

LEZIONE T4

Giurisprudenza e recenti novità in materia di *transfer pricing*

di Matteo Crispi e Nicoletta Morchio

SOMMARIO: 1. Cenni introduttivi al trattamento fiscale dei prezzi di trasferimento infragruppo. - 2 Rilevanza penale delle violazioni in materia di *transfer pricing*. - 2.1. Preambolo. - 2.2. Il reato di dichiarazione infedele secondo la vecchia formulazione. - 2.3. La riforma del D.Lgs. 158/2015. - 2.4. Abuso del diritto post-riforma. - 3. La rilevanza penale delle violazioni in punto di abuso del diritto-caso Dolce & Gabbana. - 3.1. Le sentenze Dolce & Gabbana. - 4. La dottrina sul punto. - 5. Recenti casi e novità in materia di *transfer pricing*. - 5.1. La rilevanza ai fini IRAP delle violazioni in materia di *transfer pricing*. - 5.2. L'importanza dell'analisi funzionale in materia di prezzi di trasferimento. - 5.3. La riqualificazione delle operazioni infragruppo - il caso dei finanziamenti infragruppo. - 5.4. Il progetto OCSE, Base Erosion e Profit Shifting (BEPS). - 5.4.1 Action 13: "Country by Country Reporting". - 5.4.2. Implementazione in Italia del CbCR. - 5.4.3. Azione 8-10 in materia di prezzi trasferimento. - 5.4.4. Una rilettura del caso GlaxoSmith.

1. Cenni introduttivi al trattamento fiscale dei prezzi di trasferimento infragruppo

Il trattamento fiscale dei prezzi di trasferimento, ovvero dei prezzi praticati nelle transazioni fra società, imprese, stabili organizzazioni appartenenti allo stesso gruppo multinazionale, è disciplinato nella legislazione italiana dall'art. 110, comma 7 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 22 dicembre 1986 (TUIR).

Il principio generale stabilito dalla sopramenzionata disposizione è quello che i componenti di reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, le quali, direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al "valore normale" dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti,

determinato in accordo con l'art. 9, comma 3 e 4 del TUIR nel caso ne derivi un aumento del reddito prodotto in Italia. Qualora, viceversa, si ottenga, quale risultato, una diminuzione del reddito prodotto in Italia, si ricorrerà al valore normale soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali procedure amichevoli previste dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni [Art. 59, Decreto Legge 50/2017 modifica il comma 7 dell'art. 110 TUIR].

Assumono ancora rilevanza, inoltre, nell'ambito della normativa italiana relativa ai prezzi di trasferimento, le seguenti fonti interpretative: (i) la circolare 22 settembre 1980, n. 32 (prot. n. 9/2267); e (ii) la circolare 12 dicembre 1981, n. 42 (prot. n. 12/1587). Le due circolari sono rilevanti in quanto in esse viene fornita un'interpretazione del concetto di controllo e vengono dettati dei criteri base per la determinazione del valore normale. In particolare, la circolare n. 32 è stata emanata dal Ministero delle Finanze in accordo, ed in seguito, al lavoro svolto dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) concretizzatosi nel 1979 in un documento denominato "*Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs on Transfer Pricing and Multinational Enterprises*". La circolare non solo chiarisce quando una relazione di controllo è ritenuta esistere e come interpretare il concetto di valore normale, ma indica anche i metodi che debbono essere usati per arrivare ad un risultato normale per ogni tipo di transazione. Il Ministero delle Finanze ha deciso poi di fornire ulteriori istruzioni operative tramite la circolare n. 42, la quale ha riguardato comunque minori emendamenti.

Per quanto riguarda la nozione di controllo, la circolare n.32 ha specificato che la definizione di controllo contenuta nell'art. 2359 del Codice Civile non può essere usata per gli scopi legati ai prezzi di trasferimento, infatti questi ultimi guardano ad una definizione più ampia. La nozione di controllo, così come definita nella circolare n. 32, non è, però, in conflitto con l'art. 9(1) del modello OCSE sui trattati contro le doppie imposizioni (articolo presente in quasi tutti i trattati bilaterali ratificati dall'Italia) in quanto la disposizione non dà una specifica definizione di controllo.

