

Edizione di mercoledì 20 gennaio 2016

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Transfer price: la verifica deve tenere conto della crisi](#)

di **Fabio Landuzzi**

DICHIARAZIONI

[Entrano nel 730 precompilato le spese universitarie, funebri e “edili”](#)

di **Alessandro Bonuzzi**

PENALE TRIBUTARIO

[Simulatamente falso](#)

di **Massimiliano Tasini**

IVA

[Triangolazione comunitaria con soggetto extra-UE primo cedente](#)

di **Marco Peirola**

ENTI NON COMMERCIALI

[Le forme di gestione di un impianto sportivo](#)

di **Guido Martinelli**

BACHECA

[Falso in bilancio e reati dichiarativi](#)

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Transfer price: la verifica deve tenere conto della crisi

di **Fabio Landuzzi**

Una recente sentenza della **Commissione Tributaria Provinciale di Milano (n. 7198 del 14 settembre 2015)** ha messo in evidenza alcuni aspetti di comune interesse e di significativa rilevanza nell'ambito delle verifiche che interessano le **operazioni effettuate fra imprese appartenenti a gruppi multinazionali** e quindi oggetto di possibili verifiche dell'Amministrazione in materia di **transfer pricing**.

In modo particolare, il **primo punto** evidenziato riguarda la necessità che, ogni qualvolta la verifica sul **transfer pricing** sia compiuta mediante l'applicazione di **metodi transazionali reddituali** (si pensi al metodo del cd. **TNMM** diffusamente applicato), la **selezione dei comparabili** debba essere compiuta con estrema **attenzione e precisione** avuto riguardo alla ricerca di un **grado il più possibile elevato di affinità** rispetto alla impresa ed alla transazione da testare.

La ricostruzione induttiva della profittabilità "normale" non deve quindi avvenire sulla base di **meri elementi indiziari** aventi una **connotazione esclusivamente statistica** ma assai poco aderente alla fattispecie concreta.

Nel caso specifico, quindi, un primo **elemento di debolezza** della ricostruzione reddituale operata dai verificatori, che ha portato i Giudici milanesi ad annullare la pretesa tributaria, era infatti rappresentato da una **erronea costruzione del paniere di imprese comparabili** le quali risultavano essere **diverse per attività e funzioni esercitate** rispetto all'impresa oggetto di verifica. Di conseguenza, la ricostruzione siffatta risultava **priva di sostegno probatorio** in quanto gli elementi posti alla base della sua elaborazione erano inadeguati rispetto alla fattispecie concreta.

Un **secondo elemento** di rilievo, assai comune soprattutto nelle verifiche che hanno oggetto gli anni recenti caratterizzati spesso da periodi continuativi di grave riduzione di volumi e di margini, attiene proprio alla **necessità di tenere conto della crisi** che ha colpito, in quel particolare periodo, il **settore di appartenenza** dell'impresa. I Giudici milanesi stigmatizzano infatti l'approccio tenuto dai verificatori laddove questi sembrano non aver **"minimamente tenuto conto della crisi ha particolarmente colpito in modo grave il settore"**.

Riguardo al fattore crisi e più in generale alla necessità di **tenere conto delle concrete performance** delle imprese comparabili, si rammenta che già la **Commissione Tributaria Regionale della Lombardia (sentenza n. 1670/2015)** aveva evidenziato l'erroneità di un approccio che, nel selezionare i comparabili ai fini della applicazione del metodo reddituale

prescelto, escluda *tout court* le **imprese in perdita** in quanto investite dalla particolare **fase contingente di crisi di mercato**. La perdita, come l'utile, è infatti un risultato gestionale, osservano i Giudici della CTR lombarda, e come tale va preso in considerazione in quanto rappresenta la **fotografia reale dell'andamento del mercato** di appartenenza dell'impresa; infatti, escludere le società in perdita dalla composizione dei *comparables*, significherebbe “**non esaminare con la dovuta attenzione il caso sottoposto a giudizio**”.

Infine, sempre con riguardo al tema in oggetto, non può dimenticarsi che un approccio obiettivo all'analisi di *transfer pricing* dovrebbe riguardare **l'intero rapporto intercompany del periodo** in osservazione, e non limitarsi ad indagare e contestare una **partizione dello stesso**, quando non sia naturalmente dimostrato che proprio questa parte del rapporto è patologicamente congeniata per eludere le imposte nello Stato.

