

Edizione di martedì 13 marzo 2018

REDDITO IMPRESA E IRAP

[La contabilità semplificata per cassa e le operazioni da evitare](#)

di Leonardo Pietrobon

IVA

[Iva detraibile anche in assenza di operazioni attive](#)

di Marco Peirolo

IMPOSTE SUL REDDITO

[Gestione flusso 730-4: il cronoprogramma dell'Agenzia delle Entrate](#)

di Lucia Recchioni

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Transfer pricing e fattori di comparabilità – I° parte](#)

di Gian Luca Nieddu

BILANCIO

[La correzione degli errori nei bilanci 2017](#)

di EVOLUTION

REDDITO IMPRESA E IRAP

La contabilità semplificata per cassa e le operazioni da evitare

di Leonardo Pietrobon

Secondo quanto stabilito dall'**articolo 1, comma 19, L. 232/2016**, nel caso di **passaggio dal regime ordinario a quello semplificato e viceversa**, i ricavi, i compensi e le spese che **hanno concorso alla determinazione del reddito**, in base alle regole del regime adottato, **non assumono rilevanza** nella determinazione dei redditi imponibili degli esercizi successivi.

Inoltre, i **componenti che non hanno concorso alla determinazione del reddito** in base alle regole del regime adottato **concorreranno alla formazione del reddito dei periodi d'imposta successivi** ancorché non si verifichino i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti dal regime successivamente applicato. Tale principio, ribadito anche nella [circolare AdE 11/E/2017](#) è finalizzato ad evitare salti e/o duplicazione d'imposta.

Sotto il profilo temporale, tale norma di “transizione” trova applicazione sia in sede di prima applicazione della nuova formulazione dell'**articolo 66 Tuir** – dall’1.1.2017 – che a regime, ossia tutte le volte in cui le imprese transitano dal **regime di contabilità semplificata** al **regime di contabilità ordinaria**, e viceversa.

Oltre a quanto appena esposto è necessario inoltre ricordare la disposizione inherente la gestione delle **rimanenze finali** per il primo anno di adozione del regime di contabilità semplificata per cassa.

In particolare, viene stabilito che “*il reddito del periodo d'imposta in cui si applicano le disposizioni dell'articolo 66 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917, come modificato dal comma 17 del presente articolo, e? ridotto dell'importo delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza*”.

Coordinando quanto stabilito ai fini della **gestione delle rimanenze** con l'**irrilevanza** delle componenti che hanno già concorso a formare il reddito, emerge che

1. **l'esecuzione di alcune operazioni** in vigore del regime di contabilità semplificata per cassa
2. e la **presenza di rimanenze di magazzino** al momento dell'esecuzione di tali operazioni

potrebbero comportare l'emersione di un **reddito imponibile rilevante**, del tutto assente nel caso di non adozione del regime di contabilità semplificata per cassa.

Le operazioni alle quali si fa riferimento sono a mero titolo esemplificativo:

1. **la cessione dell'attività d'impresa, con la presenza di un magazzino rilevante;**
2. **la chiusura dell'attività dopo il primo anno di adozione del regime di contabilità semplificata per cassa;**
3. **la trasformazione di una società di persone che adotta il regime di contabilità semplificata per cassa, in società di capitali;**
4. **il conferimento dell'impresa individuale in una società che adotta il regime di contabilità ordinaria.**

Le sopra elencate operazioni hanno tutte un elemento comune: il possibile conseguimento di un reddito imponibile determinato di fatto dall'esistenza del **magazzino finale**.

A **titolo esemplificativo**, ipotizziamo la seguente situazione:

Alfa S.n.c. al **31.12.2017**, per effetto delle rimanenze iniziali del 2017, ossia le finali del 2016, chiude con una **perdita** pari ad € 100.000 che, come sappiamo, non è riportabile nei successivi periodi fiscali.

Nel corso dell'anno 2018 i soci di Alfa S.n.c. decidono di trasformare tale società in una S.r.l.. Al momento della trasformazione non si determina alcun reddito, tuttavia, al **31.12.2018** la società Alfa S.r.l. è tenuta a valorizzare le rimanenze finali sotto il profilo fiscale, generando **un reddito per effetto di tale valorizzazione delle rimanenze finali e non potendo scomputare la perdita** conseguita nell'anno 2017.

