

Aspetti penali del Transfer Pricing

di Alessandro Saccone e Corrado Pio de Paoli(*)

Sommario: Premessa - 1. Brevi cenni sul concetto del transfer pricing - 2. Aspetti penali del Transfer Pricing - 3. I rischi penali del Transfer Pricing e il problema dell'esistenza o meno di margini di discrezionalità - 4. Conclusioni.

Premessa

Il tema degli aspetti penali del transfer pricing, è sicuramente uno degli argomenti più controversi, sui quali, in assenza di giurisprudenza rilevante, la dottrina si è spesso dibattuta su posizioni anche diametralmente opposte.

Il fenomeno che si intende approfondire può, in generale, essere ricompreso nel più ampio e controverso tema della rilevanza penale del comportamento elusivo del contribuente. Tali problematiche hanno subito importanti cambiamenti in virtù di recenti modifiche normative(1), le quali hanno introdotto precisi criteri guida per l'attività di codificazione del legislatore tributario, chiamato a seguire il principio secondo il quale la repressione penale deve essere limitata ai casi di "frode e di effettivo e rilevante danno per l'Erario", essendo stata affidata alle sole sanzioni amministrative la repressione delle violazioni di minore impatto.

Le modifiche normative avrebbero dovuto provocare, da un lato, una riduzione ulteriore dei reati tributari rispetto a quella già attuata con il D. Lgs. n° 74 del 2000 e, dall'altro, un rafforzamento del ruolo degli istituti deflativi del contenzioso in chiave penalistica.(2)

Il presente lavoro non vuole, né può, avere la pretesa di esaurire la trattazione sugli aspetti penali del transfer pricing, ma si pone l'obiettivo di riflettere su alcune difficoltà applicative in relazione ad un tema che si è inevitabilmente imposto all'attenzione degli studiosi dei reati tributari: la possibile rilevanza penale del fenomeno del transfer pricing e dell'eventuale esistenza di margini di discrezionalità in ordine ai relativi rilievi contestati dall'Amministrazione Finanziaria.

1. Brevi cenni sul concetto del transfer pricing

Lo sviluppo dell'economia capitalistica si è storicamente basato sulla ricerca di economie su costi di produzione, nuove fonti di approvvigionamento delle materie prime e di altre azioni imprenditoriali di delocalizzazione. La globalizzazione e l'evoluzione dei sistemi di comunicazione hanno favorito, in seguito, lo sviluppo di soggetti economici svincolati dalla tradizionale dimensione territoriale nazionale ed hanno modificato le dinamiche dell'attività produttiva delle imprese.

La valutazione della convenienza economica di gestire un'impresa tramite una branch o una società controllata, di finanziarla tramite prestiti ovvero con capitale proprio, viene inevitabilmente effettuata analizzando anche gli aspetti fiscali e le disposizioni legislative dei vari paesi. E ciò anche perché molti ordinamenti statuali, allo scopo di attrarre investimenti esteri e promuovere lo sviluppo economico, hanno creato sistemi tributari connotati dalla presenza di particolari agevolazioni fiscali, che incidono in maniera considerevole sulle scelte strategiche dei soggetti economici ai fini della canalizzazione dei flussi di reddito, della localizzazione delle attività produttive e quindi della c.d. pianificazione fiscale internazionale.(3)

Il fenomeno del transfer pricing si verifica quando più imprese, appartenenti al medesimo gruppo, ma allocate in stati diversi, trasferiscono materia imponibile attraverso una sovrastima del prezzo di acquisto ovvero una sottostima del prezzo di cessione del bene o del servizio(4). In linea di principio, quindi, la materia del transfer pricing si riferisce alla qualificazione giuridica di eventi pienamente descritti e manifestati all'autorità fiscale. Nessun occultamento, né alcuna simulazione e nessuna sottofatturazione o sovralfatturazione viene effettuata da alcuna delle parti tra cui intercorre l'operazione.(5)

Usualmente, gli ordinamenti tributari dei più importanti paesi prevedono che gli scambi intragruppo tra imprese residenti in paesi a rilevante aliquota di tassazione siano regolati dalla normativa sul transfer pricing, mentre gli scambi tra imprese residenti con imprese localizzate in paradisi fiscali, cioè in paesi a bassa aliquota di tassazione, siano regolati dalle normative CFC(6), acronimo di *Controlled Foreign*

Companies(7).

Per quel che riguarda il presupposto applicativo della disciplina del transfer pricing, l'articolo 110, comma 7, prima parte, del TUIR dispone che i componenti di reddito che derivano 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, devono essere valutati in base al valore "normale" dei beni ceduti o dei servizi prestati. Secondo quanto stabilito dall'articolo 9, comma 3, del TUIR, per 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 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.

Posto che la disposizione normativa risulta estremamente ampia, è stato necessario ricorrere a fonti normative interpretative per comprenderne la portata applicativa. Infatti, l'Amministrazione finanziaria si è pronunciata nel 1980 con la circolare n. 32, che contiene le istruzioni e i criteri finalizzati alla determinazione del valore normale nell'ambito delle transazioni infragruppo tra imprese italiane ed estere. In realtà, le disposizioni citate utilizzano, quale criterio guida, il principio di libera concorrenza di cui all'articolo 9, paragrafo 1, del Modello di Convenzione Fiscale OCSE contro le doppie imposizioni del 1992, secondo il quale, quando le condizioni convenute o imposte tra le due imprese nelle loro relazioni commerciali o finanziarie sono diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti, gli utili che, in mancanza di tali condizioni sarebbero stati realizzati da una delle imprese, ma che a causa di dette condizioni non lo sono stati, possono essere inclusi negli utili di questa impresa e tassati di conseguenza.

La circolare citata, quindi, individua i seguenti criteri principali di determinazione del valore normale:

Metodo del confronto del prezzo. Il valore normale si determina confrontando il valore della transazione in esame con quello che verrebbe praticato in caso di transazioni realizzate fra soggetti giuridicamente indipendenti operanti in medesime condizioni contrattuali e di mercato;

Metodo del prezzo di rivendita. Il valore normale si determina depurando il prezzo di rivendita del bene da parte dell'impresa acquirente di una percentuale di profitto riconducibile a spese di distribuzione o altre spese sostenute a fronte del servizio realizzato;

Metodo del costo maggiorato. Il valore normale si determina aggiungendo al costo di produzione del bene o del servizio oggetto della transazione un margine desunto dalle condizioni di mercato e dalla natura delle operazioni poste in essere.

