



Poteri di indagine e controlli dell'Amministrazione finanziaria in materia di *transfer pricing*

di Claudio Melillo e Iginò Mottola^(*)

Le disposizioni in materia di prezzi di trasferimento infragruppo previste nel nostro ordinamento appaiono poco chiare e difficili da applicare, anche in considerazione del fatto che non esiste una prassi aggiornata, né un orientamento giurisprudenziale consolidato.

Spesso, dunque, le attività ispettive risultano alquanto complesse e si concludono con valutazioni contrapposte rispetto a quelle rappresentate dal contribuente, il quale, non di rado, intraprende la via del contenzioso.

Obiettivo del presente articolo è svolgere alcune riflessioni sul tema dei controlli fiscali posti in essere dall'Amministrazione finanziaria italiana, fornendo, dapprima, alcuni spunti introduttivi sui profili internazionali dell'attività ispettiva, successivamente, la descrizione dei poteri di indagine su cui essa si fonda e, infine, alcune considerazioni in merito alla fase preliminare di *intelligence* dell'attività di verifica fiscale in materia di *transfer pricing*.

1. Premessa

Il presente lavoro esamina l'*iter* procedurale che caratterizza l'**attività di controllo** dell'Amministrazione finanziaria in materia di *transfer pri-*

cing, evidenziandone fasi cruciali e criticità operative, talvolta ricorrendo all'ausilio di casi esemplificativi finalizzati a chiarire meglio gli aspetti teorici.

Al fine di realizzare una trattazione efficace dell'argomento, occorre partire dal presupposto che il *transfer pricing*, come tutte le tecniche basate su elementi aleatori e valutazioni soggettive, non è scevro dal rischio di manipolazioni ma, al contrario, ben si presta ad essere utilizzato come strumento elusivo delle norme tributarie nazionali¹.

Alla luce di tale considerazione, è possibile spiegare come, talvolta, soggetti collegati tra loro da vincoli di natura economica o giuridica, pur manifestando intenzioni formalmente legittime e strategicamente rilevanti, perseguano, in realtà, l'obiettivo di **minimizzare** l'incidenza del prelievo fiscale complessivo sull'**utile del gruppo**, incrementando artificialmente l'imponibile delle consociate operanti in Paesi a fiscalità più moderata e, contestualmente, riducendo il reddito tassabile dei soggetti localizzati in Paesi a fiscalità più onerosa.

Sul piano operativo, si osserva, altresì, che il trasferimento di utili, tra società appartenenti al

^(*) L'articolo è il primo di tre lavori in corso di pubblicazione su questa Rivista ed è parte della più ampia opera di P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, attualmente in corso di pubblicazione presso Ipsosa.

¹ Appare opportuno precisare che non sempre l'obiettivo perseguito dal contribuente consiste nell'eludere la normativa tributaria per ridurre il proprio carico fiscale; infatti, come si rileva in F. Adami, *La disciplina fiscale dei prezzi di trasferimento*, Milano, 1989, pag. 15, spesso i trasferimenti di utili infragruppo, realizzati mediante la tecnica del *transfer pricing*, possono essere fondati anche su motivazioni extrafiscali, di natura economica o commerciale. Per ulteriori approfondimenti si veda anche P. Pistone (a cura di), *L'ordinamento tributario*, vol. III, Padova, 1986, pag. 111.

medesimo gruppo, si realizza in maniera indiretta, attraverso **transazioni infragruppo** apparentemente legittime in cui, però, i termini di scambio risultano ogni volta notevolmente diversi rispetto ai valori che si sarebbero formati sul mercato in condizioni di libera concorrenza. Va rilevato che, nella pratica, comportamenti siffatti non sono agevolmente identificabili a causa della complessità delle transazioni internazionali infragruppo e dell'eccessiva aleatorietà delle norme nazionali di riferimento. Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria, da un lato, deve condurre un'azione deterrente, mediante la realizzazione di **controlli mirati** volti a prevenire le condotte illecite; dall'altro, deve compiere una serie di attività finalizzate all'individuazione e alla repressione delle condotte elusive già "**perfezionate**", che hanno determinato la sottrazione di materia imponibile al regime fiscale nazionale.

Nelle pagine che seguono, dopo aver delineato sinteticamente il tema dei controlli fiscali, evidenziandone, in particolare, gli aspetti internazionali, si è inteso fornire un'analisi dei presupposti giuridici e delle problematiche operative che contraddistinguono l'attività di "verifica fiscale" dell'Amministrazione finanziaria italiana nei riguardi delle imprese appartenenti a gruppi multinazionali, con particolare riguardo alle transazioni infragruppo e all'istituto del *transfer pricing*.

2. Generalità sull'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria

L'Amministrazione finanziaria italiana, nelle sue due componenti – militare² e civile³ – può avvalersi di diverse tipologie di attività ispettive, finalizzate al controllo e all'individuazione di eventuali fattispecie evasive od elusive poste in essere dai soggetti passivi d'imposta.

Le tipologie di controllo, sia preventivo che repressivo, attivabili dall'Amministrazione finanziaria possono consistere in:

- attività di *intelligence*⁴;

² Guardia di finanza.

³ Agenzia delle Entrate.

⁴ Attività finalizzata a fornire segnalazioni "qualificate" su contribuenti che non ottemperano agli obblighi tributari cui sono soggetti *ex lege*. L'attività di *intelligence* può avere ad oggetto differenti fattispecie di operazioni, quali, ad esempio, quelle relative al settore immobiliare, ai rapporti con soggetti domiciliati in paradisi fiscali, al trasferimento di residenza all'estero, eccetera.

- cooperazione internazionale⁵;
- verifica fiscale⁶;
- controlli sostanziali⁷;
- accessi brevi⁸.

La **verifica fiscale** costituisce, tra tutti, il modello procedurale più complesso e articolato, ma, al tempo stesso, anche quello più qualificato e potenzialmente efficace per perseguire i fini istituzionali, vale a dire il controllo del rispetto da parte del contribuente, delle norme tributarie previste dall'ordinamento giuridico.

Essa si sostanzia in un'indagine di Polizia amministrativa, volta prioritariamente alla tutela degli interessi erariali dello Stato⁹, ed è finalizzata al raggiungimento di due fondamentali obiettivi:

- la prevenzione, l'accertamento e la repressione delle violazioni alle norme tributarie e finanziarie;
- la qualificazione e quantificazione della capacità contributiva del soggetto sottoposto a verifica¹⁰.

Per loro natura, le verifiche fiscali non sono tutte uguali, ma, al contrario, assumono connotati diversi a seconda delle situazioni in cui vengono eseguite, nonché delle caratteristiche dei contri-

⁵ Attività di collaborazione tra Amministrazioni finanziarie di diversi Stati, orientata alla lotta all'evasione ed elusione fiscale internazionale.

⁶ Attività tipica di controllo tributario effettuato sia dalla Guardia di finanza che dall'Agenzia delle Entrate.

⁷ Si tratta di controlli che mirano a verificare il rispetto della normativa tributaria in ambiti specifici, quali, ad esempio, quello delle Onlus, dei professionisti, delle imprese operanti in Paesi a fiscalità privilegiata, eccetera. La circ. n. 6/E del 25 gennaio 2008 (in "*il fisco*" n. 6/2008, fascicolo n. 1, pag. 1012) suggerisce di utilizzare tale strumento nei confronti delle posizioni maggiormente a rischio.

⁸ Attività finalizzata a rilevare:

- la corrispondenza dei dati dichiarati ai fini dell'applicazione degli studi di settore con quelli riscontrabili in base all'attività effettivamente esercitata;
- la corrispondenza tra i dati contabili e quelli indicati in dichiarazione;
- la corrispondenza tra le informazioni relative al personale impiegato, alle mansioni svolte, alla durata e alla natura del rapporto di lavoro con i dati risultanti dalle scritture contabili obbligatorie.

⁹ Per completezza di esposizione va precisato che l'azione dell'Amministrazione finanziaria (Guardia di finanza e Agenzia delle Entrate) è finalizzata, in generale, alla tutela del bilancio dello Stato, delle regioni, degli enti locali e dell'Unione europea.

¹⁰ Così S. Capolupo, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Milano, 2007, pag. 655.

buenti cui sono dirette¹¹. Ciò le rende particolarmente complesse ed esperibili, dunque, solo da operatori adeguatamente preparati e qualificati. Al fine di rispondere alle esigenze di salvaguardia delle entrate erariali, garantendo, allo stesso tempo, lo svolgimento corretto dell'attività di verifica e la tutela dei diritti dei contribuenti, il legislatore ha previsto specifiche attività ispettive e particolari poteri (e limiti) in capo agli organi deputati alla verifica che consentono di individuare metodologie e schemi operativi flessibili e adattabili alle diverse fattispecie riscontrate sul campo¹².

In concreto, dunque, la verifica fiscale è configurabile come un procedimento di natura amministrativa che si articola in:

- attività **info-investigativa** (di *intelligence*) **preliminare**;
- attività **ispettiva “sostanziale”**, consistente nell'acquisizione di dati e notizie utili alla determinazione dell'effettiva capacità contributiva del soggetto verificato e alla quantificazione dell'imposta dovuta dal medesimo.

3. I profili internazionali dell'attività di controllo fiscale

3.1. Premessa

Si evidenzia che, negli ultimi anni, l'Amministrazione finanziaria ha sempre più spesso orientato la propria attività ispettiva nei riguardi delle operazioni poste in essere dalle imprese in ambito internazionale, con particolare riferimento a quelle di dimensioni significative. Naturalmente, in tale contesto, le situazioni rilevanti ai fini della verifica fiscale possono essere le più disparate; tuttavia, i fenomeni di evasione ed elusione fiscale internazionale si legano tradizionalmente a due tipologie di condotte:

¹¹ Esse possono, infatti, essere influenzate da molteplici variabili, quali la dimensione del contribuente (grande, media e piccola impresa), la tipologia di violazione commessa (evasione o elusione), eccetera. Va rilevato, inoltre, che la verifica fiscale non è un mero procedimento di controllo, finalizzato a constatare la correttezza della contabilità e l'osservanza delle disposizioni tributarie, ma si esplica in una serie di attività ben più articolate che, attraverso un'attività istruttoria di ampio respiro, consente di interpretare in maniera critica la realtà aziendale in cui l'impresa sottoposta a verifica opera.

¹² A tali fini, sia la Guardia di finanza che l'Agenzia delle Entrate elaborano periodicamente apposite direttive e circolari operative finalizzate a supportare i verificatori durante le attività ispettive.

- 1) trasferimento della residenza a fini fiscali da parte del contribuente (persona fisica o giuridica);
- 2) trasferimento, in tutto o in parte, del reddito imponibile.

Ne consegue che la casistica può essere ricondotta a una serie limitata di fattispecie giuridicamente rilevanti, che sono tipicamente disciplinate dal Tuir, vale a dire:

- il *transfer pricing* (art. 110, comma 7, del Tuir);
- le operazioni con paradisi fiscali (art. 110, commi 10 e seguenti, del Tuir);
- le c.d. CFC (artt. 167 e 168 del Tuir);
- la residenza fiscale e l'esterovestizione (artt. 2 e 73, commi 3 e 5-*bis*, del Tuir);
- la stabile organizzazione (art. 162 del Tuir).