Le conclusioni a cui si è giunti con questo esempio possono essere estese anche a tutte le altre operazioni sopra elencate, in cui alternativamente:

- o **si realizza, sotto il profilo economico, il magazzino finale** per effetto della vendita o della chiusura dell'attività;
- o **si transita verso l'adozione del regime di contabilità ordinaria**, con la conseguente rilevanza fiscale delle rimanenze finali.

In conclusione, prima dell'esecuzione di ogni **operazione “straordinaria”**, in vigore del regime di contabilità semplificata per cassa, è doveroso valutare i possibili **effetti collaterali** derivanti dalla consistenza del magazzino finale.

Master di specializzazione

LE OPERAZIONI STRAORDINARIE CASO PER CASO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Iva detraibile anche in assenza di operazioni attive

di Marco Peirolo

Con la sentenza resa nella [**causa C-672/16 del 28 febbraio 2018**](#) (*Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*), la Corte di giustizia ha affermato che “gli articoli 167, 168, 184, 185 e 187 della direttiva Iva devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale che prevede la **rettifica dell'Iva inizialmente detratta** per il motivo che un immobile, per il quale è stato esercitato il diritto di opzione per l'imposizione, è ritenuto come non più utilizzato dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette ad imposta, qualora l'immobile sia **rimasto inoccupato per più di due anni, anche se è stato dimostrato che il soggetto passivo ha cercato di darlo in locazione durante tale periodo**” (punto 53).

Il caso di specie si riferisce ad una **società portoghese** avente per oggetto l'acquisto, la vendita, la locazione e la gestione di immobili ad uso abitativo, commerciale e misto, di sua proprietà o di proprietà di terzi.

L'Autorità fiscale ha contestato alla società la mancata effettuazione della rettifica della detrazione dell'Iva relativa ad un immobile che, per oltre due anni, non è stato utilizzato per compiere operazioni imponibili, non essendo stato né ceduto, né locato.

Il riversamento dell'imposta detratta è stato preteso dall'Autorità fiscale nonostante la società avesse dimostrato l'**intenzione di locare il predetto immobile** nel periodo in cui è rimasto inoccupato.

Dai fatti di causa emerge, infatti, che la società ha “*conferito mandati ad agenzie immobiliari e, su consiglio di queste ultime, ha intrapreso diverse attività di marketing e di supporto alla commercializzazione tra le quali, in particolare, la creazione di un opuscolo, di un elenco di diffusione, nonché di un sito Internet, la creazione e la diffusione di comunicati stampa presso un vasto pubblico e l'affissione di cartelloni pubblicitari sugli edifici interessati*”. La società, inoltre, “ha altresì adeguato la sua offerta mediante, da un lato, la messa a disposizione di spazi in affitto a prezzi più competitivi e, dall'altro, la possibilità di negoziare periodi di **sospensione dei pagamenti** durante l'installazione degli affittuari” (punto 24).

Nell'analizzare la fattispecie, la Corte ha ricordato che “l'impiego dei beni o servizi, reale o previsto, determina solo l'entità della detrazione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto in virtù dell'articolo 168 della direttiva Iva e l'entità delle eventuali rettifiche durante i periodi successivi, ma non incide sulla nascita del **diritto alla detrazione**” (punto 39). Di conseguenza, “il **diritto alla detrazione resta, in linea di principio, acquisito anche se, successivamente, in ragione di circostanze estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non utilizza tali beni e servizi che hanno**

dato luogo alla detrazione nell'ambito di operazioni soggette ad imposta” (punto 40).

Il principio non è nuovo, essendo già stato sostenuto in altre pronunce.

In particolare, nella sentenza **Ghent Coal**, di cui alla **causa C-37/95 del 15 gennaio 1998**, i giudici dell'Unione hanno osservato (punti 19-22) che “*nella sentenza 29 marzo 1996, causa C-110/94, INZO (...), riguardante la situazione di un'impresa che non aveva mai effettuato alcuna operazione imponibile, la Corte ha affermato, al punto 20, che il diritto a detrazione rimane acquisito anche se l'attività economica prevista non ha dato luogo ad operazioni imponibili.* Allo stesso modo, il diritto a detrazione resta acquisito qualora il soggetto passivo non abbia potuto utilizzare i beni o i servizi che hanno dato luogo a detrazione nell'ambito di operazioni imponibili a causa di **circostanze estranee alla sua volontà**. Risulta pure dalla **sentenza INZO** (punto 24) che, nelle situazioni fraudolente o abusive in cui l'interessato ha finto di voler avviare un'attività economica specifica, ma ha cercato in realtà di far entrare nel suo patrimonio privato beni che potevano costituire oggetto di una detrazione, l'amministrazione tributaria può chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte poiché queste detrazioni sono state concesse sulla base di **false dichiarazioni**. Per contro, allorché **circostanze estranee alla volontà del soggetto passivo** gli hanno impedito di utilizzare i beni o i servizi che hanno dato luogo a detrazione per le esigenze delle sue operazioni imponibili, **non sussiste alcun rischio di frodi o di abusi che possa giustificare un successivo rimborso**”.