DICHIARAZIONI

Entrano nel 730 precompilato le spese universitarie, funebri e “edili”

di **Alessandro Bonuzzi**

Precompilate anche le spese universitarie, funebri e per interventi di recupero del patrimonio edilizio nonché volte alla riqualificazione energetica sostenute nel 2015.

Il **decreto del 13 gennaio 2016**, reso disponibile ieri sul sito del Ministero delle finanze e in attesa di pubblicazione in G.U., stabilisce infatti che, ai fini della elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata, **a partire dai dati relativi al 2015**, tali spese devono essere trasmesse all'Agenzia delle entrate entro il **28 febbraio di ciascun anno**.

La comunicazione va, quindi, eseguita ogni anno con riferimento ai dati relativi alle spese sostenute nell'anno precedente. Per i dati del 2015, atteso che il prossimo 28 febbraio cade di domenica, la scadenza è fissata al **29 febbraio 2016**.

Questi oneri si aggiungono alle **spese sanitarie**, i cui dati, si ricorda, per quanto riguarda il 730/2016, devono essere comunicati da medici chirurghi, odontoiatri, farmacie e strutture sanitarie al Sistema Tessera Sanitaria entro il prossimo 1 febbraio (poiché il 31 gennaio 2016 cade di domenica).

Nello specifico, le **università statali e non statali** devono trasmettere, in via telematica, all'Agenzia

1. le spese per la frequenza di corsi di istruzione universitaria,
2. le spese per la frequenza di corsi universitari di specializzazione,
3. le spese per la frequenza di corsi di perfezionamento,
4. le spese per la frequenza di master che per durata e struttura dell'insegnamento siano assimilabili a corsi universitari o di specializzazione,
5. le spese di iscrizione a corsi di dottorato di ricerca,

relative all'anno d'imposta precedente con riferimento a ciascun studente e con l'indicazione dei soggetti che hanno sostenuto l'onere nonché dell'anno accademico di riferimento. Le spese vanno comunicate al netto di eventuali rimborsi e contributi. Inoltre, devono essere indicati in modo separato i rimborsi erogati nell'anno ma che si riferiscono a spese sostenute in anni precedenti.

Le **spese funebri** devono essere trasmesse dai soggetti che emettono le fatture relative a tali

oneri. Sono oggetto di comunicazione:

- l'ammontare delle spese sostenute a seguito della morte di persone nell'anno precedente, con riferimento a ciascun decesso;
- i dati del soggetto deceduto;
- i dati del soggetto intestatario del documento fiscale.

Le **spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica** degli edifici sono trasmesse all'Agenzia dalle banche e da Poste Italiane Spa. Le informazioni da comunicare sono:

- l'ammontare dell'onere sostenuto nell'anno d'imposta precedente;
- i dati identificativi del mittente;
- i dati identificativi dei beneficiari della detrazione;
- i dati identificativi dei destinatari dei pagamenti.

Infine, il decreto rimanda a un **provvedimento** del Direttore dell'Agenzia delle entrate di prossima emanazione la determinazione delle modalità tecniche per la trasmissione delle comunicazioni.

PENALE TRIBUTARIO

Simulatamente falso

di **Massimiliano Tasini**

L'articolo 1 del D.Lgs. 74/2000, nel fornire le definizioni necessarie alla lettura del provvedimento, stabilisce che:

- a) per “**fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**” si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi;
- g-bis) per “**operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente**” si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti;
- g-ter) per “**mezzi fraudolenti**” si intendono condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà.

Due problemi.

Il primo è tracciare un confine tra quanto previsto alla lettera a) è quanto alla lettera g) bis. Tanto più che, nel concetto di operazioni non effettuate in tutto o in parte, rientrano quelle pur avvenute ma alle quali le parti hanno dato una **qualificazione giuridica diversa** (Cass. 13975/2008).

Il secondo è dato dal fatto che, a nostro modo di vedere, le operazioni “simulate oggettivamente e soggettivamente” sono un genere, la cui “specie” sono quelle operazioni, pure “simulate oggettivamente soggettivamente”, contemplate all'art. 10 bis del nuovo Statuto dei Diritti del Contribuente.