Nel caso in cui i citati metodi non risultino applicabili, e per eliminare eventuali incertezze sorte in seguito alla loro applicazione, il documento di prassi individua ulteriori quattro criteri alternativi residuali:

La comparazione dei profitti. Gli utili realizzati dall'impresa vengono raffrontati con quelli conseguiti da altri soggetti operanti nel medesimo settore;

La ripartizione dei profitti. Gli utili realizzati vengono ripartiti fra i diversi soggetti costituenti un gruppo in funzione del costo da ognuno di essi sostenuto nel ciclo produttivo;

I margini lordi del settore economico. Gli utili vengono quantificati in funzione del livello di efficienza raggiunto dai soggetti partecipanti al ciclo produttivo;

La redditività del capitale investito. Gli utili vengono quantificati soltanto in funzione del capitale investito.

Pertanto, in deroga al principio di valutazione in base ai corrispettivi pattuiti, l'Amministrazione Finanziaria può valutare i beni e servizi in base al valore normale, qualora ne derivi un aumento del reddito imponibile(8). La deroga è possibile solo se nella transazione sussistono entrambe le seguenti condizioni: presenza di un soggetto italiano ed un soggetto estero e controllo di un soggetto estero su quello italiano o di un soggetto italiano su quello estero.(9)

Vi è da sottolineare che la fonte di prassi dovrebbe essere aggiornata per recepire sia le indicazioni e i criteri indicati nel rapporto OCSE del

1995 e le correlate integrazioni intervenute negli anni successivi, sia le modifiche legislative che possono interferire sulle verifiche dei prezzi di trasferimento.

Non poche difficoltà interpretative ed applicative potranno, poi, scaturire dal recente principio introdotto con la direttiva comunitaria 2006/69/CE, in base al quale gli stati membri Ue, a partire dall' 1 gennaio 2008, potranno derogare alla regola generale che impone la determinazione della base imponibile IVA in forza dei corrispettivi fissati dalle parti nell'ambito dei relativi contratti. In poche parole, a certe condizioni, il legislatore comunitario ammette il ricorso al valore normale anche per la determinazione della base imponibile IVA di tutte le transazioni che si realizzano tra "soggetti collegati".

Infine, lo sviluppo di altre modalità per l'esercizio dell'attività imprenditoriale e commerciale richiederebbe una costante revisione o aggiornamento dei criteri di verifica a seconda del settore interessato. Si consideri, ad esempio, il settore dell'e-commerce, che male si adatta all'utilizzo dei criteri di verifica tradizionale per l'accertamento del valore normale delle transazioni intervenute fra le parti.(10)

2. Aspetti penali del transfer pricing

Con l'emanazione del D.Lgs. 10 marzo 2000 n° 74, riguardante la "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto", si è completata la profonda riforma del sistema sanzionatorio tributario, avviata nel 1997 con i decreti legislativi n. 471, 472 e 473 in tema di sanzioni amministrative. La riforma, nello spirito di restringere la sfera di applicazione delle sanzioni penali ai comportamenti di effettiva e rilevante offensività, ha introdotto esclusivamente fattispecie delittuose, prevedendo che esse siano punite solo in presenza del fine di evadere le imposte sui redditi e/o dell'IVA (c.d. dolo specifico).(11)

Prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. n° 74 del 2000, la scarsa giurisprudenza esistente in materia era dell'opinione di negare la rilevanza penale alle operazioni di Transfer Pricing.

Ora, tenuto conto che nelle transazioni in esame si verifica uno scostamento tra il valore normale e il prezzo effettivamente praticato, ci si chiede se sia applicabile la normativa di cui al D.Lgs. n° 74 del 2000 e precisamente l'articolo 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) oppure l'articolo 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) o l'articolo 4 (dichiarazione infedele) e 7 (rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio).

Per quanto riguarda le prime due ipotesi (artt. 2 e 3) non pare che in esse possano rientrare le rettifiche per "valutazioni normali", a meno che non si verifichi l'inesistenza degli elementi rettificati o la falsità nelle scritture contabili.

Non ci resta che analizzare il delitto di dichiarazione infedele ex art 4 D.Lgs. n° 74 del 2000.

Il primo problema nasce dal fatto che, non essendoci giurisprudenza in proposito, non è ben chiaro l'ambito applicativo di tale nuovo reato, il quale viene a configurarsi allorché, al di fuori della falsa rappresentazione contabile o di altri mezzi fraudolenti, il contribuente indica nelle dichiarazioni annuali dei redditi o quella ai fini IVA ricavi o corrispettivi o altri elementi attivi inferiori a quelli reali o elementi passivi fittizi utilizzati per abbattere il reddito o il volume d'affari ai fini IVA. Pertanto, in ordine alla condotta materiale rilevano: 1) la presentazione da parte del contribuente di una dichiarazione dei redditi o IVA; 2) ricavi o corrispettivi o altri elementi attivi inferiori a quelli reali (c.d. sottofatturazione); 3) elementi passivi fittizi. Secondo una parte della dottrina, questa fattispecie risulta oggi più attuale che in passato in quanto, nel periodo di vigenza della legge 516/82, venivano sanzionate falsità rispetto a fatti materiali, mentre ora, la scriminante per differenze valutative, di cui all'articolo 7 del D.Lgs. n° 74 del 2000, evidenzia come il legislatore abbia voluto criminalizzare anche le valutazioni estimative mendaci.(12)

