

***L'antieconomicità delle scelte imprenditoriali nell'ambito del diritto penale tributario.
Brevi osservazioni¹.***

Premessa:

Considerato il tempo a disposizione, mi limiterò a richiamare in modo sintetico alcuni aspetti della complessa questione, sotto la prospettiva penalistica.

Tentando di sintetizzare il tema del seminario, si tratta di verificare se ed in che modo – nell'ambito degli accertamenti fiscali - la valutazione di antieconomicità delle scelte imprenditoriali possa riflettersi nel diritto penale.

Ad altri relatori è stato affidato il tema della possibilità dell'Agenzia delle Entrate di valutare l'antieconomicità a fini fiscali (che pure non mi sembra pacifica: Cass. Civ., V, 10/12/10 n. 24957)¹.

Antieconomicità e diritto penale tributario.

Rilevanza indiretta:

Il primo aspetto: sicuramente l'antieconomicità non assume di per sé valore sotto il profilo penale tributario. Le fattispecie incriminanti del d.l.vo 74/00 non richiamano questo concetto.

Essa assume peraltro un valore determinante sotto il profilo indiziario e quindi "probatorio".

Esempio: nell'ambito delle c.d. frodi carosello, la dimostrazione che le vendite della cartiera (*missing trader*) siano operate costantemente sottocosto, trova spiegazione solo nell'ottica della preordinata evasione iva.

Riflessi da art. 37-bis DPR 600/73:

La valutazione dell'economicità delle scelte imprenditoriali si è riverberata nella giurisprudenza penale indirettamente, sostanzialmente con riferimento all'art. 37-bis DPR 600/73, per il richiamo in esso contenuto agli atti, fatti e negozi "***privi di valide ragioni economiche***".

Un caso emblematico in Cass., III, 6/3/13 (dep. 3/5/13) n. 19100, Bova, ove si legge che "il Tribunale, con motivazione pertinente ed immune da vizi, ha ritenuto che l'indagato avesse abusato del diritto di costituire una società. Tale costituzione era infatti avvenuta senza che vi fosse alcuna apprezzabile ragione economica, al solo scopo di conseguire vantaggi fiscali". (rinvio).

Abuso del diritto ed elusione fiscale:

Il tema si lega quindi nella pratica alle problematiche dell'abuso del diritto e della rilevanza penale dell'elusione fiscale laddove inquadrabile nelle fattispecie di cui agli artt. 4 e 5 d.l.vo 74/00 (Cass., II, 22/11/11 n. 7739/12 Gabbana ed altri).

¹ Le sentenze citate senza altra specificazione (Cass.), si riferiscono alle sezioni penali della Cassazione. Se si tratta di decisioni delle sezioni civili verrà indicato esplicitamente (Cass. Civ.).

[Lascio aperto il dibattito sulla riconducibilità dell'antieconomicità nell'ambito dell'abuso del diritto

TESI A): antieconomicità nell'ambito dell'abuso del diritto;

B): no perché: **Antieconomicità riguarda evasione**
Abuso del diritto riguarda elusione

così già passo in avanti vs. rilevanza penale per antieconomicità...]

L'esistenza di un **generale principio antielusivo**² è stata autorevolmente riconosciuta da Cass., S.U. Civili, 23/12/08 n. 30055, che lo ha:

- ancorato all'art. **53 Cost.**
- e lo ha ritenuto conforme al principio di riserva di legge in materia tributaria (art. **23 Cost.**) *“non traducendosi nell'imposizione di obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali. Esso comporta l'inopponibilità del negozio all'amministrazione finanziaria, per ogni profilo di indebito vantaggio tributario che il contribuente pretenda di fa discendere dall'operazione elusiva...”*.

In proposito – ed in linea – viene in rilievo con riferimento all'art. 37 bis DPR 600/73 Cass. Civ., V, 8/4/09 n. 8487 secondo cui:

“In definitiva, la norma di contrasto all'elusione non ha come finalità quella di penalizzare il contribuente che non ha commesso alcuna violazione, bensì quella di garantire uguaglianza del trattamento fiscale”.

