

# Audits and Assessments in transfer pricing matter Italian Tax Authorities' powers and taxpayer's rights

Piergiorgio Valente

## Abstract\*

\* Edited in English by the Author

*The Italian Tax Authorities, within the context of both of its military and civil roles, have been endowed with the right to carry out various kinds of inspections having the purpose to check and identify possible evasion or avoidance transactions, that might have been carried out by taxpayers.*

*The kinds of inspections – whether preventive or repressive – that may be implemented by the Tax Authorities may consist in:*

- intelligence activities;*
- international cooperation;*
- tax audits;*
- substantial checks;*
- short-term accesses.*

*The tax audit represents the most complex and most structured procedural model, deemed by far the best possible and most efficient means of pursuing institutional objectives, i.e., essentially verifying and ensuring taxpayers' compliance with tax rules provided by the law.*

*In practical terms, the tax audit is an investigation by the Administrative Police having the main purpose to safeguard the interests of the State's Treasury.*

*In the last few years, the Tax Authorities have been focussing their inspecting activities ever more frequently on transactions carried out by enterprises moving within an international context, and especially on those having considerable volumes.*

*In general terms, transfer pricing audits formally follow the same procedure provided for ordinary audits carried out by the Tax Authorities. However, in specific cases, inspections may turn out particularly intricate and thus, a number of issues must be taken into account such as the peculiarities involved*

*by international relations, the specificity of the subject-matter and the need to interact with various jurisdictions, always keeping in mind the different legislations that are in force in loco.*

*As far as transfer pricing audits are concerned, these are generally perceived – from both, those performing them and those being subjected thereto – as a particularly delicate moment; moreover, auditors must also reckon with a concise and essential regulatory framework, based on outdated procedures and quite frequently, also with conflicting case-law.*

*Notwithstanding the above, it is well worth remembering that auditors, at the onset of an inspection, are required to have their activities comply with a rather well-structured power-duties system, from which some specific responsibilities are derived, on which basis they are called upon to conduct and conclude the inspection within the short-term, while always bearing in mind the respect owed to the fundamental rights of both, citizens and business entities alike.*

*One may therefore assert then, that in such a well-structured and complicated framework as that of transfer pricing audits – within which context encounters based on argumentations and counter-argumentation must necessarily be defined – the need to adopt all possible strategies must neither be overlooked by the auditors, nor by the parties subject to audit, as they are intended to encourage dialogue and cooperation.*

## **Verifiche e accertamenti in materia di *transfer pricing*. Poteri dell'amministrazione finanziaria e diritti del contribuente**

Piergiorgio Valente

**SOMMARIO:** 1. Premessa; 2. Le verifiche fiscali in materia di *transfer pricing*; 2.1 Generalità; 2.2 Organi e poteri di controllo; 2.3 Il rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente; 3. Gli strumenti di tutela del contribuente in materia di *transfer pricing*; 4. Verifiche fiscali e oneri documentali in materia di *transfer pricing*; 5. Considerazioni conclusive.

## 1. Premessa

L'Amministrazione finanziaria italiana può avvalersi di diverse tipologie di attività ispettive, finalizzate al controllo e all'individuazione di eventuali fattispecie evasive o elusive, poste in essere dai soggetti passivi d'imposta<sup>1</sup>.

Nel corso degli ultimi anni, l'Amministrazione finanziaria ha sempre più spesso orientato la propria attività ispettiva di verifica<sup>2</sup> nei riguardi delle operazioni poste in essere dalle imprese multinazionali, con particolare riferimento a quelle di dimensioni significative.

In linea generale, l'attività di verifica fiscale in materia di *transfer pricing* segue formalmente l'iter previsto per le verifiche ordinarie dell'Amministrazione finanziaria. Tuttavia, essa può risultare particolarmente complessa in quanto deve tener conto della peculiarità dei rapporti internazionali, della specificità della materia e della necessità di interagire con diverse giurisdizioni, senza trascurare le legislazioni fiscali ivi vigenti<sup>3</sup>.

In un contesto articolato e complesso come quello dei controlli in materia di *transfer pricing*, in cui risulta necessario impostare il confronto sulla base di argomentazioni e contro-argomentazioni, non si può sottacere l'esigenza di mettere in atto tutte le strategie, sia da parte dei controllori che dei controllati, intese a favorire il dialogo e la collaborazione.

## 2. Le verifiche fiscali in materia di *transfer pricing*

### 2.1. Generalità

Qualora, nel corso di una verifica fiscale, i funzionari dell'Amministrazione finanziaria constatino la sussistenza dei presupposti per l'applicabilità

<sup>1</sup> Le tipologie di controllo, sia preventivo che repressivo, attivabili dall'Amministrazione finanziaria possono consistere in attività di *intelligence*, cooperazione internazionale, verifica fiscale, controlli sostanziali, accessi brevi.

<sup>2</sup> La verifica fiscale costituisce il modello procedurale più complesso e articolato e, al tempo stesso, anche quello più qualificato e potenzialmente efficace per perseguire i fini istituzionali, vale a dire il controllo del rispetto, da parte del contribuente, delle norme tributarie previste dall'ordinamento giuridico. Essa si sostanzia in un'indagine di polizia amministrativa, volta prioritariamente alla tutela degli interessi erariali dello Stato.

<sup>3</sup> I verificatori, all'inizio dell'attività ispettiva, sono tenuti a conformare il proprio operato ad un articolato sistema di poteri-doveri, da cui derivano specifiche responsabilità, al fine di portare a termine il controllo in tempi brevi, tenendo in considerazione il rispetto dei diritti fondamentali riconosciuti sia ai cittadini che ai soggetti economici.

della disciplina del *transfer pricing* alle transazioni infragruppo sottoposte al controllo, essi sono tenuti, in base all'art. 110, co. 7, del T.U.I.R., a fare riferimento al cd. "valore normale" per la determinazione del prezzo dei beni e/o servizi scambiati<sup>4</sup>.

Per l'Amministrazione finanziaria, l'art. 110, co. 7, del T.U.I.R. assume il valore di presunzione assoluta, in forza della quale non è ammessa prova contraria da parte del contribuente, salvo la possibilità di contestare la correttezza del metodo adottato per la determinazione del valore normale<sup>5</sup>.

Quanto alla prassi operativa, si rileva che le istruzioni dell'Amministrazione finanziaria in merito ai metodi di determinazione del valore normale sono le seguenti<sup>6</sup>:

circolare 22.9.1980, n. 32 (prot. n. 9/2267);

circolare 12.12.1981, n. 42 (prot. n. 12/1587);

circolare 26.2.1999, n. 53/E (concernente il c.d. *transfer pricing* "interno")<sup>7</sup>.

Sul piano internazionale, invece, assumono rilevanza le indicazioni contenute nelle Linee Guida dell'OCSE che, a differenza delle circolari contenenti la prassi nazionale, sono state oggetto, nel tempo, di interventi di aggiornamento e discussione<sup>8</sup>.

Sia le disposizioni nazionali che quelle internazionali vertono attorno al concetto fondamentale di "valore normale", la cui definizione è contenuta nell'art. 9, co. 3 e 4, del T.U.I.R. e per la cui determinazione l'Amministrazione finanziaria consente l'applicazione dei metodi previsti dalla disciplina OCSE, fornendo, altresì, specifiche indicazioni sul metodo da adottare nel caso concreto<sup>9</sup>.

<sup>4</sup> Per approfondimenti sull'art. 110 del T.U.I.R. e sul principio del cd. "valore normale" cfr. Valente P., *Manuale del Transfer Pricing*, Milano, IPSOA, 2012, p. 221 ss.; Valente P., *Gli obblighi dichiarativi in materia di transfer pricing*, in *Il fisco*, n. 26/2012; Valente P., *Italian Rules Regarding Disputes of Transfer Pricing Violations*, in *Tax Notes International*, Vol. 67, No. 4, 23 luglio 2012.

<sup>5</sup> Cfr. per approfondimenti, Valente P., *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit. p. 1061 ss..

<sup>6</sup> Per approfondimenti in relazione alla prassi italiana in materia di *transfer pricing* cfr. Valente P., *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit. p. 289 ss..

<sup>7</sup> Per approfondimenti sul *transfer pricing* interno cfr. Valente P., *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit. p. 987 ss..

<sup>8</sup> Per approfondimenti sulle Linee Guida dell'OCSE sul *transfer pricing* cfr. Valente P., *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit. p. 59 ss..