Detto **art. 10 bis** stabilisce che sono abusive/elusive “*una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti ... si considerano: a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato ... Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o*

gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente ... In sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie”.

Quindi, se capiamo bene il perimetro dell'art. 10 bis, possiamo misurare l'ampiezza del suo ombrello penale.

Il nuovo **art. 3** del D.Lgs. 74/2000 – Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici – , stabilisce al suo primo comma che *“Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito ... chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente ...”.*

Quindi:

1. opera l'art. 3 in quanto non opera l'art. 2;
2. nell'art. 3 sono previste due fattispecie: il compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente, nonché il ricorso a documenti falsi (e allora l'art. 2?) o altri mezzi fraudolenti, connotati dalla idoneità ad indurre ad ostacolare il fisco e indurlo in errore;
3. di queste due fattispecie, una è figlia della più generale categoria delle operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente: queste, infatti, se connotate dai requisiti dell'art. 10 bis non rilevano penalmente, altrimenti (art. 3) sì.

Ma **l'operazione abusiva/elusiva esiste?** Se non esistesse sarebbe falsa, e allora sarebbe punibile sul piano penale. Ricordiamo, sul punto, che secondo Cass. 36859 del 16 gennaio 2013, l'operazione può dirsi elusiva se effettivamente esistente sotto il duplice profilo giuridico ed economico; come acutamente osservato nella Relazione dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione recentemente pubblicata, occorrerà valutare se tale affermazione resterà valida anche dopo l'entrata in vigore del nuovo art. 10 bis.

Non sarà facile districarsi. Il rischio è il proliferare di forme simulate volte ad eludere senza la macchia del reato.

IVA

Triangolazione comunitaria con soggetto extra-UE primo cedente

di **Marco Peirola**

In un [precedente intervento](#) è stato evidenziato che l'Agenzia delle Entrate, con provvedimento n. 165827 del 29 dicembre 2015, ha disposto l'istituzione, presso il Settore Fiscalità internazionale e agevolazioni della Direzione Centrale Normativa, di un punto di contatto dedicato per il progetto pilota *Cross Border Ruling* (CBR), attivato dal Global forum sull'IVA della Commissione europea il 1° giugno 2013 con termine attualmente fissato al 30 settembre 2018. Il punto di contatto risponde per iscritto alle istanze di CBR presentate dai soggetti passivi identificati ai fini IVA in Italia che intendono effettuare **complesse operazioni transnazionali in uno o più Stati membri partecipanti al progetto pilota**, che attualmente sono Belgio, Danimarca, Estonia, Spagna, Francia, Cipro, Lituania, Lettonia, Malta, Ungheria, Paesi Bassi, Portogallo, Slovenia, Finlandia, Svezia, Regno Unito; è in corso di perfezionamento l'adesione della Polonia.

Tra le risposte fornite alle istanze di CBR già presentate da altri Stati membri, è interessante esaminare quella relativa alla "vendita a catena" effettuata da un'impresa belga ricorrendo allo schema della triangolazione.

In particolare, l'impresa belga ha acquistato i beni da un fornitore svizzero con successiva rivendita al suo cliente olandese.

Fermo restando che spedizione a quest'ultimo è curata direttamente dall'impresa svizzera, dalla descrizione del caso risulta che **l'impresa svizzera è identificata ai fini IVA in Belgio e in Olanda** e che **l'impresa belga ha un numero di partita IVA in Olanda**.

La questione interpretativa oggetto di istanza di CBR ha per oggetto il trattamento IVA da applicare nei seguenti due scenari:

- **1° scenario:** l'impresa svizzera trasferisce i beni da un magazzino in Belgio ad un magazzino in Olanda;
- **2° scenario:** l'impresa svizzera trasferisce i beni da un magazzino in Belgio direttamente a destinazione del cliente finale olandese.

