dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della (maggiore) pretesa tributaria azionata, fornendo la prova delle circostanze e degli elementi rivelatori dell'esistenza di maggiore imponibile, mentre è onere del contribuente dimostrare le componenti negative del reddito e tra esse, conseguentemente, anche i costi, sia con riguardo alla loro esistenza, sia per ciò che concerne l'inerenza di essi".

I principi espressi dalle sentenze della Corte di Cassazione n. 22023/2006, n. 11226/2007 e n. 1709/2007, in merito alla sussistenza dell'onere della prova in capo all'Amministrazione Finanziaria alla ricorrenza dei presupposti dell'elusione, sono stati riconosciuti anche dalla sentenza n. 52 del 26 febbraio 2007 (depositata il 9 maggio 2007) della Commissione Tributaria Provinciale di Pisa la quale ha stabilito:

"(l'onere della prova, in ordine all'applicabilità della disciplina grava sull'Amministrazione finanziaria la quale è chiamata a dimostrare che la differenza tra il prezzo praticato ai soggetti infragruppo comparato alle condizioni di mercato ordinarie non trovi adeguata giustificazione economica".

La controversia in oggetto traeva origine dal recupero a tassazione di ricavi non contabilizzati in seguito a cessioni di prodotti da parte della società italiana alla propria controllata francese a un prezzo ritenuto inferiore al valore normale.

(29) Sentenza CTP Milano, 29 luglio 2005, n. 158.

I giudici della Commissione hanno rilevato che, se la norma sul *transfer pricing* deve essere interpretata come norma antielusiva, allora occorre individuare se sussistono gli elementi propri di tale intento ⁽³⁰⁾.

5.5 CONCLUSIONI

Con riferimento all'onere della prova nelle controversie relative al *transfer pricing*, occorre *in primis* evidenziare che, in presenza di componenti negativi di reddito, la giurisprudenza riconosce l'incombenza dell'onere di fornire la prova di tutti gli enunciati fattuali che riducono il carico fiscale sul contribuente ⁽³¹⁾.

Occorre tuttavia rilevare che, nelle controversie aventi ad oggetto l'accertamento di maggiori componenti positivi di reddito, il ragionamento dei giudici ha tratto origine dall'analisi della *ratio* della norma contenuta nell'art. 110, co. 7, del TUIR, introdotta "*(a)l fine di evitare che possa essere trasferita all'estero materia imponibile*" ⁽³²⁾ ⁽³³⁾.

In prima istanza pertanto si nota che l'onere della prova nel *transfer pricing* non si differenzia dalla dialettica che si instaura tra il contribuente e l'Amministrazione Finanziaria con riferimento ad altre fattispecie tributarie: infatti all'Amministrazione spetta l'onere di dimostrare l'esistenza di maggiori componenti di reddito, mentre il contribuente è tenuto a fornire prova di tutti gli enunciati fattuali che riducono il carico fiscale.

Dall'analisi delle sentenze in commento è emerso che i giudici hanno posto l'attenzione sulla presenza della fattispecie elusiva, consistente nel trasferimento di materia imponibile in Stati a fiscalità privilegiata. Infatti nella maggior parte delle controversie analizzate, l'Amministrazione finanziaria avrebbe dovuto fornire prova che la fiscalità in Italia al tempo in cui si sono svolte le operazioni era inferiore a quella esistente nei Paesi di residenza delle consociate estere e, successivamente, procedere al calcolo del valore normale.

Tuttavia il citato aspetto non dovrebbe rivestire un'importanza precipua nella valutazione dei prezzi di trasferimento, se si considera che le operazioni infragruppo devono soggiacere unicamente al rispetto del valore normale di cui all'art. 9, co. 3, del TUIR ⁽³⁴⁾.

(30) Nel caso di specie "(n)on è emerso quale sia stato il vantaggio perseguito illecitamente. In particolare, non è stato evidenziato dall'ufficio il presunto trattamento fiscale più favorevole a carico del soggetto francese perseguito attraverso l'operazione di trasferimento di prezzo. Ma, ancora prima, non è stato dimostrato l'effettivo trasferimento di utile e, quindi, di materia imponibile, come erroneamente ritenuto dall'ufficio".

(31) Cfr. sentenza n. 1709/2007.

(32) Cfr. nota n. 9/1989 del 10 marzo 1982.

(33) Cfr. sentenza n. 22023/2006, n. 11226/2007 e n. 52/2007.

(34) Già la Commissione Tributaria Provinciale di Pisa ha rilevato come "il problema di più ardua soluzione in tema di *transfer pricing* consiste nella difficoltà di individuare un prezzo di mercato".