- ❖ *“... se la Corte approda a questo arresto per il diritto tributario, a fortiori dovrebbe concludere nello stesso senso con riguardo alla materia penale...(GM FLICK, Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?, in Giur. Comm., 2011, p. 465)*
- ❖ Richiamo a giurisprudenza della Corte di Giustizia della Comunità Europea:
proc. Halifax – sent. 21/2/06 (C-255/02)
(93) la **constatazione di un comportamento abusivo non deve condurre a una sanzione**, per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco, **bensì e semplicemente a un obbligo di rimborso** di parte o di tutte le indebite detrazioni dell'IVA assolta a monte.³

² Tale principio *“preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici”* (Cass., SU Civ. 23/12/08).

“Sotto il nome di 'abuso del diritto' sono sussunte tematiche di varia natura il cui massimo comune denominatore consiste nel compimento di fatti secundum ius e tuttavia assistiti da finalità che contrastano con lo spirito della legge”, così FLICK G.M., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, in Giur. Comm., 2011, p. 465.

³ Argomento superato da Cass., II, 22/11/11 n. 7739/12, Gabbana: *“ma la portata di tale affermazione non può avere carattere generale, valevole per tutte le contestazioni facenti leva sul carattere abusivo dei comportamenti del contribuente, deve invece, essere letta come la semplice specificazione nel caso concreto all'esame della Corte di Giustizia UE delle obiettive condizioni di incertezza derivanti dall'innovativa applicazione nel settore fiscale del divieto (Relazione dott. Bertolini - pag. 2 di 9)*

La tesi della rilevanza penale dell'elusione fiscale si fonda – in particolare per l'ipotesi di cui all'**art. 4** d.l.vo 74/00 – su:

- a) Concezione tributaristica della “fittizietà” degli elementi passivi: i costi che sebbene sopportati non siano riconosciuti dalla normativa fiscale (ad es. perché non inerenti)⁴;

In contrasto alla concezione autonomistica:

- il principio di autonomia fra ordinamento penale e tributario non consente l'applicazione automatica della disciplina fiscale in ambito penale;
- comunque, il termine fittizio, nella sua accezione lessicale, è sinonimo di finto, simulato, immaginario, falso;
- il diritto penale ha carattere strettamente realistico e va quindi preferito il dato sostanziale piuttosto che quello formale;
- la punibilità è circoscritta dal dolo di evasione.

- b) con rilevanza quindi dell'art. 37-bis DPR 600/73 (di natura sanzionatoria)

In contrasto alla tesi che attribuisce all'art. 37-bis solo un carattere procedimentale di disconoscimento delle operazioni.

Peraltro: aderendo alla tesi della natura sanzionatoria dell'art. 37-bis DPR 600/73, la fattispecie penale sarebbe esclusa dall'art. 19 d.l.vo 74/00 (Principio di specialità).

- c) nozione ampia dell'imposta evasa nell'art. 1 lett. f) d.l.vo 74/00 che può ricomprendere l'imposta elusa come differenza fra imposta effettivamente dovuta (sulla base della operazione alternativa elusa) e imposta dichiarata (quella auto liquidata dal contribuente sull'operazione elusiva).

In contrasto alla tesi per cui l'imposta elusa non è “dovuta” ma semplicemente “pretesa” dal fisco in sede di controllo.

- d) la norma dell'art. 16 d.l.vo 74/00 (adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive): se non chiedi interpello sei in malafede e punibile;

In contrasto:

In passato i tributaristi (dottrina e giurisprudenza) incentravano attenzione su difficile discriminare fra evasione (illecita) ed elusione (lecita).

Con art. 16 legislatore non voleva escludere la rilevanza penale dell'elusione ma delle condotte propriamente evasive che si fossero conformate al parere. Parallelo con C.Cost. 364/88 che esclude colpevolezza se non è rimproverabile sul piano soggettivo.

comunitario di abuso del diritto, come regola generale che prescinde dalla individuazione di specifiche e tassative fattispecie”.