<sup>9</sup> Cfr. la circolare 12.12.1981, n. 42 (prot. n. 12/1587). Per approfondimenti sui metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento cfr. Valente P., *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit. p. 2053 ss..

## 2.2. Organi e poteri di controllo

Nell'ordinamento italiano, gli organi preposti per legge all'esecuzione dei controlli in materia di *transfer pricing* sono la Guardia di Finanza<sup>10</sup> e l'Agenzia delle Entrate, ciascuna nei limiti delle proprie competenze e prerogative.

<sup>10</sup> L'art. 35 della Legge del 7.1.1929, n. 4 sancisce il ruolo della Guardia di Finanza quale organo di polizia tributaria con potestà di accesso, verifica e ricerca. Negli anni, l'ordinamento della Guardia di Finanza ha subito notevoli modifiche. Si pensi, in particolare, alle innovazioni apportate dal d.P.R. 29.12.1999, n. 34, dal d.lgs. 28.2.2001, n. 67, dal d.lgs. 19.3.2001, n. 68 e dal d.lgs. 19.3.2001, n. 69. A tal proposito si evidenzia che l'art. 2 del d.lgs. 68/2001, dopo aver elencato una serie di compiti *extra-tributari* della Guardia di Finanza, nella sua veste di polizia economica e finanziaria precisa, al co. 4, che in tali ambiti il Corpo potrà utilizzare i poteri previsti dagli artt. 32 e 33 del d.P.R. 29.9.1973, n. 600 (disciplina dell'accertamento in materia di imposte sui redditi) e dagli artt. 51 e 52 del d.P.R. 26.10.1972, n. 633 (disciplina dell'imposta sul valore aggiunto). Per completezza si riporta il testo del citato art. 2 del d.lgs. 68/2001:

«1. Fermi restando i compiti previsti dall'articolo 1 della legge 23 aprile 1959, n. 189, e dalle altre leggi e regolamenti vigenti, il Corpo della Guardia di Finanza assolve le funzioni di polizia economica e finanziaria a tutela del bilancio pubblico, delle regioni, degli enti locali e dell'Unione europea.

2. A tal fine, al Corpo della Guardia di Finanza sono demandati compiti di prevenzione, ricerca e repressione delle violazioni in materia di:

- a) imposte dirette e indirette, tasse, contributi, monopoli fiscali e ogni altro tributo, di tipo erariale o locale;
  - b) diritti doganali, di confine e altre risorse proprie nonché uscite del bilancio dell'Unione europea;
  - c) ogni altra entrata tributaria, anche a carattere sanzionatorio o di diversa natura, di spettanza erariale o locale;
  - d) attività di gestione svolte da soggetti privati in regime concessorio, ad espletamento di funzioni pubbliche inerenti la potestà amministrativa d'imposizione;
  - e) risorse e mezzi finanziari pubblici impiegati a fronte di uscite del bilancio pubblico nonché di programmi pubblici di spesa;
  - f) entrate ed uscite relative alle gestioni separate nel comparto della previdenza, assistenza e altre forme obbligatorie di sicurezza sociale pubblica;
  - g) demanio e patrimonio dello Stato, ivi compreso il valore aziendale netto di unità produttive in via di privatizzazione o di dismissione;
  - h) valute, titoli, valori e mezzi di pagamento nazionali, europei ed esteri, nonché movimentazioni finanziarie e di capitali;
  - i) mercati finanziari e mobiliari, ivi compreso l'esercizio del credito e la sollecitazione del pubblico risparmio;
  - l) diritti d'autore, know-how, brevetti, marchi ed altri diritti di privativa industriale, relativamente al loro esercizio e sfruttamento economico;
  - m) ogni altro interesse economico-finanziario nazionale o dell'Unione europea.
- (...).

Per approfondimenti cfr. MAINOLFI G., PISANI M., *I nuovi compiti della Guardia di Finanza*, in *Corr. Trib.*, n. 15/2001, p. 1105 ss.; PEZZUTO G., *Per la Gdf verifiche ad ampio raggio*, in *Il Sole 24 Ore* del 25.8.2001; PEZZUTO G., SCREPANTI S., *La verifica fiscale*, Milano, 2003; VALENTE P., *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., p. 1061 ss..

La Guardia di Finanza rappresenta la componente militare dell'Amministrazione finanziaria. Essa è organizzata secondo un assetto territoriale che si articola in:

- Comando Generale;
- Comandi Interregionali;
- Comandi Regionali;
- Comandi Provinciali<sup>11</sup>.

In linea generale, la competenza ai fini dell'attività di verifica fiscale è suddivisa tra i vari reparti in base al domicilio fiscale e con riferimento al volume di affari, ai ricavi e/o ai compensi dei contribuenti selezionati<sup>12</sup>.

Con i medesimi fini sul fronte tributario, opera l'Agenzia delle Entrate<sup>13</sup>, componente civile dell'Amministrazione finanziaria, che si articola, a livello territoriale, in Direzioni Regionali e in Uffici locali, presso cui operano appositi teams specializzati, che svolgono anche attività di controllo fiscale<sup>14</sup> in materia di *transfer pricing*.

L'Amministrazione finanziaria deve attuare adeguate strategie ispettive al fine di prevenire e contrastare fenomeni evasivi ed elusivi. Tale azione, tuttavia, va posta in essere nel rispetto della previsione di cui all'art. 23 della Costituzione, la quale stabilisce che "nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge".

La potestà della Pubblica Amministrazione di effettuare i controlli per ragioni fiscali deve essere, dunque, sempre prevista e disciplinata da una norma giuridica.

<sup>11</sup> I Comandi Provinciali si articolano in ulteriori reparti quali Nuclei di polizia tributaria, Gruppi, Compagnie, Tenenze e Brigate. Esistono, poi, alcuni reparti denominati "*speciali*" nell'ambito dei quali, con riferimento a compiti più strettamente tributari, si ricordano il Comando Tutela della Finanza Pubblica e il Comando Tutela dell'Economia, ai quali fanno capo ulteriori reparti, ciascuno con compiti e prerogative specifiche.

<sup>12</sup> In alcuni casi sono previste deroghe ai criteri ordinari; per esempio, nel caso in cui si debba intraprendere un'attività ispettiva nei confronti di un soggetto che adotta il consolidato fiscale nazionale (ex artt. 117 - 129 del T.U.I.R.), per motivi di opportunità ed efficienza operativa, si ha riguardo alla provincia del domicilio fiscale della società consolidante. In questi casi, infatti, il Nucleo di polizia tributaria che ha competenza sull'intera provincia opererà ogni attività sia sulla controllante che su tutte le altre società aderenti al consolidato, e con sede sul medesimo territorio provinciale. Invece, per le altre imprese, seppur aderenti al consolidato, ma con domicilio fiscale in province diverse, la competenza torna ad essere attribuita ai reparti della Guardia di Finanza, sulla base del domicilio fiscale e del volume d'affari ovvero dei ricavi e/o compensi.

<sup>13</sup> L'agenzia delle Entrate ha il potere di emettere l'avviso di accertamento.

<sup>14</sup> Oltre ai *teams* che conducono le verifiche, operano i *teams* addetti a fasi altrettanto importanti del procedimento amministrativo tributario, quali l'accertamento e la riscossione, demandati in via esclusiva all'Agenzia delle Entrate.

Alla luce di tale considerazione, va rilevato che i poteri dell'Amministrazione finanziaria per la ricerca e l'acquisizione degli elementi probatori di una capacità contributiva (eventualmente) maggiore di quella dichiarata devono essere utilizzati solo nei modi e nei casi previsti dalla legge. Ne consegue che le disposizioni che legittimano tali poteri non sono suscettibili di interpretazione analogica e che ogni atto impositivo emanato senza l'osservanza delle norme procedurali è, in linea di principio, da considerarsi "nullo".

La Legge del 9.10.1971, n. 825 di delega per la riforma tributaria prevede, all'art. 13, l'emanazione di disposizioni in tema di accertamento, riscossione e sanzioni finalizzate a prevenire e reprimere i fenomeni di evasione ed elusione fiscale, nonché a tutelare i contribuenti. Ne consegue l'integrazione, nell'ordinamento tributario, di particolari disposizioni riguardanti l'esercizio dei suddetti poteri di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria<sup>15</sup>.