Posto che siamo fuori dal fenomeno della sottofatturazione, il problema è quello di capire se il termine "fittizietà", cui ricondurre le operazioni dei prezzi di trasferimento, individua un connotato naturalistico in cui fittizio può essere solo ciò che non esiste in natura e quindi, con riferimento ai costi, quelli che sono stati indicati ma che non sono mai stati sostenuti dal contribuente; oppure se nel concetto di fittizietà debbano rientrare anche le rilevazioni contabili che rappresentano costi effettivamente sopportati dal contribuente, ma non riconoscibili in sede tributaria, o non

riconoscibili nella misura indicata in dichiarazione o per quell'esercizio contabile. In ultima analisi capire se il termine "fittizio" debba intendersi riferito alle "violazioni della normativa tributaria". Tale ultima interpretazione sembra essere quella maggiormente accreditata, (13) quindi il termine va esteso a concetti quali l'inerenza, la competenza e simili, anche se attenta dottrina rileva come il diritto penale abbia carattere prettamente realistico ed quindi sia rivolto al dato sostanziale piuttosto che a quello formale e che la punibilità del reato è circoscritta al dolo specifico dell'evasione.(14)

Detto ciò, occorre verificare che non vi siano le cause esimenti previste dal successivo art. 7 del D. Lgs. n°74 del 2000, il quale prevede specifiche cause di non punibilità in ordine alle rilevazioni nelle scritture contabili e alle valutazioni estimative applicabili ai delitti di dichiarazione infedele e dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici. Tale disposizione soddisfa una duplice esigenza: da un lato attribuire rilievo penale a manovre *latu sensu* valutative (sottostima di poste attive, ecc) in base alle quali, secondo il legislatore del 2000, si realizzano grandi manovre evasive; dall'altro evitare che un'eccessiva e rigida applicazione della norma stessa possa colpire soggetti non spinti da reali intenti evasivi ma - stanti i margini di opinabilità sia a livello legislativo che a livello pratico in ordine alle valutazioni - vi potrebbero sicuramente rientrare.

Con il termine valutazioni si intende il complesso delle operazioni di stima di quelle poste di bilancio di esercizio che, non essendo costituite da valori numerari, richiedono una determinazione soggettiva in termini quantitativo/monetari. Il tema è complesso, perché i criteri per operare le valutazioni sono diversamente disciplinati nel codice civile e nella normativa tributaria in relazione alle diverse finalità che devono soddisfare.(15)

Ai fini penali si possono individuare due fattispecie di esclusione della punibilità:(16)

non danno luogo a fatti punibili le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile (art. 7, comma 1, D.Lgs. n°74 del 2000);

non danno luogo a fatti punibili le valutazioni estimative, quando i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati in bilancio (art. 7, comma 1, prima parte, D.Lgs. n°74 del 2000); e in ogni caso quando le valutazioni stesse, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10% di quelle corrette (art. 7, comma 2, D.Lgs. n°74 del 2000)(17).

Autorevole dottrina ha sottolineato come tale causa di esclusione di punibilità non possa essere utilizzata dai soggetti non obbligati alla redazione del bilancio e nella stessa situazione versano coloro che, pur redigendo il bilancio perché obbligati, non indichino "*nella nota integrativa valutazioni di rilievo esclusivamente tributarie, il cui inserimento in bilancio appare ultroneo e non giustificato dalle finalità e dalla funzione del bilancio stesso*".(18)

Per l'applicazione della prima esimente in questione, l'imputazione di un costo o di un utile ad un esercizio diverso da quello corretto non avrà rilevanza penale qualora, pur superandosi le soglie di punibilità previste dagli artt. 3 e 4 del D.Lgs. citato, il risultato sia conseguente ad un'impostazione contabile costantemente adottata dal contribuente. Diversamente, un fatto episodico specificamente volto a far gravare indebitamente costi su un esercizio in utile piuttosto che su quello in perdita di competenza, può assumere rilevanza penale, ricorrendo gli altri presupposti della norma incriminatrice. E' indubbio che il legislatore sia stato troppo generico, in quanto la norma parlando di "impostazioni costanti" non stabilisce dopo quanto tempo (cinque annotazioni contabili, dieci, un esercizio, tre esercizi, un anno, tre anni ecc.) una determinata impostazione contabile integri il requisito temporale della "costanza" che rende l'annotazione "irregolare" penalmente irrilevante, lasciando un'eccessiva libertà di valutazione all'interprete. Probabilmente il riferimento alla "costanza" della impostazione contabile dovrà essere riferibile solo alla contabilità del contribuente ed alla situazione in concreto presa in considerazione, in quanto solo in tale prospettiva trova logica spiegazione l'utilizzo del termine "costante".(19) Quanto alla seconda esimente, ci si chiede quali criteri di valutazione debbano essere "spiegati": se esclusivamente i criteri civilistici ovvero quelli fiscali o entrambi. Ed infine quale significato debba attribuirsi alla locuzione "*valutazioni... singolarmente considerate*".

E' innanzi tutto opportuno verificare quali siano le valutazioni "corrette" dalle quali sarà possibile derogare indicando i "diversi criteri". E' evidente come l'adozione del criterio "civilistico" porterà a risultati diversi rispetto all'utilizzazione di quello "fiscale", in quanto una cosa è l'utile di bilancio e cosa ben diversa è l'imponibile fiscale, che si ricostruisce nella dichiarazione dei redditi apportando al risultato di esercizio una serie di rettifiche che sono la proiezione delle divergenze esistenti tra i criteri di competenza civilistica e i criteri di competenza fiscale.

Secondo parte della dottrina si dovrà prescindere dai criteri valutativi indicati dalle norme civilistiche - le quali hanno come obiettivo la tutela dei soci e dei terzi che entrano in contatto con la società - per restare ancorati alle indicazioni delle norme tributarie ed in particolare a quelle relative alla corretta determinazione del reddito di esercizio(20): il criterio di riferimento dovrà essere, pertanto, quello fiscale.(21)

Una volta individuato il criterio derogato, va verificato se ogni e qualsiasi valutazione "derogante" possa ritenersi idonea a scongiurare il reato; la scelta dovrà necessariamente ricadere fra i criteri normalmente utilizzati nella tecnica contabile (si pensi ai diversi criteri L.I.F.O., F.I.F.O., media ponderata, ecc.): in tale ambito ogni criterio, purché predeterminato ed individuato fra quelli conosciuti e normalmente applicati, potrà considerarsi idoneo ad evitare il rischio penale.