⁴ Sul concetto di fittizietà si veda in particolare Cass., III, 27/6/13 n. 42151, Bonetti, rv 257053, che, intervenendo su impugnazione di sequestro preventivo, ha ritenuto integrato il delitto dell'art. 4 d.l.vo 74/00 per l'indicazione in dichiarazione di investimenti in macchinari o apparecchiatura idonee a godere delle agevolazioni della c.d. Tremonti-ter (d.l. 78/09), effettuati invece in epoca antecedente al periodo di applicazione dell'agevolazione. “*La soluzione interpretativa adottata dal Tribunale risulta pienamente coerente anche [con] la definizione di ‘elementi passivi fittizi’ condivisa dalla difesa, secondo cui questi consistono in costi effettivamente non sostenuti o sostenuti in maniera inferiore a quella indicata. Il Tribunale ha, infatti, evidenziato che gli investimenti indicati dall'indagato non sono stati sostenuti nel periodo di applicazione dell'agevolazione, ma in realtà in un periodo precedente e, dunque, sono stati falsamente indicati quali elementi idonei a diminuire il reddito imponibile. [...]*”

“[...] A nulla rileva, sul punto, il fatto che l'indicazione dell'investimento come effettuato nel periodo di applicazione dell'agevolazione alla riga RF50 del modello unico sia stata palese, perché proprio attraverso tale palese indicazione il reato ha avuto il suo compimento, consistendo la fittizietà dell'indicazione dell'elemento passivo proprio nella falsa attribuzione dell'investimento in questione a tale periodo” (Così in motivaz. Cass., III, 27/6/13 cit.).

(Relazione dott. Bertolini - pag. 3 di 9)

Per autonomia delle decisioni, giudice penale potrebbe punire comportamenti ritenuti leciti da organi consultivi tributari.
Questo spiegherebbe collocazione di art. 16 nell'ambito di d.l.vo 74/00 che si occupa di condotte penalmente rilevanti.

- e) ritenendo l'elusione *species* del *genus* evasione superando così la limitazione del dolo specifico.

In contrasto:

A fini penali evasione ed elusione restano distinti.

- f) Valorizzando l'art. 7 d.l.vo 74/00 che dichiara non punibili:

- Le rilevazioni nelle scritture contabili e in bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile;
- Le rilevazioni e le valutazioni estimative che si basano su criteri indicati in bilancio.

Legislatore dà così per scontato il carattere fittizio dei costi non deducibili anche per la sola violazione del principio di competenza o di altri criteri valutativi in tema di reddito. Infatti il legislatore ne deve dichiarare espressamente la non punibilità.

(se le violazioni dei criteri di competenza fossero state di per sé irrilevanti, non vi sarebbe stato bisogno di escluderle espressamente).

In contrasto:

Difetto di competenza ed elusione si pongono su piani diversi.

Le violazioni della competenza discendono da specifiche disposizioni che impongono specifici doveri.

L'elusione discende da regole generali e non configura un illecito.

Inoltre le valutazioni sono state prese in considerazione dal legislatore quale possibile elemento costitutivo delle fattispecie in cui ricorre la frode o il mendacio.

Qui a maggior ragione: se legislatore esclude rilevanza penale delle valutazioni espresse sulla base criteri esplicitati, *a fortiori*, dovrebbe essere lecita l'elusione, che è condotta operata allo scoperto.

Altre analisi più complesse per escludere la rilevanza penale dell'elusione distinguono:

- I) **Casi rientranti in specifiche norme tributarie con univoca ed unica "ratio" antielusiva** (es. *dividend washing*: art. 109 dPR 917/86 (tuir); *transfer price*: art. 110 c. 7 DPR 22/12/1986 n. 917 (TUIR) e, per il richiamo del comma 2 dello stesso articolo, art. 9 c. 3 TUIR. Circolari Ministero finanze n. 32/9/2267 del 22/9/80 e n. 42/12/1587 del 12/12/81. Di recente art. 26 d.l. n. 78/10 che ha modificato l'art. 1 d.l.vo 18/12/97 n. 471, aggiungendovi il comma 2-ter).

Disposizioni a carattere marcatamente presuntivo.

Se tali norme non fanno nascere obblighi in capo al contribuente e quindi non fanno sorgere illeciti tributari, a maggior ragione non possono fondare responsabilità penali.

Se invece si ritiene che tali norme configurino illeciti tributari, allora possibili riflessi indiretti su art. 4 d.l.vo 74/00.