Dal combinato disposto di tali norme consegue che l'Amministrazione finanziaria ha il potere di:

controllare le dichiarazioni dei contribuenti e verificare i versamenti effettivamente eseguiti;

accertare e riscuotere le imposte o maggiori imposte dovute;

vigilare sull'osservanza degli obblighi relativi alla fatturazione e registrazione delle operazioni

vigilare sull'osservanza degli obblighi relativi alla tenuta delle scritture contabili e degli obblighi stabiliti dalle disposizioni tributarie;

controllare le dichiarazioni dei sostituti d'imposta;

provvedere alla irrogazione delle sanzioni amministrative;

compilare ed inviare la notizia di reato all'Autorità giudiziaria per eventuali violazioni di natura penale.

È evidente che l'attività d'indagine dell'Amministrazione finanziaria può essere talmente ampia da incidere anche su posizioni giuridiche soggettive costituzionalmente rilevanti. Per tale ragione, essa viene realizzata attraverso l'esercizio di specifici poteri istruttori quali:

<sup>15</sup> Le previsioni in materia di poteri di controllo dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria non sono contenute in un testo organico ma fanno riferimento alle singole leggi d'imposta, nonché alla Legge del 7.1.1929, n. 4. Per quanto riguarda, in particolare, le imposte dirette e l'IVA, le relative attribuzioni sono disciplinate dagli articoli: da 31 a 43 e 70, del d.P.R. 29.9.1973, n. 600, per quanto attiene alle imposte dirette; da 51 a 66 e 75, del d.P.R. 26.10.1972, n. 633, per quanto attiene all'IVA.

poteri relativi alla possibilità di svolgere indagini specifiche in materia tributaria attraverso “accessi, ispezioni e verifiche”<sup>16</sup>;

poteri attinenti alla facoltà degli investigatori di richiedere al contribuente o a terzi di esibire documenti e/o fornire informazioni utili ai fini fiscali<sup>17</sup>.

<sup>16</sup> Riguardano essenzialmente il potere di effettuare “*accessi, ispezioni e verifiche*” secondo quanto previsto dagli artt. 52 del d.P.R. 633/1972 e 33 del d.P.R. 600/1973.

<sup>17</sup> L’art. 32 del d.P.R. 600/1973 attribuisce all’Amministrazione finanziaria la facoltà (non l’obbligo) di:

invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell’accertamento nei loro confronti, anche relativamente alle operazioni annotate nei conti o rilevate a norma dell’articolo 33, co. 2 e 3;

invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell’accertamento nei loro confronti. Ai soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili secondo le disposizioni del titolo III può essere richiesta anche l’esibizione dei bilanci o rendiconti e dei libri o registri previsti dalle disposizioni tributarie. L’ufficio può estrarne copia ovvero trattenerli, rilasciandone ricevuta, per un periodo non superiore a sessanta giorni dalla ricezione. Non possono essere trattenute le scritture cronologiche in uso;

inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell’accertamento nei loro confronti, con invito a restituirli compilati e firmati;

richiedere agli organi e alle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazione ed alle società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi, ovvero attività di gestione e intermediazione finanziaria, anche in forma fiduciaria, la comunicazione, anche in deroga a contrarie disposizioni legislative, statutarie o regolamentari, di dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente o per categorie. Alle società ed enti di assicurazione, per quanto riguarda i rapporti con gli assicurati del ramo vita, possono essere richiesti dati e notizie attinenti esclusivamente alla durata del contratto di assicurazione, all’ammontare del premio e alla individuazione del soggetto tenuto a corrisponderlo;

richiedere copie o estratti degli atti e dei documenti depositati presso i notai, i procuratori del registro, i conservatori dei registri immobiliari e gli altri pubblici ufficiali. Le copie e gli estratti, con l’attestazione di conformità all’originale, devono essere rilasciate gratuitamente;

richiedere, previa autorizzazione del Direttore regionale delle Entrate ovvero, per la Guardia di finanza, del Comandante di zona, ai soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica il rilascio di una dichiarazione contenente l’indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con aziende o istituti di credito, con l’amministrazione postale, con società fiduciarie ed ogni altro intermediario finanziario nazionale o straniero, in corso ovvero estinti da non più di cinque anni dalla data della richiesta. Il richiedente e coloro che vengono in possesso dei dati raccolti devono assumere direttamente le cautele necessarie alla riservatezza dei dati acquisiti;

richiedere, previa autorizzazione dell’ispettore compartimentale delle imposte dirette ovvero, per la Guardia di finanza, del Comandante di zona, alle aziende e istituti di credito per quanto riguarda i rapporti con i clienti e all’Amministrazione postale per quanto attiene ai dati relativi ai servizi dei conti correnti postali, ai libretti di deposito ed ai buoni postali fruttiferi, copia dei conti intrattenuti con il contribuente con la specificazione di tutti i rapporti inerenti o connessi a tali conti, comprese le garanzie prestate da terzi; ulteriori dati, notizie e documenti di carattere specifico relativi agli stessi conti possono essere richiesti con l’invio alle aziende e istituti di credito e all’Amministrazione postale di questionari redatti su modello conforme a



A tal proposito, si rileva che gli organi di controllo non sono obbligati a utilizzare tutti i poteri previsti dall'ordinamento tributario ma, al contrario, hanno la facoltà di scegliere, in un'ottica di efficienza e potenziale remuneratività dell'attività ispettiva, gli strumenti da utilizzare tra quelli a disposizione<sup>18</sup>. Ad ogni modo, la discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria non può essere considerata "assoluta", né deve divenire il presupposto di comportamenti arbitrari<sup>19</sup>.

Va ulteriormente osservato che, in generale, i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria trovano, di fatto, alcuni limiti:

nella disciplina del segreto bancario<sup>20</sup>;

quello approvato con Decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro; richiedere ai soggetti indicati nell'articolo 13 dati, notizie e documenti relativi ad attività svolte in un determinato periodo d'imposta nei confronti di clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo nominativamente indicati;

invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi;

richiedere agli amministratori di condominio negli edifici dati, notizie e documenti relativi alla gestione condominiale.

<sup>18</sup> Sul punto cfr. FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, I, Padova, 1997, p. 549 ss.; Valente P., *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., p. 1061 ss..

<sup>19</sup> Cfr. PEZZUTO G., Screpanti S., op. cit., Milano, 2003, p. 30.

<sup>20</sup> Le disposizioni di riferimento di tale disciplina possono rinvenirsi nelle seguenti norme:

- art. 47 della Costituzione, in quanto il segreto bancario può essere annoverato tra le finalità pubbliche di protezione del sistema creditizio;
- art. 10 del R.D.L. 375/1936, il cui disposto normativo è stato ripreso dall'art. 7 del Testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia (d.lgs. 1.9.1993, n. 385);
- artt. 175, 1337 e 1375 c.c. che, imponendo un obbligo di generale correttezza nella formazione e nello svolgimento dei rapporti giuridici, devono intendersi applicabili a tutti i rapporti contrattuali; in tal senso, i diritti ed i doveri riguardanti la riservatezza rientrerebbero nell'ambito del principio generale di correttezza nel rapporto banca/cliente;
- art. 326 del codice penale, il quale dispone che «il pubblico ufficiale o la persona incaricata di un pubblico servizio che, violando i doveri inerenti alle funzioni o al servizio, o comunque abusando della sua qualità, rivela notizie di ufficio, le quali debbano rimanere segrete, o ne agevola in qualunque modo la comunicazione, è punito con la reclusione da 6 mesi a 3 anni»;
- art. 622 del codice penale, il quale stabilisce che «chiunque, avendo notizia, per ragione del proprio stato o ufficio, o della professione o arte, di un segreto, lo rivela, senza giusta causa, ovvero lo impiega a proprio o altrui profitto, è punito, se dal fatto può derivare nocumento, con la reclusione fino ad un anno o con la multa da 60.000 (30,99 Euro) a un milione di lire (516,46 Euro). Il delitto è punibile a querela della persona offesa».

Per approfondimenti cfr. anche PASQUALE G., *Le deroghe al segreto bancario alla luce delle modifiche apportate con la Finanziaria 2005*, in *Rivista della SSEF*, 2005; Costi R., *L'ordinamento*

nell'art. 14 della Costituzione, recante le disposizioni sull'inviolabilità del domicilio<sup>21</sup>.