In effetti deve essere chiarito che la determinazione dei prezzi di trasferimento secondo il principio dell'*arm's length*, ovvero il principio di libera concorrenza nasce dall'esigenza di trovare a livello internazionale, e più specificatamente tra i paesi aderenti all'OCSE, un principio condiviso al fine di eliminare problemi di doppia imposizione, nel caso di specie doppia imposizione economica: due soggetti giuridica-

mente distinti tassati due volte rispetto allo stesso reddito. A tal fine, il principio dell'*arm's length* stabilisce che le condizioni (dove il prezzo può rappresentare anche una sola delle condizioni) applicate in una transazione infragruppo *cross-border* debbano essere le stesse che si sarebbero applicate in comparabili circostanze tra due soggetti indipendenti, ovvero fra loro terzi e pertanto aventi un reale conflitto d'interessi.

L'art. 110, comma 7, del TUIR dispone delle variazioni in aumento e in diminuzione, nel caso in cui le operazioni tra società appartenenti allo stesso gruppo multinazionale non avvengano nel rispetto del principio di libera concorrenza. Se dall'applicazione del valore normale alle transazioni *intercompany* deriva un aumento del reddito imponibile, il contribuente deve operare una variazione in aumento, in sede di dichiarazione dei redditi. Come detto, l'art. 110, comma 7, del TUIR prevede anche la possibilità, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di operare una rettifica in diminuzione se, a seguito dell'applicazione del principio del valore normale, si ottiene una riduzione del reddito imponibile. Tale rettifica è possibile solo "in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi". Ciò in quanto, se alla riduzione del reddito imponibile in capo alla società residente non viene associato un aumento del reddito della società estera, potrebbe verificarsi un vantaggio fiscale per il gruppo multinazionale [Parte modificata dal D.L. 50/17].

Ai fini dei periodi d'imposta accertabili dalle autorità fiscali italiane, si rileva che non sussiste, per gli accertamenti riguardanti i prezzi di trasferimento, uno specifico trattamento. Pertanto, lo Statuto dei contribuenti si applica anche nel caso di specie. I contribuenti possono ricevere l'avviso di accertamento entro il 31 dicembre del quinto anno successivo [La legge del 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Stabilità) ha modificato l'art. 43 del DPR n. 600 del 1973 prevedendo che "gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione". In merito preme evidenziarsi che per i periodi precedenti il 2016, gli accertamenti devono essere notificati entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione; quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, nei casi di nullità o di omessa presentazione della dichiarazione] a quello per cui è stata presentata la dichiarazione dei redditi. In caso di omessa dichiarazio-

ne o nel caso in cui essa sia considerata nulla e invalida, il periodo di valutazione dell'anno in questione viene esteso a quello successivo.

Il comma 9 dell'art. 27, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dall'art. 1 della legge 28 gennaio 2009, n. 2 ha introdotto la categoria dei "grandi contribuenti", affermando che *per le dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e le dichiarazioni IVA delle imprese di più rilevante dimensione, l'Agenzia delle entrate attiva un controllo sostanziale entro l'anno successivo a quello della presentazione*. A tal fine si considerano imprese di più rilevante dimensione quelle che conseguono un volume d'affari o ricavi non inferiori a trecento milioni di euro. Tale importo è gradualmente diminuito fino a cento milioni di euro entro il 31 dicembre 2011.

Inoltre, per la categoria dei grandi contribuenti, alle quali appartengono molte imprese italiane, associate a gruppi internazionali in virtù della loro rilevanza economico-fiscale, è stato istituito il "tutoraggio" tale strumento consente di diversificare le modalità di controllo in base alle risultanze di specifiche analisi di rischio effettuate sul singolo contribuente, che tengano conto, oltre che del suo comportamento fiscale, anche delle caratteristiche del settore economico in cui lo stesso opera.

Nei suoi documenti di indirizzo dei controlli, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che particolare attenzione dovrà essere posta alle transazioni infragruppo e che dovrà essere accresciuto l'utilizzo degli strumenti di cooperazione internazionale per lo scambio di informazioni con altre Amministrazioni finanziarie.

In materia di *transfer price* non è prevista alcuna modifica sostanziale ai poteri di accertamento generalmente concessi all'Amministrazione finanziaria dal D.P.R. 600 del 1973. Per le imprese è perciò possibile, secondo una prima eventualità, essere assoggettate ad una verifica fiscale ordinaria (art. 32, 33 e ss., D.P.R. 600/73).

