

Ivo Caraccioli

**DERIVAZIONI PENAL-TRIBUTARIE
RICAUVABILI
DALL'ORIENTAMENTO
GIURISPRUDENZIALE SUL CD.
"TRANSFER PRICING INTERNO"**

Estratto



Milano • Giuffrè Editore

a cura di Ivo Caraccioli

CASSAZIONE, Sez. V civ. trib., 25 febbraio 2014 - 16 aprile 2014, n. 8849 - Pres. Cirillo. Est. Valitutti.

Transfer pricing - Regola del "valore normale" di cui all'art. 9 Tuir - Clausola antielusiva esplicazione del principio generale del divieto di "abuso del diritto" in campo tributario

Nella valutazione ai fini fiscali delle manovre sul trasferimento dei prezzi tra società facenti parte di uno stesso gruppo ed aventi tutte sede in Italia (cd. "transfer pricing domestico o interno") va applicato il principio di carattere generale, e quindi non circoscritto ai soli rapporti internazionali, di cui all'art. 9 DPR 22 dicembre 1986 n. 917 ed avente il valore di clausola antielusiva costituente esplicazione del generale divieto di abuso del diritto in materia tributaria, essendo precluso al contribuente conseguire vantaggi fiscali mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione di legge, di strumenti giuridici idonei ad ottenere vantaggi in difetto di ragioni diverse dalla mera aspettativa di quei benefici ().*

(Omissis)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO. 1. A seguito di processo verbale di constatazione in data 23 luglio 1904, veniva notificato alla C. Service s.r.l. un avviso di accertamento, emesso ai fini Irpeg, Irap ed Iva per l'anno 2002, con il quale l'Ufficio recuperava a tassazione costi indeducibili a fronte di operazioni di *transfer pricing*, conseguenti al trasferimento di utili a favore dell'impresa controllante C. a r.l.

1.1. Con il medesimo avviso di accertamento, l'amministrazione recuperava, altresì, a tassazione i costi relativi a perdite su crediti ed a spese di pubblicità, ritenuti non interamente deducibili, nonché l'Iva indebitamente detratta in relazione a tutte le operazioni in contestazione.

2. L'atto impositivo veniva impugnato dal contribuente dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Forlì, che accoglieva parzialmente il ricorso, ossia limitatamente alle due riprese a tassazione minori, concernenti

(*) Segue nota firmata.

le deduzioni delle perdite su crediti e delle spese di pubblicità, confermando, invece, la legittimità della tassazione attinente alle operazioni di *transfer pricing*.

3. L'appello principale avverso tale pronuncia, proposto dalla C. Service s.r.l., veniva, peraltro, accolto dalla Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, con sentenza n. 123/17/07, depositata il 12 novembre 1907 con la quale il giudice di seconde cure, al contrario di quello di prima istanza, riteneva non configurabile, nella specie, un'operazione di cd. *transfer pricing* "interno", e riteneva non applicabile neppure il disposto del DPR n. 600/1973, art. 37, comma 3, posto, invece, a fondamento della decisione di primo grado.

4. Per la cassazione della sentenza n. 123/17/07 ha proposto, quindi, ricorso l'Agenzia delle Entrate affidato a tre motivi. L'intimata non ha svolto attività difensiva.

MOTIVI DELLA DECISIONE. 1. Con i tre motivi di diritto - che, per la loro evidente connessione, vanno esaminati congiuntamente - l'Agenzia delle Entrate denuncia la violazione del DPR n. 600/1973, art. 37, comma 3, art. 1344 c.c., e DPR n. 917/1986, art. 76, comma 5, (nel testo applicabile *ratione temporis*), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nonché l'omessa motivazione su un fatto decisivo della controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5.