Entrambi i limiti, però, in ambito tributario non rilevano in presenza di specifiche misure previste dal Legislatore:

il segreto bancario può essere violato in forza di apposita autorizzazione concessa dal Direttore Centrale dell'Accertamento dell'Agenzia delle Entrate o dal Direttore Regionale della stessa, per quanto riguarda il personale civile, e dal Comandante regionale della Guardia di Finanza, per ciò che concerne quello militare<sup>22</sup>;

il domicilio privato (i locali adibiti anche ad abitazione) ed i locali diversi da quelli destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali possono essere violati previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme tributarie di cui ai menzionati d.P.R. 633/1972 e d.P.R. 600/1973, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni<sup>23</sup>.

Ulteriori limiti ai poteri ispettivi attengono:

- alle garanzie e ai diritti fondamentali della persona (es., diritto alla libertà personale, iniziativa economica privata, ecc.);
- ai principi di legalità, imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione, di cui all'art. 97 della Costituzione;
- al principio della “capacità contributiva”, disciplinato dall'art. 53 della Costituzione<sup>24</sup>;

---

*bancario*, Bologna, 2007, p. 651; Ruta G., *Il fondamento giuridico del segreto bancario nel sistema della legge bancaria*, in *Banca, borsa e titoli di credito*, 1964, I, p. 317 ss.; Pedrazzi C., *Aspetti penali e processuali del segreto bancario*, in *La responsabilità penale degli operatori bancari*, a cura di Romano M., Bologna, 1980, p. 243; Di Amato A., *Il segreto bancario*, Napoli, 1979; Belvedere A., *Riservatezza e strumenti di informazione*, in *Dizionario del diritto privato. Diritto Civile*, a cura di Irti N., Milano, 1980, p. 727 ss..

<sup>21</sup> Secondo l'art. 14 della Costituzione, “(i)l domicilio è inviolabile. Non vi si possono eseguire ispezioni o perquisizioni o sequestri se non nei casi e modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale. Gli accertamenti e le ispezioni per motivi di sanità e di incolumità pubblica o a fini economici e fiscali sono regolati da leggi speciali”.

<sup>22</sup> Art. 32, co. 1, n. 6-bis) e 7) del d.P.R. 29.9.1973, n. 600 e dall'art. 51, co. 2, n. 6-bis) e 7) del d.P.R. 26.10.1972, n. 633.

<sup>23</sup> Combinato disposto degli artt. 52, co. 1 e 2 del d.P.R. 633/1972 e 33, co. 1, del d.P.R. 600/1973.

<sup>24</sup> Si evidenzia che l'art. 53 della Costituzione, nel sancire il principio generale per cui “tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”, richiede l'adozione di strumenti istruttori adeguati nello svolgimento delle attività ispettive aventi lo scopo di ricostruire l'effettiva posizione fiscale del contribuente sottoposto a controllo.

- ai principi di efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa;
- ai diritti del contribuente, sanciti dalla Legge del 27.7.2000. n. 212 (“Disposizioni in materia di statuto e diritti del contribuente”).

Le attività previste dall'art. 52 del d.P.R. 633/1972, richiamato dall'art. 33 del d.P.R. 600/1973 e dall'art. 35 della citata L. 7.1.1929, n. 4, le quali sono normalmente svolte nel contesto dei controlli in materia di *transfer pricing*, sono le seguenti<sup>25</sup>:

accesso, che consiste nel potere di entrare, previa presentazione di rito ed esibizione della prevista autorizzazione, e di permanere d'autorità nei locali, anche senza o contro il consenso di chi ne ha la disponibilità, al fine di eseguirvi tutte le operazioni richieste dalle esigenze ispettive, ossia la ricerca, l'ispezione documentale, le verificazioni ed ogni altra rilevazione utile, finalizzata all'accertamento e alla repressione delle violazioni di natura tributaria<sup>26</sup>;

ricerca, che si sostanzia in una serie di attività finalizzate al reperimento e all'acquisizione degli elementi contabili ed extracontabili necessari per l'esecuzione dell'ispezione documentale e delle verificazioni. L'acquisizione può avvenire anche mediante la consegna spontanea da parte del contribuente<sup>27</sup>;

ispezione documentale, che si realizza attraverso l'analisi delle scritture, dei libri, dei registri e dei documenti, la cui istituzione, tenuta e conservazione è obbligatoria, nonché nel raffronto del loro contenuto con quello degli altri documenti reperiti nel corso delle ricerche ovvero in fasi successive della verifica;

<sup>25</sup> Per approfondimenti sulle attività di verifica cfr. VALENTE P., *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., p. 1095 ss..

<sup>26</sup> L'accesso può essere effettuato nonostante l'opposizione del contribuente. L'art. 11, lett. c), del d.lgs. 471/1997 prevede una sanzione amministrativa da 258 a 2.065 Euro nei confronti dei soggetti che non abbiano ottemperato ad un invito a comparire ovvero a qualsiasi altra richiesta avanzata dagli Uffici o dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri loro conferiti. Si segnala, per completezza, che, qualora, l'opposizione all'accesso sia attuata mediante l'uso di violenza o minaccia nei confronti dei funzionari del Fisco, è prevista l'applicazione della sanzione penale della reclusione da sei mesi a cinque anni, ex art. 337 c.p. (“*resistenza a pubblico ufficiale*”).

<sup>27</sup> Una volta eseguito l'accesso, è sempre necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica presso il Tribunale o dell'Autorità giudiziaria più vicina per procedere a perquisizioni personali, apertura coattiva di plichi sigillati, borse, casseforti, mobili e ripostigli, all'esame di documenti e richiesta di notizie relativamente alle quali è stato eccepito il segreto professionale.

verificazioni, che consistono nei riscontri sulla gestione sottoposta a ispezione, effettuati sulla base dei documenti e delle scritture acquisite dai verificatori<sup>28</sup>;

altre rilevazioni, che comprendono attività affini alle verificazioni ed operazioni di misurazione finalizzate alla ricostruzione logico-estimativa delle dimensioni di talune grandezze economiche tipiche dell'attività verificata, attraverso la cui definizione quantitativa è possibile risalire per via induttiva all'effettiva base imponibile da assoggettare a tassazione<sup>29</sup>.

### 2.3. Il rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente

Nell'ordinamento tributario italiano vige la previsione di uno specifico obbligo di collaborazione che trova il suo fondamento giuridico nell'art. 10 della Legge del 27.7.2000, n. 212 (cd. "Statuto dei diritti del contribuente") il quale prevede che i rapporti tra Fisco e contribuente devono essere improntati al principio della collaborazione e della buona fede.

Ne consegue che gli organi preposti ai controlli fiscali in materia di *transfer pricing* sono legittimati, sia alla luce dei suggerimenti dell'OCSE che dei principi generali dell'ordinamento tributario italiano, a richiedere al contribuente sottoposto al controllo la documentazione attestante la conformità dei prezzi di trasferimento al principio del "valore normale", pena l'inutilizzabilità ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa dei documenti che il contribuente abbia rifiutato di esibire o abbia dichiarato di non possedere.

Al fine di valutare adeguatamente la politica dei prezzi di trasferimento adottata dall'impresa e dare a quest'ultima la possibilità di esibire la documentazione che "effettivamente" assume rilevanza fiscale, è necessario che le richieste effettuate dai verificatori siano precise e pertinenti. Eventuali richieste generiche o che si limitano all'invito ad esibire "tutta" la documentazione di supporto al *transfer pricing*, oltre a risultare poco efficaci sotto il

<sup>28</sup> Le verificazioni possono essere "dirette" e "indirette"; le prime riguardano i casi in cui le situazioni di fatto vengono appurate mediante osservazione diretta dei verificatori; le altre sono, invece, relative ai casi in cui si procede a ricostruire presuntivamente l'effettiva dimensione dell'attività economica.

<sup>29</sup> A differenza delle verificazioni, le altre rilevazioni non danno luogo a risultati direttamente raffrontabili con la realtà documentale dell'attività verificata, ma a semplici indizi e risultati attraverso i quali è possibile definire la reale misura delle grandezze rappresentative del profilo economico dell'attività verificata.

profilo operativo, rendono inapplicabile la sanzione impropria dell'impossibilità dell'esibizione successiva.

Si rileva altresì che, in base all'art. 12, co. 1, della Legge 212/2000, "tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di «effettive esigenze» di indagine e controllo sul luogo"<sup>30</sup>.