Se, quindi, il **diritto di detrazione resta impregiudicato** quando l'operatore, per **ragioni indipendenti dalla sua volontà**, non abbia potuto utilizzare i beni e servizi acquistati nell'ambito di operazioni imponibili, risulta automaticamente disattesa la pretesa erariale, fondata, nel caso di specie, sull'**interruzione della destinazione dell'immobile** (alla realizzazione di operazioni imponibili) nel caso in cui il medesimo sia rimasto inoccupato per un determinato periodo temporale, a nulla peraltro rilevando, sempre secondo la tesi dell'Autorità fiscale, che il soggetto passivo abbia dimostrato l'intenzione di continuare a svolgere un'attività soggetta ad imposta.

Richiamando le indicazioni contenute nella sentenza INZO, la Corte ha ribadito che “*una diversa interpretazione della direttiva Iva sarebbe incompatibile col principio della neutralità dell'Iva per quanto riguarda l'imposizione fiscale dell'impresa. Essa potrebbe creare, all'atto del trattamento fiscale delle stesse attività di investimento, disparità ingiustificate tra imprese che effettuano già operazioni imponibili e altre che cercano, mediante investimenti, di avviare attività da cui deriveranno operazioni soggette ad imposta. Parimenti, si creerebbero disparità arbitrarie tra queste ultime imprese in quanto l'accettazione definitiva delle detrazioni dipenderebbe dalla questione se tali investimenti diano luogo o no ad operazioni soggette ad imposta*” (punto 43).

In definitiva, “*il principio di neutralità fiscale ostava a una normativa nazionale che, facendo dipendere l'accettazione definitiva delle detrazioni dell'Iva dai risultati dell'attività economica esercitata dal soggetto passivo, crea, riguardo al trattamento fiscale di attività di investimento immobiliare identiche, disparità ingiustificate tra imprese con lo stesso profilo e che esercitano la stessa attività*” (punto 44).

Nella prospettiva nazionale, l'Amministrazione finanziaria, a seguito del riordino disposto dal **D.Lgs. 313/1997**, ha fornito indicazioni “*in merito al requisito dell'utilizzazione dei beni e dei servizi in operazioni soggette ad imposta* che deve sussistere ai fini della spettanza del diritto alla detrazione”. È stato infatti precisato “che, poiché il diritto alla detrazione sorge e continua ad essere esercitato come per il passato, **fin dal momento dell'acquisizione dei beni e dei servizi**, anche ammortizzabili (detrazione immediata), il contribuente non deve attendere l'effettiva utilizzazione dei beni e dei servizi nella propria attività per stabilire se gli competa e possa o meno esercitare tale diritto, essendo a tal fine sufficiente che i beni ed i servizi siano «afferenti», cioè destinati ad essere utilizzati in operazioni che danno o non danno diritto a detrazione.

Naturalmente, deve trattarsi di una **destinazione avvalorata oggettivamente dalla natura dei beni e dei servizi** acquisiti rispetto all'attività concretamente esercitata dal contribuente.

Ciò in quanto se da tale valutazione prospettica scaturisce che i beni ed i servizi medesimi sono normalmente destinati ad essere impiegati in **operazioni non soggette all'imposta**, il contribuente deve astenersi dall'operare la detrazione dell'imposta inherente ai predetti acquisti” ([**C.M. 328/E/1997**](#), § 3.1).

Resta inteso, puntualizza l'Amministrazione, che “*l'adozione del criterio della detrazione sin dal momento dell'acquisto dei beni e dei servizi, senza cioè attendere la loro utilizzazione, porta con sé (...) che se i beni ed i servizi medesimi verranno poi impiegati per realizzare operazioni che conferiscono il diritto a detrarre un importo maggiore o minore d'imposta rispetto a quello detratto inizialmente, il contribuente procederà alle necessarie rettifiche a proprio favore o in favore dell'erario*” ([**C.M. 328/E/1997**](#), § 3.1).