II) **Casi rientranti nell'art. 37-bis DPR 600/73.**

Se escludiamo che art. 37-bis configuri illeciti tributari, a maggior ragione non potrà fondare illeciti penali.

Altrimenti

- poiché in questo caso il legislatore richiede di verificare la mancaza di valide ragioni economiche (non richieste per i casi sub I), dovrebbe trattarsi di condotte in cui la presunzione di elusione è meno forte.
 - Problematico affidare al giudice penale l'indagine sulla validità di tali ragioni economiche.
 - Problematica estensione se art. 37-bis diviene (come da giurisprudenza) clausola generale di derivazione costituzionale (art. 53 Cost), per cui l'ipotesi di reato si dilata sulla base del giudizio di economicità della condotta operata in sede penale.
Conflitto con tassatività di art. 25 Cost.

La Giurisprudenza penale:

CONTRARIA:

- Cass., V, 18/8/06, Romanazzi, n. 23730/06;

Complessa bancarotta:

l'operazione oggetto del processo, per quanto articolata in passaggi complessi e, per quanto possa lasciare il convincimento di artificiosità, non è assolutamente censurabile in termini di simulazione. Al più potrebbe ritenersi strutturata come negozio in frode alla legge fiscale, raggiungendo il risultato di sottrarre alla tassazione la plusvalenza derivante dalla cessione di bene immobile avente valore fiscale pari al prezzo di costo. Condotta che esula dalla contestazione e che non assume (trattandosi di elusione) interesse a fine penale. Del resto questa prassi è stata diffusamente praticata all'epoca dei fatti, in vista dell'introduzione di norme antielusive (la cui violazione, peraltro, in linea di principio, non comporta conseguenze di ordine penale).

- Cass., III, 26/11/08, Rusca, n. 14486/09:

evasione IVA all'importazione (art. 70 DPR 633/72) [contrabbando doganale ex art. 292 DPR 43/73).

Lo strumento dell'abuso del diritto costituisce un vero e proprio meccanismo presuntivo che consente all'amministrazione finanziaria di disconoscere operazioni per il solo fatto che la loro forma giuridica non corrisponde ad un'effettiva realtà economica, ponendo la prova di tale realtà a carico del contribuente.

D'altra parte, come bene chiarito nella sentenza n. 25374/08 (sez. V, Trib 21/5/08) è necessario "porre precisi limiti all'operatività dello strumento dell'abuso del diritto avvertendosi che, quando un'operazione può avere anche una diversa giustificazione economica, il principio non opera in quanto, diversamente, verrebbe attribuito al giudice nazionale un eccessivo potere discrezionale che consentirebbe un inammissibile sindacato sull'esercizio della libera impresa".

- Cass., V, 16/1/13, Mainardi ed altri, n. 36859/13:

organizzate operazioni di dividend washing; management fees; finanziamenti a favore di clienti del gruppo.

Ammettendo l'effettività delle operazioni, con utili concretamente prodotti e che gli interessati decidano di allocare laddove risulti loro più conveniente sul piano fiscale, ci si troverà al cospetto di atti giuridici aggredibili – o meglio non opponibili all'Amministrazione finanziaria – in sede tributaria (...) ma non in quella penale.

Uno spazio di intervento per il giudice penale, secondo i più recenti approdi della giurisprudenza di legittimità abbondantemente richiamati negli odierni scritti difensivi, vi sarebbe solamente in presenza di una specifica disposizione antielusiva, la più significativa delle quali è contemplata dall'art. 37-bis dPR n. 600 del 1973...

Per potersi parlare di abuso del diritto, o di elusione, occorre che l'atto cui si abbia riguardo costituisca esercizio delle facoltà connesse ad una situazione giuridica della quale l'autore sia titolare, pur volendo egli destinare l'uso di quei poteri a scopi diversi da quelli per cui gli siano stati attribuiti: uso che, come ricordato, in materia tributaria viene a consistere nel compimento di operazioni conformi ai modelli previsti dalla legge, ma strumentali solo ad ottenere un risparmio fiscale.