La norma contenuta nell'art. 110, co. 7, del TUIR è una “*norma sulle valutazioni*” diretta al contribuente che ne deve tener conto in sede di dichiarazione dei redditi. Secondo questa impostazione, ricadrebbe su quest'ultimo l'onere di fornire “*per primo*” la prova dell'assenza di uno scostamento dal valore normale dei componenti negativi⁽³⁵⁾.

Tale conclusione non può tuttavia essere considerata definitiva, in quanto occorre considerare che il principio del valore normale è un criterio legale che deve essere rispettato da chiunque lo faccia valere (l'Amministrazione finanziaria o il contribuente). L'affermazione implica che l'Amministrazione deve contrapporre al prezzo dichiarato dal contribuente un altro prezzo. Ai fini della rettifica è, pertanto, comunque tenuta a procedere alla determinazione del valore normale e alla sua giustificazione.

Naturalmente non vi è ragione di identificare un valore normale se il costo è contestato nella sua esistenza o nella sua inerenza in quanto, ricorrendo queste ipotesi, la rettifica prevede l'applicazione delle norme ordinarie contenute nell'art. 109 del TUIR.

L'onere della prova cui fa riferimento la giurisprudenza riportata nella presente nota è in realtà un onere di argomentazione in quanto si è in presenza di una “*prova di valori*”⁽³⁶⁾, con caratteristiche diverse da quelle attribuibili alla prova in generale. Non è conseguentemente corretto fare riferimento a “*prove e controprove*” in senso tecnico, quanto piuttosto ad “*argomentazioni e contro-argomentazioni*”⁽³⁷⁾ che maggiormente possono riflettere la natura dialettica del confronto tra Amministrazione finanziaria e contribuente in relazione all'applicazione della disciplina relativa al *transfer pricing*.

5.6 SINTESI/ABSTRACT

5.6.1 L'onere della prova nelle controversie sul *transfer pricing*

L'art. 2697 c.c. stabilisce che “*(c)hi vuol far valere un diritto in giudizio deve 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*”.

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: si riconosce infatti che la questione della natura (inquisitoria o dispositiva) del processo non influisce sulla (diversa) questione dell'applicabilità di tale regola.

La giurisprudenza è concorde nel riconoscere al contribuente l'onere di provare tutti quei fatti (sostenimento dei costi nell'esercizio di un'attività di impresa, sosteni-

(35) Cfr. Fuxa D., *op. cit.*

(36) Cfr. Fuxa D., *op. cit.*

(37) Lupi R., “Processo tributario e *transfer pricing* tra prova e argomentazione”, in *Corriere Tributario*, n. 38/2007, p. 3099.

mento di spese che danno diritto a detrazioni oppure a oneri deducibili) che comportano una riduzione del carico fiscale.

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.

Negli ultimi anni si sono susseguite alcune sentenze della giurisprudenza, tanto di legittimità che di merito, che hanno contribuito a delineare la ripartizione dell'*onus probandi* nelle controversie sui prezzi di trasferimento.

Con riferimento all'onere della prova nelle controversie relative al *transfer pricing*, occorre *in primis* evidenziare che, in presenza di componenti negativi di reddito, la giurisprudenza riconosce l'incombenza dell'onere di fornire la prova di tutti gli enunciati fattuali che riducono il carico fiscale sul contribuente.

Nelle controversie aventi ad oggetto l'accertamento di maggiori componenti positivi di reddito, il ragionamento dei giudici ha tratto origine dall'analisi della *ratio* della norma contenuta nell'art. 110, co. 7, del TUIR, introdotta "(a)l fine di evitare che possa essere trasferita all'estero materia imponibile".

L'onere probatorio in materia di *transfer pricing* va visto come naturale conseguenza del rapporto che si instaura tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria. A quest'ultima spetta l'onere di dimostrare l'esistenza di maggiori componenti di reddito, mentre il contribuente è tenuto a fornire prova di tutti gli enunciati fattuali che riducono il carico fiscale.

La norma contenuta nell'art. 110, co. 7, del TUIR è una "*norma sulle valutazioni*" diretta al contribuente, che ne deve tener conto in sede di dichiarazione dei redditi.

5.6.2 The Burden of Proof in Transfer Pricing Controversies

Article 2697 of the Italian Civil Code establishes that "(A)nyone intending to exert one's rights before the Courts is required to substantiate the facts that constitute the basis thereof. Anyone raising any objection as to the ineffectiveness of such facts, or rather, that the right has been modified or extinguished, is required to provide evidence as to the facts on which the said objection is based".