1.1. Avrebbe, invero, errato la Commissione tributaria regionale - ad avviso della ricorrente - nel ritenere, peraltro con motivazione del tutto incongrua, valida ed opponibile all'amministrazione finanziaria la pattuizione con la quale le parti avevano concordato l'applicazione, alle vendite effettuate dalla C. a r.l. a favore della C. Service s.r.l., controllata al 100 per cento da detta cooperativa, di una maggiorazione dell'1,2 per cento rispetto al prezzo di vendita praticato dalla cooperativa medesima ai propri soci. Siffatta pattuizione, a parere dell'Ufficio, non avrebbe, difatti, nessun'altra finalità, se non quella di assicurare, mediante un trasferimento di utili infragruppo, un vantaggio fiscale per il gruppo stesso, considerata la più favorevole legislazione speciale sulla fiscalità delle società cooperative.

1.2. Sarebbe, pertanto, evidente - contrariamente a quanto ritenuto dal giudice di appello - che l'operazione in parola debba ritenersi connotata da una finalità chiaramente elusiva (cd. abuso del diritto), assimilabile a quella posta a fondamento della disposizione di cui al DPR n. 917/1986, art. 76, comma 5 (ora art. 110, comma 7), ancorché detta disposizione si applichi testualmente alle transazioni infragruppo tra società non appartenenti tutte allo stesso Paese.

2. Le censure sono fondate.

2.1. Questa Corte ha - per vero - già affermato (cfr. Cass. n. 17955/2013), ed a tale indirizzo si ritiene di dare continuità in questa sede, che nella valutazione a fini fiscali delle manovre sul trasferimento dei prezzi tra società facenti parte di uno stesso gruppo ed aventi tutte sede in Italia (*transfer pricing* cd.

“domestico” o “interno”), va applicato il principio, avente valore generale, e dunque non circoscritto ai soli rapporti internazionali di controllo, stabilito dal DPR 22 dicembre 1986, n. 917, art. 9, che non ha mera portata contabile e che impone il riferimento al normale valore di mercato per corrispettivi e altri proventi presi in considerazione dal contribuente. Si tratta, invero, di una clausola antielusiva, costituente esplicitazione del generale divieto di abuso del diritto in materia tributaria, essendo precluso al contribuente conseguire vantaggi fiscali - come lo spostamento dell'imponibile presso le imprese associate che, nel territorio, godano di esenzioni o minor tassazione - mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione di legge, di strumenti giuridici idonei ad ottenere vantaggi in difetto di ragioni diverse dalla mera aspettativa di quei benefici.

2.2. D'altro canto, che la succitata disposizione del DPR n. 917/1986, art. 9, non sia una norma dettata per le sole transazioni tra una società nazionale ed una estera, lo si evince - in maniera inequivocabile - dalla stessa collocazione della norma tra le “disposizioni generali” applicabili in materia di imposte sui redditi, di cui al titolo I, capo I del DPR n. 917/1986. E, non a caso, la disposizione dell'art. 76, commi 2 e 5 (come, ora l'art. 110, commi 2 e 7) del decreto cit. rinvia al precedente art. 9, - secondo la tecnica normativa del rinvio recettizio ad una disposizione di carattere generale, da parte di una norma speciale che non prevede una disciplina specifica della fattispecie da regolare (Cass. n. 914/1968) - ai fini della determinazione del valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, con riferimento alle transazioni commerciali effettuate tra società dello stesso gruppo; e ciò, sia pure con riferimento specifico all'ipotesi in cui alcune di tali società siano italiane, altre straniere.

2.3. Orbene, nel caso di specie, la maggiorazione del prezzo praticato dalla C. a r.l. a favore della C. Service s.r.l., controllata al 100 per cento dalla prima, nelle cessioni di carne operate negli anni in contestazione, non trova alcun altro fondamento, se non nello scopo di aumentare i costi per la controllata, determinando - al contempo - per quest'ultima una diminuzione dell'utile imponibile, trasferito, di fatto, - attraverso un aumento dei corrispettivi - alla cooperativa controllante, ottenendo, in tal modo, un'indebita esenzione da imposta. Siffatta operazione si è - per vero - tradotta in un sicuro vantaggio fiscale per il gruppo, atteso che, in forza della previsione di cui alla legge n. 449/1997, art. 21, comma 10, le imposte sui redditi relative al maggior utile conseguito per effetto delle variazioni reddituali prodottesi a chiusura dell'esercizio, non concorrono a formare il reddito imponibile della cooperativa, ma sono destinate alle riserve indivisibili; sicché le imposte sui redditi versate possono essere dedotte come costo dalla stessa società cooperativa.