Come detto, in tale ambito la rilevanza penale della condotta appare difficilmente configurabile, per la necessità del doveroso rispetto del principio costituzionale di stretta legalità e del suo immediato corollario, che impone la tassatività delle fattispecie incriminatrici: è evidente infatti che non esiste una norma da cui ricavare una immediata equiparazione dell'elusione all'evasione, categorie concettuali che vengono ancora distinte in interventi legislativi recenti, seppure ispirati da una logica di comune intervento nei confronti di entrambe (si pensi all'art. 35 del d.l. 4/7/06 n. 223, dedicato a "misure di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale", ovvero all'art. 24 del d.l. 6/7/11 n. 98 che al comma 29 detta regole peculiari "ai fini di contrastare la diffusione del gioco irregolare ed illegale, l'evasione, l'elusione fiscale e il riciclaggio nel settore del gioco").

Estendere pertanto all'elusione le sanzioni penali espressamente previste per l'evasione tributaria è tutt'altro che automatico, soprattutto alla luce delle modifiche introdotte con il d.l.vo n. 74 del 2000 alla disciplina del diritto penale tributario, espressive di una opzione in chiave offensiva ben più avanzata rispetto a quella desumibile dalla formulazione delle ipotesi di reato già contemplate – talora in termini di illecito contravvenzionale – dalla legge n. 516 del 1982. Il principio di legalità implica, del resto, che il giudice penale non possa limitarsi a prendere atto dell'esistenza di una specifica disposizione antielusiva, ma debba piuttosto ricavare dall'ordinamento previsioni sanzionatorie che vadano oltre il mero divieto per il contribuente di perseguire vantaggi fiscali indebiti: ciò perché all'abuso del diritto la disposizione antielusiva consente di contrapporre il disconoscimento delle conseguenze dei negozi adottati (la ricordata inopponibilità degli stessi all'Amministrazione finanziaria), non già sanzioni diverse ed ulteriori.

In altre parole, per aversi sanzioni penali occorrono previsioni esplicite, indicative della volontà del legislatore di apprestare – dinnanzi alla ipotizzata violazione di qualsivoglia norma, tributaria o meno – la tutela di maggior rigore: non a caso, è lo stesso d.l.vo n. 74 del 2000, all'art. 19, a statuire che "quando uno steso fatto è punito da una delle disposizioni del Titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale" (e sarebbe allora ragionevole riconoscere carattere di specialità ad una disposizione antielusiva ad hoc, che escluda o quanto meno non contempli la comminatoria di sanzioni penali, rispetto alle norme di cui ai precedenti artt. 2, 4 o 8).

FAVOREVOLE:

- Cass., II, 22/11/12 n. 7739/12, Gabbana ed altri:
cessione del marchio ed esterovestizione.
v. argomenti già esposti (oltre a richiamo ad art. 54 Carta Diritti fondamentali Unione Europea; art. 17 Conv. Europea Diritti dell'Uomo).
“Non qualunque condotta elusiva ai fini fiscali può assumere rilevanza penale, ma solo quella che corrisponde ad una specifica ipotesi di elusione espressamente prevista dalla legge”.⁵
- Cass., III, 6/3/13 n. 19100/13, Bova:
costituzione di società non necessaria
Riprende sostanzialmente il precedente Gabbana ma rilevante per l'analisi delle motivazioni economiche della scelta imprenditoriale.
“Il Tribunale, con motivazione pertinente ed immune da vizi, ha ritenuto che l'indagato avesse abusato del diritto di costituire una società. Tale costituzione era infatti avvenuta senza che vi fosse alcuna apprezzabile ragione economica, al solo scopo di conseguire vantaggi fiscali.
...ha evidenziato che non era dato comprendere la differenza intercorrente ‘tra attività che il Bova ha svolto di fatto da solo, ma sotto la schermatura societaria, e quella che egli avrebbe potuto svolgere sempre da solo, assumendo direttamente alle sue dipendenze (invece che alle dipendenze della società SAMMARCO srl) le segretarie necessarie per fissare appuntamenti, selezionare le chiamate, inviare mail...’”.⁶
- Cass., V, 23/5/13 (dep. 24/2/14) n. 8797/14, Boccia ed altri:
dividend washing (?) nella vicenda bancarotta DEIULEMAR spa
Riprende precedenti.
Non richiama disciplina specifica su *dividend washing*.
- Cass., III, 20/3/14 (dep. 3/4/14) n. 15186/14, Traverso:
(ipotesi di contrabbando: 292 dPR 43/73: immissione in consumo in Italia di velivolo di produzione USA con sottrazione all'iva di importazione):
vigorosa su limitazione del concetto di abuso del diritto ma finisce per rinviare anche a norma antielusiva tributaria