Si tenga, comunque, in debita considerazione la possibilità dell'Amministrazione finanziaria di far ricorso, qualora ne ricorrano i presupposti, all'applicazione degli altri “istituti” previsti dall'ordinamento tributario, quali:

- le norme disciplinanti l'“elusione fiscale”, di cui all'art. 37-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;
- l'utilizzabilità degli elementi indiziari connotati dai requisiti di gravità, precisione e concordanza, previsti dall'art. 39, comma 1, lettera d), del medesimo decreto (operante nei confronti delle persone fisiche titolari di redditi d'impresa), e la cui applicabilità nei confronti dei soggetti Ires, è prevista dal successivo art. 40 dello stesso D.P.R. n. 600/1973.

3.2. L'inquadramento normativo delle fattispecie aventi rilevanza internazionale

Dal punto di vista operativo, il principale problema che si pone all'Amministrazione finanziaria – quando intraprende un'attività di controllo nei confronti di un contribuente che realizza operazioni aventi rilevanza internazionale – è quello di individuare l'ambito normativo di riferimento in cui inquadrare le diverse situazioni riscontrate caso per caso.

Appare, dunque, utile esaminare le norme fiscali nazionali previste dal Tuir in un'ottica comparativa, concentrando l'attenzione, sostanzialmente, sulle principali variabili soggettive che emergono dalla lettura dei rispettivi testi normativi.

Naturalmente, fatto salvo l'approccio teorico generale, è opportuno che, fin dalle fasi preliminari del controllo, i funzionari del Fisco valutino ciascuna situazione alla luce delle diverse disposizioni tributarie in vigore e, laddove occorra,

della propria esperienza operativa pregressa poiché, nella pratica, alcuni aspetti che, a una prima valutazione, appaiono poco significativi possono rivelarsi assai complessi e difficili da affrontare.

Attraverso le seguenti esemplificazioni è possibile chiarire alcune questioni teoriche che assumono rilevanza in sede di controllo ai fini dell'individuazione della fattispecie normativa applicabile.

Si supponga, per ipotesi, che l'Amministrazione finanziaria abbia intrapreso una verifica fiscale nei confronti dell'impresa Alfa, residente in Italia, e che, durante l'accesso, i verificatori abbiano rilevato rapporti economici intercorsi tra l'impresa sottoposta a verifica Alfa e un'altra società Beta, fiscalmente non residente in Italia.

In siffatto contesto, i funzionari incaricati di condurre le attività ispettive, oltre ad attenersi alle leggi in materia e a tutte le altre disposizioni comportamentali, inerenti alla procedura di controllo prevista dai rispettivi enti di appartenenza (Guardia di finanza e/o Agenzia delle Entrate), dovranno valutare:

- 1) se la società Beta è residente in un Paese a fiscalità ordinaria ovvero privilegiata;
- 2) se esiste un rapporto di controllo tra Alfa e Beta e quale sia la modalità e/o il tipo di controllo che le vincola.

In tal caso, potranno verificarsi due ipotesi, ciascuna delle quali sarà riconducibile a due possibili fattispecie:

Ipotesi 1

I verificatori rilevano che Alfa e Beta sono entità indipendenti tra loro:

Fattispecie (a): Beta è una società residente in un Paese a fiscalità ordinaria (no *black list*);

Fattispecie (b): Beta è una società residente in un Paese a fiscalità privilegiata (*black list*).

Ipotesi 2

I verificatori rilevano che tra Alfa e Beta sussiste un rapporto di controllo *ex art. 2359* del codice civile¹³;

¹³ Nel caso ipotizzato si è scelto, per semplicità, di considerare la fattispecie di controllo disciplinato dal codice civile in maniera tale da poterla riferire anche alle altre norme del Tuir che saranno oggetto, nel prosieguo del paragrafo, di comparazione ai fini dell'applicazione al caso concreto. Vale ricordare, infatti, che, secondo la circ. n. 32 del 22 settembre 1980 (in banca dati "fisconline"), la disciplina fiscale del *transfer pricing* si applica, oltre che nei casi di controllo *ex art. 2359* del codice civile, anche nei casi di

Fattispecie (c): Beta è una società residente in un Paese a fiscalità ordinaria (no *black list*);

Fattispecie (d): Beta è una società residente in un Paese a fiscalità privilegiata (*black list*).

Risulta evidente che, alla luce delle ipotesi e delle fattispecie sopra esposte, il problema del **coordinamento tra norme** e dell'individuazione di quelle applicabili al caso specifico si pone soprattutto nelle circostanze riconducibili alla fattispecie (d), cioè quella in cui:

- l'impresa¹⁴ Alfa è residente in Italia;
- la società Beta ha sede in un paradiso fiscale (ad esempio, Liechtenstein¹⁵);
- esiste un rapporto di controllo (si supponga *ex art. 2359* del codice civile) tra Alfa e Beta.

In questo caso potrebbero verificarsi due distinte situazioni:

- 1) i verificatori rilevano l'esistenza di un terzo soggetto Gamma residente in Italia che controlla la società estera Beta. Ciò impone ai verificatori di valutare l'eventuale applicazione della seguente norma del Tuir:
 - art. 73, comma 5-*bis* (c.d. esteroinvestizione).
- 2) i verificatori non rilevano la presenza del terzo soggetto sopra menzionato. Ciò comporta un attento esame della situazione specifica da parte degli investigatori, al fine di individuare quale delle seguenti norme del Tuir potrebbe rendersi, eventualmente, applicabile:
 - art. 110, comma 7 (*transfer pricing*);
 - art. 110, commi 10 e seguenti (indeducibilità dei costi da Paesi *black list*), eventualmente

"influenza economica dominante" dovuta alle seguenti situazioni:

- Alfa vende esclusivamente beni fabbricati da Beta (o viceversa);
- Alfa ha il diritto di nominare alcuni membri del CdA o degli organi direttivi di Beta (o viceversa);
- Alfa e Beta hanno in comune alcuni membri dei rispettivi CdA;
- esistono relazioni di famiglia tra le parti (soci, amministratori, eccetera) riconducibili ad Alfa e Beta;
- Alfa ha concesso ingenti crediti a Beta ovvero esiste una prevalente dipendenza finanziaria di Alfa da Beta (o viceversa);
- Alfa e Beta partecipano a cartelli o consorzi finalizzati, in particolare, alla fissazione dei prezzi;
- in generale, tutte le ipotesi in cui venga esercitata, potenzialmente o attualmente, un'influenza sulle decisioni imprenditoriali di Alfa su Beta (o viceversa).

¹⁴ Il concetto di impresa è ampio e comprende tutti i soggetti che producono reddito d'impresa *ex art. 55* del Tuir.

¹⁵ Nel caso specifico si considera, a fini esemplificativi, il Liechtenstein, in quanto tale Stato è inserito in tutte le *black list* attualmente in vigore.

coordinati, per l'applicazione residuale, con il predetto comma 7 (*transfer pricing*);

- artt. 167 e 168 (CFC).

Nella pratica i verificatori dovranno valutare il singolo caso, considerando sempre il tipo di controllo esistente tra i due soggetti economici (chi controlla chi?). È, infatti, possibile affermare che l'elemento determinante, ai fini dell'individuazione della norma applicabile al caso concreto, è proprio il criterio di collegamento tra i due soggetti, ossia il tipo di controllo.

Considerando le ipotesi fatte in precedenza e facendo variare solo la modalità di controllo, che si è supposto essere quello di cui all'art. 2359 del codice civile, è agevole verificare i seguenti tre casi:

Caso 1

Alfa è controllata da Beta che, a sua volta, è controllata da Gamma (soggetto italiano)

In questo caso, se ne ricorrono le condizioni, occorre valutare, *in primis*, l'applicabilità dell'art. 73, comma 5-*bis*, del Tuir (**esterovestizione**)¹⁶ ovvero, qualora non vi siano i presupposti per l'applicazione di tale norma, valutare l'applicabilità, con riguardo ai componenti negativi di reddito, dell'art. 110, commi 10 e seguenti (**indeducibilità dei costi** da Paesi *black list*) e, in via residuale (qualora il contribuente abbia fornito le prove che le imprese estere interessate svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione) dell'art. 110, comma 7 (**transfer pricing**). Si noti che, con riferimento ai componenti positivi, si valuterà, in ogni caso, l'applicazione dell'art. 110, comma 7 (*transfer pricing*).

Caso 2

Alfa controlla Beta

In questo caso è applicabile l'art. 167 del Tuir (**CFC**).

Va precisato che, nel caso siano applicabili gli artt. 167 e 168 del Tuir, l'art. 110, comma 12, **esclude** esplicitamente l'applicazione dell'art.

¹⁶ Il caso è ovviamente solo esemplificativo in quanto, come è noto, l'art. 73, comma 5-*bis*, del Tuir, ai fini della sussistenza dell'esterovestizione, prevede alternativamente due condizioni:

- controllo ai sensi dell'art. 2359, comma 1, del codice civile da parte di un soggetto residente;
- consiglio di amministrazione composto in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

110, commi 10 e seguenti (indeducibilità dei costi da Paesi *black list*).

Si osserva, peraltro, che, una volta stabilita l'applicabilità della disciplina sulle CFC, non avrebbe neppure senso applicare l'art. 110, comma 7 (*transfer pricing*), quantunque ciò sia possibile, poiché i redditi di Beta sarebbero comunque già attratti in Italia ed ivi assoggettati a tassazione.

Appare plausibile, dunque, che i commi 7, 10 e seguenti dell'art. 110 siano applicabili solo e soltanto quando non risulti applicabile l'art. 167.

Caso 3

Alfa è controllata da Beta

In questo caso – limitatamente ai componenti negativi di reddito – potrà risultare applicabile l'art. 110, commi 10 e seguenti, del Tuir (**indeducibilità dei costi** da Paesi *black list*), salvo che il contribuente non dimostri la legittimità del proprio operato, fornendo le prove che le imprese estere interessate svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono a un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione; in tale circostanza, si valuterà l'applicazione della disciplina del **transfer pricing** anche alle transazioni che hanno dato luogo a componenti negativi di reddito.

Naturalmente, qualora sussistano i presupposti per il disconoscimento, da parte dell'Amministrazione finanziaria, della deducibilità dei costi da Paesi *black list* (art. 110, commi 10 e seguenti, del Tuir), e ricorrano tutte le altre condizioni richieste dalla normativa, si potrà, in ogni caso, valutare l'applicazione – limitatamente ai componenti positivi – dell'art. 110, comma 7 (*transfer pricing*).

4. La verifica fiscale in materia di transfer pricing

4.1. Generalità

I casi esposti nel paragrafo precedente rappresentano mere esemplificazioni che, seppur non esaustive, possono risultare di ausilio per schematizzare alcuni possibili approcci operativi da parte degli funzionari dell'Amministrazione finanziaria.

In virtù di tale considerazione, occorre evidenziare che, nella circostanza in cui i funzionari del Fisco abbiano effettivamente constatato la sussistenza dei presupposti per l'applicabilità della disciplina del *transfer pricing* alle transazioni internazionali infragruppo sottoposte al controllo,

essi saranno tenuti, in base all'art. 110, comma 7, del Tuir, ad adottare il c.d. **“valore normale”** per la determinazione del prezzo dei beni e/o servizi scambiati, nel caso in cui ne derivi un aumento del reddito imponibile.

Vale ricordare che, per l'Amministrazione finanziaria, l'art. 110, comma 7, del Tuir assume il valore di una **presunzione assoluta**, in forza della quale non è ammessa prova contraria da parte del contribuente, salvo la possibilità di contestare la correttezza del metodo adottato per la determinazione del valore normale.