2.4. Né può revocarsi in dubbio che gravi sul contribuente, secondo le regole ordinarie di vicinanza della prova ex art. 2697 c.c., l'onere di dimostrare che tali transazioni sono intervenute per valori di mercato da considerarsi normali alla stregua dell'art. 9, comma 3, del menzionato decreto (Cass. n. 11949/2012; n. 10742/2013), sicché l'operazione non possa considerarsi ispirata

dalla finalità di evasione delle imposte dovute. Ma tale dimostrazione è del tutto mancata nel caso di specie.

3. In accoglimento del ricorso, pertanto, la sentenza impugnata va cassata con rinvio ad altra sezione della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, che procederà a nuovo esame della controversia, attenendosi al seguente principio di diritto: "nella valutazione a fini fiscali delle manovre sul trasferimento dei prezzi tra società facenti parte di uno stesso gruppo, ed aventi tutte sede in Italia (*transfer pricing* cd. domestico o interno), va applicato il principio, avente valore generale e dunque non circoscritto ai soli rapporti internazionali di controllo, stabilito dal DPR 22 dicembre 1986, n. 917, art. 9".

4. Il giudice di rinvio provvederà, altresì, alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M. La Corte Suprema di cassazione;

accoglie il ricorso; cassa l'impugnata sentenza, con rinvio ad altra sezione della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

Derivazioni penal-tributarie ricavabili dall'orientamento giurisprudenziale sul cd. "*transfer pricing* interno"

Il cd. "*transfer pricing* interno", collegato all'istituto del "valore normale" di cui all'art. 9 Tuir, peraltro assai contrastato in dottrina, alla luce della riferibilità dell'istituto stesso alle sole operazioni transnazionali (art. 110 comma 7 Tuir), viene talvolta applicato in giurisprudenza, sia pure con decisioni contrastanti. Vengono esaminate le implicazioni penal-tributarie di tale estensione applicativa, che si intreccia con la tematica della cd. "antieconomicità", istituto posto a base di molte verifiche, con conseguenti denunce per reati fiscali (ad es., dichiarazione infedele).

The so-called "Internal transfer pricing", related to the "normal value" in art. 9 of the Income Tax Code, which is, moreover, very controversial in doctrine, in light of the traceability of the institute itself only to cross-border transactions (art. 110, sec. 7, Income Tax Code), is sometimes applied in law, albeit with conflicting decisions. Herein examined are the criminal-tax implications of this extended application, which is intertwined with the so-called issue of "non economical", an institute that was based on many verifications, resulting in allegations of tax offenses (e.g., misrepresentation).

In questo commento ad una sentenza di legittimità di carattere fiscale si intende sommariamente esaminare, sotto lo stretto profilo penal-tributario, che qui unicamente interessa, la tematica del cd. "*transfer pricing* interno", istituto, com'è noto, di creazione esclusivamente giurisprudenziale e, come tale, oggetto peraltro di osservazioni critiche da parte della dottrina.

Com'è noto, la Corte di cassazione, con giurisprudenza recente, ma che trova conformi anche negli anni precedenti, intrecciantisi con quelli relativi al correlato istituto, pure di creazione giurisprudenziale e di prassi, della cd. "antieconomicità", sostiene che la valutazione fiscale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito di transazioni intercorse tra società residenti in Italia deve fondarsi sul rispetto della regola del "valore normale" (art. 9 Tuir), trattandosi di "clausola antielusiva" la quale, non solo trova fondamento nei principi comunitari in materia di abuso del diritto, ma anche in "settori" del diritto fiscale nazionale (1).

