

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO  
**Avv. ANGELA MONTI**

Avv. Angela Monti

Avv. Annamaria Mugnolo  
Avv. Chiara De Leito  
Avv. Davide Scaglione

Milano 20123 • P.za Virgilio 4  
Tel. +39.02.48024371-2-3 R.A.  
Fax +39.02.48024374

Lugano 6900 • Via Cattori 5/A  
Tel. +41.919605270  
Fax +41.919605279

Torino 10137 • Via G. Reni 213/22  
Tel. +39.011.5709787  
Fax +39.1786021221

[www.studiotributariomonti.it](http://www.studiotributariomonti.it)  
[info@studiotributariomonti.it](mailto:info@studiotributariomonti.it)

Milano, 9 dicembre 2010

**Efficacia per gli anni pregressi della documentazione relativa ai prezzi di  
trasferimento intercompany (art. 26 d.l. 31 maggio 2010 n. 78)**

Molto si sta scrivendo da parte degli esperti di *transfer pricing* in merito alla documentazione idonea per accedere al regime di cui all'art. 1, comma 2-ter, D.lgs. 471/1997, come dettagliatamente indicata nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 settembre 2010.

Ci permettiamo di svolgere alcune osservazioni con riguardo all'effettiva efficacia della documentazione in questione ai fini della esclusione delle sanzioni amministrative e penali.

Va da subito chiarito che la norma nulla dice a proposito delle sanzioni penali.

Tuttavia, come vedremo, la *ratio* della esclusione delle sanzioni amministrative sta nella circostanza che la predisposizione della documentazione, se completa e coerente, esclude la sussistenza di alcun aspetto di intenzionalità nel comportamento.

Tale circostanze dovrebbe comportare, come logica conseguenza, anche l'esclusione della imputabilità ai fini penali di chi abbia sottoscritto le annuali dichiarazioni dei redditi.

Un raffronto anche superficiale con analoghe discipline, anche di Paesi comunitari, evidenzia subito come il *Masterfile* e la *Documentazione Nazionale* non siano solo caratterizzati dall'espressione numerica dell'analisi funzionale condotta per l'adesione all'uno o all'altro metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento intercompany, ma anche dal corredo di detta rappresentazione numerica con esplicazioni verbali che illustrino le ragioni della scelta operata dal gruppo.

Sotto il profilo della interpretazione ed applicazione delle norme non si tratta di una differenza di poco conto.

Dall'esame del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate è dato infatti desumere che l'Amministrazione finanziaria opererà una valutazione in merito alla completezza, alla conformità sostanziale e non meramente formale, ed alla corrispondenza al vero della documentazione predisposta dal contribuente.

Come è agevole comprendere, si tratta di giudizi di valore ("la completezza", "la coerenza" ecc) suscettibili di interpretazioni diverse che potranno dare adito proprio a quei contenziosi che la norma intendeva evitare (non c'è dubbio, infatti, che la disapplicazione delle sanzioni si pone come un elemento persuasivo assai efficace per indurre le multinazionali ad "arrendersi" al pagamento di una maggiore imposta tanto più quanto riescano a "negoziare" ancora con l'autorità fiscale del Paese in cui ha sede la Casa Madre l'almeno parziale riconoscimento della deducibilità di quanto recuperato in termini di imponibile dall'autorità italiana).

Riteniamo che la *ratio* della disapplicazione delle sanzioni (fermo restando il recupero della maggiore imposta) stia nella considerazione che una documentazione completa e coerente esclude l'elemento soggettivo dell'illecito amministrativo (dolo o colpa) di cui all'art. 5 d.lgs. 472/1997.

Ciò comporta la necessità che l'esplicazione verbale della scelta adottata tenga conto di tale *ratio*, di talché dovrà essere prestata particolare attenzione alla descrizione delle ragioni che hanno condotto in concreto alla scelta del criterio di determinazione dei prezzi intercompany adottato, posto che l'Agenzia delle Entrate – contrariamente alle recenti Direttive OCSE - pone i differenti criteri in un rapporto di subordinazione.

Certamente, sarebbe stata opportuna una espressa previsione volta ad escludere in radice la potenziale rilevanza penale della fattispecie di cui si discute, dal momento che una documentazione che l'Agenzia avrà ritenuto completa e coerente potrà difficilmente corroborare una contestazione penale rispetto al reato di dichiarazione infedele.

Del resto, tale scelta, potrebbe non essere criticata nella misura in cui possa ritenersi espressione della presa d'atto del legislatore che la maggior parte dei procedimenti viene archiviato per insussistenza, quantomeno, del dolo di evasione.

Cordiali saluti

Avv. Angela Monti

