

Edizione di mercoledì 2 novembre 2016

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Il requisito del controllo ai fini della disciplina del transfer price](#)

di **Fabio Landuzzi**

REDDITO IMPRESA E IRAP

[Cooperative agricole e assoggettabilità al fallimento](#)

di **Sara Agostini**

CONTENZIOSO

[L'individuazione del domicilio fiscale della società contribuente](#)

di **Luigi Ferrajoli**

BILANCIO

[Cambiamento di principio e di stima contabile all'interno dell'OIC 29](#)

di **Chiara Rizzato, Sandro Cerato**

ADEMPIMENTI

[La distruzione dei beni aziendali](#)

di **Leonardo Pietrobon**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Il requisito del controllo ai fini della disciplina del transfer price

di **Fabio Landuzzi**

La **Corte di Cassazione**, con la [sentenza n. 8130 depositata il 22 aprile 2016](#), ha affrontato tra i diversi temi in discussione anche quello relativo alla verifica della sussistenza del **presupposto soggettivo** di applicazione della **disciplina del transfer price**, normativamente contenuta nell'ordinamento tributario italiano nell'[articolo 110, comma 7, del Tuir](#).

Il contribuente era stato oggetto di una contestazione di **indeducibilità di costi**, per loro presunta eccedenza rispetto al **valore normale della prestazione**, i quali erano stati sostenuti con controparte un'impresa che non esercitava, né direttamente e né indirettamente, un **controllo societario** sulla medesima secondo i canoni contenuti nella disciplina civilistica di cui all'[articolo 2359, cod. civ.](#) Sosteneva quindi il contribuente accertato che, a prescindere dalla verifica o meno del valore normale delle prestazioni, al caso di specie non si sarebbe potuto applicare l'articolo 110, comma 7, del Tuir, in quanto non ve ne erano i **presupposti soggettivi** per via dell'assenza di un rapporto di **"controllo"** societario.

L'articolo 110, comma 7, del Tuir, come noto, si limita a fare riferimento a società che *"direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa"*, senza perciò fornire **alcun riferimento normativo** circa la nozione di controllo applicabile alla fattispecie.

L'Amministrazione finanziaria, con la "storica" [circolare ministeriale 32/1980](#), ha come sappiamo attribuito al concetto di controllo rilevante ai fini della applicazione della disciplina del *transfer price* un **contenuto allargato**, tale da includere ogni situazione in cui si realizza una *"influenza economica potenziale o attuale desumibile da singole circostanze"*; fra le "singole circostanze" esemplificate dall'Amministrazione si annoverano:

- la **vendita esclusiva di prodotti** dell'altra impresa;
- l'**impossibilità di funzionamento dell'impresa** senza il capitale, i prodotti e la cooperazione tecnica dell'altra impresa;
- il **diritto di nomina** di membri del consiglio di amministrazione o degli **organi direttivi** dell'altra impresa;
- **relazioni di famiglia** fra le parti;
- prevalente **dipendenza finanziaria** dall'altra impresa;
- partecipazione delle imprese a **centrali di acquisto o vendita**;
- partecipazione delle imprese a **cartelli o consorzi**, in particolare se finalizzati alla **fissazione dei prezzi**;
- **controllo dell'approvvigionamento** o dei mercati di sbocco;

- esistenza di contratti che modellano nei fatti una **situazione di monopolio**;
- ed in generale ogni altra situazione in cui venga esercitata potenzialmente o attualmente **un'influenza sulle decisioni imprenditoriali**.

La **Corte di Cassazione**, nella sentenza in commento, **accede all'interpretazione** fatta propria dall'Amministrazione finanziaria nell'assunto che circoscrivere la **nozione di "controllo" rilevante** ai fini dell'applicazione della disciplina contenuta all'articolo 110, comma 7, del Tuir, sarebbe eccessivamente riduttivo rispetto alle **esigenze** di tutela **"anti elusiva"** della normativa stessa.