Tuttavia va sottolineato come la verifica fiscale nei confronti dei gruppi multinazionali presenti alcune peculiarità poiché, proprio al fine di controllare la congruità dei prezzi di trasferimento praticati; vi sono: i) la necessità di acquisire informazioni su fatti e circostanze realizzate all'estero; ii) l'esigenza di comparare i rapporti intervenuti tra il soggetto italiano e quello estero con altri rapporti intervenuti all'interno del gruppo; nonché iii) la necessità di reperire tutta una serie di informazioni non propriamente contabili, ma relative alla gestione anche strategica della società.

Nel quadro degli accordi bilaterali contro le doppie imposizioni stipulati dall'Italia, disposizioni simili all'art. 26 del trattato OCSE consentono

lo scambio di informazioni tra Pesi contraenti, al fine di verificare la corretta applicazione della convenzione e più in generale per prevenire la frode e l'evasione fiscale.

Anche alla materia dei prezzi di trasferimento è applicabile l'istituto interpretativo ordinario previsto dall'articolo 11 della legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente), in base al quale le istanze di interpello ordinario sono finalizzate ad ottenere il parere dell'Agenzia delle entrate in merito all'interpretazione di una norma tributaria obiettivamente incerta rispetto ad un caso concreto e personale, prima di porre in essere il relativo comportamento fiscale; ed il principio dettato dallo stesso statuto (art. 10) della collaborazione e buona fede tra il fisco e il contribuente. Tuttavia, l'istituto dell'interpello non è spesso adeguato o comunque utilizzato rispetto alla difficile e spesso incerta materia del *transfer pricing*, data la sua commistione di interpretazione giuridica ma anche di fatti concreti economici. A tal proposito il legislatore italiano ha previsto con l'introduzione degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale ex art. 31-ter del d.p.r. 600/1973 (ex art. 8 D.Lgs. 296/2003) uno strumento atto a definire un accordo preventivo tra Amministrazione finanziaria e imprese al fine di concordare sulla modalità di calcolo dei prezzi di trasferimento infragruppo *cross-border*.

Detto ciò, appare opportuno in questa premessa accennare alla questione riguardante l'onere della prova rispetto ai procedimenti instaurati in virtù delle norme che regolano i prezzi di trasferimento con parti correlate residenti in paesi diversi dall'Italia.

Infatti, relativamente all'onere della prova, anche se valgono gli stessi principi stabiliti dal legislatore rispetto alle altre fattispecie di procedimenti civili, ancora molta confusione persiste. Nel diritto civile italiano l'onere della prova è disciplinata dall'art. 2697 del Codice Civile il quale stabilisce che "chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento. Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda". Il principio stabilito dalla norma civile è ritenuto valido anche nel contenzioso tributario dove l'onere della prova resta a carico dell'autorità tributaria stante il suo ruolo di querelante nel procedimento tributario (Corte di Cassazione, sez. civile, sentenza 23 maggio 1979, n. 2990).

Con riguardo ai contenziosi relativi ai prezzi di trasferimento la questione resta fortemente dibattuta.

La Corte di Cassazione si è occupata dell'onere della prova in tema di *transfer pricing* già in passato (i.e. Corte di Cassazione, sez. tributaria, sentenza 13 ottobre 2006, n. 22023 e Corte di Cassazione, sez. tri-

butaria, sentenza 16 maggio 2007, n. 11226) e di nuovo recentemente con la sentenza n. 10739/2013, laddove è stato essenzialmente statuito il principio a tenore del quale all'Amministrazione finanziaria non possono essere addebitati oneri diversi o ulteriori rispetto a quelli prestabiliti dall'ordinamento. Di guisa che all'Amministrazione finanziaria sarebbe richiesto di provare la sola esistenza di transazioni tra imprese collegate, mentre al contribuente spetterebbe l'onere di provare la divergenza di valori, del bene o servizio scambiato, connotandolo di elementi di realtà sul piano fattivo ed economico, nella sentenza richiamato quale "elemento di irrealtà". In tale pronuncia la Corte di Cassazione è convinta nel sentenziare che la norma sul *transfer price* è da considerarsi quale norma antielusiva. Per ragioni di completezza è opportuno ricordare che la stessa Corte di Cassazione (Corte di Cassazione, sez. tributaria, sentenza 13 luglio 2012, n. 11949) in altre circostanze ha attenuato le conclusioni di cui sopra, affermando che è da considerarsi in capo alla Amministrazione finanziaria l'onere della prova in caso di rettifiche di componenti positivi di reddito, mentre nell'ipotesi di rettifiche di componenti negativi è onere del contribuente dimostrarne, oltre l'esistenza e l'inerenza (come richiesto dall'art. 109 del TUIR) la conformità con il loro valore normale [D. Faggion e M. Ziliotto, *Transfer price, natura della norma e onere della prova: la confusione persiste*, Boll. Trib. 3, 2013, 221].