È da segnalare, peraltro, che siffatto orientamento giurisprudenziale supera la risalente e tradizionale impostazione seguita dall'Agenzia delle Entrate, la quale, quanto all'ambito di applicazione soggettiva dell'istituto in esame, aveva sempre dato per pacifico che la disciplina del *transfer pricing* riguardasse esclusivamente i rapporti tra società italiane e società estere. In particolare si era sottolineato, con riferimento all'art. 110 comma 7 Tuir, che "la portata delle disposizioni in esame è limitata al campo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi intercorrenti fra una società estera e un'impresa italiana da essa direttamente controllata; fra una società estera e un'impresa italiana da essa indirettamente controllata attraverso altra società estera indirettamente controllata attraverso altra società estera; fra una società estera e un'impresa italiana entrambe controllate da una terza società estera". Di conseguenza, si è poi sostenuta la necessità che sia "preliminarmente verificata la sussistenza o meno, nella transazione, di un soggetto estero, di un soggetto italiano, di un controllo di un soggetto estero su quello italiano", atteso che "in mancanza di uno solo di tali presupposti sarà esclusa la possibilità di applicazione della norma". Per meglio marcare tale impostazione si era ancora sottolineata l'impossibilità di estendere l'ambito di applicazione dell'art. 110 comma 7 Tuir ad "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" (ossia, in breve, ad operazioni intercorrenti tra società residenti nel territorio dello Stato).

In altri documenti di prassi, peraltro, ed in senso contrario, sono state indicate tra le principali ipotesi sulle quali porre particolare attenzione nel corso delle verifiche "le operazioni evasive ed elusive sui prezzi di trasferimento interni". In particolare vengono identificate le operazioni di

(1) In posizione critica, con tra di loro parzialmente diverse conclusioni, P. BORIA, "Il *transfer pricing* interno" come possibile operazione elusiva e l'abuso del diritto, in questa Rivista, 2013, II, 427; L. CARPENTIERI, *Valore normale e "transfer pricing interno" ovvero alla ricerca dell'arma accertativa perduta*, ivi, 2013, II, 448; D. STEVANATO, *Rettifiche dei corrispettivi infragruppo e transfer pricing "interno"*, in *Rass. trib.*, 1999, 235.

transfer pricing di beni o servizi - oltre quelle concernenti "articolazioni produttive o legali all'estero" - "le manovre attuate sui prezzi di trasferimento interni", sottolineando che "lo strumento può essere utilizzato da società controllanti o collegate, con sede nei territori del Centronord, che cedono merci o beni immateriali alle controllate o consociate aventi sede nel Mezzogiorno a un prezzo inferiore al valore normale così come definito dall'art. 9 DPR 917/1986", dato che "tale manovra consente di realizzare una contrazione dell'utile per l'impresa settentrionale con reddito assoggettato alle aliquote ordinarie e di gonfiare l'utile dell'impresa meridionale che gode delle agevolazioni fiscali..." previste dalle varie leggi agevolative degli interventi nel Sud Italia (2).

Poiché, comunque, a tali operazioni interne non è ovviamente applicabile la disciplina dell'art. 110 comma 7 Tuir, nella prassi operativa ci si è molto spesso orientati verso la più generica contestazione del "carattere antieconomico" delle scelte imprenditoriali operate all'interno del gruppo societario.

A siffatto orientamento si è adeguata anche la giurisprudenza della S.C., la quale si è espressa in favore della correttezza, in sede di accertamento, del riferimento al principio del "valore normale" per la valutazione dei prezzi applicati tra società residenti, appunto contestando l'irragionevolezza economica delle scelte imprenditoriali.