Quanto alla prassi operativa, si segnala che le istruzioni dell'Amministrazione finanziaria, in merito ai metodi di determinazione del valore normale, sono, per quanto datate, le seguenti:

- 1) circ. n. 32 del 22 settembre 1980 (prot. n. 9/2267);
- 2) circ. n. 42 del 12 dicembre 1981 (prot. n. 12/1587)¹⁷;
- 3) circ. n. 53/E del 26 febbraio 1999¹⁸ (concernente il c.d. *transfer pricing* “interno”).

Sul piano internazionale, invece, assumono rilevanza le indicazioni contenute nelle Linee Guida dell'Ocse, che, a differenza delle circolari contenenti la prassi nazionale, sono state oggetto, nel tempo, di innumerevoli interventi di aggiornamento e discussione.

In ogni caso, va rilevato che, sia le disposizioni nazionali che quelle internazionali, vertono attorno al concetto fondamentale di “valore normale”, la cui definizione è contenuta nell'art. 9, commi 3 e 4, del Tuir e, per la cui determinazione, l'Amministrazione finanziaria consente l'applicazione di determinati metodi mutuati dalla disciplina Ocse, fornendo, altresì, specifiche indicazioni sul metodo da adottare nel caso concreto¹⁹.

4.2. Gli organi preposti al controllo

Nell'ordinamento italiano, gli organi preposti per legge all'esecuzione dei controlli in materia di *transfer pricing* sono la Guardia di finanza²⁰ e

¹⁷ In banca dati “fisconline”.

¹⁸ In banca dati “fisconline”.

¹⁹ Cfr. circ. n. 42 del 12 dicembre 1981 (prot. n. 12/1587).

²⁰ Va ricordato che l'art. 35 della L. 7 gennaio 1929, n. 4, ha rappresentato la legittimazione “storica” del ruolo della Guardia di finanza quale organo di Polizia tributaria con potestà di accesso, verifica e ricerca. Negli anni l'ordinamento della Guardia di finanza ha subito notevoli modifiche. Si pensi, in particolare, alle innovazioni apportate dal D.P.R. 29 gennaio 1999, n. 34, dal D.Lgs. 28 febbraio 2001, n. 67, dal D.Lgs. 19 marzo 2001, n. 68 e dal D.Lgs. 19

marzo 2001, n. 69. A tale proposito, si evidenzia che l'art. 2 del D.Lgs. n. 68/2001, dopo aver elencato una serie di compiti extratributari della Guardia di finanza, nella sua veste di polizia economica e finanziaria, precisa, al comma 4, che in tali ambiti il Corpo potrà utilizzare i poteri previsti dagli artt. 32 e 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (disciplina dell'accertamento in materia di imposte sui redditi) e dagli artt. 51 e 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (disciplina dell'imposta sul valore aggiunto). Per completezza si riporta il testo del citato art. 2 del D.Lgs. n. 68/2001:

“1. Fermi restando i compiti previsti dall'articolo 1 della legge 23 aprile 1959, n. 189, e dalle altre leggi e regolamenti vigenti, il Corpo della Guardia di finanza assolve le funzioni di polizia economica e finanziaria a tutela del bilancio pubblico, delle regioni, degli enti locali e dell'Unione europea.

2. A tal fine, al Corpo della Guardia di finanza sono demandati compiti di prevenzione, ricerca e repressione delle violazioni in materia di:

- a) imposte dirette e indirette, tasse, contributi, monopoli fiscali e ogni altro tributo, di tipo erariale o locale;
- b) diritti doganali, di confine e altre risorse proprie nonché uscite del bilancio dell'Unione europea;
- c) ogni altra entrata tributaria, anche a carattere sanzionatorio o di diversa natura, di spettanza erariale o locale;
- d) attività di gestione svolte da soggetti privati in regime concessorio, ad espletamento di funzioni pubbliche inerenti la potestà amministrativa d'imposizione;
- e) risorse e mezzi finanziari pubblici impiegati a fronte di uscite del bilancio pubblico nonché di programmi pubblici di spesa;
- f) entrate ed uscite relative alle gestioni separate nel comparto della previdenza, assistenza e altre forme obbligatorie di sicurezza sociale pubblica;
- g) demanio e patrimonio dello Stato, ivi compreso il valore aziendale netto di unità produttive in via di privatizzazione o di dismissione;
- h) valute, titoli, valori e mezzi di pagamento nazionali, europei ed esteri, nonché movimentazioni finanziarie e di capitali;
- i) mercati finanziari e mobiliari, ivi compreso l'esercizio del credito e la sollecitazione del pubblico risparmio;
- l) diritti d'autore, *know-how*, brevetti, marchi ed altri diritti di privativa industriale, relativamente al loro esercizio e sfruttamento economico;
- m) ogni altro interesse economico-finanziario nazionale o dell'Unione europea.

3. Il Corpo della Guardia di finanza, avvalendosi anche del proprio dispositivo aeronavale, esercita in mare, fatto salvo quanto previsto dall'articolo 2, primo comma, lettera c), della legge 31 dicembre 1982, n. 979 dagli articoli 200, 201 e 202 del codice della navigazione e dagli accordi internazionali, e i compiti istituzionali conferiti dalle leggi vigenti al Corpo delle Capitanerie di porto, funzioni di polizia economica e finanziaria in via esclusiva richiedendo la collaborazione di altri organismi per l'esercizio dei propri compiti, nonché, fermo restando quanto previsto dalla legge 1° aprile 1981, n. 121, per quanto concerne il coordinamento delle forze di polizia in materia di ordine e di sicurezza pubblica, attività di contrasto dei traffici illeciti.

4. Fermi restando le norme del codice di procedura penale e delle altre leggi vigenti, i militari del Corpo, nell'espletamento dei compiti di cui al comma 2, si avvalgono delle facoltà e dei poteri previsti dagli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.

l'Agenzia delle Entrate, ciascuna nei limiti delle proprie competenze e prerogative.

La Guardia di finanza rappresenta la componente militare dell'Amministrazione finanziaria. Essa è organizzata secondo un assetto territoriale che si articola sinteticamente in:

- Comando Generale, con sede a Roma;
- Comandi Interregionali, aventi sede, rispettivamente, a Milano, Venezia, Firenze, Roma, Napoli e Palermo;
- Comandi Regionali, aventi sede in ciascun capoluogo di regione;
- Comandi Provinciali, aventi sede in ciascun capoluogo di provincia.

A loro volta, i Comandi Provinciali si articolano in ulteriori reparti quali Nuclei di Polizia tributaria, Gruppi, Compagnie, Tenenze e Brigate. Esistono, poi, alcuni reparti denominati "speciali" nell'ambito dei quali, con riferimento a compiti più strettamente tributari, si ricordano il Comando Tutela della Finanza Pubblica e il Comando Tutela dell'Economia, ai quali fanno capo ulteriori reparti, ciascuno con compiti e prerogative specifiche.

In linea generale, la competenza, ai fini dell'attività di verifica fiscale, è suddivisa tra i vari reparti in base al domicilio fiscale e con riferimento al volume d'affari, ai ricavi e/o ai compensi dei contribuenti selezionati²¹. Per ciò che con-

600, e successive modificazioni, 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.

5. Ai fini dell'assolvimento dei compiti di cui al presente articolo continuano ad applicarsi, per i fatti che possono configurarsi come violazioni fiscali, le disposizioni di cui agli articoli 36, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, aggiunto dall'articolo 19, comma 1, lettera d), della legge 30 dicembre 1991, n. 413, e 32 della legge 7 gennaio 1929, n. 4".

Per ulteriori approfondimenti al riguardo, cfr. G. Mainolfi-M. Pisani, *I nuovi compiti della Guardia di finanza*, in "Corriere tributario" n. 15/2001, pag. 1105; G. Pezzuto, *Per la Gdf verifiche ad ampio raggio*, in "Il Sole-24 Ore" del 25 agosto 2001; G. Pezzuto-S. Screpanti, *La verifica fiscale*, Milano, 2003.

²¹ In alcuni casi sono previste deroghe ai criteri ordinari; per esempio, nel caso in cui si debba intraprendere un'attività ispettiva nei confronti di un soggetto che adotta il consolidato fiscale nazionale (ex artt. 117-129 del Tuir), allora, per motivi di opportunità ed efficienza operativa, si ha riguardo alla provincia del domicilio fiscale della società consolidante. In questi casi, infatti, il Nucleo di Polizia tributaria, che ha competenza sull'intera provincia, opererà ogni attività sia sulla controllante che su tutte le altre società, aderenti al consolidato, e con sede sul medesimo territorio provinciale. Invece, per le altre imprese, seppur aderenti al consolidato, ma con domicilio fiscale in province diverse, la competenza torna ad essere attribuita ai reparti della Guardia di finan-

cerne, invece, i controlli²² diversi dalle verifiche, la competenza è attribuita, normalmente, su base territoriale.

Accanto alla Guardia di finanza, ma con i medesimi fini sul fronte tributario, opera l'Agenzia delle Entrate²³, componente civile dell'Amministrazione finanziaria, che si articola, a livello territoriale, in Direzioni Regionali e in Uffici locali, presso cui operano appositi *team* specializzati, che svolgono anche attività di controllo fiscale²⁴ in materia di *transfer pricing*.

4.3. I poteri di controllo

Il sistema fiscale italiano è fondato, come è noto, sul principio dell'autotassazione. Ciò implica che l'Amministrazione finanziaria deve attuare adeguate strategie ispettive al fine di prevenire e contrastare fenomeni evasivi ed elusivi. Tale azione deve, tuttavia, essere posta in essere nel rispetto della previsione di cui all'art. 23 della Costituzione, il quale stabilisce che: "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge".

La potestà della Pubblica Amministrazione di effettuare i controlli per ragioni fiscali deve essere, dunque, sempre prevista e disciplinata da una norma giuridica.

Alla luce di tale considerazione, va rilevato che i poteri dell'Amministrazione finanziaria, per la ricerca e l'acquisizione degli elementi probatori di una capacità contributiva (eventualmente) maggiore di quella dichiarata, devono essere utilizzati solo nei modi e nei casi previsti dalla legge. Ne consegue che le disposizioni che legittimano tali poteri non sono suscettibili di interpretazione analogica e che ogni atto impositivo emanato senza l'osservanza delle norme procedurali è, in linea di principio, da considerarsi "nullo".

A tale proposito, si evidenzia che la L. 9 ottobre 1971, n. 825 di delega per la riforma tributaria ha previsto, all'art. 10, l'emanazione di disposi-

za, sulla base del domicilio fiscale e del volume d'affari ovvero dei ricavi e/o compensi.

²² Si fa riferimento ai controlli di minore complessità ("controlli strumentali", "controlli incrociati", eccetera).

²³ Cui compete, peraltro, il potere di emettere l'avviso di accertamento.

