

PENALE TRIBUTARIO

L'irrilevanza del transfer price ai fini penali

di **Marco Bargagli**

Come noto, la **corretta determinazione dei prezzi di trasferimento infragruppo** è un **annoso problema** che riguarda le **imprese multinazionali** che operano con l'estero, scambiando beni e/o servizi con imprese del gruppo.

Le disposizioni fiscali in *subiecta materia* sono contenute **nell'[articolo 110, comma 7, Tuir](#)**, a mente del quale **"I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito. La medesima disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, secondo le modalità e alle condizioni di cui all'articolo 31-quater del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, possono essere determinate, sulla base delle migliori pratiche internazionali, le linee guida per l'applicazione del presente comma"**.

Di conseguenza, nel **corso di una verifica fiscale** l'Amministrazione finanziaria potrà **applicare la normativa tributaria sopra richiamata** e, contestualmente, anche in **applicazione delle direttive OCSE** diramate con le linee guida sui prezzi di trasferimento (c.d. "Transfer Pricing Guidelines"), operare anche **rettifiche in aumento del reddito**.

Ciò posto, occorre valutare attentamente la potenziale **rilevanza penale** delle suddette **rettifiche fiscali** proposte dall'ufficio, anche alla luce delle **novità introdotte** - con **decorrenza 22 ottobre 2015** - da parte del **D.Lgs. 158/2015** che ha **reformulato il sistema sanzionatorio** amministrativo e penale – tributario.

Attualmente, il novellato **[articolo 4 D.Lgs. 74/2000](#)** prevede:

- **una specifica sanzione** nei confronti di "chiunque" ossia qualsiasi soggetto che, *al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto* indicano, in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, **elementi attivi** per un ammontare inferiore a quello effettivo od **elementi passivi inesistenti**, quando, congiuntamente: **l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro centocinquanta mila**; **l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque,**

è superiore ad euro tre milioni;

- **l'irrelevanza penale delle c.d. "valutazioni estimative":** in merito, il legislatore ha previsto che *non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.*

Circa **l'irrelevanza penale del transfer price** è recentemente intervenuta la **CTR Lombardia**, con la [sentenza 3674/18/2018 del 04.09.2018](#).

Secondo il **giudice di primo grado** era **decaduto il potere impositivo da parte dell'Agenzia delle entrate** non potendo operare, ai fini penali, il **raddoppio dei termini** per la implicita **abrogazione del regime transitorio** di cui al **D.Lgs. 128/2015**, operata dalla **L. 208/2015**.

Inoltre, **ai fini tributari**, non veniva condivisa la riqualificazione di una società italiana da **"agente"** a **"distributore"** di un'altra **società del Gruppo di diritto francese**.

Inoltre, sempre a **parere del giudice di prime cure**, la concreta individuazione delle **funzioni svolte e dei rischi assunti dalla società ricorrente** imponevano la **verifica del rispetto dei principi** posti dalla normativa del c.d. *transfer pricing*; *"tale verifica, eseguita dalla Agenzia applicando il metodo del margine netto della transazione, portava a conclusioni inattendibili soprattutto per la scelta inappropriata dei comparables ed il rilievo andava, perciò, annullato"*.

In merito, i **giudici regionali** hanno condiviso la **pronuncia di decadenza dal potere impositivo**, non tanto per l'**inapplicabilità del raddoppio dei termini**, quanto per la **inesistenza di alcun fatto di reato**.

Il **giudice del gravame** ha infatti ritenuto che **l'asserita pretesa** da parte dell'Agenzia delle entrate, di vedere raddoppiati i termini dell'accertamento, si fondasse **"sulla strumentale denuncia di dichiarazione infedele per il mero ritenuto scostamento dei redditi dichiarati rispetto a quelli presuntivamente accertati in applicazione di metodo non certo e codificato, tipicamente valutativo e per giunta illegittimamente invocato"**.

In definitiva, gli **avvisi di accertamento** sono stati emessi ritenendo violata la nuova versione dell'[articolo 4 D.Lgs. 74/2000](#), a tenore della quale sono **penalmente irrilevanti** fatti basati su **valutazioni giuridico-tributarie**.

A parere della Corte, *"la irrilevanza penale del fatto doveva apparire ictu oculi atteso che l'analisi di transfer pricing che avrebbe accertato lo scostamento oltre le soglie è fondata per definizione su valutazione discrezionale"*.

Seminario di specializzazione

L'ANTIRICICLAGGIO NEGLI ADEMPIMENTI DELLO STUDIO PROFESSIONALE: DALLA TEORIA ALLA PRATICA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)