La Suprema Corte ritiene perciò che si possa intravedere nel testo della norma una precisa volontà del Legislatore di **non circoscrivere la nozione di controllo** rilevante ai fini di questa disposizione **a quella strettamente civilistica**; nel caso di specie, in cui la partecipazione dell'altra impresa era limitata al solo 24% del capitale della società accertata, è stata data rilevanza all'**assenza di una struttura commerciale** di quest'ultima e all'esistenza di una **previsione contrattuale** che attribuiva all'altra impresa la **distribuzione in esclusiva dei prodotti** della prima, intravedendo in questo un rapporto di controllo determinato dalla **impossibilità di funzionamento** della società senza l'altra impresa, come pure dal **condizionamento delle sue decisioni imprenditoriali** dai comportamenti di quest'ultima.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Seminario di specializzazione

**IL TRANSFER PRICING NEI RAPPORTI INFRAGRUPPO:
GESTIONE OPERATIVA E STRATEGIE DI DIFESA**

Bologna Milano Verona

REDDITO IMPRESA E IRAP

Cooperative agricole e assoggettabilità al fallimento

di **Sara Agostini**

La Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 9788 del 12.05.2016](#), ha chiarito i principi a cui i Giudici di merito devono attenersi nel dichiarare il **fallimento di società cooperative agricole**.

Nel caso oggetto della pronuncia, una cooperativa agricola in liquidazione volontaria è dichiarata fallita con sentenza del Tribunale; propone reclamo avverso il fallimento che è accolto in appello. Ricorre presso la Suprema Corte la curatela del fallimento, affermando che i giudici d'appello avevano confuso il **concetto di "prevalenza"**, utile al riconoscimento della natura agricola delle attività connesse, con la **"mutualità prevalente"**, proprio delle cooperative.

Giova ricordare, infatti, che l'[articolo 1 del R.D. 267/1942](#), stabilisce che sono soggetti alle disposizioni sul fallimento gli **imprenditori che esercitano una attività commerciale**; di contro, l'articolo 2135 cod. civ., novellato dall'[articolo 1 del D.Lgs. 228/2001](#), ha indicato che **"è imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse"**.

La Suprema Corte, con la [sentenza n. 6835 del 2014](#), ha stabilito quando una cooperativa possa essere assoggettata al fallimento. La qualità di imprenditore commerciale è rinvenibile anche nelle cooperative, quando nell'attività di impresa sussiste **una obiettiva economicità dell'attività esercitata, intesa come proporzionalità tra costi e ricavi (c.d. lucro oggettivo)**. Tale requisito **non è inconciliabile con il fine mutualistico** e, quindi, anche tale società può essere assoggettata al fallimento, pure se essa operi solo nei confronti dei propri soci.

Il **Ministero dello Sviluppo Economico**, addirittura, con la **risoluzione 6580/2013**, ha stabilito che l'esercizio di un'impresa commerciale non è inconciliabile con lo scopo mutualistico dell'impresa cooperativa che può avere graduazioni diverse; in generale **anche una impresa cooperativa ONLUS**, seppure non debba perseguire il "lucro soggettivo" ossia avere quale fine ultimo il profitto della propria attività commerciale, può **ben perseguire un "lucro oggettivo", ovvero il mero equilibrio di bilancio**.

Se, quindi, una cooperativa, in generale, **può essere assoggettata al fallimento**, in quanto svolga attività commerciale e tale attività non appare in contrasto con la finalità mutualistica, altro discorso, invece, è **se una cooperativa agricola possa fallire**.

La Corte di Cassazione stabilisce, nella sentenza in commento, il principio di diritto secondo cui "anche per le cooperative agricole" il Giudice di merito deve:

- verificare le clausole statutarie e il loro tenore;
- esaminare **in concreto** l'atteggiarsi dell'**attività di impresa** svolta dalla cooperativa;
- **analizzare le attività economiche svolte alla luce della disciplina sull'imprenditore agricolo**, introdotta dal D.Lgs. 228/2001.

Tale esame non deve considerare, invece, l'effettivo perseguimento dello scopo mutualistico da parte della cooperativa, in quanto tale requisito non è rilevante ai fini dell'esame dei presupposti di legge, indicati, dall'[articolo 2135 cod. civ.](#), per il riconoscimento o meno della qualità di impresa agricola che, in quanto tale, è **esentata** dal fallimento.

Attenzione, infine, deve essere data al **momento in cui si manifesta l'insolvenza** della cooperativa. Il giudice di merito, infatti, deve valutare se effettivamente tale insolvenza vi sia, senza che si escluda solo per il fatto che la cooperativa, dopo aver ricevuto la notifica del ricorso per la dichiarazione di fallimento, si ponga in liquidazione volontaria, al fine di eluderne le conseguenze.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



CONTENZIOSO

L'individuazione del domicilio fiscale della società contribuente

di **Luigi Ferrajoli**

L'[articolo 59 D.P.R. 600/1973](#) prevede che l'Amministrazione finanziaria accerti l'esatto **domicilio fiscale del contribuente** e che lo individui *"nel **comune** dove il soggetto stesso **svolge in modo continuativo la principale attività**, ovvero, per i soggetti diversi dalle persone fisiche, nel comune in cui è stabilita la sede amministrativa"*.