Con riferimento sempre all'articolo 7 del D.Lgs. n°74 del 2000 ci si è chiesti chi debba stabilire l'importo da ritenersi corretto.(22)

Orbene, ad una lettura esegetica del testo sembrerebbe sufficiente la sola indicazione del criterio, sostanziosamente l'esimente in esame nel mero assolvimento di un obbligo di segnalazione ed avente ad oggetto i criteri "concretamente" seguiti. Da ciò discenderebbe che la valutazione circa la legittimità dei criteri stessi dovrebbe rimanere al di fuori del sindacato del giudice. Secondo tale prospettiva, il giudice, quindi, potrà solo valutare la "concretezza" del criterio ma non la sua idoneità.

Tale soluzione non appare condivisibile. Se si ammettesse l'impossibilità del giudice di entrare nel merito del criterio scelto per la valutazione (sia perché il Legislatore non ha stabilito qual è il criterio corretto e qual è quello scorretto, sia perché la stessa lettera della norma prevede solo l'adozione di un "criterio"), tuttavia – proprio perché dovrà trattarsi di un criterio scelto fra quelli indicati dal legislatore (fiscale o civilistico) o normalmente utilizzato nella tecnica aziendale – il giudicante potrà escludere la prevista efficacia esimente quando sia stato adottato un criterio sconosciuto, in considerazione del fatto che la sua estemporaneità è sintomo di strumentalità ad una valutazione scarsamente trasparente.(23)

Pertanto, si è dell'avviso che la previsione di una causa di non punibilità per le valutazioni estimative, in presenza di determinate condizioni, implichi logicamente e necessariamente il riconoscimento delle stesse in ambito penale ed è pacifico che deve essere il giudice, diversamente dal previgente sistema normativo, ad accertare i fatti complessi ed avere anche necessariamente la cognizione di questa delicata materia. Ovviamente, quanto più complessa ed opinabile appare l'attività di valutazione, tanto più ardui saranno l'esercizio dell'azione penale, la tutela dei diritti di difesa, l'attuazione della funzione giudiziaria: ciò richiederà il sistematico intervento di periti di parte o di ufficio.

Relativamente, poi, all'indicazione dei criteri concretamente applicati per le valutazioni, ci si è domandati quale grado di specificazione debba rivestire tale indicazione in bilancio per poter operare quale scriminante in materia penale. Secondo la migliore dottrina(24), avendo riguardo al caso particolare del transfer pricing, dovrebbe essere sufficiente l'indicazione dei soli criteri impiegati quali, ad esempio, prezzo di rivendita, confronto del prezzo ecc. senza essere necessaria l'indicazione effettiva del mark-up. Tale soluzione consentirebbe al contribuente di fornire le informazioni in nota integrativa assolvendo gli obblighi normativi, senza correre il rischio di esplicitare nel documento contabile informazioni e piani industriali vitali per un'impresa.(25)

Quanto alla locuzione "*valutazioni...singolarmente considerate*" non si comprende se si debba effettuare una parametrizzazione a tutte le voci del transfer pricing complessivamente considerate e isolando il settore dalle altre possibili voci valutative del bilancio rilevanti ai fini tributari oppure se bisognerà riferirsi ai singoli beni o categorie di beni.

Il tema è delicato e più attuale e complesso che mai, soprattutto se si considerano le novità introdotte dal D. Lgs. 28 febbraio 2005 n° 38, recante le disposizioni applicative relative ai principi contabili

internazionali, con il quale il bilancio è stato trasformato, di fatto, in strumento di informativa finanziaria utile per adottare decisioni economiche, grazie anche all'adozione del principio del *fair value* (corrispettivo in base al quale un'attività può essere scambiata, o una passività estinta, in una libera transazione, tra parti consapevoli ed indipendenti).

3. I rischi penali del transfer pricing e il problema dell'esistenza o meno di margini di discrezionalità

Il problema della esistenza o meno di margini di discrezionalità nei rilievi penali in materia di *Transfer Pricing* si pone allorché, nonostante le citate difficoltà interpretative, il maggior reddito imponibile recuperato a tassazione dall'Amministrazione Finanziaria, nel superare le soglie di punibilità descritte nell'art. 4 D.Lgs. n° 74 del 2000, sia stato ricondotto a politiche di prezzi di trasferimento in assenza dei presupposti per l'applicazione delle cause esimenti di cui al citato art. 7.

La riflessione che vuole essere approfondita riguarda la fase antecedente alla verifica della commissione del fatto (*rectius* giudizio) costituente reato di cui all'art. 4, in ordine al quale la cognizione spetta al giudice penale anche per le citate cause di esclusione della punibilità. Si vogliono segnalare, in questa sede, i possibili rischi penali in cui un soggetto economico può incorrere subendo indagini e procedure contestative indubbiamente devastanti per un'impresa.(26)

Il cosiddetto "rischio penale" potrebbe essere in prima battuta determinato dalle citate difficoltà **di ricondurre** la condotta alla norma di riferimento che, come abbiamo visto, presenta margini di opinabilità e di indeterminazione tali da comportarne una concreta inapplicabilità (vedi le assenze giurisprudenziali al riguardo). Infatti, la materia penale è dominata dal principio di legalità (art. 25, comma 2 della Costituzione), per effetto del quale le disposizioni incriminatrici devono essere previste da un atto avente forza di legge e gli elementi delle fattispecie devono risultare chiaramente predeterminati. Il principio di legalità sarebbe rispettato nella forma, ma eluso nella sostanza, se la legge che eleva a reato un dato fatto lo configurasse in termini così generici da non lasciare individuare con sufficiente precisione il comportamento penalmente sanzionato: appartiene, quindi, alla stessa ragione ispiratrice del principio di legalità l'esigenza della determinatezza della fattispecie penale. Mentre il principio della riserva di legge riguarda la gerarchia delle fonti in materia penale, il principio di determinatezza coinvolge la tecnica di formulazione della fattispecie criminosa e tende a salvaguardare i cittadini contro eventuali abusi del potere giudiziario.(27)

Tali preoccupazioni erano ben note al legislatore del 2000, il quale temeva "*l'insorgenza di un rischio penale anche nei confronti dei soggetti non spinti da reali intenti evasivi, stanti i margini di opinabilità ed incertezza che, tanto a livello normativo che fattuale, connotano la materia delle valutazioni*".(28) Da qui la necessità di stilare, nell'art. 1, un elenco di definizioni al fine di fornire chiarimenti in merito alla valenza dei termini utilizzati all'interno di tutto il D.Lgs e nei titoli successivi.