Secondo la risposta fornita dalle Autorità fiscali, nel **primo scenario**:

- l'impresa svizzera, per il tramite del proprio numero di partita IVA belga, effettua un **trasferimento a "se stessi", esente da IVA** in Belgio ex art. 138 par. 2, lett. c), della Direttiva n. 2006/112/CE e, corrispondentemente, un **acquisto intracomunitario**

- imponibile in Olanda** ai sensi dell'art. 21 della stessa Direttiva, per il quale deve assolvere l'imposta attraverso la propria posizione IVA locale;
- dopodiché, l'impresa svizzera, per il tramite del proprio numero di partita IVA olandese, effettua una **cessione interna all'Olanda** nei confronti del proprio cliente belga, **con addebito dell'IVA locale**. Il *reverse charge* non è applicabile, in quanto l'impresa belga non è stabilita in Olanda, ma soltanto identificata;
 - infine, anche l'impresa belga effettua una **cessione interna all'Olanda con applicazione del reverse charge**, in quanto il cliente olandese è stabilito in tale Paese. Sebbene non sia indicato nella risposta di CBR, è da ritenere che, in applicazione dell'art. 219-bis della Direttiva n. 2006/112/CE, la fattura – senza addebito dell'imposta – sia emessa direttamente dall'impresa belga e non dal suo numero di partita IVA olandese.

Passando ad esaminare il regime impositivo connesso al secondo scenario.

- in via di principio, l'impresa svizzera, per il tramite del proprio numero di partita IVA belga, effettua una **cessione intracomunitaria "in senso stretto", esente da IVA in Belgio** ex art. 138, par. 1, della Direttiva n. 2006/112/CE, mentre il cliente belga, per il tramite della propria posizione IVA in Olanda, rileva il corrispondente **acquisto intracomunitario, imponibile** ai sensi dell'art. 20 della Direttiva n. 2006/112/CE. Tuttavia, è possibile suddividere la cessione intracomunitaria in un trasferimento a "se stessi" seguito da una cessione interna all'Olanda, applicando cioè il trattamento IVA del primo scenario (esenzione IVA in Belgio con imponibilità in Olanda in capo all'impresa svizzera);
- dopodiché, l'impresa belga effettua una **cessione interna all'Olanda con applicazione del reverse charge**, in quanto, come già anticipato, il cliente olandese è stabilito in tale Paese. Anche in questa ipotesi, pertanto, seppure non specificato nella risposta di CBR, la fattura senza addebito dell'imposta deve essere emessa direttamente dall'impresa belga e non dal suo numero di partita IVA olandese.

ENTI NON COMMERCIALI

Le forme di gestione di un impianto sportivo

di **Guido Martinelli**

Con il termine **gestione** si indica, generalmente, l'insieme di compiti volti ad assicurare il **funzionamento di un impianto e l'erogazione del servizio sportivo che nello stesso si svolge**. Tale attività si estrinseca attraverso numerose funzioni: l'organizzazione tecnica dell'attività sportiva vera e propria, l'organizzazione e la conduzione di corsi, gli allenamenti, le gare, etc.; la conduzione edilizia dell'immobile e la relativa manutenzione, sia ordinaria che straordinaria; l'assistenza sanitaria, **la conduzione amministrativa e fiscale**; la gestione manageriale del servizio e, quindi, l'aspetto promozionale, di immagine, di rapporto esterno con l'utenza attuale e con quella potenziale.

La gestione degli impianti sportivi, si può così suddividere in:

1. GESTIONE PUBBLICA: diretta, con appalti scorporati, con aziende;
2. GESTIONE PRIVATA: diretta;
3. GESTIONE CONVENZIONATA: tramite società e associazioni sportive dilettantistiche.

1.1 GESTIONE PUBBLICA DIRETTA

L'intero programma di gestione è realizzato con risorse finanziarie e con personale pubblico ed il servizio è erogato ai diversi soggetti che lo richiedono senza che, però, questi siano coinvolti nella gestione.

Il soggetto pubblico provvede, quindi, a tutte le operazioni di conduzione, come ad esempio, guardiana, pulizia, funzionamento degli impianti tecnici, manutenzione ordinaria e straordinaria; provvede, inoltre, alla promozione dell'offerta del servizio ed al rapporto con la domanda. Tale forma di gestione permette di non dover mediare con soggetti esterni le modalità d'utilizzo della struttura, provvedendo direttamente il proprietario pubblico sia a gestire la parte amministrativa che a decidere le forme d'uso, l'utenza servita i costi, etc..