Altra ipotesi concreta di cd. "*transfer pricing* interno" è costituita dalla disciplina della cd. *tonnage tax*, applicabile alle imprese marittime ed al reddito derivante dall'utilizzo in traffico internazionale delle navi iscritte nel Registro Internazionale, aventi tonnellaggio superiore alle cento tonnellate di stazza netta e destinate alle attività di trasporto merci, passeggeri, soccorso, rimorchio, realizzazione e posa in opera di impianti ed altre attività di assistenza marittima da svolgersi in alto mare; e questo dato che l'art. 160 comma 2 Tuir stabilisce che "alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi fra le società il cui reddito è determinato anche parzialmente ai sensi dell'art. 156 e le altre imprese, anche se residenti nel territorio dello Stato, si applica, ricorrendone le altre condizioni, la disciplina del valore normale prevista dall'art. 110 comma 7".

(2) Per le citazioni qui riportate v. P.G. VALENTE e altri, "*Transfer pricing* interno", nota a Cass. 24 luglio 2013 n. 17955, in *Fisco*, 2013, 47-48, n. 2, 7386 (dello stesso A. v. anche *Manuale del "transfer pricing"*, Milano, 2009, 605 ss.).

Fra le sentenze v., in particolare, Cass. 20 dicembre 2012 n. 23551; A. BORGOGGIO, "*Transfer pricing* interno a operatività limitata", in *Eutekneinfo*, 19 settembre 2013. Per citazioni di altre sentenze in dottrina v. M. ADDA, *Il "transfer pricing" nazionale. Brevi osservazioni sul fenomeno*, in *Fiscooggi*, 4 novembre 2004; L. NISCO, "*Transfer pricing* interno: l'attuale disciplina e le prospettive alla luce della riforma del sistema fiscale", in *Fisco*, 2002, n. 38, 1, 6074; M. MICHELI, "*Transfer pricing* interno: traslazione del reddito tra tipi diversi di società", *ivi*, 2000, n. 13, 3561; F. RUSSO, *Il "transfer pricing" interno e la sua rilevanza penal-tributaria*, *ivi*, 2008, n. 31, 1, 560 ss.

Al riguardo la Circolare AE 21 dicembre 2007 n. 72 ha chiarito che la disciplina del cd. “*transfer pricing* interno” è “applicabile nel caso in cui gli scambi, aventi per oggetto beni o servizi inerenti le attività marittime agevolabili siano effettuati tra società in *tonnage tax* e imprese in regime analitico”, dato che “la previsione di una siffatta disposizione è finalizzata ad evitare che, approfittando delle differenti modalità di determinazione del reddito, due società, una in *tonnage tax* e una in regime analitico, appartenenti al medesimo gruppo, si accordino tra loro per cedere un bene ad un valore superiore a quello normale al solo scopo di contabilizzare un maggior costo deducibile in capo all’impresa in regime analitico, dal momento che, per la società in *tonnage tax*, il maggior provento sarebbe comunque ricompreso nell’imponibile forfetario” (3).

Orbene, accogliendo il ricorso proposto dall’amministrazione finanziaria, la Cassazione ha formulato il principio di diritto secondo cui “per la valutazione a fini fiscali delle manovre sui prezzi di trasferimento interni, costituenti il cd. *transfer pricing* domestico, va applicato il principio, avente valore generale, stabilito dall’art. 9 Tuir, che non ha soltanto valore contabile e che impone, quale criterio valutativo, il riferimento al normale valore di mercato per corrispettivi e altri proventi, presi in considerazione dal contribuente”. E questo in quanto, secondo la S.C., la disciplina del *transfer pricing* internazionale “costituisce una clausola antielusiva che non solo trova radici nei principi comunitari in tema di abuso del diritto, ma anche immanenza in settori del diritto tributario internazionale”, atteso che “i principi elusivi diretti ad evitare che all’interno di gruppi di società siano effettuati trasferimenti di utili mediante l’applicazione di prezzi inferiori al valore normale dei beni ceduti, onde sottrarli alla tassazione ordinaria a favore di tassazioni agevolate territoriali, trovando radici sia nei capisaldi comunitari sull’abuso del diritto, sia nelle clausole antielusive di diritto interno predisposte in via generale o per settori peculiari” (4).