È il caso, però, di osservare che l'acquisizione, in via definitiva, del **diritto di detrazione** anche in assenza di operazioni imponibili non imputabile alla volontà del soggetto passivo potrebbe essere negata dagli Uffici in base ad un ragionamento che trova le proprie basi nella [**C.M. 17 dicembre 1991, n. 57/501499**](#).

L'inciso “è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate”, contenuto nell'[**articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972**](#) indicherebbe, secondo la prassi amministrativa, che la detrazione è **subordinata all'effettuazione di operazioni imponibili**, in quanto la nozione di “impresa” implica che siano poste in essere cessioni di beni o prestazioni di servizi.

Più nello specifico, “quando si è trattato di disciplinare, non già l'Iva dovuta sulle operazioni attive, ma la **detrazione dell'Iva** relativa alle operazioni passive, cioè agli acquisti a monte, la legge (articoli 17, primo comma, e 19 DPR n. 633/1972) ha espressamente posto la condizione che i beni ed i servizi importati od acquistati fossero sempre **inerenti** all'(effettivo) esercizio dell'impresa, sicché, ove una società **non svolga in concreto attività imprenditoriale**, essa **non può procedere a detrazioni dell'Iva** assolta, dovuta o addebitabile sulle operazioni passive” ([**C.M. 17 dicembre 1991, n. 57/501499**](#), cit.).

Si tratta, a ben vedere, di una **tesi** che, pur essendo **valida in via di principio**, deve intendersi

disattesa nei casi in cui **l'assenza di operazioni attive sia dovuta a cause non imputabili alla volontà** del soggetto passivo, come la Corte di giustizia – nella sentenza in rassegna – ha ribadito sulla scia delle pronunce già rese in materia.

Seminario di specializzazione

LA GESTIONE DELLA FINANZA IN AZIENDA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IMPOSTE SUL REDDITO

Gestione flusso 730-4: il cronoprogramma dell'Agenzia delle Entrate

di Lucia Recchioni

Con la [circolare 4/E/2018](#) di ieri, 12 marzo, l'Agenzia delle Entrate ha raccolto alcuni chiarimenti riguardanti il **flusso telematico** dei risultati contabili delle **dichiarazioni 730** trasmesse dai soggetti che prestano assistenza fiscale, fornendo tra l'altro un utile **cronoprogramma** per gli addetti ai lavori, che di seguito si ripropone.

Periodo	Soggetto	Adempimento
Da dicembre al 15 gennaio	Sostituto d'imposta	Comunicazione cessazione incarico ricezione 730-4
Dal 23 gennaio al 25 marzo	Agenzia entrate	Sospensione trasmissione CSO
Fine gennaio	Agenzia entrate	Pubblicazione elenco sostituti con indirizzo telematico noto
Primi giorni di febbraio	Agenzia entrate	Pubblicazione software compilazione e controllo CU e apertura canale telematico
Dai primi giorni di febbraio a metà del mese di marzo	Sostituti d'imposta	Trasmissione CU con CT
Dalla seconda metà del mese di marzo	Agenzia entrate	Pubblicazione software compilazione e controllo CU priva di CT
Dalla seconda metà del mese di marzo	Sostituti d'imposta	Trasmissione CU priva di CT
Dal primo al 22 gennaio e dal 26 marzo al 31 dicembre	Sostituti d'imposta	Trasmissione CSO
20 giugno	Contribuente	Termine possibilità di annullamento 730 web
Dall'ultima decade del mese di giugno	Agenzia entrate	Avvio messa a disposizione dei 730-4 pervenuti
Dal 5 luglio	Sostituti d'imposta	Possibilità effettuazione dinieghi
Dalla prima decade del mese di luglio	Agenzia entrate	Trasmissione a Caf/professionisti ricevuta attestante disponibilità 730-4 ai sostituti
Dal 16 luglio e settimanalmente	Agenzia entrate	Notifica a Caf/professionisti dinieghi ricevuti dai sostituti
Da fine luglio a fine novembre (mensilmente)	Agenzia entrate	Trasmissione a Caf/professionisti ricevuta mensile di riepilogo 730-4
Da fine luglio a fine novembre (mensilmente)	Agenzia entrate	Spedizione e-mail per 730 web a controllo o non consegnati
Entro il 10 agosto e poi mensilmente fino alla prima settimana di novembre	Agenzia entrate	Re-inoltro 730-4 a nuovo delegato
10 dicembre	Agenzia entrate	Termine messa a disposizione 730-4
20 dicembre	Sostituti d'imposta	Termine funzionalità effettuazione dinieghi