In riferimento a tale principio, con la **sentenza n. 6089 del 22.05.2015 la CTP di Milano** si è occupata di una vicenda in cui una società aveva proposto ricorso avverso l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Milano, con il quale erano state accertate diverse violazioni di natura sostanziale ai fini IRES, IRAP ed IVA.

Nel ricorso proposto dalla contribuente era stata eccepita, in via preliminare, l'**incompetenza territoriale** dell'ufficio accertatore e quindi conseguentemente **la nullità/illegittimità dell'atto impugnato**, poiché la sede effettiva della società era situata a Cuneo e non a Milano.

L'Ente impositore si costituiva in giudizio, prendendo posizione su tale eccezione preliminare di incompetenza, affermando **che l'ufficio distrettuale competente** doveva ritenersi essere quello nella cui circoscrizione era **stabilito il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione** alla data in cui questa è stata o avrebbe dovuto essere presentata, così come previsto dall'[articolo 31 D.P.R. 600/1973](#).

Nel caso di specie, la società contribuente, al momento della dichiarazione **presentata nel 2008, aveva indicato la propria sede legale in Milano**; inoltre, secondo la tesi difensiva dell'Ufficio, **i funzionari verificatori** avevano eseguito un accesso proprio nell'indirizzo in Milano indicato quale sede legale della ricorrente (come indicato nel relativo processo verbale di constatazione) e di avere agito **in ogni caso nel rispetto di quanto stabilito dall'articolo 59 D.P.R. 600/1973**.

Sul punto la CTP ha ritenuto di conformarsi alla sentenza emessa dal Giudice per le indagini preliminari presso il Tribunale Ordinario di Milano, che aveva ritenuto **di essere territorialmente incompetente in favore del Tribunale di Cuneo**.

La CTP, parallelamente, ha ritenuto che, nel caso di specie, doveva essere fiscalmente riconosciuta la competenza dell'Agenzia delle Entrate di Cuneo e non di Milano. Innanzitutto, secondo il Giudice tributario, **l'articolo 59 citato prevede** che l'esatto domicilio fiscale, in deroga alle disposizione dell'[articolo 58 D.P.R. 600/1973](#), debba essere stabilito *"nel **comune** dove il soggetto stesso svolge in modo continuativo la principale attività ovvero, per i soggetti*

*diversi dalle persone fisiche, nel comune in cui è stabilita la sede amministrativa". Ciò significa che ai fini tributari **l'Amministrazione finanziaria può attribuire il domicilio fiscale in un luogo diverso** da quello nel quale risulta fissata la sede legale della società qualora la sede amministrativa della stessa ("ossia quella da cui provengono gli impulsi volitivi inerenti all'attività di gestione dell'Ente ") si trovi in altro comune.*

Con specifico riferimento ad un consolidato orientamento della Corte di cassazione, la Commissione Tributaria Provinciale ha quindi richiamato il principio per cui *"ai fini della determinazione della **competenza del territorio**, per i reati tributari in materia di dichiarazione dei redditi il luogo effettivo va individuato, **per le persone giuridiche, in quello del quale queste hanno il domicilio fiscale che, di regola, coincide con la sede legale**, salvo che non emergano prove univoche tali da smentire la presunzione suddetta con la conseguenza che, qualora sia stata stabilita una sede legale fittizia, il domicilio fiscale coincide con il luogo nel quale si trova la sede effettiva della società ed in tale luogo il reato si considera consumato"* (cfr. [Cassazione n. 20504/2014](#)).

In altre parole, ai fini dell'individuazione del domicilio fiscale delle persone giuridiche bisogna, in ossequio al **principio di effettività**, **individuare il luogo in cui la persona stessa abbia il centro principale della propria attività**, che non sempre coincide con il luogo in cui è situata la sede legale.