Tuttavia, secondo alcuni, l'inquadramento della norma sul *transfer pricing* quale norma antielusiva potrebbe non essere interamente verificato [D. Stevanato, *Il transfer pricing tra evasione ed elusione*, GT rivista di giurisprudenza tributaria, 4/2013, 310]. La norma, infatti, non contiene nessun riferimento a vantaggi fiscali perseguiti dal contribuente fermandosi a disciplinare la modalità di valutazione per determinare il reddito italiano. In tal senso è possibile richiamare la sentenza 18392/2015 della Cassazione, secondo la quale la normativa sui prezzi di trasferimento non è da considerarsi elusiva poiché non impone all'Amministrazione finanziaria di provare la differente fiscalità tra gli Stati interessati dalla transazione. In senso contrario, tuttavia, troviamo le sentenze 11949/2012 e 4927/2013 della Suprema Corte che hanno ritenuto esistente la portata elusiva della norma.

In dottrina è stato osservato che quando il legislatore lo ha ritenuto opportuno ha preso in considerazione il livello di tassazione dello Stato estero coinvolto nelle transazioni e ne ha fatto specifica menzione: CFC e deducibilità dei costi *black list* [D. Faggion e M. Ziliotto, *op. cit.*, 222]. Resta, pertanto, discutibile seguire il tradizionale orientamento rispetto

all'onere della prova fondato sull'art. 2697 c.c., "che l'onere della prova incomba in linea di principio sull'Amministrazione dipende dal modo di atteggiarsi degli accertamenti fiscali sul *transfer pricing*, visto che l'Ufficio dovrà in prima battuta spiegare perché ritiene che il corrispettivo pattuito si discosti dal valore di mercato, così indicando quest'ultimo" [D. Stevanato, *op. cit.*, 316].

I recenti interventi dell'OCSE nell'ambito del progetto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) ed in particolare nelle Azioni relative ai prezzi di trasferimento (Azioni 8-10), che contemplan soluzioni specifiche di contrasto a fenomeni elusivi, parrebbero riaprire la discussione in punto di riconducibilità o meno del fenomeno del *transfer pricing* a circostanza elusiva.

In ultimo, con il Decreto legislativo c.d. internazionalizzazione del 14 settembre 2015, n. 147 si è superata quell'interpretazione in forza della quale il principio di libero mercato, come disciplinato dall'art. 110, comma 7 del TUIR, trovasse applicazione anche in transazione avvenute tra due parti consociate entrambe residenti territorio italiano [Corte di Cassazione, sez. tributaria civile, sentenza del 24 luglio 2013, 17955]. Il comma 2 dell'art. 5 del Decreto internazionalizzazione, quale norma di interpretazione autentica secondo la quale la disciplina del valore normale propria delle transazioni del gruppo multinazionale "non si applica per le operazioni tra imprese residenti o localizzate nel territorio dello Stato", chiarifica come sia definitivamente preclusa la possibilità di estendere l'applicazione della regola del valore normale alle transazioni infragruppo tra entità nazionali.

2. Rilevanza penale delle violazioni in materia di *transfer pricing*

2.1. Preambolo

Il dato legislativo di riferimento è costituito dal Decreto legislativo n. 74 del 2000. In particolare, sono tre le fattispecie delittuose che possono esser richiamate al fine di verificarne l'attinenza alla materia di cui si tratta: "Dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di documenti per operazioni inesistenti" (art. 2) "dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici" (art. 3) e "dichiarazione infedele" (art. 4). Quanto alle prime due, non sembra che queste possano prestarsi alle rettifiche di *transfer pricing*, considerandosi principalmente inerenti all'artificio e alla fraudo-

lenza. Nel primo caso, infatti, è punito chi al fine di evadere le imposte predispone documentazione attestante il compimento di operazioni in realtà inesistenti; nel secondo, invece, viene perseguito chi, per gli stessi scopi, compie operazioni simulate, utilizza documenti falsi o altri mezzi fraudolenti per ostacolare i controlli dell'Amministrazione finanziaria. La terza, legata al tema dell'infedeltà dichiarativa, si dimostra invece l'unica applicabile al caso della disciplina dei prezzi di trasferimento [queste ipotesi sono avvalorate dalla formulazione contenuta nell'art. 7 del D.lgs. n. 74/2000, ove, tramite l'introduzione di scriminanti per divergenze valutative, si intende reprimere anche le valutazioni estimative mendaci]. Ciò in quanto in caso di violazioni dell'art. 110, c. 7, del TUIR, non viene contestata alcuna ipotesi di frodolenza, bensì il solo discostamento tra il valore normale (art. 9 c. 3 del TUIR) e il prezzo effettivamente applicato nelle operazioni infragruppo – transfrontaliere.