1.2 GESTIONE PUBBLICA CON APPALTI SCORPORATI

Il soggetto pubblico, proprietario e gestore dell'impianto, si avvale in questo caso di appalti esterni scorporati, per funzioni che non riesce ad assolvere con personale proprio. In questo

caso l'ente locale continua ad essere gestore in prima persona e con piena responsabilità e ricorre a personale o ditte esterne (outsourcing), per attività quali la conduzione degli impianti tecnici, la guardiania, le pulizie, etc..

1.3 GESTIONE ATTRAVERSO AZIENDA MUNICIPALIZZATA

L'azienda municipalizzata è quella particolare forma di gestione a cui ricorrono sovente i comuni di vaste dimensioni per gestire servizi che riguardano l'intero territorio metropolitano. È questa una soluzione piuttosto complessa, con conseguenti oneri operativi che può giustificarsi solo nel caso di servizi di dimensioni e complessità notevoli.

2 GESTIONE DI IMPIANTI PRIVATI

Gli Enti privati conducono, nella generalità dei casi, una gestione diretta delle strutture, aperte ai giovani del territorio senza particolari formalità amministrative, tecniche od economiche. Si tratta molto spesso di piccoli impianti, con bassi costi di costruzione e di gestione.

La manutenzione dell'impianto segue molto spesso le vicende degli edifici a cui è abbinato (si tratta, spesso, di edifici religiosi: parrocchia, chiesa, canonica), e gli stessi utenti sono sovente chiamati a concorrere alle operazioni di conduzione in prima persona (es. approntamento dei campi).

Le Società sportive conducono, solitamente, una gestione dei propri impianti finalizzata all'attività specifica ai vari livelli, formativa, agonistica, spettacolare, di mantenimento.

La gestione e l'organizzazione sportiva dell'attività sono, generalmente, svolte direttamente dalla società proprietaria o tramite sodalizi sportivi alla medesima riconducibili. I ricavi derivano dagli iscritti ai corsi, da eventuali tariffe applicate ad altre realtà che utilizzano l'impianto, da entrate derivanti da sponsorizzazioni, dai biglietti dell'eventuale pubblico pagante, da pubblicità, dalla gestione di posto di ristoro e di corner shop.

3. GESTIONE CONVENZIONATA

Il soggetto pubblico continua ad essere il proprietario dell'impianto, ma, attraverso una specifica convenzione, ne affida la gestione ad un soggetto privato con cui concorda le forme d'uso e di conduzione. Per convenzione si intende un atto contrattuale attraverso cui proprietario e gestore regolamentano le forme della gestione e concordando i reciproci livelli di responsabilità. In particolare, la convenzione deve regolamentare: l'uso dell'impianto, gli

oneri e ricavi, le responsabilità, i tempi, i controlli, le penali, altri clausole particolari. Si differenzia dall'appalto di servizi in quanto il soggetto gestore si assume il rischio economico della gestione stessa.

L'art. 90 della legge 289/02 prevede che nel caso in cui un ente pubblico proprietario di un impianto sportivo voglia affidarne la gestione a terzi dovrà ricorrere, in via preferenziale, a società e associazioni sportive dilettantistiche delegando alle Regioni le modalità di affidamento. La società sportiva in questo modo assume il duplice ruolo di utilizzatrice dell'impianto e di responsabile della sua stessa gestione.

BACHECA

Falso in bilancio e reati dichiarativi

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

[Il seminario](#) vuole essere una guida per indagare la nuova struttura normativa del reato di falso in bilancio. A tal fine è previsto un continuo raffronto con gli altri reati e in special modo con quelli di natura dichiarativa contenuti nel decreto legislativo 74/2000 le cui disposizioni sono state recentemente revisionate dal decreto delegato 158/2015. Proprio per effetto di tali novelle legislative ci è sembrato doveroso dedicare all'argomento un approfondimento ad hoc. Il tutto sotto la guida del "nostro" esperto Massimiliano Tasini.

PROGRAMMA

- La disciplina pregressa
- La riforma del reato di falso in bilancio: profili strutturali e criticità
- Rapporti tra falso in bilancio ed altri reati
- Reati Dichiarativi
- La riforma del D. Lgs. 74/2000: profili generali
- Le disposizioni connesse

CORPO DOCENTE

Massimiliano Tasini

SEDI E DATE

FIRENZE – Hotel Londra 12 febbraio 2016

MILANO – Hotel Michelangelo 18 febbraio 2016

PADOVA – NH Mantegna 11 febbraio 2016