Sulla base della citata disposizione, il Comando Generale della Guardia di Finanza ha emanato la circolare del 17.8.2000, n. 250400, la quale precisa la nozione di "effettive esigenze" di indagine e controllo contenuta nell'art. 12 della Legge 212/2000. I casi in cui è possibile riscontrare la sussistenza delle "effettive esigenze" possono essere ricondotti alle seguenti fattispecie<sup>31</sup>:

“verificazioni dirette”, con l'obiettivo di:

riscontrare l'esistenza e la qualità dei beni strumentali ammortizzabili;  
quantificare le giacenze di magazzino;

riscontrare la presenza di lavoratori dipendenti e procedere alla loro identificazione;

operare controlli di cassa;

effettuare ogni altro riscontro della realtà economica e gestionale ispezionata rispetto ai documenti e alle scritture contabili acquisiti dai verificatori;

“altre rilevazioni”, dirette a:

rilevare i dati strutturali posti alla base degli studi di settore;

misurare il consumo unitario medio di fonti energetiche impiegate per la produzione;

calcolare la resa lavorativa media del personale impiegato;

rilevare i listini dei prezzi;

calcolare il consumo dei materiali necessari ai processi produttivi;

eseguire ogni altro riscontro materiale finalizzato alla ricostruzione in via induttiva dell'effettiva dimensione dell'attività economica sottoposta a controllo.

<sup>30</sup> A tal proposito, la CTP di La Spezia, nella sentenza 16.1.2007, n. 210, ha evidenziato che qualunque attività istruttoria diretta alla verifica della dichiarazione fiscale o tale da comportare l'esame dei documenti prodotti dal contribuente previo invito dell'Amministrazione finanziaria, anche senza l'accesso presso la sede del contribuente stesso, è qualificabile come attività di "verifica" e, come tale, deve ritenersi regolata dall'art. 12 della Legge 212/2000.

<sup>31</sup> Per approfondimenti cfr. VALENTE P., *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., p. 1095 ss..

In presenza delle condizioni per effettuare l'accesso, l'art. 12, co. 1, della Legge 212/2000 statuisce che, salvo casi di eccezionale urgenza, lo stesso deve essere effettuato:

- durante l'orario ordinario di esercizio dell'attività;
- con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività.

Il contribuente sottoposto a verifica fiscale ha, a sua volta, il diritto di essere informato:

- delle ragioni su cui si fonda;
- dell'oggetto cui è riferita;
- della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria;

di tutti i diritti ed obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche.

Nel "processo verbale di verifica", da redigersi quotidianamente, i verificatori sono tenuti, ai sensi dell'art. 12, co. 4, della Legge 212/2000, ad indicare le osservazioni ed i rilievi del contribuente<sup>32</sup>.

Ad ulteriore garanzia della correttezza e legittimità delle operazioni compiute dai funzionari dell'Amministrazione finanziaria è previsto il ricorso, ai sensi dell'art. 13 della Legge 212/2000, al cd. "Garante del contribuente", il quale, nei casi in cui il contribuente denunci irregolarità compiute durante le attività di verifica, ha il potere di intervenire al fine di:

richiedere documenti e/o chiarimenti agli uffici competenti, i quali sono tenuti a rispondere entro trenta giorni;

attivare la procedura di "autotutela" nei confronti di atti amministrativi di accertamento o riscossione notificati al contribuente;

richiamare gli Uffici al rispetto delle disposizioni di cui all'art. 12 della Legge 212/2000;

individuare i casi di particolare rilevanza in cui i comportamenti dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria abbiano arrecato pregiudizio ai contribuenti, inoltrando specifica segnalazione al Direttore regionale o compartimentale delle Entrate ovvero al Comandante regionale della Guardia di Finanza competente e all'Ufficio centrale per l'informazione del contribuente, al fine di valutare l'eventuale avvio di un procedimento disciplinare.

Le operazioni di verifica si concludono con la redazione di un "processo verbale di constatazione" che riporta, tra l'altro, le eventuali violazioni riscon-

<sup>32</sup> La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente non può, di norma, superare i trenta giorni, prorogabili a sessanta giorni nei casi di particolare complessità.

trate dai verificatori<sup>33</sup>. Il contribuente ha la possibilità di aderire ai “processi verbali di constatazione”, redatti dall’Amministrazione finanziaria<sup>34</sup>, per le violazioni relative alle “imposte sui redditi” e alla “imposta sul valore aggiunto” che consentano l’emissione di accertamenti parziali ai sensi dell’art. 41-bis del d.P.R. 29.9.1973, n. 600 e dell’art. 54, co. 4, del d.P.R. 26.10.1972, n. 633<sup>35</sup>.

### 3. Gli strumenti di tutela del contribuente in materia di transfer pricing

L’applicazione della disciplina del *transfer pricing* è spesso fonte di controversie nell’ambito delle attività di controllo poste in essere dall’Amministrazione finanziaria, principalmente in ragione delle difficoltà:

- nel reperire informazioni su fatti e circostanze che riguardano transazioni con soggetti esteri;
- nell’eseguire la comparazione dei rapporti tra i gruppi multinazionali.

Tali elementi rendono il controllo fiscale in materia di *transfer pricing* alquanto complesso.

Per far fronte alle difficoltà e limitare le ipotesi di contenzioso tra Fisco e contribuente sono stati individuati, sia in sede comunitaria che in ambito OCSE, strumenti amministrativi che, pur essendo caratterizzati da modalità applicative differenti, sono finalizzati alla tutela del contribuente, al miglioramento del dialogo con l’Amministrazione finanziaria e all’elimi-

<sup>33</sup> Successivamente alla sottoscrizione dell’atto, il contribuente ha sessanta giorni di tempo per comunicare eventuali osservazioni e richieste in merito alla sua posizione. Solo dopo che sia trascorso tale termine l’Agenzia delle Entrate, valutati i presupposti di fatto e di diritto che hanno dato luogo all’eventuale pretesa fiscale, può emettere l’avviso di accertamento.

<sup>34</sup> Art. 83, co. 18, del d.l. 25.6.2008, n. 112, convertito dalla L. 6.8.2008, n. 133.

<sup>35</sup> L’operatività di tale istituto prevede che il soggetto verificato, qualora intenda avvalersi della nuova facoltà, aderisca al contenuto integrale del processo verbale di constatazione, facendo pervenire, entro trenta giorni dalla consegna dell’atto, una comunicazione all’Agenzia delle Entrate nonché all’Organo che ha redatto il documento. Quindi, entro i successivi sessanta giorni, l’Agenzia delle Entrate notifica al contribuente l’atto di definizione dell’accertamento parziale.

In proposito, l’Agenzia delle Entrate ha diramato la circolare 17.9.2008, n. 55/E con la quale ha impartito le istruzioni applicative del nuovo strumento di definizione a disposizione dei contribuenti. Inoltre, la medesima Autorità amministrativa, con la Risoluzione 6.11.2008, n. 426/E, ha istituito i codici tributo da riportare sugli appositi Mod. F24, da compilarsi per il versamento delle somme dovute a seguito dell’adesione ai processi verbali di constatazione. Per approfondimenti cfr. VALENTE P., *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., p. 1095 ss..

nazione dei fenomeni di doppia imposizione da rettifiche di reddito dovute all'applicazione della disciplina dei prezzi di trasferimento.

I principali strumenti di risoluzione dei conflitti in materia di *transfer pricing* sono i seguenti:

- la “procedura amichevole” tra Stati, disciplinata dall’art. 25 del Modello OCSE con lo scopo di favorire l’eliminazione della doppia imposizione generata dalla rettifica degli utili effettuata in applicazione delle norme sui prezzi di trasferimento nei confronti di due imprese appartenenti allo stesso gruppo multinazionale ed aventi sede in due Stati diversi<sup>36</sup>;
- la “procedura amichevole” e la “procedura arbitrale” di cui alla Convenzione arbitrale n. 436/1990, entrata in vigore nel 1995 e finalizzata al miglioramento del dialogo tra Amministrazioni finanziarie di Stati membri diversi e all’eliminazione della doppia imposizione derivante dall’applicazione della disciplina del *transfer pricing*<sup>37</sup>. La procedura si compone di due fasi distinte: in una prima fase, le Amministrazioni finanziarie coinvolte tentano di risolvere la controversia di mutuo accordo, mediante l’attivazione della “procedura amichevole”; in assenza di accordo entro due anni dalla presentazione del caso, si procede obbligatoriamente alla seconda fase che prevede l’avvio della “procedura arbitrale” vera e propria e l’istituzione di una commissione consultiva, la quale è tenuta a rendere il proprio parere entro 6 mesi. La circolare 21/E dell’Agenzia delle Entrate del 5 giugno 2012 fornisce chiarimenti in ordine all’applicazione pratica delle disposizioni contenute nella Convenzione arbitrale<sup>38</sup>;
- gli “*Advance Pricing Agreements*” (APA), stipulati, in via preventiva e con durata pluriennale, tra contribuente e Fisco al fine di fissare le modalità tecniche che determineranno i prezzi di trasferimento all’interno del gruppo multinazionale nel periodo di riferimento. Possono essere unilaterali, bilaterali o multilaterali; quelli unilaterali regolano

<sup>36</sup> Per approfondimenti sull’art. 25 del Modello OCSE, cfr. VALENTE P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, IPSOA, 2012, p. 855 ss.; cfr. inoltre, VALENTE P., *Transfer pricing: le verifiche fiscali nel Rapporto del Forum on Tax Administration*, in *Il fisco*, n. 23/2012.