(*) Per le date che cadono di sabato, domenica o in giorni festivi, il termine potrà essere fissato al primo giorno lavorativo antecedente o successivo a tali date

Come chiarito dalla tabella appena esposta, i **sostituti d'imposta** hanno l'obbligo di ricevere in via telematica i dati contenuti nei **modelli 730-4** dei propri **dipendenti** tramite i **servizi telematici dell'Agenzia** e, pertanto, devono comunicare la **sede telematica**:

- nel quadro **CT** della **Certificazione Unica** (da utilizzare esclusivamente in caso di

- comunicazione effettuata per la prima volta),
- oppure mediante il modello “*Comunicazione per la ricezione in via telematica dei dati relativi ai modelli 730-4 resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate*” (**modello CSO**), per effettuare le **variazioni** dei dati precedentemente comunicati o per effettuare la **comunicazione per la prima volta**.

Il **modello CSO** deve essere inoltre utilizzato nel caso in cui il sostituto d'imposta debba comunicare la **variazione dell'intermediario** delegato alla ricezione dei risultati contabili dei 730 presentati dai propri dipendenti.

Nel caso in cui il **sostituto d'imposta** non provveda all'adempimento dovrà quindi essere l'**intermediario** cessato dall'incarico a dover inviare all'Agenzia delle Entrate una comunicazione all'indirizzo pec **agenziaentratepec@pce.agenziaentrate.it** indicando nel campo “**Oggetto**” del messaggio: “**Comunicazione di cessazione dall'incarico di ricevere i modelli 730-4**”.

Con la circolare in commento, l'Agenzia delle Entrate ha inoltre colto l'occasione per richiamare la procedura prevista in caso di **controlli preventivi sulle dichiarazioni** che presentano un **rimborso** superiore a **4.000 euro** o **elementi di incoerenza**.

Come noto, ai sensi dell'[articolo 5, comma 3-bis, D.Lgs. 175/2014](#), “*nel caso di presentazione della dichiarazione direttamente ovvero tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale, con modifiche rispetto alla dichiarazione precompilata che incidono sulla determinazione del reddito o dell'imposta e che presentano elementi di incoerenza rispetto ai criteri pubblicati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate ovvero determinano un rimborso di importo superiore a 4.000 euro, l'Agenzia delle entrate può effettuare controlli preventivi, in via automatizzata o mediante verifica della documentazione giustificativa, entro quattro mesi dal termine previsto per la trasmissione della dichiarazione, ovvero dalla data della trasmissione, se questa è successiva a detto termine*”.

Il **rimborso** è quindi erogato, all'esito dei previsti controlli, non oltre il **sesto mese** successivo al **termine** per la trasmissione della dichiarazione, ovvero dalla **data della trasmissione**, se successiva al richiamato termine.

I previsti “**elementi di incoerenza**” delle dichiarazioni dei redditi, idonei a far scattare i controlli preventivi sui modelli 730 con esito a rimborso, sono stati quindi individuati con il **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 09.06.2017** e sono:

- lo **scostamento**, per **importi significativi**, dei dati risultanti nei modelli di versamento, nelle certificazioni uniche e nelle dichiarazioni dell'anno precedente, oppure la presenza di altri elementi di **significativa incoerenza** rispetto ai dati inviati da enti esterni o a quelli esposti nelle certificazioni uniche,
- la presenza di situazioni di rischio individuate in base alle **irregolarità verificatesi negli anni precedenti**.

Con la [circolare AdE 4/E/2018](#) viene quindi ricordato che se il contribuente si è rivolto ad un Caf/professionista e la dichiarazione 730 è stata inclusa nei **controlli preventivi**, l'Agenzia delle Entrate ne informa il soggetto che ha prestato l'assistenza fiscale indicando nella ricevuta il **codice CO**.

Il Caf/professionista dovrà quindi **informare il contribuente** che l'Agenzia delle Entrate ha subordinato l'erogazione del rimborso ai previsti controlli, e, **in nessun caso**, potrà comunicare al sostituto d'imposta il **risultato contabile** della dichiarazione.

Il **secondo acconto eventualmente dovuto**, tra l'altro, non potrà essere scomputato dagli importi a credito nelle more dei controlli previsti, essendo invece espressamente richiesto che il **versamento** avvenga mediante **modello F24** entro il 30 novembre.