²⁴ Cfr. G. Patrizi, *L'area controllo degli uffici delle Entrate*, in "il fisco" n. 28/2000, pag. 9245. Va ricordato che, accanto ai *team* che conducono le verifiche, operano altri *team* addetti a fasi altrettanto importanti del procedimento amministrativo tributario, quali, ad esempio, quelle relative all'accertamento, funzione demandata in via esclusiva all'Agenzia delle Entrate.

zioni in tema di accertamento, riscossione e sanzioni finalizzate a prevenire e reprimere i fenomeni di evasione ed elusione fiscale, nonché a tutelare i contribuenti. Tale previsione ha comportato l'integrazione, nell'ordinamento tributario, di particolari disposizioni attinenti all'esercizio dei suddetti poteri di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Le attuali fonti normative in materia di poteri di controllo dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria non sono contenute in un testo organico, ma fanno riferimento alle singole leggi d'imposta, nonché alla L. 7 gennaio 1929, n. 4. Per quanto riguarda, in particolare, le imposte dirette e l'Iva, le relative attribuzioni sono disciplinate dagli articoli:

- da 31 a 43 e 70 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per quanto attiene alle imposte dirette;
- da 51 a 66 e 75 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per quanto attiene all'Iva;

In particolare, dal combinato disposto delle norme sopra citate, consegue che l'**Amministrazione finanziaria** ha il **potere** di:

- controllare le dichiarazioni dei contribuenti e verificare i versamenti effettivamente eseguiti;
- accertare e riscuotere le imposte o maggiori imposte dovute;
- vigilare sull'osservanza degli obblighi relativi alla fatturazione e registrazione delle operazioni;
- vigilare sull'osservanza degli obblighi relativi alla tenuta delle scritture contabili e degli obblighi stabiliti dalle singole leggi fiscali;
- controllare le dichiarazioni dei sostituti d'imposta;
- provvedere alla irrogazione delle sanzioni amministrative;
- compilare e inviare la notizia di reato all'Autorità giudiziaria per eventuali violazioni di natura penale.

L'elenco sopra riportato, quantunque non sia esaustivo, testimonia che l'attività di indagine dell'Amministrazione finanziaria può essere talmente ampia da incidere anche su posizioni giuridiche soggettive costituzionalmente rilevanti. Per tale ragione essa viene realizzata attraverso l'esercizio di specifici poteri istruttori appositamente previsti dalla legge, vale a dire:

- poteri relativi alla possibilità di svolgere indagini specifiche in materia tributaria attraverso "accessi, ispezioni e verifiche"²⁵;

²⁵ Riguardano essenzialmente il potere di effettuare "accessi, ispezioni e verifiche" secondo quanto previsto dagli artt. 52 del D.P.R. n. 633/1972 e 33 del D.P.R. n. 600/1973.

- poteri attinenti alla facoltà degli investigatori di richiedere al contribuente o a terzi di esibire documenti e/o fornire informazioni utili ai fini fiscali²⁶.

Occorre precisare che gli organi di controllo non sono obbligati ad utilizzare tutti i poteri previsti dall'ordinamento tributario ma, al contrario, possono scegliere, in un'ottica di efficienza e potenziale remuneratività dell'attività ispettiva, quali poteri esercitare, in quale ordine e con quale grado di approfondimento²⁷. È, altresì, chiaro che, nonostante quanto appena osservato, la discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria non può essere considerata "assoluta" né deve divenire il presupposto di comportamenti arbitrari²⁸.

Va ulteriormente osservato che, in generale, i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria trovano, di fatto, alcuni **limiti**:

- nella disciplina del segreto bancario²⁹;

²⁶ Cfr. art. 32 ("Poteri degli uffici") del D.P.R. n. 600/1973.

²⁷ Sul punto cfr. G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, I, Padova, 1997, pag. 549; R. Lupi, *Diritto tributario*, I, Milano, 1999, pag. 176.

²⁸ Cfr. G. Pezzuto-S. Screpanti, *La verifica fiscale*, op. cit., pag. 30.

²⁹ In Italia, la tutela del segreto bancario è sempre stata materia di discussione e controversie. Le disposizioni di riferimento di tale disciplina possono rinvenirsi nelle seguenti norme:

- art. 47 della Costituzione, in quanto il segreto bancario può essere annoverato tra le finalità pubbliche di protezione del sistema creditizio;
- art. 10 del R.D.L. 12 marzo 1936, n. 375, il cui disposto normativo è stato ripreso dall'art. 7 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia (D.Lgs. 1° settembre 1993, n. 385);
- artt. 1175, 1337 e 1375 del codice civile che, imponendo un obbligo di generale correttezza nella formazione e nello svolgimento dei rapporti giuridici, devono intendersi applicabili a tutti i rapporti contrattuali; in tal senso, i diritti e i doveri riguardanti la riservatezza rientrerebbero nell'ambito del principio generale di correttezza nel rapporto banca/cliente;
- art. 326 del codice penale, il quale dispone, al comma 1, che "Il pubblico ufficiale o la persona incaricata di un pubblico servizio che, violando i doveri inerenti alle funzioni o al servizio, o comunque abusando della sua qualità, rivela notizie d'ufficio, le quali debbano rimanere segrete, o ne agevola in qualsiasi modo la conoscenza, è punito con la reclusione da sei mesi a tre anni";
- art. 622 del codice penale, il quale stabilisce che "Chiunque, avendo notizia, per ragione del proprio stato o ufficio, o della propria professione o arte, di un segreto, lo rivela, senza giusta causa, ovvero lo impiega a proprio o altrui profitto, è punito, se dal fatto può derivare nocumento, con la reclusione fino a un anno o con la multa da 60.000 (30,99 euro) a un milione di lire (516,46 euro). La pena è aggravata se il fatto è commesso da amministratori, direttori generali, dirigenti preposti alla redazio-

- nell'art. 14 della Costituzione, recante le disposizioni sull'inviolabilità del domicilio³⁰.

Tuttavia, entrambi i limiti, in ambito tributario, “cedono” di fronte a specifici strumenti previsti dal legislatore secondo cui:

- il **segreto bancario** può essere violato in forza di apposita autorizzazione concessa dal Direttore Centrale dell'Accertamento dell'Agenzia delle Entrate o dal Direttore Regionale della stessa, per quanto riguarda il personale civile, e dal Comandante regionale della Guardia di finanza, per ciò che concerne quello militare, così come disposto dall'art. 32, comma 1, nn. 6-*bis*) e 7), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dall'art. 51, comma 2, nn. 6-*bis*) e 7), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
- il **domicilio privato** (i locali adibiti anche ad abitazione) e i **locali diversi** da quelli destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali possono essere violati previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme tributarie di cui ai menzionati D.P.R. n. 633/1972 e D.P.R. n. 600/1973, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture e altre prove delle violazioni, così come previsto dal combinato disposto degli artt. 52, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 633/1972 e 33, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973.

Va ricordato che, in ogni caso, sussistono ulteriori **limitazioni** ai poteri ispettivi che attengono:

- alle garanzie fondamentali e ai diritti elemen-

ne dei documenti contabili societari, sindaci o liquidatori o se è commesso da chi svolge la revisione contabile della società.

Il delitto è punibile a querela della persona offesa”.

Per approfondimenti sul tema del segreto bancario cfr. anche G. Pasquale, *Le deroghe al segreto bancario alla luce delle modifiche apportate con la Finanziaria 2005*, in “Rivista della SSEF”, 2005; R. Costi, *L'ordinamento bancario*, Bologna, 2007, pag. 651; G. Ruta, *Il fondamento giuridico del segreto bancario nel sistema della legge bancaria*, in “Banca, borsa e titoli di credito”, 1964, I, pag. 317; C. Pedrazzi, *Aspetti penali e processuali del segreto bancario*, in “La responsabilità penale degli operatori bancari”, a cura di M. Romano, Bologna, 1980, pag. 243; A. Di Amato, *Il segreto bancario*, Napoli, 1979; A. Belvedere, *Riservatezza e strumenti di informazione*, in “Dizionario del diritto privato. Diritto Civile”, a cura di N. Irti, Milano, 1980, pag. 727.

³⁰ L'art. 14 della Costituzione recita: “Il domicilio è inviolabile. Non vi si possono eseguire ispezioni o perquisizioni o sequestri se non nei casi e modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale. Gli accertamenti e le ispezioni per motivi di sanità e di incolumità pubblica o a fini economici e fiscali sono regolati da leggi speciali”.

tari della persona (ad esempio, diritto alla libertà personale, iniziativa economica privata, eccetera);

- ai principi di legalità, imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione, di cui all'art. 97 della Costituzione;
- al principio della “capacità contributiva”, disciplinato dall'art. 53 della Costituzione³¹;
- ai principi di efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa;
- ai diritti del contribuente, sanciti dalla L. 27 luglio 2000, n. 212 (“Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente”).

Dopo aver chiarito che l'attività ispettiva, posta in essere dall'Amministrazione finanziaria, deve necessariamente essere improntata ai suddetti criteri, è opportuno esaminare i poteri che sanciscono la possibilità, per i funzionari del Fisco, di effettuare “accessi, ispezioni e verifiche” nei confronti dei contribuenti selezionati.

Tali poteri consentono all'Amministrazione finanziaria, anche con riguardo al settore del *transfer pricing*, di porre in essere le attività di indagine attraverso lo strumento della “verifica fiscale”.

In particolare, le attività previste dall'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972, richiamato dall'art. 33 del D.P.R. n. 600/1973 e dall'art. 35 della citata L. 7 gennaio 1929, n. 4, ed eseguibili anche nell'ambito dei controlli in materia di **transfer pricing**, sono le seguenti:

- 1) **accesso**, che consiste nel potere di entrare, previa presentazione di rito ed esibizione della prevista autorizzazione, e di permanere d'autorità nei locali, anche senza o contro il consenso di chi ne ha la disponibilità, al fine di eseguirvi tutte le operazioni richieste dalle esigenze ispettive, ossia la ricerca, l'ispezione documentale, le verificazioni e ogni altra utile rilevazione finalizzata all'accertamento e alla repressione delle violazioni di natura tributaria³²;

³¹ Si evidenzia che l'art. 53, comma 1, della Costituzione, nel sancire il canone generale per cui “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”, richiede “implicitamente” l'adozione di strumenti istruttori adeguati nello svolgimento delle attività ispettive aventi lo scopo di ricostruire l'effettiva posizione fiscale del contribuente sottoposto a controllo.

³² L'accesso può essere effettuato nonostante l'opposizione del contribuente. L'art. 11, comma 1, lettera c), del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 prevede una sanzione amministrativa da 258 a 2.065 euro nei confronti dei soggetti che non abbiano ottemperato ad un invito a comparire ovvero a qualsiasi altra richiesta fatta dagli uffici o dalla Guardia di finanza nell'esercizio dei poteri loro conferiti. Si segnala,

- 2) **ricerca**, che si sostanzia in una serie di attività finalizzate al reperimento e acquisizione degli elementi contabili ed extracontabili utili per l'esecuzione dell'ispezione documentale e delle verificazioni. L'acquisizione può avvenire anche mediante la consegna spontanea da parte del contribuente³³;
- 3) **ispezione documentale**, che si realizza attraverso l'analisi delle scritture, dei libri, dei registri e dei documenti, la cui istituzione, tenuta e conservazione sia obbligatoria, nonché nel raffronto del loro contenuto con quello degli altri documenti reperiti nel corso delle ricerche ovvero in fasi successive della verifica;
- 4) **verificazioni**, che consistono nei riscontri sulla gestione sottoposta a ispezione, effettuati sulla base dei documenti e delle scritture acquisite dai verificatori³⁴;
- 5) **altre rilevazioni**, che comprendono attività affini alle verificazioni e operazioni di misurazione, finalizzate alla ricostruzione logico-estimativa delle dimensioni di talune grandezze economiche tipiche dell'attività verificata, attraverso la cui definizione quantitativa è possibile risalire per via induttiva all'effettiva base imponibile da assoggettare a tassazione³⁵.