<sup>37</sup> Per approfondimenti sulla Convenzione arbitrale n. 90/436/CEE cfr. VALENTE P., *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., p. 1191 ss.; cfr. inoltre, Valente P., *Arbitration Convention 90/436/EEC: Inapplicability in Case of Serious Penalties*, in *Intertax*, Vol. 40, Issue 3, 2012.

<sup>38</sup> Per approfondimenti sulla circolare 21/E del 5 giugno 2012 cfr. VALENTE P., *Le procedure amichevole come strumento di risoluzione delle controversie fiscali internazionali*, in *Il fisco*, n. 26/2012.



- esclusivamente i rapporti tra una società ed un'Amministrazione finanziaria<sup>39</sup>; gli APA bilaterali o multilaterali coinvolgono due o più società del gruppo e, contestualmente, due o più Autorità fiscali<sup>40</sup>;
- i “*safe harbours*”, vale a dire, regimi normativi semplificati, adottati in ambito OCSE, che impongono alle Amministrazioni finanziarie di fissare preventivamente regole certe alle quali le imprese dovrebbero conformarsi per essere escluse dall'attività di accertamento in materia di *transfer pricing*. Tali regimi sono rivolti a determinate categorie di contribuenti e possono riguardare le regole tecniche di determinazione dei prezzi delle transazioni infragruppo ovvero la documentazione necessaria a supportare l'applicazione di un determinato prezzo di trasferimento. I “*safe harbours*” non si applicano a tutte le categorie di contribuenti<sup>41</sup>;
  - il “*ruling internazionale*” in materia di *transfer pricing*, introdotto con il d.l. 30.9.2003, n. 269<sup>42</sup> e finalizzato al raggiungimento di un accordo preventivo tra contribuente e Amministrazione finanziaria sui prezzi di trasferimento, favorendo la cooperazione tra le parti e garantendo la certezza nei rapporti tributari<sup>43</sup>. L'accesso alla procedura di cui al d.l. 269/2003 è riservata alle imprese con attività internazionale, con riguardo al regime dei prezzi di trasferimento, degli interessi, dei dividendi e delle royalties<sup>44</sup>.

#### 4. Verifiche fiscali e oneri documentali in materia di transfer

<sup>39</sup> Gli accordi di tipo unilaterale non risolvono il problema della doppia imposizione poiché lo Stato in cui si trova l'altra impresa consociata con la quale sono state effettuate le transazioni, non avendo sottoscritto alcun accordo, potrebbe non considerarsi vincolato in alcun modo a porre in essere azioni finalizzate all'eliminazione della doppia imposizione. Per approfondimenti cfr. VALENTE P., *Transfer pricing e doppia imposizione: soluzioni secondo la Commissione europea*, in *Il fisco*, n. 29/2012.

<sup>40</sup> Per approfondimenti sugli “*advanced pricing agreements*”, cfr. VALENTE P., *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., p. 168 ss..

<sup>41</sup> Come suggerito dalle Linee Guida OCSE (cfr. capitolo IV, lettera E, § 3.29), i “*safe harbours*” potrebbero essere utilizzati nei confronti delle imprese minori (*small taxpayers*).

<sup>42</sup> Si tratta delle “*Disposizioni urgenti per favorire lo sviluppo e per la correzione dell'andamento dei conti pubblici*”.

<sup>43</sup> Così VALENTE P., VALENTE G. *L'interpello interno e internazionale*, in *Tributi on line*, 2004, consultabile in [www.finanze.it](http://www.finanze.it); cfr. inoltre, Valente P., *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., p. 1535 ss..

<sup>44</sup> Per approfondimenti sul “*ruling internazionale*”, cfr. VALENTE P., *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., p. 1535 ss..

## pricing

Le verifiche fiscali in materia di *transfer pricing* risentono in modo sostanziale dalle novità introdotte dall'art. 26 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modifiche dall'art. 1 della L. 30 luglio 2010, n. 122, con il quale il Legislatore ha inserito il comma 2-ter all'interno dell'art. 1 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471<sup>45</sup>.

È così prevista la non applicabilità delle sanzioni connesse alla rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento – praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'art. 110, co. 7, del T.U.I.R. – da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, qualora il contribuente, nel corso dell'accesso, ispezione, verifica o altra attività istruttoria, consegna agli organi preposti al controllo la documentazione di cui al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate emanato in data 29 settembre 2010 (di seguito "Provvedimento"), idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi intercompany praticati<sup>46</sup>.

A fronte della facoltà<sup>47</sup> di aderire al predetto regime documentale, usufruendo dell'esonero dalle sanzioni amministrative tributarie, il Legislatore ha previsto un "obbligo" di comunicazione preventiva del possesso della documentazione da parte dei contribuenti<sup>48</sup>.

<sup>45</sup> Sugli oneri documentali in materia di *transfer pricing* cfr. Valente P., *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., p. 561 ss..

<sup>46</sup> La documentazione include il cd. "Masterfile" (che raccoglie informazioni relative al Gruppo) e la "Documentazione Nazionale" (contenente informazioni relative alla singola società del Gruppo multinazionale). Per approfondimenti cfr. Valente P., *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., p. 561 ss..

<sup>47</sup> La nuova disciplina introduce, infatti, un onere documentale, non un obbligo. Il contribuente, dunque, non è in alcun modo tenuto ad aderire al regime documentale benché sia fortemente incentivato dall'effetto premiale che ne deriva in termini di esonero dalle sanzioni amministrative tributarie.

<sup>48</sup> Le modalità ed i termini di effettuazione di tale adempimento sono regolati nel Provvedimento e variano a seconda che la documentazione si riferisca o meno ai periodi d'imposta antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto Legge (31 maggio 2010). Infatti, la comunicazione relativa al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto Legge e ai successivi deve essere effettuata in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi, mentre quella concernente i periodi d'imposta antecedenti doveva essere inviata entro 90 giorni dalla data di pubblicazione del Provvedimento (e cioè, entro il 28 dicembre 2010); è possibile inviarla oltre tale termine, ma, in ogni caso, prima dell'inizio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali il soggetto abbia avuto formale conoscenza. Tali indicazioni, sostanzialmente, sono state confermate con la circ. 21 giugno 2011, n. 28/E dell'Agenzia delle Entrate. Per approfondimenti cfr. Valente P., *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., p. 561 ss..

Nel corso di una verifica fiscale in materia di *transfer pricing*, i verificatori possono richiedere, sin dalla fase di “accesso”, l’esibizione della “documentazione” di cui al Provvedimento, da parte dei soggetti che hanno trasmesso la “comunicazione” relativa alla predisposizione e, dunque, al possesso della documentazione medesima. Il Provvedimento attribuisce validità alla comunicazione relativa ad un periodo d’imposta pregresso, qualora la stessa sia stata trasmessa successivamente al 28 dicembre 2010, ma in ogni caso prima dell’avvio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività istruttorie aventi ad oggetto il medesimo periodo d’imposta e delle quali il soggetto abbia avuto formale conoscenza.

Sul punto, l’Agenzia delle Entrate è intervenuta con la circolare del 21 giugno 2011, n. 28/E, avente ad oggetto le risposte ai quesiti ricevuti in occasione di incontri con la stampa specializzata, nella quale, al par. 4.5, precisa che “(...) l’inizio di un accesso, ispezione, verifica o altra attività amministrativa di accertamento che abbia ad oggetto unicamente comparti impositivi diversi da quello cui si riferisce il regime in discorso (come ad esempio nel caso di un controllo in materia di imposta sul valore aggiunto) non sia ostativo alla successiva trasmissione della documentazione del possesso della documentazione riguardante i prezzi di trasferimento infragruppo praticati”<sup>49</sup>.