Seminario di specializzazione

LA GESTIONE FISCALE DEI B&B E DELLE CASE VACANZA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Transfer pricing e fattori di comparabilità – I° parte

di Gian Luca Nieddu

Sulla base di quanto disposto dalla nuova formulazione dell'[**articolo 110, comma 7, Tuir**](#), recante la disciplina dei **prezzi di trasferimento** nell'ordinamento domestico, i componenti di reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato (che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa) sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra **soggetti indipendenti** operanti in condizioni di **libera concorrenza** e in **circostanze comparabili**.

Allo scopo, dunque, di verificare se **due società appartenenti al medesimo gruppo multinazionale** si sono effettivamente trattate come fossero entità del tutto **indipendenti** l'una dall'altra, è indispensabile condurre un **confronto** con il comportamento che **soggetti indipendenti** avrebbero tenuto in circostanze comparabili.

In proposito, le *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (anche “**Linee guida OCSE**”) sia nella versione del 22 luglio 2010 che nella più recente del 10 luglio 2017, chiariscono che a “**comparability analysis is at the heart of the application of the arm's length principle**”.

Esse aggiungono altresì che ci sono due momenti chiave in una simile analisi:

- il primo aspetto è **identificare le relazioni commerciali e finanziarie tra le imprese associate** e le condizioni e circostanze economicamente rilevanti che caratterizzano dette relazioni in modo da delineare in maniera accurata la **transazione** tra di loro intercorsa; e
- il secondo aspetto è **paragonare** le condizioni e le circostanze economicamente rilevanti della transazione tra le **imprese associate** accuratamente delineata con le condizioni e le circostanze economicamente rilevanti delle **transazioni comparabili tra imprese indipendenti**.

Il paragrafo 3.47 delle Linee guida OCSE fornisce poi la seguente definizione del **concetto di comparabilità**: «*To be comparable means that none of the differences (if any) between the situations being compared could materially affect the condition being examined in the methodology (e.g. price or margin), or that reasonably accurate adjustments can be made to eliminate the effect of any such differences. In determining the degree of comparability, including what adjustments are necessary to establish it, an understanding of how independent enterprises evaluate potential transactions is required[...]*».

I cinque fattori di comparabilità

Le caratteristiche economicamente rilevanti (o **fattori di comparabilità**) che devono essere identificate ed analizzate nell'ambito delle **relazioni commerciali o finanziarie** tra le **imprese associate** allo scopo di delinearne in modo accurato i relativi tratti distintivi sono di seguito descritte.

Tuttavia, prima di procedere ad una più puntuale analisi di ciascuno di essi, è bene ricordare come, se da un lato sia sempre richiesta un'**analisi dei cinque fattori di comparabilità**, dall'altro non bisogna mai dimenticare che ciascuno di essi potrà acquistare una **differente rilevanza** in relazione al **metodo di transfer pricing** che sarà adottato.

I cinque fattori di comparabilità sono:

1. **Le condizioni contrattuali delle operazioni.** Le Linee guida OCSE affermano (par. 1.42) che una transazione è la conseguenza o l'espressione delle **relazioni commerciali o finanziarie esistenti tra le parti**. Inoltre, le transazioni tra le imprese associate possono essere state formalizzate in **contratti scritti** che rispecchiano l'intento delle parti al tempo in cui il contratto fu concluso in relazione agli aspetti della transazione coperti dal contratto, inclusi tipicamente la divisione delle **responsabilità**, gli **obblighi** e i **diritti**, l'assunzione di determinati **rischi** e gli accordi sul **prezzo**. Pertanto, nel caso in cui la transazione sia stata formalizzata dalle imprese associate con **contratti scritti**, questi ultimi costituiscono il **punto di partenza per l'esame della transazione** e di come le parti abbiano inteso **dividersi, al momento della conclusione del contratto, le responsabilità, i rischi e gli utili attesi derivanti dalla transazione**. Con estremo realismo, l'OCSE sottolinea anche come ulteriori informazioni potranno essere ottenute considerando l'evidenza fornita dalle **relazioni commerciali e finanziarie** rivelate dalle condizioni economicamente rilevanti espresse dalle altre quattro categorie, anche e soprattutto quando non è prevista alcuna pattuizione iscritta.
2. **Analisi funzionale.** L'analisi funzionale – sottolinea il par. 1.51 delle Linee guida OCSE – mira a identificare le **attività economicamente significative e le responsabilità assunte, i beni utilizzati o apportati e i rischi assunti dalle parti** che realizzano le transazioni: l'analisi quindi si focalizza su cosa effettivamente facciano le parti e sulle capacità che esprimono. Tali attività e capacità comprendono il processo decisionale, incluse le decisioni sulle strategie di business e sui rischi. In particolare, è importante **acclarare come sia generato valore da parte del gruppo nel suo complesso**, l'interdipendenza tra le funzioni svolte dalle imprese associate nei rapporti con il resto del gruppo e il contributo apportato dalle singole imprese associate alla creazione di tale valore. L'**analisi funzionale** dovrà prendere in considerazione (par. 1.54) la **tipologia** di beni utilizzati, come impianti e attrezzature, l'utilizzo di beni immateriali di valore, le attività finanziarie etc., nonché la **natura** dei beni utilizzati, come la vetustà, il valore di mercato, l'ubicazione, la possibilità di tutelare i diritti di proprietà. L'analisi funzionale ha poi un momento fondamentale nella identificazione dei rischi principali assunti da ciascuna parte, poiché l'effettiva assunzione dei rischi influenzera i prezzi e le altre

