

PENALE TRIBUTARIO

Transfer Price: presunzioni legali utilizzabili in campo penale

di Marco Bargagli

Seminario di specializzazione

LE ATTIVITÀ DEL COLLEGIO SINDACALE ALLA LUCE DEL REGOLAMENTO GENERALE SULLA PROTEZIONE DEI DATI PERSONALI

[Scopri di più >](#)

Come noto, per espressa disposizione normativa, **l'ordinamento giuridico domestico** consente di **riskostruire il reddito imponibile sottratto a tassazione**, utilizzando i poteri attribuiti agli uffici finanziari sulla base di una duplice diretrice:

- [**articolo 39, comma 1, lett. d\), D.P.R. 600/1973**](#) (accertamento analitico – induttivo): in questa prima ipotesi l'ufficio delle imposte può procedere alla **rettifica del reddito d'impresa delle persone fisiche** se **l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza** degli **elementi indicati nella dichiarazione** e nei **relativi allegati** risulta dall'**ispezione delle scritture contabili** o da **altre verifiche** ovvero dal **controllo della completezza, esattezza e veridicità** delle **registrazioni contabili** sulla **scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa**, nonché **dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio**.

Sul punto, giova ricordare che **l'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate** è desumibile anche sulla base di **presunzioni semplici**, purché queste siano **“gravi, precise e concordanti”**;

- [**articolo 39, comma 2, lett. d\), D.P.R. 600/1973**](#) (accertamento **“induttivo puro”**): in tale circostanza, l'ufficio delle imposte può **determinare il reddito d'impresa** sulla base dei dati e delle notizie **comunque raccolti o venuti a sua conoscenza**, con **facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili** e di **avvalersi anche di presunzioni semplicissime**, prive dei requisiti di **“gravità, precisione e concordanza”** che, come sopra accennato, caratterizzano le **presunzioni semplici**.

Nell'ambito **dell'accertamento analitico - induttivo**, l'Amministrazione finanziaria può talvolta **operare rettifiche in aumento del reddito imponibile** con riguardo ai rapporti economici e commerciali intercorsi tra imprese commerciali.

Si ricorda che proprio ai **fini transfer price** l'ordinamento giuridico, ai sensi dell'articolo 110, comma 7, Tuir, prevede che: *"I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono 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".*

Ciò posto ai **fini penali-tributari**, occorre valutare se le presunzioni tributarie possano consentire di quantificare l'imposta evasa prevista, ad esempio, ai fini della **confisca per equivalente**.

Sul punto, l'[articolo 12-bis D.Lgs. 74/2000](#) prevede espressamente che nel **caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti** a norma dell'[articolo 444 c.p.p.](#) per uno dei delitti previsti dal D.Lgs. 74/2000, è sempre **ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo**, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la **confisca di beni**, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto.

La suprema Corte di cassazione, sezione 2^a penale, con la [sentenza n. 16538/2022 del 28.04.2022](#), ha confermato che, **in tema di reati tributari**, il giudice può ricorrere anche alle risultanze **dell'accertamento induttivo effettuato dalla Guardia di Finanza in ambito transfer price**.

Nel corso della verifica fiscale, la **metodologia utilizzata per ricostruire il reddito sottratto a tassazione da una società esterovestita** era riconducibile al richiamato **metodo di accertamento analitico-induttivo, comunemente utilizzato per il transfer pricing**, metodo di accertamento fondato sull'analisi comparativa delle operazioni di trasferimento di quote di reddito tra consociate.

Lo stesso fa riferimento ad **elementi indicativi di capacità contributiva**, elaborati nel rispetto della disciplina normativa e, comunque, **rigorosamente previsti dalla Legge** che ne **disciplina i presupposti metodologici** (ex [articolo 39, comma 1, lett. d, D.P.R. 600/1973](#) e [articolo 54, comma 2, D.P.R. 600/1973](#)).

In buona sostanza **vige il principio giuridico** in base al quale, **in tema di reati tributari**, il **giudice può fare legittimamente ricorso agli accertamenti condotti dalla Guardia di Finanza o dall'Ufficio Finanziario**, anche ai fini della determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, pur dovendo il proprio esame **estendersi a valutare ogni altro eventuale indizio acquisito**.

Infatti, **l'autonomia del procedimento penale, rispetto a quello tributario, non esclude** che ai fini della formazione del suo convincimento il **giudice penale possa avvalersi degli stessi**

elementi che determinano presunzioni secondo la disciplina tributaria.

Gli Ermellini hanno tuttavia precisato che occorre verificare il rispetto di una precisa condizione: detti elementi presuntivi devono essere stati assunti **non con l'efficacia di certezza legale, ma come dati processuali oggetto di libera valutazione ai fini probatori.**

Tenuto conto che dette presunzioni **hanno il valore di un indizio** esse, per **assurgere a dignità di prova, devono trovare oggettivo riscontro o in distinti elementi di prova ovvero in altre presunzioni, purché siano gravi, precise e concordanti** (*ex multis*, cfr. Corte di cassazione, Sez. 3, sentenza n. 2246 del 01.02.1996).