La circolare n. 58/E/2010 chiarisce che resta impregiudicata la facoltà del contribuente di predisporre la documentazione, e comunicarne il possesso, qualora la stessa sia relativa ad un periodo d’imposta diverso da quello oggetto di controllo (ancorché si tratti del medesimo comparto impositivo).

La consegna della documentazione, su richiesta dell’Amministrazione finanziaria, può richiedere un certo periodo di tempo. A tal riguardo, il punto 8.2. del Provvedimento<sup>50</sup>, riconosce al contribuente la facoltà di consegnare i documenti entro e non oltre 10 giorni dalla richiesta<sup>51</sup>; in caso di

<sup>49</sup> L’Amministrazione finanziaria afferma due principi fondamentali: il comparto IVA è sostanzialmente irrilevante ai fini della disciplina del *transfer pricing*, e una eventuale attività di controllo esperita prima dell’invio della documentazione e riferita a comparti impositivi diversi da quello cui appartiene l’art. 110, co. 7 (imposte dirette), non impedisce al contribuente di aderire al regime documentale dei prezzi di trasferimento mediante la comunicazione preventiva del possesso della documentazione.

<sup>50</sup> Come sottolineato anche dalla circolare n. 58/E/2010.

<sup>51</sup> In via transitoria, con specifico riguardo alle attività di controllo avviate successivamente alla data del 28 dicembre 2010 e, comunque, entro il 30 giugno 2011, la circ. 58/E/2010 ha ritenuto ragionevole ammettere che, in presenza della trasmissione della comunicazione, la documentazione relativa ai periodi d’imposta antecedenti quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto Legge sia da considerarsi completa e, dunque, idonea a garantire l’accesso al regime premiale, anche in caso di omessa redazione del punto 2.2., sottoparagrafo 5.1.3 del Provvedimento, a

inadempimento ne consegue l'esclusione dal beneficio previsto dal comma 2-ter dell'art. 1 del d.lgs. n. 471/1997<sup>52</sup>.

I verificatori, pertanto, sono tenuti a riportare esplicitamente la richiesta nel "processo verbale di verifica" giornaliero allo scopo di monitorare il periodo temporale entro cui il contribuente deve provvedere alla consegna della documentazione richiesta. In caso di ritardo rispetto ai 10 giorni concessi dal Provvedimento, se ne dovrà dare atto sia nel "processo verbale di verifica" sia nel "processo verbale di constatazione" redatto al termine delle operazioni ispettive.

Nel corso della verifica, i verificatori possono richiedere informazioni ulteriori rispetto a quelle contenute nella documentazione di cui all'art. 26 del d.l. n. 78/2010. In siffatta ipotesi, i tempi intercorrenti tra la richiesta e la consegna, allo stesso modo, debitamente formalizzati in atti, non potranno superare i 7 giorni. Invero, la circolare n. 58/E/2010 prevede che potrà essere concesso un termine più ampio in funzione della complessità delle operazioni oggetto di analisi<sup>53</sup>.

Con l'esibizione della documentazione, i verificatori procedono agli opportuni riscontri di merito per apprezzarne l'eventuale idoneità<sup>54</sup>. In linea

---

condizione che le informazioni ed i dati *ivi* previsti siano esibiti agli organi incaricati del controllo entro quindici (15) giorni dalla data della relativa richiesta. Sul punto, circa la possibilità di cumulare il decorrere dei termini generali e ordinari (10 giorni) con quelli transitori (15 giorni), la circolare n. 28/E/2010 ha chiarito che dipenderà dalla data in cui l'organo incaricato del controllo formalizzerà le relative richieste. Pertanto, qualora la richiesta di consegna della documentazione di cui al sottoparagrafo 5.1.3 della Documentazione Nazionale venga effettuata in un momento successivo alla richiesta di consegna della restante documentazione, il termine di 15 giorni non sarà influenzato negativamente dal decorso del tempo relativo alla precedente richiesta.

<sup>52</sup> Il Provvedimento prevede che l'Amministrazione finanziaria "non è vincolata" all'applicazione del regime premiale previsto dalla norma *de qua*. Il *wording* adottato appare attribuire all'Agenzia delle Entrate un certo grado di "discrezionalità", per far sì che l'adozione delle eventuali sanzioni discenda da un'attenta analisi e valutazione degli elementi fattuali, riscontrati caso per caso.

<sup>53</sup> L'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di precisare che le richieste supplementari di cui al punto 8.2 del Provvedimento devono avere ad oggetto informazioni costituenti parte del contenuto ordinario della documentazione come declinato dal Provvedimento nei punti 2.1 ("*Masterfile*") e 2.2 ("*Documentazione Nazionale*"). Qualora, invece, l'integrazione richiesta avesse ad oggetto informazioni supplementari che esulano dal contenuto ordinario della documentazione prevista dal Provvedimento, l'eventuale mancata consegna non costituisce presupposto per il venir meno del regime di disapplicazione delle sanzioni.

<sup>54</sup> Il punto 8.1 del Provvedimento prevede che il *Masterfile* e la Documentazione Nazionale devono essere redatti in lingua italiana, salvi i casi in cui si rendano applicabili le disposizioni in materia di tutela delle minoranze linguistiche. È comunque possibile presentare eventuali allegati in lingua inglese.

Il *Masterfile* potrà invece essere presentato in lingua inglese nell'ipotesi in cui una *sub-holding*

generale, per l'Amministrazione finanziaria, la documentazione può essere considerata "idonea" qualora sia in grado di fornire un quadro informativo che consenta il riscontro della conformità dei prezzi di trasferimento praticati al principio del valore normale, in conformità ai principi comunitari e internazionali in materia.

L'Amministrazione finanziaria non è vincolata alla disapplicazione della sanzione in materia di dichiarazione infedele, qualora la documentazione esibita nel corso dell'attività di controllo, pur essendo coerente con la struttura formale di cui ai punti 2.1 e 2.2 del Provvedimento, non presenti contenuti completi o conformi alle disposizioni ivi previste, ovvero in tutto o in parte non conformi al vero<sup>55</sup>.

Al contrario, la presenza di omissioni o inesattezze meramente formali o parziali (relative, per esempio, ad operazioni residuali), non in grado di compromettere l'analisi condotta dai verificatori, non esclude l'applicazione dell'esimente<sup>56</sup>. In tali circostanze, i verificatori possono richiedere la documentazione mancante o integrativa nel corso dell'attività di verifica<sup>57</sup>.

si avvalga della facoltà, prevista al punto 4 del Provvedimento ed esplicitata al punto 6.1, di esibire, in luogo di un proprio *Masterfile*, quello predisposto da un soggetto non residente. È stato, altresì, precisato che gli allegati alla Documentazione Nazionale e gli eventuali allegati al *Masterfile*, qualora consistenti in documenti in lingua diversa dall'italiano o dall'inglese, dovranno essere tradotti in una delle suddette due lingue, e consegnati in copia dell'originale. Sia il *Masterfile* che la Documentazione Nazionale devono essere siglati in ogni pagina dal legale rappresentante del contribuente onerato (o da un suo delegato) e firmati in calce all'ultimo foglio dal medesimo, ovvero, autenticati mediante firma elettronica. Nel caso di *Masterfile* prodotto da una *sub-holding* appartenente ad un gruppo multinazionale che si sia avvalsa della citata facoltà di cui al punto 4 del Provvedimento di presentare il *Masterfile* predisposto da un soggetto non residente, la firma del rappresentante legale del contribuente onerato fa fede della conformità della copia esibita all'originale del documento.

Il Provvedimento stabilisce, altresì, che la documentazione deve essere presentata in formato elettronico. Qualora la documentazione venga esibita in formato cartaceo, tale circostanza non pregiudica l'applicazione del regime di disapplicazione delle sanzioni, a condizione che la stessa sia resa disponibile entro un termine congruo assegnato dagli incaricati all'attività di controllo, così come previsto dal punto 8.1. del Provvedimento. Per approfondimenti cfr. Valente P., *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., p. 561 ss.

<sup>55</sup> Cfr. punto 8.3 del Provvedimento.

<sup>56</sup> In tal senso, la circolare n. 58/E/2010.