condizioni delle transazioni tra le imprese associate. Infatti, **sul libero mercato, l'assunzione di maggiori rischi è compensata da un aumento dei rendimenti attesi**, sebbene il rendimento reale può aumentare o meno a seconda dell'effettivo grado di realizzazione dei rischi.

3. **Le caratteristiche dei beni ceduti o dei servizi prestati. Le differenze nelle caratteristiche specifiche di beni o servizi possono spiegare, almeno in parte, le differenze del loro valore sul libero mercato.** Di conseguenza, i confronti di queste caratteristiche potrebbero essere utili nel delineare la transazione e nel determinare la **comparabilità di transazioni** tra imprese associate e transazioni tra parti indipendenti (par. 1.107 delle Linee guida OCSE). Le caratteristiche da considerare sono le seguenti: nel caso del trasferimento della proprietà di un **bene materiale**, le **caratteristiche fisiche** del bene, la sua **qualità** e la sua **affidabilità**, nonché la disponibilità di approvvigionamento e il volume della fornitura; nell'ipotesi della **prestazione di servizi**, la **natura e l'entità** dei servizi; nel caso di **beni immateriali**, la **forma giuridica** della transazione (contratto di concessione di licenza o vendita), la **tipologia del bene** (brevetto, marchi o know-how), la durata e il livello di protezione legale, nonché i vantaggi attesi dall'utilizzo del bene in questione.
4. **Le circostanze economiche delle parti e le condizioni di mercato.** I prezzi di libera concorrenza **possono variare** in diversi mercati anche per transazioni riguardanti gli stessi beni o servizi. Quindi, per ottenere la comparabilità, è necessario che i **mercati** nei quali operano le imprese indipendenti e quelle associate non presentino **differenze** che abbiano un **effetto significativo** sul prezzo o presentino differenze per le quali possano essere effettuate rettifiche adeguate. **In primo luogo, è necessario identificare il mercato o i mercati rilevanti, tenendo conto di beni o servizi sostitutivi disponibili.** Le **Linee guida OCSE** (par. 1.110) forniscono alcune esemplificazioni quanto alle condizioni economiche che possono essere rilevanti nella determinazione della **comparabilità dei mercati**: la localizzazione geografica; la dimensione dei mercati; il grado di concorrenza sui mercati e le relative posizioni concorrenziali degli acquirenti e dei venditori; la disponibilità (e relativi rischi) di beni e servizi sostitutivi; i livelli dell'offerta e della domanda nel mercato nel suo complesso e, se del caso, in zone particolari; il potere d'acquisto dei consumatori; la natura e la portata della regolamentazione pubblica del mercato; i costi di produzione, compresi il costo di terra, lavoro e capitale; i costi legati ai trasporti; **la fase di commercializzazione (per esempio dettaglio o ingrosso)**; la data e il tempo in cui sono state effettuate le transazioni e così via. **I fatti e le circostanze proprie di ciascun caso** determineranno se le differenze delle condizioni economiche hanno un effetto significativo sui prezzi e se possono essere compiuti aggiustamenti al fine di eliminare gli effetti di tali differenze.
5. **Strategie aziendali.** Anche le strategie aziendali perseguitate dalle parti coinvolte nelle transazioni infragruppo devono essere prese in considerazione al fine di delineare le caratteristiche della transazione e quindi determinare la comparabilità ai fini dei prezzi di trasferimento. Le strategie aziendali (par. 1.114) dovranno, ad esempio, tener conto dei numerosi aspetti di un'impresa, quali: **l'innovazione e lo sviluppo di nuovi prodotti, il grado di diversificazione, l'avversione all'assunzione del rischio, la valutazione dei cambiamenti politici, il ruolo della normativa giuslavorista in vigore e in fase di**