4.4. Attività info-investigativa preliminare

I soggetti destinatari della particolare disciplina concernente il *transfer pricing* sono sia i c.d. **oggetti Ires**, di cui all'art. 73 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, in capo ai quali, infatti, vige

per completezza, che, qualora, l'opposizione all'accesso sia attuata mediante l'uso di violenza o minaccia nei confronti dei funzionari del Fisco, è prevista l'applicazione della sanzione penale della reclusione da sei mesi a cinque anni, ex art. 337 del codice penale ("Resistenza a un pubblico ufficiale").

³³ Una volta eseguito l'accesso, è sempre necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica presso il Tribunale o dell'Autorità giudiziaria più vicina per procedere: a perquisizioni personali; apertura coattiva di plichi sigillati, borse, casseforti, mobili e ripostigli; esame di documenti e richiesta di notizie relativamente ai quali è stato eccettuato il segreto professionale.

³⁴ Si osserva che le verificazioni possono essere "dirette" e "indirette"; le prime riguardano i casi in cui le situazioni di fatto vengono appurate mediante osservazione diretta dei verificatori; le altre sono, invece, relative ai casi in cui si procede a ricostruire presuntivamente l'effettiva dimensione dell'attività economica.

³⁵ A differenza delle verificazioni, le altre rilevazioni non danno luogo a risultati direttamente raffrontabili con la realtà documentale dell'attività verificata, ma a semplici indizi e risultati attraverso i quali è possibile definire la reale misura delle grandezze rappresentative del profilo economico dell'attività verificata.

l'applicazione dell'art. 110, comma 7, del medesimo decreto, come pure i titolari di **reddito di impresa** prodotto in forma **individuale** e/o **associata** (ad esempio, le società di persone di cui all'art. 5 del Tuir), per i quali le regole di determinazione del reddito complessivo, di cui all'art. 56 del Tuir, rimandano espressamente all'applicazione delle disposizioni del Titolo II, Capo II, Sezione I, nel cui ambito è propriamente contenuto il menzionato art. 110 del Tuir.

Tanto premesso, l'Amministrazione finanziaria presta particolare attenzione alle politiche dei **prezzi infragruppo**, praticate dalle **imprese multinazionali**, al fine di rilevare eventuali anomale sofisticazioni da cui possano conseguire minori entrate fiscali per le casse erariali dello Stato nazionale.

L'individuazione di comportamenti contrastanti con l'ordinamento tributario è possibile sin dalla preliminare attività info-investigativa posta in essere dai verificatori, antecedentemente alla verifica, attraverso una vera e propria attività di *intelligence* che, sebbene assuma rilevanza prettamente "interna", rientra, in ogni caso, nell'alveo delle modalità generali finalizzate all'acquisizione di elementi conoscitivi attestanti la possibile commissione di violazioni tributarie da parte dei contribuenti; non a caso, infatti, per la realizzazione dell'annuale programmazione delle attività di verifica fiscale, l'Amministrazione finanziaria attribuisce decisiva importanza alla fase deputata alla ricerca preliminare di notizie indicative della c.d. "pericolosità fiscale" dei soggetti economici³⁶.

Ciò consente agli investigatori del Fisco di individuare *a priori* le circostanze che meritano un approfondimento sul piano sostanziale e che appaiono idonee a legittimare l'avvio, *ex lege*, di

³⁶ Sul punto si citano: circ. n. 360000 del 20 ottobre 1998 (c.d. 1/1998) del Comando Generale della Guardia di finanza, intitolata "Istruzione sull'attività di verifica" e pubblicata, tra l'altro, in allegato a "il fisco" n. 47/1998 e in banca dati "fisconline"; circ. n. 1/2008 del 29 dicembre 2008 del Comando Generale della Guardia di finanza, in banca dati "fisconline", menzionata in un articolo di stampa del 22 gennaio 2009 (cfr. M. Meazza-B. Santacroce, *Gdf, controlli con "check list"*, in "Il Sole-24 Ore", pag. 27). Si richiamano, inoltre: circ. n. 7/E del 21 febbraio 2005 (in "il fisco" n. 10/2005, fascicolo n. 2, pag. 1553), circ. n. 9/E del 3 marzo 2006 (in "il fisco" n. 12/2006, fascicolo n. 2, pag. 1803), circ. n. 2/E del 23 gennaio 2007 (in "il fisco" n. 5/2007, fascicolo n. 2, pag. 655), circ. n. 6/E del 25 gennaio 2008, citata, emanate dall'Agenzia delle Entrate - Direzione accertamento e contenzioso, concernenti le convenzioni stipulate con il Ministero dell'economia e delle finanze in materia di prevenzione e contrasto all'evasione e modalità operative per gli accertamenti (tratte dal sito www.agenziaentrate.it).

uno dei moduli operativi a rilevanza “esterna” nei confronti di un soggetto economico.

Va rilevato, in proposito, che, spesso, il contribuente da sottoporre ad ispezione fiscale, viene selezionato proprio sulla base di tali presupposti³⁷.

L'attività di *intelligence*, finalizzata all'acquisizione di dati e notizie è lavoro assai delicato e complesso, che necessita di costanza, riserbo e perizia da parte dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria (Guardia di finanza e Agenzia delle Entrate); inoltre, essa può essere eseguita con efficacia a condizione che la struttura dell'ente operante sia fondata su modelli organizzativi tali da consentire il flusso coordinato delle informazioni³⁸.

Con particolare riferimento al *transfer pricing*, l'attività info-investigativa preliminare si sostanzia nella raccolta e selezione di **dati e informazioni**, qualunque ne sia la fonte, che verranno successivamente analizzati, elaborati ed approfonditi mediante appositi riscontri, nonché attraverso lo scambio di pareri e ulteriori procedure di *intelligence*.

Nella fase propedeutica di tale attività, materiale informativo di sicuro interesse può essere attinto presso vari organismi presenti sul territorio, quali:

1. le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e il “registro delle imprese”³⁹,

di cui all'art. 2188 del codice civile, ove è depositata una molteplicità di documenti utili ai fini della verifica⁴⁰,

2. gli Albi professionali, presso i quali, tra l'altro, possono essere reperite le tariffe *base* praticate per le diverse prestazioni,

ovvero, anche presso le Associazioni di categoria, la Banca d'Italia e gli altri istituti di credito, le *Authorities*, l'Istituto nazionale di previdenza sociale, l'Agenzia delle Dogane ed ogni altro ente, ufficio e/o struttura che si ritiene possa fornire apprezzabili elementi conoscitivi.

In tale ambito, peraltro, è espressamente previsto che l'Amministrazione finanziaria (Guardia di finanza e Agenzia delle Entrate) possa formalmente far ricorso ai **poteri** alla medesima conferiti dal legislatore in materia di **accertamento** delle imposte dirette; infatti, in forza dell'art. 32, comma 1, n. 5), del D.P.R. n. 600/1973⁴¹, agli organi e alle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazioni e alle società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi, può essere richiesta la comunicazione, anche in deroga a contrarie disposizioni legislative, statutarie o regolamentari, di dati e notizie in merito a soggetti indicati singolarmente o per categorie.

Vige, invece, espressa deroga all'applicazione della citata disposizione nei confronti dell'Isti-

³⁷ Ci si riferisce alla possibilità degli uffici finanziari e della Guardia di finanza di effettuare le verifiche fiscali, sia mediante un accesso coattivo presso la sede del contribuente, anche contro il consenso di chi ha la disponibilità dei locali (naturalmente rispettando le ritualità normativamente previste), sia mediante l'invito a comparire presso gli uffici pubblici (con un impatto meno invasivo), anche a mezzo di un rappresentante, ove verrebbe esibita la documentazione richiesta e/o adempiuta ogni altra formalità (*id est*: comunicazione di dati e notizie, delucidazioni verbali, eccetera).

³⁸ La competenza dell'Amministrazione finanziaria all'esercizio dei poteri ispettivi è determinata, di norma, in base al domicilio fiscale del contribuente; pertanto, le informative riguardanti i singoli contribuenti perverranno, direttamente e/o indirettamente, presso gli uffici territorialmente competenti e deputati all'esecuzione di eventuali attività ispettive.

³⁹ Al riguardo, rilevano: il D.P.R. 7 dicembre 1995, n. 581, costituente il “Regolamento di attuazione dell'art. 8 della legge 29 dicembre 1993, n. 580, in materia di istituzione del registro delle imprese di cui all'art. 2188 del codice civile” e il D.P.R. 14 dicembre 1999, n. 558, recante “norme per la semplificazione della disciplina in materia di registro delle imprese, nonché per la semplificazione dei procedimenti relativi alla denuncia di inizio di attività e per la domanda di iscrizione all'albo delle imprese artigiane o

al registro delle imprese per particolari categorie di attività soggette alla verifica di determinati requisiti tecnici”. Tale ultimo regolamento, con l'art. 5, disciplina anche l'attivazione di collegamenti telematici con le pubbliche amministrazioni per consentire loro l'accesso agli atti e lo scambio di notizie e dati.

⁴⁰ Si fa qui riferimento: ai bilanci, corredati delle relative “note integrative”, delle “relazioni sulla gestione”, nonché delle “relazioni dei sindaci”; agli statuti e alle relative modifiche; alle evoluzioni delle compagini sociali; agli atti relativi alle operazioni straordinarie di gestione quali: fusioni, scissioni, cessioni e affitti d'azienda, conferimenti; alla ubicazione di eventuali sedi secondarie; eccetera. Presso le stesse Camere di commercio, peraltro, sono rinvenibili le mercuriali e i listini prezzi che, come si vedrà nel prosieguo, in materia di *transfer pricing*, rappresentano i documenti espressamente richiamati dalla normativa concernente la determinazione del “valore normale”.

⁴¹ È il caso di rappresentare che, con il vigore dell'art. 51 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, analoghi poteri sono, sostanzialmente, previsti in materia di imposta sul valore aggiunto ed estesi all'imposta di registro con l'art. 53-*bis* del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 che ne prevede l'applicazione anche in materia di imposte ipotecarie e catastali di cui al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347. A tale riguardo, si veda anche la circ. n. 6/E del 6 febbraio 2007, diramata dall'Agenzia delle Entrate, Direzione centrale accertamento (in banca dati “*fisconline*”).

tuto centrale di statistica, degli Ispettorati del lavoro per le rilevazioni loro commesse dalla legge, delle banche e della società Poste italiane S.p.A. (per le attività finanziarie e creditizie), degli intermediari finanziari, delle imprese di investimento, degli organismi di investimento collettivo del risparmio, delle società di gestione del risparmio e delle società fiduciarie⁴².

Giova, peraltro, rappresentare che l'art. 36, comma 4, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, impone che, qualora “i soggetti pubblici incaricati istituzionalmente di svolgere attività ispettive o di vigilanza⁴³...”, a causa o nell'esercizio delle loro funzioni, vengono a conoscenza di fatti che possono configurarsi come violazioni tributarie devono comunicarli” alla Guardia di finanza. Quest'ultima, pertanto, è la fisiologica destinataria di una moltitudine di *input* operativi che, opportunamente riscontrati, possono, singolarmente o unitamente ad altri (eventualmente disponibili), dare l'abbrivio ad un'effettiva azione ispettiva, quale la verifica fiscale sostanziale.

Preliminari comunicazioni informative possono provenire sia dall'Autorità giudiziaria che da altre Amministrazioni dello Stato, come pure dalle Amministrazioni finanziarie di altri Paesi, nell'ambito della c.d. “collaborazione spontanea internazionale” (queste ultime, verosimilmente, di maggior interesse in tema di *transfer pricing*).