In buona sostanza, si è cercato di indirizzare l'interpretazione delle parole definite nell'elenco stesso per rendere meno oscuro il significato del precetto penale.

Altri problemi, inoltre, emergono sia dall'applicazione delle regole dettate in materia di obbligo di denuncia e/o comunicazione di notizia di reato all'Autorità Giudiziaria da parte dei funzionari dell'Amministrazione Finanziaria, che da quelle che governano il procedimento d'imposizione tributario, non sempre coordinate con la disciplina penalistica di settore. Orbene, l'art. 331 c.p.p. dispone che i pubblici ufficiali e gli incaricati di un pubblico servizio, i quali nell'esercizio o causa delle loro funzioni, hanno notizia di un reato perseguibile d'ufficio, devono presentare o trasmettere al Pubblico Ministero denuncia senza ritardo. Il mancato rispetto degli obblighi suddetti è penalmente sanzionato. Dobbiamo precisare che in generale i pubblici ufficiali e/o la Polizia Giudiziaria non hanno alcun margine di valutazione in ordine ai reati, nel senso che devono rilevare una data situazione da un punto di vista oggettivo senza alcuna considerazione dell'elemento soggettivo dell'autore del reato.(29)

Sul punto la giurisprudenza è costante (Cass.n° 14195 del 18/11/1978; Cass.n° 1209 del 13/2/1979) laddove è stato affermato che affinché sussista l'obbligo di denuncia all'Autorità Giudiziaria è sufficiente che il pubblico ufficiale ravvisi nel fatto(30) un *fumus* di reato; e che viene integrato il delitto di cui all'art. 361 c.p. qualora il pubblico ufficiale inoltri

con ritardo la denuncia, soffermandosi a valutare giuridicamente il fatto venuto a sua conoscenza o eventualmente si astenga dal presentarla, non apparendogli il fatto punibile per la presenza di circostanze esimenti. A questo riguardo, la Circ. n° 154 del 2000 dell'Amministrazione Finanziaria ha precisato che l'obbligo di denuncia (soprattutto per i c.d. reati di tipo dichiarativo e di conseguenza le responsabilità connesse alla sua eventuale omissione), incombe sui funzionari delegati alla firma degli atti impositivi, fermo restando che, qualora l'ipotesi di reato emerga in sede di verifica, tutti i componenti del nucleo ispettivo devono sottoscrivere la denuncia stessa. Viene inoltre precisato che per i reati di cui all'art. 4 D.Lgs n°74 del 2000 l'obbligo della comunicazione sorge al momento della contestazione del fatto, il quale a sua volta coincide con il termine delle operazioni di verifica (Processo Verbale di Constatazione) riguardanti l'anno di imposta interessato.

Autorevole dottrina⁽³¹⁾ ha evidenziato come con la cosiddetta verifica parziale non scatterebbe l'obbligo di denuncia all'Autorità Giudiziaria, posto che la volontà del legislatore in materia di reati c.d. dichiarativi, è stata quella di perseguire quei comportamenti di concreto danno erariale che in quanto tali non possono che coinvolgere la generalità dei tributi e l'intero periodo d'imposta. Ancora, nel documento di prassi è evidenziato che, laddove l'Ufficio riscontri una causa di inapplicabilità delle sanzioni amministrative tributarie, dovrà per coerenza non procedere all'invio della comunicazione all'Autorità Giudiziaria.

Nonostante l'apprezzabile sforzo dell'Amministrazione Finanziaria di evitare di "intasare" le cancellerie penali con l'invio di comunicazioni di reato, resta il fatto che tale ultimo passaggio della circolare evidenzia come il documento di prassi non sembra porsi in linea non solo con le norme che disciplinano la separazione dei procedimenti (penale/amministrativo tributario, c.d. sistema del doppio binario), ma anche con il consolidato orientamento giurisprudenziale in base al quale si è rigidamente sostenuta la qualsivoglia assenza in capo agli organi inquirenti e pubblici ufficiali di comportamenti valutativi e/o giudizi riguardanti l'elemento soggettivo del reato, in modo particolare per ciò che attiene alla esistenza e fondatezza delle cause esimenti.

Pertanto, non sorgono dubbi sul fatto che i "controllori", una volta individuate in bilancio le valutazioni non sufficientemente illustrate in nota integrativa e una volta appurato il superamento delle soglie di punibilità di cui all'art 4 citato, non possono astenersi dall'effettuare la comunicazione di notizia di reato all'Autorità Giudiziaria: unico soggetto giuridico legittimato ad esprimere un giudizio sulla sussistenza o meno delle cause esimenti e quindi delle condizioni di non punibilità. Infine, non sembrano esserci dubbi in ordine alla permanenza dell'obbligo di denuncia in capo all'Amministrazione Finanziaria anche nel caso in cui, grazie alla partecipazione al procedimento di accertamento degli Enti locali (rafforzata a seguito del decreto legge collegato alla Finanziaria per il 2006), vengano recuperati maggiori imponibili e quindi superate le soglie di punibilità. Il Comune, cui viene inviata la proposta di accertamento, svolge una funzione collaborativa e sarebbe *"incongruo pensare che gli enti locali possano inviare gli atti alla Procura della Repubblica bypassando l'orientamento dell'Ufficio...anche se i dipendenti comunali sono pubblici funzionari ed hanno l'obbligo di denuncia"*.⁽³²⁾