⁵ Trib. Milano sent. 19/6/13 dep. 17/9/13 n. 7777/13 nel proc. Gabbana ed altri è stato escluso art. 4 d.l.vo 74/00 perché (a prescindere da valutazioni sulla congruità del prezzo) la cessione del marchio esula dall'art. 37-bis DPR 600/73; pronunciata condanna per art. 5 d.l.vo 74/00 per l'esterovestizione (per l'omessa presentazione della dichiarazione in Italia).

⁶ L'ordinanza del Tribunale del Riesame all'origine del ricorso aveva approfondito l'insussistenza di valide ragioni economiche per la costituzione della società. Fra l'altro, si osservava che “in sintesi, si tratta, a ben vedere del normale rapporto che si instaura tra l'artista ed il proprio agente, ma con una percentuale di provvigione fuori da qualsiasi parametro di normalità [40% dei compensi], posto che nessun artista accetterebbe mai di corrispondere la metà (o quasi) dei propri guadagni al proprio agente”.

“... emergeva all'evidenza che unico vero scopo della costituzione della SANMARCO e del patto che vedeva in favore di tale società la corresponsione di una sì incredibilmente elevata percentuale degli incassi del Bova, era quella di ridurre davanti al fisco la base imponibile di quest'ultimo, con chiara finalità d'elusione d'imposta”.

La vicenda è di nuovo all'esame del Tribunale del Riesame dopo Cass., IV, 30/1/14 n. 7615/14, che ha evidenziato che non si è tenuto conto del superamento delle soglie di punibilità alla luce dei provvedimenti dell'amministrazione finanziaria che avevano ridefinito gli importi recuperati a tassazione per importi inferiori a quelli contestati dalla Guardia di Finanza.

Nella motivazione si parla dell'abuso del diritto come di "passepertout ermeneutico" che in sede penale deve essere ridimensionato in ossequio al principio di riserva assoluta di legge e tassatività.

"L'abuso di un diritto come fonte di illecito penale, nel caso in esame, non può quindi fondarsi sulla base di una composizione logica di elementi sistemici effettuata dall'interprete, bensì occorre che trovi specifico sostegno in una norma penale oppure in una norma antielusiva tributaria".

Occorre quindi che la condotta elusiva dell'imposizione fiscale si agganci ad una norma specifica

"... una norma che precisamente individui, senza alcuno spazio identificativo rimesso all'interprete, la condotta criminosa che, sul piano amministrativo tributario, coincide anche con una condotta elusiva"

Occorre... una norma specifica che confini lo spazio d'esercizio del diritto in questione e che sia appunto incompatibile con un esercizio finalizzato esclusivamente al vantaggio fiscale".

Ricorda tale decisione che l'art. 25 c. 2 Cost. vuole evitare che – "... in contrasto col principio della divisione dei poteri manifestato dalla riserva assoluta di legge in campo penale – 'il giudice assuma un ruolo creativo, individuando, in luogo del legislatore, i confini tra lecito e illecito', nonché a garantire la libera autodeterminazione individuale, permettendo al destinatario della norma penale di apprezzare a priori le conseguenze giuridiche della sua condotta".

Poi peraltro, questa sentenza cita espressamente i precedenti (Buzi, Bova, Gabbana, Della Gatta), che richiamano l'art. 37-bis DPR 600/73, con le connesse valutazioni sulla assenza di valide ragioni economiche.

- ❖ C'è da chiedersi **se la valutazione dell'antieconomicità delle scelte imprenditoriali da parte giudice penale sia compatibile con l'invocata esigenza di escludere spazi di discrezionalità dell'interprete (la tassatività).**

Analizzando altri casi concreti:

Non ho trovato riferimenti in giurisprudenza penale agli artt. 9 e 110 TUIR (l. 917/86) che pure riconoscono al fisco un sindacato di adeguatezza dei costi sostenuti dal contribuente (per Bova richiamano sempre art. 37-bis DPR 600/73).