The rule of judgment based on the burden of proof ex Article 2697 of the Italian Civil Code is also applicable to tax proceedings, since the same is inherent in any and all trial models: it is indeed an acknowledged fact that the question of the (inquiring or enacting) nature of the trial has no bearing on the (different) question pertaining to the applicability of such rule.

Case-law agrees in acknowledging that taxpayers have the burden to prove all of those facts (bearing of costs involved in the carrying out of a business activity, bearing of costs that grant the right to deductions or to deductible burdens) that result in the reduction of the tax burden.

In particular, the burden of proof is identified in case-law on the basis of Article 2697 of the Italian Civil Code, assuming that the cost represents the fact constituting the right (to deduction) claimed by taxpayers against the Tax Authorities.

In the last few years, a number of Court decisions – issued by the Courts as well as by the Supreme Court – have been succeeding each other, contributing to better define the sharing of the *onus probandi* in transfer pricing controversies.

With reference to the burden of proof in transfer pricing controversies, it should

first be noted that, in case of negative income components, the Courts acknowledge that the burden to provide evidence as to all factual bases contributing to the reduction of the tax burden is on the taxpayer.

In controversies relating to the assessment of higher positive income components, the Judges based their reasoning on the analysis of the rationale provided by Article 110, Paragraph 7 of the TUIR, which was introduced “(f)or the purpose of avoiding that taxable matter be transferred abroad”.

The burden of proof in transfer pricing matters should be regarded as a natural consequence of the relationship that is established between the taxpayer and the Tax Authorities. These latter have the burden to substantiate the existence of higher income components, while the taxpayer is required to provide evidence as to all factual bases which reduced the tax burden.

The provision set forth under Article 110, Paragraph 7 of the TUIR is a “rule on evaluations” to the taxpayer, who must keep due account thereof upon tax return filing.

5.7 RIFERIMENTI

Legislazione	
<ul style="list-style-type: none"> ● D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 502. ● D.Lgs. 16 settembre 1996, n. 565. ● D.Lgs. 5 dicembre 2005, n. 252. ● D.P.R. 30 marzo 1957, n. 361. ● D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. ● L. 30 aprile 1981, n. 178. ● L. 4 maggio 1983, n. 184. 	<ul style="list-style-type: none"> ● L. 26 febbraio 1987, n. 49. ● L. 22 novembre 1988, n. 516. ● L. 22 novembre 1988, n. 517. ● L. 8 marzo 1989, n. 101. ● L. 5 ottobre 1993, n. 409. ● L. 23 dicembre 2000, n. 388. ● R.D. 16 marzo 1942, n. 262.

Prassi	
<ul style="list-style-type: none"> ● Circ. 22 settembre 1980, n. 32. 	

Giurisprudenza	
<ul style="list-style-type: none"> ● App. Bari, Sez. I, 23 maggio 1989, n. 394. ● App. Milano, Sez. I civ., 14 luglio 1995, n. 2170. ● Cass., Sez. I, 23 maggio 1979, n. 2990. ● Cass., SS.UU., 3 giugno 1987, n. 4853. ● Cass., Sez. I, 14 dicembre 1989, n. 5605. ● Cass., Sez. I, 18 dicembre 1989, n. 5663. ● Cass., Sez. I, 23 aprile 1990, n. 3372. ● Cass., SS.UU., 30 maggio 1990, n. 5117. ● Cass., Sez. I, 21 dicembre 1990, n. 12141. ● Cass., Sez. I, 19 marzo 1992, n. 3419. ● Cass., Sez. I, 14 maggio 1992, n. 5736. ● Cass., SS.UU., 4 gennaio 1993, n. 8. ● Cass., Sez. I, 19 aprile 1993, n. 4565. ● Cass., Sez. I civ., 27 ottobre 1993, n. 10697. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Cass., Sez. I, 11 gennaio 1994, n. 231. ● Cass., Sez. I, 21 gennaio 1994, n. 555. ● Cass., Sez. I, 27 aprile 1994, n. 4009. ● Cass., Sez. I, 21 marzo 1995, n. 3235. ● Cass., Sez. I, 3 aprile 1995, n. 3904. ● Cass., Sez. I, 12 maggio 1995, n. 5240. ● Cass., Sez. I, 14 giugno 1995, n. 6722. ● Cass., Sez. I, 26 luglio 1995, n. 8173. ● Cass., Sez. I, 25 agosto 1995, n. 8995. ● Cass., Sez. I, 26 settembre 1995, n. 10174. ● Cass., Sez. I, 18 luglio 1996, n. 6476. ● Cass., Sez. I, 16 gennaio 1997, n. 414. ● Cass., Sez. I, 3 luglio 1997, n. 5989. ● Cass. 25 giugno 1998, n. 6300. ● Cass., Sez. I, 19 gennaio 2000, n. 536.