Conseguenza logica: la violazione in materia dei prezzi di trasferimento dovrebbe essere inquadrata esclusivamente nella fattispecie delittuosa di infedele dichiarazione, di cui all'art. 4 (vecchia formulazione), ai sensi del quale il reato si configura allorquando il contribuente al fine di evadere l'imposta indica in dichiarazione elementi attivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi. I soggetti attivi possono essere tutti i contribuenti, anche quelli non tenuti alla scrittura contabile, i quali presentano la dichiarazione annuale dei redditi (o valore aggiunto), ovvero i loro rappresentanti legali [A. Monti, *Le implicazioni sanzionatorie penali in materia di transfer pricing*, *Fiscalità internazionale*, 1/2004, cit. 41].

2.2. Il reato di dichiarazione infedele secondo la vecchia formulazione

Alcuni autori [G.P. Chieppa, *Commento all'art. 16*, in I. Caraccioli, A. Giarda, A. Lanzi *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 2001, 439 e ss] giustificavano la rilevanza penale della materia dei prezzi di trasferimento sulla base di un'interpretazione in chiave elusiva della normativa di cui all'art. 110 comma 7 del TUIR. In tal ottica, si riteneva che la lett. f) dell'art. 1 D.Lgs. n. 74 del 2000 fornendo una definizione molto ampia di imposta evasa ben si prestava ad interpretazioni tanto estensive da ricomprendere anche il concetto d'imposta elusa, ove questa fosse interpretata come risultato della differenza tra imposta dovuta ed imposta dichiarata. In aggiunta, si sosteneva che lo stesso articolo primo, alla lettera d), nel definire "il fine di evadere le imposte"

con riferimento alla volontà di “conseguire un indebito rimborso”, si sovrapponeva alla disposizione antielusiva ex art. 37 bis d.p.r. 600/1973.

Ad oggi, con l’abrogazione dell’art. 37 bis per mano dell’art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 128/2015, che reindirizza tutti i previgenti rinvii in favore della disposizione abrogata al nuovo art. 10 bis dello Statuto del contribuente in punto di abuso del diritto e la previsione espressa di irrilevanza penale delle condotte abusive sanzionabili solo amministrativamente (cfr. art. 10 bis, comma 13), tale interpretazione poteva dirsi superata.

Ciononostante, il dibattito restava in vita in forza delle diverse interpretazioni che venivano date in merito agli elementi costitutivi che delineavano la fattispecie di reato di infedele dichiarazione [Cassazione Penale, Sez. III n. 40272 del 7 ottobre 2015 (ud 1 ottobre 2015)].

Parte della dottrina e la stessa Amministrazione fiscale [Circolare dell’Agenzia delle entrate n. 154/E del 2000 e circola re della Guardia di Finanza n. 114000 del 2000] (e guardia di finanza) continuavano a sostenere che la rilevanza penale della violazione dell’art. 110, comma 7, TUIR si fondasse sull’assunto che l’indicazione di “elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo” e/o di “elementi passivi fittizi” richiamati nel testo della norma di cui all’art. 4 del D.Lgs 74/2000 [versione storica dell’art. 4, c1, D.Lgs. 74/2000: “Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi (..)”] equivalessero all’indicazione – rispettivamente – di elementi attivi di ammontare inferiore a quello imponibile ed anche di elementi passivi indeducibili [G.L. Soana, *I reati tributari*, Milano, 2009, pag. 164; E. Della Valle, “*Il Transfer Price nel sistema di imposizione sul reddito*”, in Riv. Dir. trib., n. 1/2009, pag. 169; M. Di Siena, *La nuova disciplina dei reati tributari: imposte dirette e IVA*, Milano, 2000, pag. 121 ss].