programmazione, la durata degli accordi e altri fattori che influenzano il funzionamento quotidiano delle imprese. Allo stesso modo, le strategie aziendali possono anche riguardare le modalità di ingresso nel mercato (e.g., applicazioni temporanea di prezzi inferiori a quelli di mercato allo scopo di sottrarre quote ai *competitors*).

OneDay Master

TRANSFER E ASPETTI DI PIANIFICAZIONE STRATEGICA INTERNAZIONALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

BILANCIO

La correzione degli errori nei bilanci 2017

di **EVOLUTION**

L'OIC 29 analizza dal punto di vista contabile i cambiamenti di principi contabili, i cambiamenti di stima e la correzione di errori. Il 29 dicembre 2017, l'OIC ha modificato il principio n. 29 chiarendo che la rilevazione del cambiamento di stima deve avvenire nella voce di conto economico indicata dall'OIC 12 o da altri principi contabili. Le novità si applicano ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio al 1° gennaio 2017 o da data successiva.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in Dottryna, nella sezione “Bilancio”, una apposita Scheda di studio.

La versione del **principio contabile OIC 29 attualmente in vigore**, emanata a dicembre 2016 ed integrata dall'emendamento del 29 dicembre 2017, disciplina il **trattamento contabile** e l'**informativa** da fornire in **nota integrativa** degli eventi concernenti:

- i **cambiamenti di principi contabili**;
- i **cambiamenti di stime contabili**;
- la **correzione di errori**;
- i **fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio**.

In precedenza, l'OIC 29, nella versione dell'agosto 2014, disciplinava, oltre alle suseposte voci, anche gli eventi e le operazioni straordinarie che andavano indicate nella voce E del conto economico, la quale è stata soppressa ad opera del **D.Lgs. 139/2015 (Decreto bilanci)**.

L'emendamento del dicembre 2017 si riferisce esclusivamente al trattamento dei cambiamenti di stime contabili e si applica ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio al 1° gennaio 2017 o da data successiva.

Le stime, secondo l'**OIC 29** sono i **procedimenti** ed i **metodi** in base ai quali si perviene alla **determinazione di un valore ragionevolmente attendibile di attività, passività, costi e ricavi**. La predisposizione del bilancio d'esercizio è essenzialmente il risultato di un **processo di stima**:

nessuna attività e passività, tranne il denaro contante in cassa, può sottrarsi dall'essere stimata.

Tale processo, sicuramente comprendente per sua natura elementi di soggettività, non deve essere **arbitrario**, ma deve essere eseguito sempre avendo a mente l'obiettivo fondamentale del bilancio, ovvero la **rappresentazione veritiera e corretta** della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio.

Gli **effetti dei cambiamenti di stima**, se chiaramente non derivano da stime errate, sono pertanto **componenti ordinari** di competenza dell'esercizio in cui si verificano e sono classificati nella **voce di conto economico prevista dall'OIC 12 o da altro principio contabile**. Non danno luogo alla formazione di alcun elemento straordinario di reddito e pertanto non deve essere fatta una **loro rilevazione retroattiva**, come avviene nel caso di cambiamento di principi contabili.

In alcuni casi il cambiamento di stima ha effetti **solo sull'esercizio** in cui avviene, come ad esempio nell'ipotesi di stima dell'esigibilità di un credito o di recuperabilità delle imposte anticipate; in altri casi può aver effetto anche in relazione agli **esercizi successivi**, come nel caso in cui viene rivista la stima della vita utile residua di una immobilizzazione.

Con l'emendamento è stato precisato che gli effetti della modifica vanno rilevati nella voce di conto economico prevista dall'OIC 12 o da altro principio contabile. In precedenza, l'OIC 29 richiedeva la classificazione nella voce di conto economico relativa all'elemento patrimoniale oggetto di stima, ma ciò creava alcuni contrasti con specifiche disposizioni di altri OIC.



EVOlUTION
Euroconference

Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi,
calde come il tuo primo caffè.
Aggiornamenti, approfondimenti e operatività,
in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.

richiedi la prova gratuita per 30 giorni >