In sostanza, dunque, la S.C. talvolta fa ricorso al concetto di “valide ragioni economiche” per giustificare la verifica del rispetto del principio di libera concorrenza nelle operazioni intercorse tra soggetti correlati residenti nel territorio dello Stato, sostenendo come, nonostante non si possa escludere che imprese compiano operazioni di per sé anti-economiche in funzione di altri benefici (ad es., lo sviluppo dell’attività in un’area svantaggiata), sia necessario che “le varie operazioni rispondano a criteri di logica economica, i quali a loro volta devono essere funzionali a meccanismi di mercato in regime di libera concorrenza”.

(3) Circ. Agenzia delle Entrate 21 dicembre 2007 n. 72, in Banca dati Fisco-online.

(4) Cass. 24 luglio 2013 n. 17955, cit.

Diversi principi sono stati, peraltro, affermati da altra pronuncia del S.C., nella quale si è sostenuta l'inapplicabilità del *transfer pricing* interno, escludendo che "nel trasferimento interno della merce tra due società, entrambi residenti, facenti parte dello stesso gruppo ed operanti nella stessa fase di commercializzazione (all'ingrosso) potesse farsi ricorso al criterio del valore normale, in quanto difettavano dei due requisiti stabiliti dal comma 3 dell'art. 9 Tuir: le condizioni di libera concorrenza e il medesimo stadio di commercializzazione" (5).

Va, in ogni caso, sottolineato, da un punto di vista strettamente interpretativo e sistematico, che nella giurisprudenza della Cassazione il ritenuto principio del cd. "*transfer pricing* interno" si intreccia (o si confonde) con quello della cd. "antieconomicità" delle scelte imprenditoriali operate nell'ambito dei gruppi societari, in particolare dandosi rilievo alla ritenuta "incoerenza tra corrispettivi applicati e valore normale di beni o servizi", e quindi appunto legittimando l'amministrazione finanziaria a contestare il "differenziale esistente tra i prezzi applicati e il valore di mercato di beni e servizi commercializzati".

Nel quadro di tale impostazione si è affermata, quindi, l'esistenza di "un principio generale, desumibile dall'art. 9 Tuir, in base al quale l'amministrazione finanziaria è tenuta a valutare ai fini fiscali le varie prestazioni che costituiscono le componenti attive e passive del reddito secondo il normale valore di mercato", posto che "la norma sulla determinazione dei redditi e delle perdite prevede che i corrispettivi, i proventi, le spese e gli oneri in natura siano valutati secondo il normale valore di mercato e fissa una regola analoga per quelli in valuta estera", onde "è evidente che questo criterio non ha una funzione meramente contabile, ma assume un preciso valore sostanziale, quello di indicare il criterio di valutazione delle varie componenti, positive e negative del reddito, e perciò anche dei limiti di ammissibilità delle componenti negative" (6).

In questa sede, peraltro, senza affrontare il problema più generale della legittimità dell'istituto del cd. "*transfer pricing* interno" e dei suoi stretti rapporti con quello connesso della cd. "antieconomicità", occorre chiedersi se, in presenza dei caratteri di uno dei due istituti menzionati, sia

(5) V. nota 4. Sull'argomento v. tra gli altri, per tutti, M. BEGHIN, *La Cassazione legittima la rettifica della dichiarazione per diversità tra prezzo e valore*, in *CORR. TRIB.*, 2008, 1943; A. BORGOGGIO, *L'"antieconomicità" non è sufficiente per l'accertamento*, in *EUTEKNEINFO*, 12 gennaio 2012, 2; A. MARCHIESELLI, *Il costo eccessivo o antieconomico non "chiama in causa" l'inerenza*, in *EUTEKNEINFO*, 18 maggio 2013, 2; M. THIONE - M. BARGAGLI, *L'antieconomicità nella recente giurisprudenza: tra efficacia presuntiva e rischio di "stereotipi accertativi"*, in *FISCO*, 2011, 46, n. 1, 7481; A. RIZZELLI, *Compensi agli amministratori tra "antieconomicità", abuso del diritto e denuncia penale*, *ivi*, 2013, 13, n. 2, 2009.