A completamento di tali considerazioni, occorre evidenziare il non perfetto coordinamento di tali norme penali con quelle che disciplinano gli aspetti amministrativi del rapporto giuridico d'imposta nelle ipotesi di controlli fiscali. Infatti, lo Statuto dei diritti del Contribuente (art. 12, comma 7, Legge n°212 del 2000) prevede che, nei 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione, il contribuente ha il diritto di far pervenire una memoria all'Ufficio impositore, nella quale esporre le ragioni a propria difesa. La norma aggiunge, inoltre, che l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza di detto termine e salvo casi di particolare e motivata urgenza. Come vediamo, il legislatore, nel considerare il contraddittorio quale momento centrale del procedimento d'imposizione tributario e in generale del rapporto giuridico d'imposta, ha creato una norma di grande civiltà giuridica, utile ai fini della concreta tutela di quei beni giuridici salvaguardati dai precetti costituzionali. Sono proprio tali istituti che consentono nei casi più complessi, come quelli in esame, una ponderata valutazione delle ragioni di fatto e di diritto su cui andrà a poggiare l'atto d'imposizione tributario.⁽³³⁾

Non si è in grado di comprendere il meccanismo di coordinamento tra le suddette norme amministrative e i citati obblighi penali di denuncia all'autorità giudiziaria. Tale profilo non è espressamente disciplinato dall'art. 12 citato forse anche in virtù del principio della separazione dei procedimenti (penale ed amministrativo) e ciò può ingenerare degli effetti pregiudizievole nella sfera giuridica del contribuente sottoposto a controllo fiscale. Infatti, quali conseguenze per il contribuente, laddove nell'atto conclusivo dell'attività istruttoria esterna più importante (Processo Verbale di Constatazione), viene indicato che una copia dello stesso è inviata al Pubblico Ministero per gli adempimenti di competenza? Non si pongono dubbi in ordine all'autonomia del meccanismo normativo di cui all'art.12 citato ed art. 331 c.p.p., per cui al verificarsi del *fumus* del reato scatta l'obbligo di denuncia e nelle more il procedimento amministrativo tributario prosegue autonomamente. *Quid iuris*, inoltre, se ai fini della determinazione del superamento delle soglie di punibilità un ruolo chiarificatore viene assolto dalle osservazioni del contribuente, che possono giungere all'ente impositore nei citati termini di 60 giorni dalla notifica del PVC? Anche in questo caso, sulle risultanze dell'attività istruttoria esterna ed in base alle determinazioni dei verificatori,(34) potrebbe determinarsi l'avvio di un procedimento penale che potrebbe non essere fondato sugli stessi presupposti di fatto e di diritto dell'eventuale avviso di accertamento. E' evidente come ci sia un vuoto normativo che non consente ai funzionari dell'Amministrazione Finanziaria di attendere, per l'invio degli atti al P.M., le osservazioni del contribuente utili ai fini della qualificazione giuridica della fattispecie esaminata.(35)

In conclusione, sulla base delle riflessioni fin qui proposte, non si possono non intravedere spazi di discrezionalità nell'ambito dell'applicazione della norma oggetto di commento.

4. Conclusioni

Se questo è lo scenario di riferimento occorrerà capire in che termini sia possibile per un soggetto economico "*prevenire*" il c.d. rischio penale derivante dall'applicazione delle citate norme, che abbiamo visto essere connotate da una ventata di discrezionalità.

A parte le problematiche che potranno essere sollevate in ambito giurisdizionale in ordine ai profili di incostituzionalità della norma, soprattutto laddove lascia al giudice penale l'accertamento di tali valutazioni complesse, consentendo allo stesso ampi spazi di manovra in ordine alla riconducibilità della condotta alla norma penale (tra l'altro anche ipotizzati dal legislatore delegato - vedi relazione governativa al D.Lgs n° 74 del 2000 da cui si evince che il giudice penale può ritenere sussistente l'esimente di cui all'art. 7, laddove reputa corrette le valutazioni estimative anche se superiori alla soglia del 10%) - occorrerà capire se nella fase antecedente, ovvero quella nella quale si rappresenta agli organi istruttori la complessa vicenda valutativa, via siano o meno margini di riduzione di rischi connessi ad una denuncia penale, la quale rappresenta sicuramente un grave danno per l'azienda. Orbene, oltre all'assolvimento degli obblighi informativi in nota integrativa, un importante elemento di ausilio (non solo in sede penale ma anche in quella amministrativa tributaria) potrebbe essere rappresentato dalla predisposizione di una idonea documentazione a supporto della politica di transfer pricing. E poiché le informazioni di rilievo ai fini di un'analisi dei prezzi di trasferimento dipendono da fatti e circostanze legati al caso specifico, è chiaro che non è possibile ipotizzare in astratto un'elencazione tassativa; elencazione che non si rinviene nemmeno nel provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 23/7/2004 in materia di Ruling internazionale, dove è prevista, molto genericamente, la possibilità di esibire idonea documentazione a riguardo.

Un valido aiuto potrebbe provenire dalle indicazioni fornite dal rapporto OCSE, dove è genericamente enucleata la documentazione utile ai fini della dimostrazione di una politica intercompany ispirata al principio di libera concorrenza. In tale documento si parla di informazioni ufficiali quali: la descrizione delle attività; della struttura dell'organizzazione; dei rapporti di proprietà all'interno del gruppo multinazionale; dell'entità delle vendite ed i risultati operativi degli ultimi anni precedenti la transazione. Informazioni ufficiose quali: funzioni e rischi assunti; utilità e benefici assunti; utilizzazione di più metodi come prova della coerenza del processo valutativo seguito ecc. Da ultimo, un valido supporto può essere fornito dalle indicazioni emerse in seno al Forum congiunto UE

sui prezzi di trasferimento(36), dove si è individuato il c.d. approccio EU TpD (European Transfer pricing Documentation), consistente nell'adozione di: 1) un set di documentazione contenente informazioni standard, comuni e rilevanti per tutte le società del gruppo (cd. Master File); 2) più set di documentazione, ciascuno contenente le informazioni relative allo specifico paese di stabilimento (c.d. *country specific documentation*).