L’asprezza di tale interpretazione comportava la configurazione del reato di dichiarazione infedele ogniqualvolta il contribuente avesse indicato in dichiarazione componenti reddituali (derivanti da operazioni con parti correlate estere) non in linea con il valore normale, nonché l’immediata segnalazione alla procura della Repubblica laddove fossero state superate le soglie di punibilità fissate dall’art. 4 del D.Lgs 74/2000. [In tema di reati tributari, la disposizione transitoria di cui all’art. 1, comma quinto, D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, che prevede l’applicazione dell’art. 10-bis l. 27 luglio 2000, n. 212 anche alle condotte commesse anteriormente alla propria entrata in vigore solo se non sia ancora stato

notificato un atto impositivo, non impedisce di ritenere non più penalmente rilevanti le condotte fiscalmente elusive integranti mero abuso del diritto, per effetto del comma 13 del medesimo art. 10-bis, in quanto tale comma, realizzando una sostanziale “abolitio criminis”, deve operare retroattivamente senza condizioni].

Di diverso avviso altra parte della dottrina [D. Stevanato, *Ai fini del reato di dichiarazione infedele fittizio' non equivale a indeducibile*, in *Dialoghi Tributarî*, n. 3/2012, pag. 304; E. Musco, F. Ardito, *Diritto Penale Tributario*, Roma-Bologna, 2010, pagg. 163-164] la quale rivendicava l'irrelevanza penale delle violazioni in materia di *transfer pricing* ritenendo che il legislatore, con il riferimento agli “elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo” e agli “elementi passivi fittizi”, avesse voluto considerare rispettivamente gli elementi attivi di ammontare inferiore a quello realmente conseguito ovvero elementi passivi non realmente sostenuti.

2.3. La riforma del D.Lgs. 158/2015

Con la riforma del sistema sanzionatorio penale – tributario è entrata in vigore la fattispecie rivista del reato di dichiarazione infedele.

L'illecito è ad oggi così disciplinato “*Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:*

- a) *l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centocinquanta mila;*
- b) *l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro tre milioni”.*

Dalla lettura della nuova disposizione normativa, parrebbe che il legislatore abbia optato per un certo “alleggerimento” della fattispecie nonché per una formulazione più puntuale della stessa. Come evidente, infatti, le novità riguardano non solo l'innalzamento delle soglie quantitative di rilevanza penale della condotta, ma gli stessi elementi che la costituiscono. Viene, infatti, superata la vecchia formulazione che sin dalla prima stesura aveva sollevato dubbi e contestazioni, alimentando

le annose polemiche di cui si è detto. Come precisato dalla normativa di riforma, la parola “fittizi”, ovunque prevista, è stata sostituita dal diverso termine “inesistenti”, con la diretta conseguenza che gli elementi passivi indicati in dichiarazione idonei a configurare il reato in argomento non sono più quelli “fittizi” bensì quelli mai esistiti.

Per circoscrivere il rischio penale a carico del contribuente in fattispecie di carattere valutativo, quale la materia dei prezzi di trasferimento, sono stati introdotti nell’art. 4 ulteriori due nuovi commi. In particolare:

- il comma 1-*bis* a tenore del quale, ai fini della configurabilità del delitto di dichiarazione infedele, non si deve tener conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati indicati in bilancio o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell’esercizio di competenza, della non inerenza e della non deducibilità di elementi passivi reali;
- il comma 1-*ter* è stato invece stabilito che non danno comunque luogo a fatti punibili a titolo di dichiarazione infedele le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette e che degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie quantitative di rilevanza penale della condotta.

Dalla nuova formulazione normativa ne discende, dunque, che il reato di dichiarazione infedele non rileverà in caso di contestazioni in materia di *transfer pricing* aventi ad oggetto la mera rettifica di costi comunque esistenti, nonché nelle ipotesi in cui il contribuente abbia predisposto documentazione rilevante ai fini fiscali atta a descrivere i criteri a fondamento della determinazione della valutazione degli elementi attivi e passivi dichiarati.

In buona sostanza, a fronte delle recenti modifiche, la documentazione sui prezzi di trasferimento predisposta dal contribuente ai sensi dell’art. 26 D.L. n. 78/2010 rileva favorevolmente al fine di scongiurare la rilevanza penale della materia.

2.4. Abuso del diritto post riforma

Il Decreto 128/2015 ha introdotto il nuovo articolo 10-*bis* nello Statuto del contribuente (Legge 27 luglio 2000, n. 212) che, come identificato