(6) V. nota 2 e sentenza in commento.

o meno legittima la denuncia alla Procura della Repubblica da parte dei verificatori alla stregua del generale disposto di cui all'art. 331 c.p.p.

Il reato di potenziale riferimento sembra essere quello di cui all'art. 4 D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74 ("Dichiarazione infedele"), sussistendo ovviamente il requisito del superamento della doppia "soglia di punibilità" ivi prevista, tenuto conto della genericità della condotta punibile, rispettivamente inquadrabile, a seconda dei casi concreti, come "indicazione di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo" ovvero come "indicazione di elementi passivi fittizi". Fattispecie criminosa, questa, che costituisce praticamente un *unicum* nel panorama dei reati tributari contemplati dalle legislazioni dei Paesi Ue, quasi sempre orientate a sanzionare soltanto le condotte aventi contenuto specificamente frodatario, e non quindi mere infedeltà nella dichiarazione. Fattispecie che appare, comunque, essere destinata ad essere, se non eliminata quanto meno fortemente delimitata in attuazione all'art. 8 della cd. "Delega fiscale", laddove appunto si prevede di circoscrivere la rilevanza penale tributaria dei comportamenti a quelli aventi il suddetto contenuto frodatario, riservando le altre condotte al diverso (e meno grave) settore delle sanzioni tributarie.

Non appare, invece, applicabile ai casi del tipo di quelli in esame il più grave reato di cui all'art. 3 stesso D.Lgs. ("Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici"), dato che nelle situazioni del tipo di quella in discorso mancano all'evidenza le due condotte necessarie per la realizzazione di tale fattispecie criminosa, rispettivamente consistenti nella "falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie" e nella predisposizione di "mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento". Anche se, non va sottaciuto, non può essere dimenticato che da parte di talune Procure della Repubblica - quasi come "retropensiero" anticipatorio della segnata modifica riduttiva della portata della dichiarazione infedele - si tende ad allargare la sfera di contestazione di quest'ultima fattispecie a danno di quella di cui all'art. 4 cit., muovendo dal punto di vista, a parere di chi scrive criticabile in sede di stretta interpretazione, rigorosamente richiesta per le fattispecie penali secondo cui molte operazioni di cd. "fiscalità internazionale" od anche di "fiscalità interna" comportanti il ricorso al risparmio di imposta mediante presunti "sfruttamenti" di dati istituti tributari asseritamente "estesi" al di fuori dei normali ambiti giuridici considerati in termini di "linearità" vengono molto spesso ricondotte al citato art. 3.

Il punto che qui rileva, da un angolo visuale strettamente penalistico, è dunque quello se, in presenza di operazioni economiche e/o di strutturazione (o ristrutturazione) aziendale ritenute dall'amministrazione finanziaria integrative del ricorso a risparmi di imposta "illeciti", siccome derivanti dalla disapplicazione dei criteri di cui all'art. 9 Tuir o dalla

predisposizione di condotte aventi contenuto accusatoriamente ritenuto "antieconomico", sia consentita la denuncia al P.M. per uno dei citati reati.

Quanto, in primo luogo, alle ipotesi concrete consistenti nell'insediamento di imprese (o di rami di impresa) in zone del Paese a fiscalità privilegiata - che è una di quelle che frequentemente dà luogo alla ritenuta violazione del criterio del "valore normale" - la risposta positiva circa la sussistenza del reato previsto dall'art. 4 cit. va ricollegata con l'interpretazione, normalmente fornita, del concetto di "corrispettivo mediamente praticato..." di cui all'art. 9 Tuir, non potendosi costruire un reato di infedele dichiarazione che non tenga conto della comune interpretazione di tale disposizione. Ed allora, calando appunto la tematica nei suoi potenziali profili penal-tributari non si può ritenere - salvo ovviamente ipotesi di assoluta non compatibilità dei criteri adottati in concreto con il canone della norma fiscale citata, ovviamente sorretta dal dolo specifico di evasione fiscale - che un collegamento così labile con una nozione a contenuto essenzialmente "valutativo" come quello di cui all'art. 9 cit. possa dar luogo agli estremi per la denuncia al P.M.