E' giusto osservare che l'obiettivo dell'autorità fiscale non è quello di gravare il contribuente di un onere probatorio maggiore rispetto a quanto previsto dalla norma interna, atteso che l'organo accertatore italiano è già agevolato dall'uso di presunzioni legali; ma quello di rilevare che la politica dei prezzi di trasferimento andrebbe costituita e supportata nel momento in cui nasce il problema e cioè quando il gruppo supera i confini nazionali e vengono ad essere soddisfatte le condizioni normative di cui all'art. 110, comma 7 del TUIR. E' nella fase della determinazione del valore delle transazioni infragruppo che il contribuente raccoglie ed elabora le informazioni, per cui è logico pensare che possa agevolmente documentare, anche a posteriori e senza ulteriori sforzi organizzativi, i dati ed i metodi utilizzati nell'applicazione del principio di libera concorrenza.(37)

Forse solo così sarà possibile fugare in buona parte i dubbi che potenzialmente possono scaturire dall'applicazione della norma tributaria e di quella penale da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

(*) paragrafi 1 e 2 di Alessandro Saccone; paragrafi 3 e 4 di Corrado Pio de Paoli

Note

(1) Si veda al riguardo la Legge n° 80 del 2003.

(2) Autorevole dottrina ritiene che l'obiettivo della riduzione dei reati tributari attraverso l'introduzione delle soglie di punibilità e del c.d. dolo specifico sia stato fondato su una "*convinzione legislativa eccessivamente fiduciosa*". L'autore, per una serie di argomentazioni esposte nel testo, arriva a sostenere che vi sia stato, invece, un aumento delle fattispecie penalmente rilevanti rispetto al passato. Inoltre, altre perplessità sono sollevate in ordine all'attribuzione della competenza di tali reati al tribunale in composizione monocratica e non collegiale. Così, R. Lupi, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, IPSOA, III Edizione, 2001, pagg. 734 e ss.

(3) "(...) con il termine di pianificazione fiscale internazionale ci si intende riferire ad una logica imprenditoriale che, all'interno di una più vasta pianificazione strategica dell'attività di gestione, considera le opzioni e le conseguenze fiscali relative all'allocazione degli investimenti aziendali nei diversi stati nazionali. L'obiettivo è di ottimizzare il carico tributario, tenendo conto delle forme giuridiche di svolgimento dell'impresa che gli ordinamenti interessati consentono". Così A. Musselli-A. Musselli, *Transfer Pricing*, Il Sole 24 Ore, Quinta edizione, 2006, pag. 195.

(4) In tal senso M. Leo - F. Monacchi - M. Schiavo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, 1999, pag. 1181 e AA.VV., *TUIR 2006*, commentato articolo per articolo, Gruppo Euroconference, I° Edizione, 2006, pag. 836;

(5) Così R. Lupi, *Transfer pricing: una procedura che vive nel dialogo tra contribuente ed autorità fiscale*, presentazione del libro di A.Musselli-A.Musselli, *Transfer Pricing*, Il Sole 24 Ore, Quinta edizione, 2006.

(6) Si tratta di una particolare determinazione del reddito prodotto da imprese estere controllate da soggetti residenti. I suddetti redditi sono assoggettati a tassazione separata con un'aliquota media che non può essere inferiore al 27% e che viene applicata al reddito complessivo netto del soggetto residente.

(7) Così A.Musselli-A.Musselli, *Transfer Pricing*, Il Sole 24 Ore, Quinta edizione, 2006, pag. 43.

(8) Qualora dall'applicazione delle citate regole per la determinazione del valore normale derivi una diminuzione del reddito, il valore normale si sostituirà ai valori pattuiti solo per esecuzione degli accordi previsti dalle convenzioni internazionali.

(9) Il controllo di un soggetto estero su un soggetto italiano sussiste quando il primo direttamente o indirettamente controlla il soggetto

italiano. Inoltre, viene presunto quando: a) sia il soggetto italiano che quello estero sono controllati da una stessa società terza; b) l'impresa italiana, per conto dell'impresa estera, esplica attività di vendita e di collocamento di materie prime o merci oppure di fabbricazione e di lavorazione di prodotti; c) l'impresa italiana partecipa a cartelli o consorzi finalizzati alla fissazione dei prezzi; d) l'impresa italiana non può funzionare senza i capitali, i prodotti o la cooperazione dell'impresa estera; e) l'impresa estera ha il diritto di nominare il C.d'A. o organi direttivi della società italiana; f) i membri del C.d'A. dell'impresa italiana e dell'impresa estera sono i medesimi; g) esistono contratti che modellano una situazione monopolistica; h) viene esercitata potenzialmente o attualmente un'influenza sulle decisioni imprenditoriali.

(10) Così AA.VV., *TUIR 2006*, commentato articolo per articolo, Gruppo Euroconference, I Edizione, 2006, pag. 846.

(11) Il dolo consiste nella intenzionalità di agire, con la previsione, la volontà o la consapevole accettazione, da parte dell'agente, del fatto costituente reato. Viene quindi esclusa la rilevanza penale di tutte le evasioni d'imposta connesse a disattenzioni e negligenze.

(12) Cfr. A.Musselli-A.Musselli, *Transfer Pricing*, Il Sole 24 Ore, Quinta edizione, 2006, pag. 436

(13) In tale senso la Circolare n°114000 del 14 aprile 2000, Comando Generale della Guardia di Finanza e protocollo di intesa del 2000 fra la Procura della Repubblica presso il Tribunale di Trento, la Direzione delle Entrate per la Provincia autonoma di Trento ed il Comando Regionale Trentino Alto Adige della Guardia di Finanza.

(14) Così, Traversi-Gennai, *I nuovi delitti tributari*, Milano, 2000, pag. 214.

(15) Come sottolineato da autorevolissima dottrina, *"l'espressione valutazione è tanto diffusa ed utile, quanto ambivalente: in realtà è uno dei termini più scivolosi del diritto"*. R. Lupi, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, IPSOA, III Edizione, 2001, pag. 839.

(16) Ricordiamo che dopo l'emanazione del D.L. 269/2003 le scriminanti per le sanzioni amministrative legate alla condizione psicologica dell'autore non possono più applicarsi alle persone giuridiche.