Pertanto, la regola da osservare **è che il domicilio fiscale coincide con la sede legale** a patto che non intervengano prove univoche che smentiscano la richiamata presunzione con l'effetto che, **nel caso in cui sia stata stabilita una sede legale fittizia, il domicilio fiscale coincide con il luogo in cui si trova la sede effettiva della società**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



BILANCIO

Cambiamento di principio e di stima contabile all'interno dell'OIC **29**

di **Chiara Rizzato, Sandro Cerato**

Il [comma 1 dell'articolo 2423-bis del codice civile, precisamente al numero 6\)](#), stabilisce che i criteri di valutazione non possono essere **modificati** da un esercizio all'altro. Il comma 2 della stessa norma consente di derogare a tale principio, ma solamente in casi **eccezionali**. All'interno della recente **bozza** per la consultazione del **principio contabile 29** – “*cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*” – si trova la disciplina del **cambiamento** di principio e di stima contabile. Il presente contributo non si prefigge di analizzare l'intera materia trattata, ma vuole evidenziare gli aspetti peculiari di entrambe le fattispecie alla luce di quanto enucleato all'interno del paragrafo 32, ovvero che quando risulta **difficile** stabilire se si è in presenza di un **cambiamento di principio contabile o di stima, il cambiamento è trattato come un cambiamento di stima**.

La scelta di un principio contabile per rappresentare **fatti o operazioni che differiscono nei contenuti dai fatti o dalle operazioni che si sono verificate precedentemente** non si configura in un cambiamento di principio. Quest'ultimo **non si manifesta** neppure quando si applica la prima volta un principio contabile esistente per rappresentare fatti o operazioni che non si sono mai verificati precedentemente, oppure che prima erano contabilizzati diversamente poiché non rilevanti. I cambiamenti di principio possono scaturire da nuove disposizioni legislative o da nuovi principi contabili (cambiamenti **obbligatori** di principi contabili) oppure dall'intento di rappresentare in maniera migliore i fatti e le operazioni della società (cambiamenti **volontari** di principi contabili).

Il **cambiamento di stima contabile** è invece cosa diversa, **non costituendo** infatti **correzione di errori o cambiamenti di principi contabili**. Come noto, il valore di bilancio di ogni classe dell'attivo o del passivo scaturisce da un processo logico, il cui *iter* è il seguente:

- analisi dei dati obiettivi di ogni singolo componente della classe;
- procedimento di stima del singolo componente ai fini della valutazione in merito alla necessità di modificare il primo valore;
- determinazione del dato di bilancio per aggregazione dei valori eventualmente rettificati.

Cosicché, come riporta il documento citato a titolo esemplificativo, nel caso venga analizzato il valore nominale di un credito commerciale, lo stesso verrà sottoposto al procedimento di

stima con eventuale successiva rettifica.

Pertanto, secondo il principio, la stima:

- è il processo **intrinseco alla formazione del bilancio** connotato da una ragionevole attendibilità e dalla **manca di arbitrarietà**, la quale risulta essere fuorviante rispetto ad una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio;
- è il procedimento con il quale quindi si determina un valore ragionevolmente attendibile di attività, passività, costi e ricavi;
- si riferisce ad **elementi presenti alla data di bilancio** ed anche all'evolversi di eventi futuri con possibilità di **influire sul valore** da assegnare ad una determinata voce di bilancio.

In merito all'ultimo punto si rende opportuno chiarire che, per stima su elementi presenti alla data di bilancio, il documento intende a titolo esemplificativo la determinazione di **una quota parte di costi indiretti** da attribuire al costo finale di un prodotto oppure, più semplicemente, **l'incidenza di spese** che concorrono alla formazione del costo d'acquisto di un bene. Per quanto invece riguarda l'esistenza di eventi futuri reputati idonei ad influire sul valore delle voci, la stima può riferirsi al **valore di futuro realizzo di un credito** o di un prodotto in magazzino, alla **vita utile futura di un impianto produttivo** o di un bene immateriale.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



ADEMPIMENTI

La distruzione dei beni aziendali

di **Leonardo Pietrobon**

L'accumulo di beni obsoleti nello svolgimento di moltissime attività d'impresa, arte o professione rappresenta una **condizione fisiologica**, alla quale si accompagna l'esigenza di porre in essere gli opportuni comportamenti al fine di eliminarli, anche dal punto di vista fiscale.

Con l'espressione "beni aziendali" si intende fare riferimento a tutte le tipologie di beni presenti in un'attività, quali:

1. **le rimanenze di magazzino;**
2. **e i beni strumentali ammortizzabili, c.d. cespiti.**

L'uscita dei beni sopra indicati dal ciclo economico, sia dal punto di vista produttivo e sia per quanto concerne quello commerciale, può dipendere da svariati motivi sia di carattere ordinario che di tipo straordinario.

Le **uscite dal ciclo economico** di tipo ordinario sono riconducibili all'effettivo utilizzo dei beni nello svolgimento dell'attività d'impresa, arte o professione. Si pensi ad esempio alle **merci acquistate per essere vendute** da una classica società di tipo commerciale o l'utilizzo delle materie prime per il realizzo di prodotti finiti.