Nel caso particolare del comportamento che, pur senza collidere con la norma citata, consista nella deduzione di costi che l'amministrazione finanziaria contesti come "non inerenti" (è il caso, ad es., della casa-madre che prende in locazione spazi per la vendita al pubblico siti in zona commerciale della città adatta per negozi di un certo livello e quindi li cede in *franchising* al gestore, il quale da solo non sarebbe stato in grado di potersi dotare di tali negozi), e che, com'è noto, grossolanamente vengono talvolta assorbiti nella tematica del cd. "*transfer pricing* interno", il discorso si muove nelle stesse linee interpretative, conducenti alla conclusione dell'inesistenza dell'obbligo di denuncia all'A.G.

Nell'attuale momento storico, in sede di approvazione del Decreto delegato attuativo della cd. "Delega fiscale", il ricordato reato di cui all'art. 4 cit. verrebbe mantenuto ma ridimensionato, sia attraverso un considerevole aumento della soglia quantitativa di punibilità (aspetto, questo, che comunque non dovrebbe interessare le operazioni più rilevanti riconducibili alla tematica in discorso) che attraverso l'introduzione di una clausola in forza della quale nel computo della soglia non si dovrebbe tener conto della "non corretta classificazione o valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti", della "violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza", della "non deducibilità di elementi passivi reali".

Lo spirito della riforma appare, dunque, essere quello di circoscrivere la rilevanza penale dei comportamenti di infedeltà della dichiarazione alle sole ipotesi di vero e proprio occultamento di ricavi od inserimento in dichiarazione di costi od altri elementi passivi propriamente inventati, eliminando dalla sfera della responsabilità penale situazioni attinenti a

profili di incertezza applicativa quanto a determinati profili della complessa normativa tributaria, secondo il concorde auspicio della dottrina.

Come conseguenza di tale riforma legislativa, ove divenuta definitiva, la risposta alla domanda circa l'esistenza o meno dell'obbligo di denuncia ex art. 331 c.p.p. alla Procura della Repubblica nelle ipotesi riconducibili alla situazione di cd. "*transfer pricing* interno", l'obbligo in questione verrà definitivamente meno versandosi nella clausola di riserva introdotta.

Stante la regola della retroattività della normativa penale più favorevole di cui all'art. 2 comma 2 c.p., la denuncia medesima non dovrà essere presentata nemmeno con riferimento ai fatti verificatisi in data anteriore alla riforma legislativa.

Nel caso, peraltro, davvero deprecabile, che la riforma non dovesse essere approvata, e si dovesse quindi continuare a fare i conti con l'attuale testo dell'art. 4 cit., ove l'amministrazione finanziaria dovesse comunque ritenere, in base ai propri criteri interpretativi (coinvolgenti l'utilizzo del discutibile criterio del "*transfer pricing* interno") della normativa tributaria in questione, l'esistenza di occultamento di ricavi o la deduzione di costi fittizi, competerà in ogni caso al giudice penale di valutare se comportamenti del genere integrano oppure no gli estremi del reato di "dichiarazione infedele". Non senza dimenticare, peraltro, che in situazioni di così grande e forte discussione deve comunque operare la norma (speciale per il settore penal-tributario) sull'errore concernente l'interpretazione delle norme fiscali di cui all'art. 15 D.Lgs. n. 74/2000: "non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione".

Norma, quest'ultima, che ovviamente non legittima i funzionari amministrativi all'omissione della denuncia, ma che invece deve essere rigorosamente applicata dai giudici penali.

IVO CARACCIOLI