Per il transfer price (o transfer pricing), ossia la pratica mediante la quale, attraverso la cessione di beni o prestazioni di servizi fra società del medesimo gruppo situate in stati diversi, operate a prezzi differenti da quelli di mercato, si realizza un trasferimento di quote di reddito da una società del gruppo ad un'altra, destinataria di un regime fiscale generalmente più favorevole.

Tale pratica è disciplinata sia a livello nazionale⁷ che internazionale⁸ al fine di limitare la discrezionalità delle imprese e tentare una disciplina unitaria del fenomeno internazionale.

⁷ Art. 110 c. 7 DPR 22/12/1986 n. 917 (TUIR) e, per il richiamo del comma 2 dello stesso articolo, art. 9 c. 3 TUIR. Circolari Ministero finanze n. 32/9/2267 del 22/9/80 e n. 42/12/1587 del 12/12/81. Di recente art. 26 d.l. n. 78/10 che ha modificato l'art. 1 d.l.vo 18/12/97 n. 471, aggiungendovi il comma 2-ter.

(Relazione dott. Bertolini - pag. 8 di 9)

Se si riscontra, il rispetto della normativa di settore, avendo la verificata chiaramente indicato i criteri applicati per le variazioni, e senza accertare occultamento di dati oggettivi da parte della società verificata o falsità nella documentazione non sarebbero configurabili gli artt. 2 e 3 d.l.vo 74/00.

Resterebbe l'ipotesi dell'art. 4 d.l.vo 74/00⁹ che tuttavia non sembra ricorrere nelle ipotesi di corretto *transfer price*, sia perché mancherebbe il dolo di evasione sia per l'applicabilità dell'art. 7 d.l.vo 74/00¹⁰.

In giurisprudenza, non ho rinvenuto decisioni di legittimità.

Vengono in rilievo le sentenze di merito secondo cui "non sussistono estremi del reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 d.l.vo 10/3/00 n. 74 nel caso di indicazione di prezzi di vendita di beni da società controllante a società controllata beneficiaria di un regime agevolato ai fini delle imposte dirette, con applicazione di un prezzo di ricarico inferiore a quello praticato nei confronti dei clienti terzi" (Trib. Milano, 21/9/06, in Riv. Dir. Trib. 2008, 11, p. 140).

Nello stesso senso si è stabilito che "non sussistono estremi del reato di dichiarazione infedele di cui all'art.4 d.l.vo 10/3/00 n. 74 nel caso di contestazione, da parte dei verificatori, degli elementi negativi derivanti dalle note di variazione" (Trib. Pinerolo, 5/4/08, in Riv. Dir. Trib. cit.).

Roma 15/4/14

Dott. Giovanni B.Bertolini

ⁱ Appunti per il Seminario su "Antieconomicità delle scelte imprenditoriali e accertamenti fiscali" organizzato dall'Ordine dei Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma il 15/4/14.

⁸ Art. 9 c. 1 Modello di Convenzione OCSE; Rapporti OCSE (*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2010; *Transfer Pricing for Multinational Enterprises*, 1997; *Transfer Pricing and Multinational Enterprises : Three Taxation Issues*, 1984).

⁹ Fra gli altri, conducono il *transfer price* all'art. 4: CARACCIOLI Ivo, *Sull'inesistenza di reato di fronte alla contestazione del transfer pricing nei rapporti internazionali e dei prezzi di vendita in operazioni infragruppo*, in Riv. Dir. Trib. 2008, 11, p. 141; GIUA Massimiliano, *Transfer Pricing: gli aspetti penali nelle transazioni tra società collegate*, in www.diritto.it.

¹⁰ "... si ritiene mancante il 'dolo di evasione', e quindi la non punibilità, allorché gli amministratori si siano curati di spiegare nelle note integrative stesse, sia pure con esposizioni di tipo sintetico e riassuntivo, i metodi valutativi adottati, in tal modo 'mettendo nelle mani' dei verificatori tutti gli elementi per ricostruire le valutazioni medesime, e quindi nulla nascondere di rilevante in merito a tali procedure" (CARACCIOLI Ivo, *Sull'inesistenza di reato...* cit.).

(Relazione dott. Bertolini - pag. 9 di 9)