Non è, altresì, infrequente, per gli organi di controllo, ricevere notizie di possibili fattispecie evasive/elusive da c.d. “fonti confidenziali” come pure da soggetti, in qualche modo riconducibili alla stessa impresa oggetto della delazione (dipendenti, funzionari, collaboratori esterni, eccetera). In simili circostanze, è fondamentale l'attendibilità delle provalazioni, costituenti spunti per i successivi approfondimenti. Ne consegue che, al fine di attribuire adeguata consistenza alle informazioni ricevute, occorre rilevare in que-

⁴² Tuttavia, i menzionati istituti bancari e finanziari, secondo tassative formalità di rito, previste dall'art. 32, comma 1, n. 7), del D.P.R. n. 600/1973 (in materia di imposte sui redditi) dovranno fornire i dati, le notizie e i documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, dando corso alle c.d. “indagini finanziarie”. Alle società fiduciarie, inoltre, può essere richiesto di comunicare le generalità dei soggetti per conto dei quali esse hanno detenuto o amministrato o gestito beni, strumenti finanziari e partecipazioni in imprese, inequivocamente individuati.

⁴³ È il caso, ad esempio, degli Ispettorati del lavoro, della Banca d'Italia, che svolge una funzione di vigilanza nei confronti degli istituti di credito, e di ogni altro organismo investito di tali incombenze.

sta fase preliminare tutti gli elementi rappresentativi dell'ipotetica violazione.

In materia di *transfer pricing*, in particolare, assumono rilevanza fondamentale i seguenti elementi:

- analitica e circostanziata descrizione dei **fatti**;
- acquisizione dei **documenti** rilevanti, quali *Policy* di gruppo, prospetti, tabelle, elenchi e quant'altro possa costituire supporto probante delle presunte alterazioni nell'applicazione del principio di determinazione del “valore normale”, nella fissazione dei prezzi praticati nelle operazioni transnazionali infragruppo.

Con riferimento alle eventuali “segnalazioni anonime” che possono giungere agli Uffici finanziari, di per sé, si ritiene debbano assurgere a **meri indizi** meritevoli di approfondimenti e riscontri. Secondo l'orientamento espresso dalla giurisprudenza di legittimità⁴⁴, le denunce anonime possono elevare la semplice ipotesi del verificarsi di una violazione tributaria a consistente sospetto qualora indichino articolate e dettagliate circostanze tali da indurre l'organo ispettivo a ritenere opportuno il ricorso all'esercizio dei propri poteri, anche tramite accesso presso i locali aziendali.

⁴⁴ Dopo una prima fase in cui la Cassazione ha emesso una serie di sentenze tese ad avallare, sia l'ipotesi che l'accertamento sia da considerare invalido qualora derivi dall'esercizio illegittimo dei poteri ispettivi tributari, sia l'estensione al settore fiscale della regola penalistica ex art. 191 del codice di procedura penale la quale prevede che le prove acquisite in maniera illegittima non sono utilizzabili, la Suprema Corte ha assunto differenti posizioni, intervenendo con alcune pronunce che hanno, dapprima, messo in dubbio il precedente orientamento (per tutte cfr. Cass., 10 aprile 2001, n. 8344, in “*il fisco*” n. 43/2001, pag. 13847, con commento di P. Russo e G. Fransoni) per poi ritornare sui propri passi e riconfermare le indicazioni originarie (per tutte cfr. Cass., 3 dicembre 2001, n. 15230, in “*il fisco*” n. 14/2002, fascicolo n. 1, pag. 2157, con commento di P. Russo e G. Fransoni). Sulla questione è poi nuovamente intervenuta la Cassazione, SS.UU., che, con sent. n. 16424 del 17 ottobre 2002, depositata il 21 novembre 2002 (in “*il fisco*” n. 11/2003, fascicolo n. 1, pag. 1694, con commento di P. Russo e G. Fransoni), ha stabilito che l'autorizzazione ad accedere in abitazione privata concessa dal Procuratore sulla base di una segnalazione anonima rende inutilizzabili ai fini fiscali le prove eventualmente acquisite mediante l'accesso autorizzato illegittimamente. Con tale sentenza viene sancito l'orientamento prevalente della giurisprudenza e della dottrina. Successivamente non sono mancate ulteriori pronunce, ancora una volta contrastanti con la tesi dell'inutilizzabilità [cfr. Cass., n. 4987 del 1° aprile 2003 (in “*il fisco*” n. 32/2003, fascicolo n. 1, pag. 5096), Cass., n. 8273 del 26 maggio 2003 (in “*il fisco*” n. 31/2003, fascicolo n. 1, pag. 4914), Cass., n. 19689 del 1° ottobre 2004 (in “*il fisco*” n. 6/2005, fascicolo n. 1, pag. 889)] o a favore di essa (cfr. Cass., n. 20253 del 19 ottobre 2005, in banca dati “*fisconline*”).

È da ritenere invalido, invece, secondo il recente consolidato indirizzo della giurisprudenza⁴⁵, l'accertamento fiscale fondato sugli elementi raccolti in sede di accesso presso il domicilio abitativo del contribuente (amministratore, dipendente, collaboratore della società), seppur preventivamente autorizzato, come previsto, dal Procuratore della Repubblica, qualora la "perquisizione" (amministrativa) fosse stata eseguita sulla base di mere segnalazioni anonime, non ritenute idonee ad integrare i "gravi indizi di violazioni" tributarie, espressamente richiesti dal combinato disposto degli artt. 33 del D.P.R. n. 600/1973 e 52 del D.P.R. n. 633/1972.

Adeguate informative potranno, inoltre, essere assunte mediante la consultazione dei siti *Internet* considerati di particolare interesse.

In materia di *transfer pricing*, si ritiene proficuo accedere, se esistente, al sito dell'impresa oggetto dell'attività info-investigativa, per rilevare ogni elemento utile all'eventuale successiva attività operativa. A seconda del grado di dettaglio delle notizie che l'impresa ha voluto attribuire e rendere pubbliche nel proprio spazio *web*, i funzionari del Fisco potranno rilevare, tra l'altro:

1. la **natura dell'impresa** (industriale e/o commerciale): come si vedrà *infra*, ciò potrà orientare l'eventuale procedura di controllo con particolare riguardo all'individuazione del metodo da applicare per la determinazione del "valore normale" (*Cost Plus* per le aziende industriali, *Resale Minus* per le imprese intermedie);
2. l'**organigramma del gruppo**, rilevandone il ruolo ricoperto (*holding, headquarter*, eccetera): potrà essere rilevata l'eventuale dipendenza funzionale dell'impresa da altri terzi soggetti economici non residenti nel territorio nazionale che, come visto, integra la nozione di "controllo" richiesta dal vigore della normativa sui prezzi di trasferimento;
3. i **listini prezzi** mediamente praticati;
4. ogni altro idoneo elemento.

L'impiego dello strumento informatico consente, altresì, di accedere in siti *Internet* di enti e organismi (organi di informazione, enti pubblici, privati, associazioni sindacali, di categoria, Confin-

⁴⁵ Oltre alla sent. n. 16424/2002, di cui alla precedente nota, si cita anche Cass., Sez. trib., 18 luglio 2003, n. 11283 (in banca dati "fiscoonline"). Invero, in precedenza, il medesimo Organo di legittimità, con sent. n. 1344 del 1° febbraio 2002, aveva previsto la possibilità per il Procuratore della Repubblica di ricorrere alla formazione del proprio apprezzamento anche a indizi basati su fonti confidenziali rimaste "coperte".

dustria, eccetera) presso i quali si potrebbero rilevare ulteriori dati e informazioni significative.

L'Amministrazione finanziaria (Guardia di finanza e Agenzia delle Entrate), inoltre, dispone di un complesso e articolato sistema di "banche dati", altamente sofisticate, che consente ai verificatori sia l'acquisizione di elementi innovativi sul conto delle singole posizioni soggettive, sia (eventualmente) il riscontro delle altre notizie di cui si dispone ovvero acquisite per altra fonte. L'insieme coordinato di tali informazioni è in grado di raffigurare, mediante opportune elaborazioni e rappresentazioni di sintesi, un quadro conoscitivo organizzato, analitico e completo.

A tale riguardo, si riconosce l'inestimabile efficacia della banca dati rappresentata dall'Anagrafe tributaria, la quale, peraltro, viene costantemente alimentata anche con processi comunicativi stimolati dai vari comportamenti rilevanti, posti in essere dai contribuenti medesimi⁴⁶ (presentazione delle dichiarazioni fiscali; versamenti delle imposte; apertura, trasferimento e chiusura dell'attività e delle unità locali; eccetera).

In questa fase di acquisizione cognitiva preliminare delle informazioni è, altresì, opportuno rilevare l'eventuale formulazione di "interpelli" e/o della richiesta di pareri, assimilabili a quelli indirizzati al soppresso⁴⁷ "Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive", ovvero,

⁴⁶ Grazie al processo di "informatizzazione" e allo sviluppo tecnologico dei sistemi utilizzati dall'Amministrazione finanziaria, sono stati ottimizzati nel tempo i flussi informativi verso l'Anagrafe tributaria di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605, e successive modificazioni e integrazioni.

⁴⁷ Si ricorda che, in data 28 giugno 2007, l'Agenzia delle Entrate ha diramato un comunicato (in "il fisco" n. 27/2007, fascicolo n. 2, pag. 3852) con il quale ha informato i contribuenti che "Il comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, che aveva il compito di emettere pareri su richieste dei contribuenti, è stato soppresso in base alle disposizioni del D.L. n. 223 del 2006, che prevedeva il riordino degli organismi, anche mediante soppressione, al fine di contenere la spesa sostenuta dalle amministrazioni pubbliche per organi collegiali e altri organismi".

L'Agenzia delle Entrate, con la circ. n. 40/E del 27 giugno 2007 (in "il fisco" n. 27/2007, fascicolo n. 2, pag. 3840), ha spiegato che "resta in vigore la possibilità per il contribuente di chiedere il parere in merito all'applicazione delle disposizioni antielusive a casi concreti. Con la soppressione del comitato non è più previsto il riesame dei pareri espressi dall'Agenzia".

Va, altresì, segnalata la circ. n. 5/E del 24 febbraio 2009 (in "il fisco" n. 10/2009, fascicolo n. 1, pag. 1568 ovvero in banca dati "fiscoonline") con la quale l'Agenzia delle Entrate ha chiarito le modifiche normative introdotte dal D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2 (in *www.ilfisco.it*, alla voce "documentazione on line") in tema di gestione delle istanze di interpello.

in materia di *transfer pricing*, l'attivazione da parte del soggetto di una delle procedure previste per prevenire possibili controversie con l'Amministrazione finanziaria, quale può essere lo strumento del c.d. "ruling internazionale".