(17) *"Anche questa disposizione rivela le difficoltà di coordinamento nell'elaborazione legislativa tra sensibilità penalistiche e questioni specialistiche di fiscalità d'impresa. In primo luogo la costanza dei criteri di impostazione contabile è un requisito che può richiedersi alle valutazioni ricorrenti (ese. ammortamenti, ratei, risconti), ma non alle imputazioni a periodo di eventi occasionali o straordinari. In secondo luogo la nota integrativa al bilancio costituisce un documento civilistico, destinato a dare informazioni ai soci ed agli altri privati interessati alle vicende societarie, non a manifestare agli uffici finanziari quali interpretazioni sono state adottate in merito a questioni giuridiche spesso aventi esclusiva valenza tributaria."* R. Lupi, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, IPSOA, III Edizione, 2001, pag. 745.

(18) Cfr. B. Assumma, *Valutazione nel penale: scelta a rischio elevato*, in Sole 24 Ore, 3 febbraio 2000

(19) In tal senso G.Bersani, *"Il nuovo diritto tributario penale"*, in Atti del convegno organizzato dal Consiglio Superiore della Magistratura, Roma, 10-12 settembre 2001.

(20) Così Traversi - Gennai, *I nuovi delitti tributari*, Milano, 2000, pag. 205 e 206.

(21) Nello stesso senso G.Bersani, *"Il nuovo diritto tributario penale"*, in Atti del convegno organizzato dal Consiglio Superiore della Magistratura, Roma, 10-12 settembre 2001.

(22) Attenta dottrina, B.Assumma, *Valutazioni nel penale: scelta a rischio elevato*, Il Sole 24 Ore, 3 febbraio 2000, ritiene che *"in questi casi l'applicazione della norma penale è in balia del più assoluto arbitrio e l'apertura di un procedimento dipenderà dall'adozione di criteri soggettivi accolti dai verbalizzanti. A tale proposito è bene ricordare che la norma pone come parametro di raffronto il valore delle valutazioni estimative ritenute corrette. Ma non dice da chi devono essere ritenute corrette (dai verbalizzanti, dall'Amministrazione Finanziaria, dal Pubblico Ministero, dal giudice, dai consulenti tecnici o dai periti) e, soprattutto, in base a quali criteri oggettivi. Non va mai dimenticata, a tale riguardo, l'esigenza di rispettare il principio di*

determinatezza della fattispecie penale”.

(23) In tal senso G. Bersani, *“Il nuovo diritto tributario penale”*, in Atti del convegno organizzato dal Consiglio Superiore della Magistratura, Roma, 10-12 settembre 2001.

(24) Caraccioli-Giarda-Lanzi, *Procedura penale tributaria*, Padova, 2001; Falsitta-Caraccioli, *Le “valutazioni estimative” della riforma penal-tributaria tra violazioni costituzionali ed ambiguità lessicali*, in Fisco, 2000, pag. 10012

(25) Propendono per l'applicabilità di un criterio anche palesemente erroneo Traversi-Gennai, *I nuovi delitti tributari*, Milano, 2000, pag. 246, anche se poi a pag. 247 si specifica che *“...appare irragionevole pensare che l'esimente in oggetto possa estendersi fino al punto di ricomprendere anche criteri assolutamente fantasiosi per il solo fatto di essere stati ostentati nella nota integrativa”*.

(26) Cfr. I.Caraccioli-P.Valente, *Sul transfer pricing cresce il rischio penal-tributario*, Il Sole 24 Ore, 6 febbraio 2006.

(27) Così G.Fiandaca-E.Musco, *Diritto penale-parte generale*, Terza edizione, Zanichelli Editore, pag. 65 e ss.

(28) Cfr. Relazione di accompagnamento al D.Lgs n°74 del 2000.

(29) Gli obblighi informativi al Pubblico Ministero cambiano in ragione della qualificazione giuridica dell'organo procedente. Al riguardo non sussistono dubbi per i dipendenti dell'Agenzia delle Entrate in ordine alla qualificazione di Polizia Tributaria ex art 31, ultimo comma, della Legge n°4 del 1/1/1929. Forti perplessità restano per l'eventuale qualificazione di Polizia Giudiziaria.

(30) Si precisa come nel caso di specie il fatto è rappresentato in realtà da un giudizio, da una stima. Si comprendono maggiormente, quindi, le difficoltà applicative anche di norme procedurali.

(31) Cfr. I.Caraccioli, *Con la verifica parziale non scatta la denuncia*, Il Sole 24 Ore, 21 novembre 2005.

(32) Così I.Caraccioli, *Il Comune non fa la denuncia penale degli evasori*”, il Sole 24 Ore, 24 ottobre 2005

(33) Così I.Caraccioli, *Con prudenza l'invio degli atti al PM*, Il Sole 24 Ore, 18 settembre 2006.

(34) Si pensi, a mero titolo esemplificativo, alle difficoltà che possono essere riscontrate dall'organo verificatore in ordine al metodo di verifica dei prezzi di trasferimento, basato su un'analisi comparativa delle transazioni del gruppo con transazioni indipendenti: si tratta di un vero e proprio giudizio formulato dal verificatore rispetto alla sussistenza o meno al caso concreto di alcune condizioni di similarità; si pensi alla scelta dei *comparables*; si pensi al delicato problema dell'alternativa tra l'utilizzo di un confronto del prezzo, con gli aggiustamenti dovuti alle diversità delle transazioni confrontate, e l'utilizzo di metodi che ricercano similarità a livello di funzioni economiche.

(35) Così I.Caraccioli, *Con prudenza l'invio degli atti al PM*, Il Sole 24 Ore, 18 settembre 2006. Dello stesso autore, *Transfer pricing con reato*, Il Sole 24 Ore, 27 novembre 2006.

(36) Il *Joint Forum on Transfer Pricing* - presieduto dalla Commissione Europea e cui partecipano gli Stati membri con rappresentanti delle rispettive Amministrazioni Fiscali – è stato istituito dalla Commissione Europea nel giugno del 2002 e si è intensamente dedicato alla questione dei requisiti documentali in materia di prezzi di trasferimento per le imprese associate residenti nell'UE.

(37) Così M.Querqui, *La documentabilità della politica di transfer pricing. Vantaggi per il contribuente e l'Amministrazione finanziaria*, Il Fisco, n° 38 del 2005, fasc. n°1, pag. 5956.