

Transfer pricing con reato

di **Ivo Caraccioli**

Il "transfer pricing", a causa dell'aumento delle regolamentazioni internazionali, nonché del sempre maggior rilievo che esso viene ad assumere in materia di pianificazione fiscale delle imprese, sta diventando di primaria importanza per gli operatori economici e i consulenti professionali, consapevoli anche del maggior rischio connesso alle verifiche di un'amministrazione finanziaria diventata sempre più esperta in questo campo.

Merita, dunque, soffermarsi sull'argomento per un breve aggiornamento sui possibili rischi penali, di cui sempre più si comincia a dibattere negli incontri specializzati, e che sono rimasti del tutto integri vista la mancata abrogazione dell'articolo 4 del Dlgs 74/2000. Ovvero la norma che contiene quel reato di «dichiarazione infedele», privo di comportamenti frodati, che avrebbe dovuto essere abrogato se fosse stata data attuazione alla "delega Tremonti" ormai svanita.

La franchigia

La materia continua a rappresentare possibile fonte di incriminazione, stante la specifica rilevanza penale delle "valutazioni estimative" (in cui i prezzi di trasferimento tipicamente si inseriscono), in presenza di date condizioni quantitative.

Per non cadere indenni da responsabilità penali occorre che, per le valutazioni ritenute scorrette, sia superata la "franchigia" del 10 per cento. Questa si riferisce alle valutazioni «singolarmente considerate»: non si è mai capito bene (né esistono sentenze sul punto) se si debba parametrare tale percentuale a tutte le voci di "transfer pricing" complessivamente considerate (isolando il settore dalle altre possibi-

livi valutative del bilancio rilevanti a fini tributari), oppure se il riferimento vada compiuto ai singoli beni o categorie di beni. E questo è già un punto di prima incertezza.

Indicazioni in bilancio

Nel caso di superamento della franchigia, per poter andare indenni da responsabilità penale si devono indicare nel bilancio i «criteri concretamente applicati». Anche qui, non essendosi pronunciata la giurisprudenza, si sono affacciate tre tesi:

— una più "lassista", secondo la quale sarebbe sufficiente indicare il criterio adottato (ad esempio, "cost plus");

— una più "rigorista", secondo la quale l'indicazione del criterio non basta, dovendosi andare molto nel dettaglio (ma, si obietta, la specificazione del "margine" può portare a rivelare segreti imprenditoriali e sollevare conflitti con i soci di minoranza);

— una "intermedia" (prevalente in dottrina), secondo cui l'indicazione del criterio dev'essere accompagnata da ulteriori specificazioni (dicendo la norma «concretamente applicati»), pur senza scendere nel dettaglio.

Documenti obbligatori

Gli organismi internazionali (Pata, Icc, Jtpf, ecc.) raccomandano la predisposizione da parte delle multinazionali di un "set" di documentazione obbligatoria («documentation package») uniforme nei vari Paesi. L'Europa si è raccomandata, in particolare, che la multinazionale predisponga tale "set" suddiviso in due parti: un "master file", con le informazioni standardizzate comuni a livello di gruppo nel suo complesso, e un "set" di documenti con le informazioni specifiche a ogni singolo Paese.

Quel che è chiaro, però, è che, per quanto attiene ai profi-

li penali, non basta conservare in azienda tutta la documentazione per la ricostruzione dei prezzi di trasferimento, in modo da poter essere in grado di esibirla in sede di verifica. Raccomandazione, questa, che giunge da più parti per i rapporti "infragrupo" al fine di garantirne la conformità al principio del "valore normale" (*arm's length principle*), alla luce delle regole Ocse. L'indicazione dei criteri applicati, invece, deve trovare riferimento nella "nota integrativa" al bilancio (articolo 2427, Codice civile), per non far scattare la causa di non punibilità. "Pre-disporre" e "conservare", in altre parole, non bastano ai fini penali, dovendosi anche "rappresentare" all'esterno.

Uno sforzo in più, privo di ulteriori aggravati economici e sostanziali, che comunque è destinato a dare importanti frutti in sede di eliminazione della responsabilità, il quale tuttavia non avrebbe ancora ricevuto applicazione nella stragrande maggioranza delle note integrative, che si sono fin qui disinteressate del problema.

NIENTE ABROGAZIONE

A causa della mancata attuazione della riforma Tremonti non sono state depenalizzate le dichiarazioni infedeli