<sup>57</sup> A titolo meramente esemplificativo, così come esposto dalla menzionata circolare n. 58/E/2010, con riferimento al "*Masterfile*" sono da considerare insufficienti le descrizioni delle "*Strategie generali perseguite dal gruppo*" (di cui al capitolo 3 del Provvedimento), qualora risultino riassunte in forme generiche e succinte nonché prive di riferimenti a evidenze documentate e/o documentabili e suscettibili comunque di riscontri obiettivi. Con riguardo alla "*Documentazione Nazionale*", assumono significatività i riscontri dei contenuti riportati, ad esempio, nel paragrafo 5.1.3. "*Metodo adottato per la determinazione dei prezzi di trasferimento delle operazioni*".

Qualora nel corso delle operazioni ispettive venga riscontrato il mancato possesso della documentazione prevista (quantunque il contribuente abbia provveduto al formale inoltro della “comunicazione”), tale circostanza dovrà essere rilevata in atti al fine di consentire alla competente Agenzia delle Entrate di porre in essere ogni valutazione in ordine all’irrogazione della sanzione amministrativa conseguente alla rettifica dei prezzi di trasferimento.

La circolare n. 58/E/2010 prevede espressamente che una preliminare valutazione di idoneità (o meno) della documentazione deve essere effettuata dai verificatori se la stessa viene consegnata in sede di accesso, ispezione o verifica; in tali casi, tuttavia, è salvo il potere dell’Ufficio finanziario competente di valutare criticamente il giudizio espresso nel “processo verbale di constatazione” (precipuamente ai fini dell’irrogazione delle sanzioni).

Nei confronti dei soggetti che non hanno trasmesso la “comunicazione” relativa al possesso della documentazione, con l’avvento di un’attività ispettiva (verifica fiscale e/o controllo) in materia di *transfer pricing* da parte della Guardia di Finanza o dell’Agenzia delle Entrate, sarebbe logica conseguenza la non applicazione del regime premiale introdotto dall’art. 26 del d.l. n. 78/2010<sup>58</sup>. Tuttavia, se entro i termini previsti<sup>59</sup> il contribuente esibisce la prescritta documentazione, che si rivela “sostanzialmente idonea” ai sensi del Provvedimento, i verificatori dovrebbero comunque rappresentare la circostanza riscontrata, dettagliandola in atti e demandando le valutazioni di merito, per l’eventuale applicazione del regime premiale, al competente Ufficio accertatore<sup>60</sup>.

Per completezza, si rileva che le novità sancite dall’art. 26 del d.l. n. 78/2010 non fanno alcun riferimento a possibili benefici sul piano delle sanzioni di carattere penale le quali, quindi, dovrebbero continuare a trovare applicazione. Ciò sarebbe conforme al dettato secondo cui la valutazione della sussistenza o meno di un reato spetta (di fatto) al giudice penale<sup>61</sup>. In

<sup>58</sup> Se il soggetto considerato ha concluso un accordo di *ruling* preventivo (di cui all’art. 8 del d.l. 30 settembre 2003 n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326) per la determinazione del valore normale delle operazioni *intercompany*, in presenza della conformità all’accordo dell’effettivo comportamento, ne consegue l’impossibilità da parte dell’Amministrazione finanziaria di procedere a recuperi impositivi. Sul punto si vedano: Ferrani G., Miele L., *Il ruling internazionale gioca d’anticipo sulle liti*, in *Il sole 24 ore*, 3 maggio 2010; Vinciguerra L., *Adeguamento alle direttive OCSE in materia di documentazione dei prezzi di trasferimento*, in AA.VV., *Accertamento e riscossione*, Milano, 2010, p.103 ss..

<sup>59</sup> Entro 10 giorni dalla richiesta, ovvero, a seguito di ulteriore richiesta, entro i successivi 7 giorni.

<sup>60</sup> Per approfondimenti cfr. VALENTE P., BETTI R., *Idoneità teorica e sostanziale ai fini della disapplicazione delle sanzioni nel transfer pricing*, in *Il fisco*, n. 3/2012.

<sup>61</sup> Cfr. CARACCIOLI I., *Più circoscritte le conseguenze sul fronte penale*, in *Il Sole 24 Ore*, Norme e tributi del 21 giugno 2010, p. 2; Valente P., Caraccioli I., *Transfer Pricing – Criminal Tax Risks*

tale contesto, tuttavia, è possibile opinare che la presenza della menzionata documentazione, qualora giudicata “idonea” ai fini delle esimenti delle sanzioni di carattere amministrativo, debba indurre a far ritenere insussistente il cd. “elemento psicologico” del reato; nei fatti, la descritta circostanza evidenzerebbe l’assenza di coscienza e volontà di evadere le imposte da parte del contribuente che, in piena trasparenza, favorisce la conoscibilità da parte dell’Amministrazione finanziaria dei metodi che hanno generato la propria politica di *transfer pricing* nei rapporti intercompany.

Tale approccio, inoltre, appare in linea con la scriminante contenuta nell’art. 7 del d.lgs. n. 74/2000, laddove è prevista la non configurabilità del reato nei casi in cui il bilancio (ovvero la “nota integrativa”) indichi i criteri concretamente applicati alla base delle rilevazioni e delle valutazioni estimative (quali propriamente quelle derivanti dal *transfer pricing*) in esso confluite<sup>62</sup>.

Allo stato dell’arte, in assenza di espressa indicazione, l’esegesi della norma non consente ai verificatori di esimersi dal trasmettere la *notitia criminis* alla competente Autorità giudiziaria, laddove risultino integrati i requisiti.

## 5. Considerazioni conclusive

In linea generale, l’attività di verifica fiscale in materia di *transfer pricing* segue formalmente l’iter previsto per le verifiche ordinarie dell’Amministrazione finanziaria<sup>63</sup>; tuttavia, essa può risultare particolarmente complessa in quanto deve tener conto della peculiarità dei rapporti internazionali, della specificità della materia e della necessità di interagire con diverse giurisdizioni, tenendo conto delle legislazioni fiscali ivi vigenti.

Vale precisare che, mentre la fase istruttoria delle verifiche fiscali viene svolta dalla Guardia di Finanza o dagli Uffici delle Entrate indistintamente,

---

*under Italian Law*, in *European Taxation*, luglio 2011; VALENTE P., CARACCIOLI I., *Rischi penal-tributari potenzialmente configurabili nel «transfer pricing»*, in *Corriere Tributario*, n. 32/2011.

<sup>62</sup> La menzionata norma, peraltro, prevede anche che “*In ogni caso, non danno luogo a fatti punibili a norma degli articoli 3 e 4 le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette*”.

<sup>63</sup> Per approfondimenti sul tema dei controlli in materia di operazioni internazionali cfr. PEZZUTO G., *I paradisi fiscali e finanziari*, Milano, 2001; D’ALFONSO G., *I controlli delle Autorità fiscali per l’accertamento dei transfer prices*, in *Atti del convegno IIR, Transfer pricing*, 2002; STUFANO S., *Verifiche simultanee: gli accordi Italia-U.S.A. e Italia-Austria*, in *Corr. Trib.*, n. 47/1995, p. 3276 ss.; VALENTE P., *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., p. 1061 ss..

la successiva fase di accertamento è demandata per legge esclusivamente all'Agenzia delle Entrate, la quale – in base alle regole ordinarie previste dal d.P.R. 600/1973 – è legittimata ad apportare eventuali rettifiche al reddito d'impresa.

Lo svolgimento di una verifica fiscale in materia di *transfer pricing* può presentare alcune criticità in ragione della presenza e disponibilità di un quadro normativo sintetico ed essenziale, da una giurisprudenza discordante e da una prassi non recente.

In ogni caso, i verificatori, all'inizio dell'attività ispettiva, sono tenuti a conformare il proprio operato ad un articolato sistema di poteri-doveri, da cui derivano specifiche responsabilità, con l'obiettivo di condurre e portare a termine il controllo in tempi brevi, tenendo in considerazione il rispetto dei diritti fondamentali riconosciuti sia ai cittadini che ai soggetti economici.

In un contesto articolato e complesso come quello dei controlli in materia di *transfer pricing*, in cui, quasi sempre, risulta necessario impostare il confronto Fisco- contribuente sulla base di argomentazioni e contro-argomentazioni, non si può sottacere l'esigenza di mettere in atto tutte le strategie – sia da parte dei verificatori che dei soggetti verificati – intese a favorire il dialogo e la collaborazione, pur nel rispetto dei rispettivi ruoli.