Solitamente, con una corretta attività di *intelligence*, le strutture dell'Amministrazione finanziaria, prima di intraprendere un eventuale controllo e/o verifica fiscale, dispongono, quanto meno, delle seguenti notizie sul conto del contribuente (sia esso persona fisica e/o società)⁴⁸:

1. dati conoscitivi del contribuente: denominazione e sede, partita Iva, codice fiscale, oggetto dell'attività, data e inizio attività, luoghi di esercizio dell'attività, sede dell'amministrazione e luogo di conservazione delle scritture contabili, numero dei dipendenti e/o collaboratori e/o addetti, capitale sociale, generalità degli amministratori e del rappresentante legale, forma associata di esercizio dell'attività, abilitazioni professionali, eccetera;
2. dati sulla posizione fiscale del contribuente: ricavi conseguiti negli ultimi tre periodi d'imposta, redditi dichiarati e/o accertati e/o definiti negli ultimi tre periodi d'imposta, volume d'affari dichiarato negli ultimi tre periodi d'imposta, regime contabile dichiarato, posizione ai fini delle sanatorie fiscali degli ultimi 10 anni, eccetera;
3. precedenti fiscali del contribuente: violazioni ascritte al medesimo nei vari settori impositivi;
4. notizie sulla capacità contributiva e personale e sul tenore di vita del contribuente: patrimonio immobiliare, incrementi patrimoniali significativi negli ultimi 5 anni, auto, natanti, aeromobili, cavalli da corsa, residenze secondarie, iscrizione a *club* o circoli, frequentazione di case da gioco, acquisto di azioni e/o partecipazioni societarie, obbligazioni e titoli similari negli ultimi 5 anni, eccetera;
5. precedenti penali a carico del contribuente;
6. precedenti di polizia;
7. presenza di elementi informativi: esposti (anche anonimi), denunce, segnalazioni di organi dell'Amministrazione finanziaria e di altri enti, eccetera;
8. collegamenti del soggetto con altri contribuenti.

⁴⁸ Tali indicazioni sono state sostanzialmente rilevate dall'allegato n. 4 alla circ. n. 360000 del 20 ottobre 1998 (c.d. 1/1998) della Guardia di finanza, concernente "Istruzione sull'attività di verifica", citata. Si precisa che, dal 1° gennaio 2009, occorre riferirsi alla nuova "Istruzione sull'attività di verifica" (1/2008) della Guardia di Finanza, che ha sostituito la 1/1998.

Si osserva che l'elenco sopra citato, il quale potrà opportunamente annoverare anche altre notizie⁴⁹ considerate rilevanti (*i.e.*, collegamenti del soggetto con altre indagini di cui si ha contezza) e acquisite nel corso della complessa attività di *intelligence*, potrà essere integrato ed arricchito grazie all'impiego di ulteriori preziose banche dati (*i.e.*, collegamenti informatici con la Camera di commercio) accessibili da parte degli organi militari e civili deputati alla tutela delle pretese fiscali dello Stato.

Con particolare riferimento al *transfer pricing*, oltre alle menzionate informazioni di carattere generale, nella fase info-investigativa preliminare, è sicuramente importante aver contezza delle seguenti ulteriori circostanze:

- presenza di **compravendite internazionali** infragruppo;
- individuazione dei **soggetti consociati** non residenti con cui intercorrono i citati rapporti sovranazionali;
- acquisizione di notizie in ordine all'esistenza di particolari **regimi fiscali di favore** e/o altre **agevolazioni** fruite dalle predette imprese consociate non residenti;
- individuazione dei prodotti e/o servizi oggetto di compravendita e dei prezzi mediamente praticati; acquisizione dei **listini prezzi** dei menzionati beni e/o servizi nonché, laddove possibile, dei prezzi riconducibili a beni e/o servizi analoghi rilevabili presso terzi soggetti (Camere di commercio, Associazioni di categoria, eccetera), per valutare l'eventualità di determinare il "valore normale" delle transazioni in argomento secondo il c.d. metodo del "confronto esterno".

In tale contesto, l'attenta lettura del bilancio d'esercizio⁵⁰, degli altri documenti a corredo⁵¹ e del modello di dichiarazione fiscale annuale ("Modello Unico") rappresenta un fondamentale *step* del processo di acquisizione cognitiva delle informazioni.

La coordinata osservazione critica dello "stato patrimoniale", del "conto economico" e della "nota integrativa", in tema di *transfer pricing*,

⁴⁹ Si tratta di notizie che potranno variare in funzione del presunto fenomeno evasivo/elusivo oggetto di approfondimento.

⁵⁰ Si fa riferimento al bilancio civilistico composto, ai sensi dell'art. 2423, comma 1, del codice civile, dallo "Stato patrimoniale", dal "Conto economico" e dalla "Nota integrativa".

⁵¹ Si intendono per tali la "Relazione sulla gestione" (di cui all'art. 2428 del codice civile) e la "Relazione dei sindaci" (di cui all'art. 2429 del codice civile).

può fornire utili indicazioni riguardo alla natura (beni immateriali, materiali, di terzi, eccetera) e alla consistenza (in termini di valore) dei rapporti intrattenuti con consociate non residenti nel territorio nazionale. Peraltro, un elevato grado di incidenza di tali rapporti, unitamente ad altri indizi, può certamente contribuire ad alimentare le ragioni di opportunità poste alla base dell'esecuzione di un eventuale controllo di merito del rispetto della normativa in materia di "valore normale".

Sul punto, lo "**Stato patrimoniale**", congiuntamente ai dettagli contenuti nella "Nota integrativa", espone alcune voci sicuramente significative per la rilevazione dell'esistenza di rapporti infragruppo internazionali, fermo restando che ogni altra "posta" potrebbe contenere e fornire altre utili evidenze al riguardo.

Si pensi a:

1. "Immobilizzazioni finanziarie", "Attivo circolante", "Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni" e "Debiti", ove, tra l'altro, dovranno rilevarsi, distintamente, le partecipazioni, i crediti ed i debiti in "imprese controllate", "collegate", "controllanti" e "altre imprese". Al riguardo, è espressamente previsto che la "Nota integrativa" debba riportare: l'elenco delle partecipazioni, possedute direttamente o indirettamente o per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, in imprese controllate e collegate, indicando per ciascuna la denominazione, la sede, il capitale, l'importo del patrimonio netto, l'utile o la perdita dell'ultimo esercizio, la quota posseduta e il valore attribuito in bilancio o il corrispondente credito;
2. "Debito verso soci per finanziamenti" per il quali, peraltro, la "Nota integrativa" deve fornire indicazioni in ordine alle scadenze e alla clausola di "postergazione" rispetto agli altri creditori;
3. "Conti d'ordine", contenenti, tra l'altro, notizie in ordine alle garanzie prestate a favore di imprese controllate e collegate, nonché di controllanti e di imprese sottoposte al controllo di queste ultime;

Analoghe considerazioni valgono per il "**Conto economico**", unitamente ai dettagli previsti dalla "Nota integrativa".

Si pensi a:

1. "Ricavi delle vendite e delle prestazioni", per i quali, la "Nota integrativa", come espressamente previsto, dovrà riportarne, se significativa, la ripartizione secondo categorie di attività e secondo aree geografiche. In base al grado di det-

taglio attribuito a tale ripartizione, in tema di *transfer pricing*, si potrebbe disporre di una classificazione utile, ad esempio, per apprezzare l'incidenza di tale tipologia di rapporti verso consociate non residenti rispetto a tutti gli altri terzi clienti indipendenti;

2. "Proventi finanziari da partecipazioni" con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate. Al riguardo, è previsto che la "Nota integrativa" evidenzii l'ammontare diverso dai dividendi;
3. "Altri proventi finanziari" derivanti da:
 - a) crediti immobilizzati con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate, collegate e controllanti;
 - b) proventi derivanti da fonti diverse da crediti e titoli immobilizzati, per i quali deve risultare la separata indicazione di quelli derivanti da imprese controllate, collegate e controllanti;
4. "Interessi ed altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti", per i quali, la "Nota integrativa", dovrà distinguere quelli derivanti da prestiti obbligazionari, da prestiti bancari o da altre fonti.

La "**Relazione sulla gestione**", inoltre, ai sensi dell'art. 2428, comma 3, n. 2), del codice civile, deve "in ogni caso", tra l'altro, riportare: "i rapporti con imprese controllate, collegate, controllanti e imprese sottoposte al controllo di queste ultime".

In tale comparto, pertanto, è auspicabile che gli amministratori compendino una completa rappresentazione, anche con opportune descrizioni di merito, dei citati rapporti, non limitandosi a meri prospetti di sintesi (ad esempio, descrizione della tipologia, della natura delle transazioni; indicazione degli importi).

Le società che adottano il bilancio in forma abbreviata⁵² (di cui all'art. 2435-*bis* del codice civile), nel caso non predispongano la "Relazione sulla gestione"⁵³, sarebbe opportuno riportassero tali indicazioni nella "Nota integrativa".

⁵² Tale facoltà è riconosciuta allorché le imprese, che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, "nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti: 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro; 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro; 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità".

⁵³ Ipotesi espressamente prevista dall'art. 2435-*bis*, comma 7, del codice civile qualora le menzionate società "forni-

Con riferimento alle dichiarazioni fiscali annuali, si rappresenta che dal “**Quadro RF 2**” del “Modello Unico/Società di Capitali”, relativamente ai rapporti con **imprese consociate** non residenti nel territorio dello Stato, è possibile rilevare il tipo di “legame” instaurato. In dettaglio:

- la “casella A” indica che l’impresa dichiarante è direttamente o indirettamente controllata da società non residente (al ricorrere di tutti i presupposti, tali notizie possono indurre l’Amministrazione finanziaria a intraprendere un controllo in materia di costi derivanti da Paesi *black list* e/o di *transfer pricing*);
- la “casella B” indica che l’impresa dichiarante controlla direttamente o indirettamente la società non residente (in tal caso l’Amministrazione finanziaria potrebbe avviare un controllo in materia di CFC);
- la “casella C” indica che l’impresa dichiarante intrattiene rapporti con società non residente e che entrambi i soggetti sono direttamente o indirettamente controllati da altra società (se la terza impresa controllante dovesse avere sede nel territorio nazionale, potrebbero porsi problematiche di esteroinvestizione. In altri casi, in presenza di tutti i presupposti, l’Amministrazione finanziaria potrebbe intraprendere controlli in materia di costi derivanti da Paesi *black list* e/o di *transfer pricing*).

Appare evidente che sia il bilancio d’esercizio (con relativi allegati) che il “Modello Unico” delle imprese sono in grado di fornire dettagli conoscitivi attinenti ai rapporti infragruppo “propriamente detti”, vale a dire i rapporti intercorsi tra società consociate legate tra loro dal vincolo del “controllo” ex art. 2359 del codice civile; risulta, per converso, più difficoltosa la rilevazione di notizie in ordine alla sussistenza di altre forme di “legame” tra le imprese, quali, ad esempio, quelle di natura contrattuale, o anche extra-contrattuale, che, come osservato in precedenza, legittimano comunque l’applicazione della normativa in materia di *transfer pricing*.