Giurisprudenza

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ● Cass., Sez. I, 2 agosto 2000, n. 10148. ● Cass. 27 gennaio 2001, n. 1181. ● Cass. 22 marzo 2002 n. 4119. ● Cass. 24 luglio 2002 n. 10802. ● Cass. 29 luglio 2005, n. 158. ● Cass. 22 giugno 2006, n. 22023. ● Cass. 26 febbraio 2007, n. 52. ● Cass. 27 marzo 2007, n. 11226. ● Cass. 26 gennaio 2007, n. 1709. ● Cass., 16 maggio 2007, n. 11205. ● Cass., 31 marzo 2011, n. 7343. ● CTC, Sez. II, 15 gennaio 1985, n. 265. ● CTC, Sez. XI, 20 giugno 1986, n. 5611. ● CTC, Sez. XVIII, 4 aprile 1987, n. 2895. ● CTC, Sez. XVII, 15 ottobre 1987, n. 7291. ● CTC, Sez. XXIV, 16 aprile 1988, n. 3461. ● CTC, Sez. VIII, 9 novembre 1989, n. 6484. ● CT, II grado di Treviso, Sez. IV, 15 novembre 1989, n. 1679. | <ul style="list-style-type: none"> ● CTC, Sez. VIII, 23 gennaio 1990, n. 475. ● CTC, Sez. XI, 8 ottobre 1990, n. 6298. ● CTC, Sez. XI, 24 ottobre 1990, n. 6845. ● CTC, Sez. XXI, 5 febbraio 1991, n. 959 ● CTC, Sez. XI, 6 marzo 1991, n. 1744. ● CTC, Sez. XIV, 27 agosto 1991, n. 5810. ● CTC, Sez. XXIV, 16 novembre 1991, n. 7799. ● CT II grado di Matera, Sez. I, 28 marzo 1992, n. 1360. ● CTC, Sez. XI, 18 giugno 1992, n. 4082. ● CTC, Sez. IV, 10 giugno 1994, n. 2069. ● CTC, Sez. XIII, 12 ottobre 1994, n. 3349. ● CTC, Sez. XXIII, 28 giugno 1995, n. 2589. ● CTC, Sez. XXIV, 27 ottobre 1995, n. 3501. ● CTC, Sez. V, 11 giugno 1997, n. 3100. ● CTR di Roma, 8 luglio 2009, n. 176. ● CTR di Torino, 14 aprile 2010, n. 25. |
|---|--|

Bibliografia

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> ● Ballancin A., “La disciplina italiana del transfer price tra onere della prova, giudizi di fatto e l’(in)esistenza di obblighi documentali”, in <i>Il fisco</i>, n. 6/2006, p. 1982. ● Capolupo S., “Transfer Pricing e prova di elusione”, in <i>Il fisco</i>, n. 28/2008, p. 5017. ● Cipolla G.M., “Riflessioni sull’onere della prova nel processo tributario”, in <i>Rassegna Tributaria</i>, n. 3/1997, p. 671. ● Fuxa D., “L’onere della prova nelle controversie sul transfer pricing”, in <i>Rassegna Tributaria</i>, n. 1/2008, p. 225. ● Granelli A.E., “Presunzione di legittimità dell’atto amministrativo e onere della prova: un altro mito giuridico finisce in soffitta”, in <i>Giurisprudenza Italiana</i>, 1979, I, 1, p. 1774. ● Lupi R., “Processo tributario e transfer pricing tra prova e argomentazione”, in <i>Corriere Tributario</i>, n. 38/2007, p. 3099. | <ul style="list-style-type: none"> ● Rossi M., “Burden of proof on Tax Authorities in Transfer Pricing cases, Italian Supreme Court Says”, in <i>Tax Analysts</i>, n. 11/2006. ● Schiavon F., “L’inversione dell’onere della prova dal diritto civile alla normativa tributaria”, in <i>Il fisco</i>, n. 6/2007, p. 873. ● Tropin M.J., “Italy’s High Court says tax officials bear burden of proof in transfer pricing disputes”, in <i>Tax Management Transfer Pricing Report</i>, n. 12/2006. ● Valente P., “Presunzioni nel diritto tributario internazionale e controlled foreign companies (CFC)”, in <i>Il fisco</i>, n. 25/2001, p. 8734. |
|--|---|