Esistono poi le c.d. **cause straordinarie**, le quali non si verificano per il semplice fatto che i beni sono presenti in azienda e "subiscono" l'uscita dall'azienda medesima, tali cause di uscita, sono infatti connesse a **motivi straordinari** quali:

1. **l'estromissione volontaria** per superamento tecnologico degli stessi beni, come nel caso dei macchinari ormai obsoleti e non più funzionanti o ad esempio le merci non più commercializzabili;
2. **la perdita involontaria**, condizione che si manifesta ad esempio nel caso di distruzioni o furti.

L'aspetto fiscale di nota importanza è la "**tracciabilità**" del ciclo di tali beni, sia dal lato dell'ingresso e sia per quanto riguarda l'uscita, al fine di evitare la generazione della **presunzione** di acquisto e/o di vendita non documentato e non dichiarato.

Si ricorda, infatti, che l'Amministrazione finanziaria può avvalersi della disposizione di cui all'[articolo 1, comma 1, del D.P.R. 441/1997](#), ai sensi della quale si **presumono ceduti i beni**

acquistati, importati o prodotti che **non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni**; per evitare l'applicazione di tale presunzione sarà quindi necessario munirsi delle opportune **pezze giustificative** (obbligo a carico del contribuente) della "non presenza" nei locali aziendali dei beni di cui invece si rileva la fattura di acquisto.

Nell'ipotesi in cui si scelga la "**distruzione volontaria**" dei beni, per i motivi ad esempio legati all'obsolescenza degli stessi, la dismissione dovrà essere comprovata da preventiva comunicazione.

In particolare, l'impresa deve, preliminarmente, **inviare all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate e al Reparto della Guardia di Finanza competenti per territorio** (in relazione al luogo previsto per la distruzione o la trasformazione), apposita comunicazione, indicando:

1. **luogo, data e ora** in cui verranno poste in essere le operazioni;
2. le **modalità di distruzione** o di trasformazione dei beni;
3. la **natura, qualità e quantità dei beni medesimi**;
4. **l'ammontare complessivo**, sulla base del prezzo di acquisto, dei beni da distruggere o da trasformare;
5. **l'eventuale valore residuale** che si otterrà a seguito della distruzione o trasformazione dei beni stessi.

Sotto il profilo temporale la sopraindicata comunicazione deve essere eseguita almeno **cinque giorni** prima rispetto alla data prevista per la distruzione dei beni.

Inoltre, nel caso di sussistenza del **collegio sindacale**, si ritiene opportuno effettuare la **comunicazione anche a tale organo**, accompagnando la stessa alle motivazioni per le quali l'impresa ha deciso di procedere con la distruzione.

La procedura di distruzione si differenzia anche in base al valore complessivo dei beni da distruggere. Infatti, **è necessario procedere con una specifica procedura a seconda che il valore sia superiore o inferiore ad € 10.000.**

Nel caso in cui il valore dei beni sia di valore **superiore a € 10.000**, alla distruzione dei beni aziendali deve presenziare, alternativamente:

1. **un incaricato dell'Agenzia delle entrate,**
2. **un ufficiale della Guardia di finanza,**
3. **un notaio,**

i quali, al termine delle operazioni di distruzione, devono redigere un apposito verbale.

Sotto l'aspetto operativo, **il contribuente che ha inviato nei termini predetti la comunicazione** preventiva agli uffici competenti, **può comunque procedere alla distruzione** del bene anche nei casi in cui i **rappresentanti degli Uffici o della Guardia di Finanza non si siano**

presentati. In questo caso, tuttavia, il contribuente deve assicurarsi la presenza di un notaio, il quale poi deve procedere alla verbalizzazione delle operazioni di distruzione.

Nel caso in cui, invece, **il valore dei beni sia inferiore a € 10.000**, l'azienda **in sostituzione del verbale** di cui sopra, potrà **redigere una dichiarazione sostitutiva di atto notorio**, in tal caso, a prescindere dall'effettiva partecipazione di un pubblico ufficiale alle operazioni di distruzione, il contribuente potrà concludere la procedura mediante un'**autocertificazione** dell'avvenuta operazione.

Dal verbale, ovvero dalla dichiarazione sostitutiva, devono risultare:

1. **data, ora e luogo di svolgimento** delle operazioni di distruzione;
2. **natura, qualità, quantità ed ammontare del costo dei beni** distrutti o eventualmente trasformati;
3. **natura, qualità, quantità e valore dei beni eventualmente ottenuti dalla trasformazione.**

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