Sulla scorta di quel che precede, si ritiene di poter affermare che l’attività info-investigativa preliminare, in generale, e quindi anche in materia di *transfer pricing*, possa essere considerata espressione della continua concatenazione della ricerca *ex novo* di elementi ed indizi attestanti possibili violazioni tributarie delle norme cogenti dello Stato e del riscontro degli stessi.

scano nella nota integrativa le informazioni richieste dai numeri 3) e 4) dell’art. 2428” del codice civile

Naturalmente, i processi preliminari, adottati dagli investigatori del Fisco in esecuzione dell’azione di *intelligence*, come è evidente, sono coperti dalla massima riservatezza per garantire il rispetto di un duplice dovere:

1. mantenere “celata” la fonte, di qualunque natura essa sia (documentale, personale, eccetera), costituente presupposto dell’*input* operativo⁵⁴. Sul punto, va rilevato che, nell’ambito del principio sulla trasparenza amministrativa, il legislatore è, opportunamente, intervenuto con la L. 7 agosto 1990, n. 241, recante: “Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi”. In proposito, in attuazione dell’art. 24, comma 2, della menzionata L. n. 241/1990 è stato emanato il D.P.R. 27 giugno 1992, n. 352, recante il “Regolamento per la disciplina delle modalità di esercizio e dei casi di esclusione del diritto di accesso ai documenti amministrativi ...”, il quale, per l’individuazione dei casi di esclusione dalla richiesta di accesso, faceva rinvio ad ulteriori regolamenti, da emanare a cura delle singole amministrazioni; è il caso di rappresentare che gli articoli da 1 a 9 del citato D.P.R. n. 352/1992 sono stati abrogati dall’art. 15, comma 1, del D.P.R. 12 aprile 2006, n. 184, recante il “Regolamento per la disciplina in materia di accesso ai documenti amministrativi”. Al tale riguardo, per l’Amministrazione finanziaria, è stato emanato il D.M. 29 ottobre 1996, n. 603, concernente il “Regolamento per la disciplina delle categorie di documenti sottratti al diritto di accesso ...”; infatti, l’art. 1 del citato decreto ministeriale indica espressamente che il Regolamento n. 603/1996 “individua ... le categorie di documenti formati o ulteriori atti rientranti nell’ambito delle attribuzioni del Ministero delle finanze e degli organi periferici dipendenti, ivi compresi l’Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato e il Corpo della Guardia di finanza, sottratti all’accesso” amministrativo. Pur rimandando all’intera lettura del citato Regolamento, autorevole dottrina⁵⁵ ha estrapolato gli atti e i documenti esclusi dall’acces-

⁵⁴ Si pensi al pregiudizio che si potrebbe arrecare a un soggetto che, ancora alle dipendenze di una società, fornisce dettagliate e determinanti indicazioni in ordine a evasioni fiscali derivanti dalla violazione della disciplina sui prezzi di trasferimento.

⁵⁵ Cfr. G. Pezzuto-S. Screpanti, *La verifica fiscale*, op. cit., pag. 25.

so, con specifico riferimento alla fase di “programmazione delle verifiche fiscali”, e, pertanto, a quel complesso di supporti documentali e relazioni interpersonali derivanti dall’attività di *intelligence* preliminare, costituente necessario presupposto alla “programmazione” medesima.

In tale ambito, la citata dottrina ritiene, dunque, che siano esclusi dall’accesso i seguenti documenti:

- “documenti relativi all’attività investigativa e ispettiva la cui diffusione può pregiudicare l’attività di indagine di organismi nazionali ed esteri, incidendo sulla correttezza delle relazioni internazionali” [art. 2, comma 1, lettera a), del D.M. n. 603/1996];
- “documenti relativi all’attività investigativa, ispettiva e di controllo dalla cui diffusione possa comunque derivare pregiudizio alla prevenzione e repressione della criminalità nei settori di competenza anche attraverso la conoscenza delle tecniche informative ed operative nonché degli atti di organizzazione interna, quando questa possa pregiudicare le singole attività di indagine” [art. 4, comma 1, lettera a), del D.M. n. 603/1996];
- “atti istruttori, comunicazioni su ipotesi di frodi in materia tributaria e segnalazioni di servizi della Commissione dell’Unione europea o di altri organismi internazionali o Stati esteri ai fini della prevenzione o repressione delle frodi stesse” [art. 4, comma 1, lettera b), del D.M. n. 603/1996];
- “atti e documenti attinenti alla identità e gestione delle fonti confidenziali ed alle informazioni fornite dalle fonti stesse, individuate o anonime, nonché contenute in esposti da chiunque inoltrati” [art. 4, comma 1, lettera d), del D.M. n. 603/1996];
- “documenti attinenti all’attività informativa nei settori istituzionali, siano essi originati autonomamente sia che provengano da altri organismi, in Italia o all’estero, con i quali intercorrono rapporti di collaborazione diretta o indiretta” [art. 4, comma 1, lettera e), del D.M. n. 603/1996];
- “documenti del Corpo della guardia di finanza inerenti all’emanazione di ordini di servizio, nonché all’esecuzione del servizio stesso, relazioni, rapporti e informative concernenti l’attività svolta nei settori istituzionali” [art. 4, comma 1, lettera i), del D.M. n. 603/1996];
- “documentazione finanziaria, economica, patrimoniale e tecnica di persone fisiche e

giuridiche, gruppi, imprese e associazioni comunque acquisita ai fini dell’attività amministrativa” [art. 5, comma 1, lettera a), del D.M. n. 603/1996];

- “atti di natura strumentale concernenti la predisposizione di programmi e l’elaborazione di criteri selettivi per l’individuazione delle categorie economiche sottoposte a controlli, nonché gli elenchi dei soggetti selezionati automaticamente ai fini dell’azione accertatrice degli uffici” [art. 5, comma 1, lettera c), del D.M. n. 603/1996];
2. mantenere il “riserbo” sull’attività amministrativa intrapresa sia nella fase preliminare a rilevanza “interna” che in quella successiva a rilevanza “esterna” (limitatamente all’ipotesi in cui sia previsto *ex lege* il coinvolgimento del contribuente).

Tale dovere, certamente, si inserisce nel rispetto del più ampio istituto del c.d. “segreto d’ufficio”, cui sono sottoposti tutti i dipendenti della Pubblica Amministrazione per non incorrere nella violazione sancita dall’art. 326 del codice penale.

Peraltro, in termini generali, la previsione contenuta nell’art. 15 del D.P.R. 10 gennaio 1957, n. 3, recante il “Testo unico delle disposizioni concernenti lo statuto degli impiegati civili dello Stato”, secondo la formula introdotta dall’art. 28 della L. n. 241/1990, dispone che l’impiegato “deve” mantenere il segreto d’ufficio. Questi “Non può trasmettere a chi non ne abbia diritto informazioni riguardanti provvedimenti od operazioni amministrative, in corso o concluse, ovvero notizie di cui sia venuto a conoscenza a causa delle sue funzioni, al di fuori delle ipotesi e delle modalità previste dalle norme sul diritto di accesso. Nell’ambito delle proprie attribuzioni”, dunque, “l’impiegato preposto ad un ufficio è legittimato a rilasciare copie ed estratti di atti e documenti” che non siano coperti da riservatezza nel senso esposto in precedenza.

Sono, altresì, rilevanti, come rappresentato in dottrina⁵⁶, le indicazioni fornite dal Comando Generale della Guardia di finanza, con la circ. 17 agosto 2000, n. 250400⁵⁷, con la quale, tra l’altro, è stata evidenziata la necessità di mantenere il massimo riserbo sull’attività informativa ed investigativa e di non compromettere l’efficacia dell’intervento, fornendo prima del tempo, informa-

⁵⁶ Cfr. G. Pezzuto-S. Screpanti, *La verifica fiscale*, op. cit., pag. 72.

⁵⁷ In banca dati “fiscoonline”.

zioni sul piano investigativo della verifica, allo scopo di rispettare in ogni caso l'obbligo del segreto d'ufficio sulle informazioni che vengono acquisite prima dell'avvio della verifica, attraverso l'azione di *intelligence*, in quanto trattasi di dati riservati, aventi esclusiva rilevanza interna, che possono essere oggetto di comunicazione esterna "solo dopo e in quanto assumano, attraverso i riscontri delle indagini successive, l'oggettività e il valore giuridico di elementi utili ai fini dell'accertamento tributario".

Sull'argomento si osserva che, nel settore delle imposte sui redditi, nel cui alveo si inserisce la disciplina del *transfer pricing*, vige l'art. 68 del D.P.R. n. 600/1973, il quale, al comma 1, considera "violazione del segreto d'ufficio qualunque informazione o comunicazione riguardante l'accertamento, data senza ordine del giudice, salvo i casi previsti dalla legge, a persone estranee alle rispettive amministrazioni, diverse dal contribuente"⁵⁸.

A questo punto, occorre considerare la portata del menzionato "dovere" al cospetto della previsione normativa introdotta dall'art. 12, comma 2, della L. 27 luglio 2000, n. 212, recante le "Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente", il quale statuisce che, per il contribuente, sussiste, tra l'altro, il diritto di essere informato delle "ragioni" che abbiano indotto i funzionari militari e/o civili dello Stato a intraprendere le operazioni ispettive (a rilevanza "esterna") nei suoi confronti.

Alla luce di quanto esposto sinora, non può non riscontrarsi una dicotomia, seppur apparente, tra il **dovere di riservatezza** dell'Amministrazione finanziaria e il **diritto del contribuente** di essere informato dei "motivi" che sono a base dell'avvio di una qualunque azione ispettiva. Invero, occorre rilevare che il combinato disposto degli artt. 33, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973 e 52, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, prevede che l'Amministrazione finanziaria (Guardia di finanza e Agenzia delle Entrate) possa disporre l'accesso di suoi impiegati nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali per procedere ad ispezioni documentali,

⁵⁸ Nel settore dell'Iva il "segreto d'ufficio" è disciplinato dall'art. 66 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento delle imposte e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni.

Se ne ricava che la connaturale veste istituzionale dell'Amministrazione finanziaria, quale organo preposto all'effettuazione delle verifiche, risiede propriamente nel compito di "accertare" possibili condotte evasive da parte dei contribuenti. Ciò, pertanto, rappresenta la "ragione principe" dell'inesco delle attività ispettive.

Anche la sopra menzionata circ. n. 250400 del 2000 del Comando Generale della Guardia di finanza, così come fatto rilevare dalla dottrina⁵⁹, afferma che "le ragioni giustificative delle verifiche discendono, di per se stesse, dal potere-dovere dell'Amministrazione finanziaria di controllare l'esatto adempimento degli obblighi fiscali da parte dei contribuenti, senza particolari condizioni o vincoli da considerare".

Pertanto, qualora l'indicazione esplicita della fonte e dei contenuti espressi dalla medesima, possano arrecare pregiudizio al servizio intrapreso, si ritiene che il rispetto dell'obbligo giuridico della comunicazione al contribuente delle "ragioni" dell'ispezione sia ugualmente ottemperato anche mediante la sola adozione di formule di carattere generale⁶⁰, da indicare nel documento redatto dai verificatori il primo giorno dell'attività ispettiva (c.d. "processo verbale di verifica").

Soccorrono in tale direzione, peraltro, le limitazioni all'accesso agli atti amministrativi, espressamente previste dalla L. n. 241/1990, dal D.P.R. n. 352/1992 e dal D.M. n. 603/1996, che, come osservato in precedenza, fissano in maniera inequivocabile l'impossibilità per il contribuente di ottenere alcune notizie riservate (atti, documenti, dichiarazioni di confidenti, eccetera) del procedimento amministrativo.

⁵⁹ Cfr. G. Pezzuto-S. Screpanti, *op. cit.*, pag. 72.

⁶⁰ Con riferimento alla fonte di attivazione della verifica, il Comando Generale della Guardia di finanza, con la circ. n. 250400 del 2000 ha fornito una dettagliata esemplificazione di alcune espressioni utilizzabili quali: attività autonoma, "indirizzata a prevenire, ricercare e accertare eventuali violazioni alla normativa tributaria". Per una completa elencazione delle fonti d'inesco della verifica fiscale, cfr. nota n. 39 in G. Pezzuto-S. Screpanti, *op. cit.*, pag. 73.