

Avv. Fabio Cagnola - *Studio Legale Bana*

1. Il dolo specifico di evasione nei rilievi in materia di *Transfer Pricing*

Torino 24 gennaio 2014

- Il dolo specifico ed il dolo intenzionale.
- Il contenuto del dolo di evasione: consapevolezza e volontà di tenere la condotta descritta dalla norma al fine di sottrarre al Fisco materia imponibile.
- Casi in cui il dolo è “in re ipsa” : ad es. deduzione di un costo manifestamente indeducibile. Più delicato quando invece si applicano criteri di valutazione di un componente di reddito, perché il soggetto agente –che non è necessariamente un esperto in materia fiscale – deve fare riferimento a parametri di valutazione di natura squisitamente tecnica.
- E' la scelta di questi parametri a costituire il “banco di prova” del dolo: il soggetto dovrà dimostrare (i) di essersi affidato a **ESPERTI COMPETENTI** e (ii) di aver giudicato il loro lavoro (per quanto possibile alla luce delle proprie competenze) **IDONEO**. E' importante, in particolare, che lo studio di *Transfer Pricing* indichi in modo **CHIARO** i criteri seguiti e che questi appaiano **RAGIONEVOLI**.

Incidenza ai fini della valutazione di sussistenza del dolo della predisposizione della documentazione idonea in materia di Transfer Pricing (ex art. 26 D.L. 78/ 10):

- Se viene riconosciuta la *penalty protection*: non esiste una norma penale specifica, ma
 - Possibilità di estendere per analogia l'esimente di cui all'art. 7 d.lgs. 74/ 2000 (indicazione dei criteri in bilancio);
 - Sussidiarietà della sanzione penale (rispetto a quella amministrativa);
 - La *disclosure* e la trasparenza sono sintomi di assenza di dolo.
- Se la *penalty protection* viene negata solo per ragioni formali (ad es. mancata comunicazione del possesso della documentazione), la trasparenza può essere un sintomo dell'assenza di dolo.
- Se la *penalty protection* viene negata per carenze sostanziali della documentazione, la predisposizione della stessa potrebbe essere giudicata come una condotta dolosa, finalizzata a mostrare una finta volontà di trasparenza verso l'Amministrazione Finanziaria.
- Se la documentazione non viene predisposta, non è possibile ricavarne un sintomo di sussistenza del dolo (né di assenza dello stesso).

Avv. Fabio Cagnola - *Studio Legale Bana*

2. Riflessi delle procedure APA e MAP sull'aspetto soggettivo del reato

Torino 24 gennaio 2014

L'Art. 16 d.lgs. 74/ 2000 prevede un'esimente legata al c.d. interpello speciale (art. 21 l. 413/ 91). Per le altre procedure che prevedono una consultazione preventiva dell'Amministrazione Finanziaria (come l'APA) non è prevista una esimente penale specifica, ma sono ipotizzabili diverse soluzioni:

- Estensione analogica dell'art. 16: non contrasta con l'art. 14 Preleggi in quanto non è una norma penale –nel senso di norma incriminatrice –e non è norma eccezionale - in quanto riflette il generale principio di affidamento nel parere dell'autorità;
- Scriminante dell'esercizio di un diritto (art. 51 c.p.): al contribuente che ha espletato una procedura APA viene riconosciuto il diritto di applicare i criteri concordati con l'Amministrazione Finanziaria;
- Scriminante del consenso dell'avente diritto (art. 50 c.p.): l'Amministrazione Finanziaria (possibile parte lesa del reato fiscale) con l'APA acconsente alla lesione del proprio diritto da parte del contribuente (il diritto è disponibile solo nei limiti in cui è consentito il *ruling*);
- Assenza di dolo: il contribuente è convinto di agire correttamente, essendosi adeguato al parere dell'Amministrazione Finanziaria.

Le procedure che prevedono l'intervento dell'Amministrazione Finanziaria solo in seguito al sorgere della contestazione fiscale (come la MAP), hanno meno incidenza sul sussistere del reato.

In merito occorre distinguere le diverse ipotesi:

- se la MAP è stata introdotta ma si conclude solo dopo il procedimento penale: è utile solo a rafforzare la tesi della buona fede;
- se si conclude una MAP su posizioni molto distanti dalle pretese accertative dell'Amministrazione Fiscale italiana prima della conclusione del procedimento penale: rafforza moltissimo gli argomenti di difesa del contribuente nel merito delle contestazioni fiscali (anche se non è vincolante nel procedimento penale);
- se si conclude una MAP su posizioni molto vicine alle pretese accertative dell'Amministrazione Fiscale italiana prima della conclusione del procedimento penale: rende molto più difficile la difesa nel merito delle contestazioni fiscali.

Avv. Fabio Cagnola - *Studio Legale Bana*

3. L'esimente connessa all'informativa di bilancio

Torino 24 gennaio 2014

- Art. 7, comma 1, d.lgs. 74/ 2000: “*Non danno luogo a fatti punibili a norma degli articoli 3 e 4 (...) le rilevazioni e le valutazioni estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio*”.
- Critica: la norma si riferisce alla nota integrativa, che però ha un contenuto civilistico, non fiscale.
- Adattamento della norma all’ambito del Transfer Pricing: cosa indicare nella nota integrativa?
 - Tesi restrittiva: indicazione dei soli criteri applicativi dei metodi di *Transfer Pricing* adottati (pericolo insufficienza);
 - Tesi estensiva: indicazione di tutte le informazioni di dettaglio e numeriche relative alle *policies* di Transfer Pricing adottate (pericolo rivelazione segreti aziendali);
 - Tesi intermedia: indicazione dei criteri applicativi dei metodi di *Transfer Pricing* adottati e di alcune informazioni di dettaglio e numeriche.

Soluzione razionale, alla luce anche dell' art. 26 D.L. 78/ 10:

- Guardare alla *ratio* dell' art. 7, che è quella di non punire il contribuente che sia stato trasparente;
- Trattandosi di reati tributari, la trasparenza va valutata in relazione al livello di *disclosure* tenuto con l' Amministrazione Finanziaria;
- Occorre dunque subito specificare che è stata istituita la documentazione prescritta dall' art. 26 D.L. 78/ 10;
- Occorre poi indicare il metodo seguito e le informazioni di dettaglio che è possibile fornire;
- Per tutte le ulteriori informazioni di dettaglio, si fa riferimento alla documentazione predisposta ex art. 26 D.L. 78/ 10.