

Edizione di mercoledì 3 aprile 2019

DICHIARAZIONI

Dichiarazione Iva 2019: regole per opzioni e quadro VO
di Cristoforo Florio

REDDITO IMPRESA E IRAP

Plusvalenza cessione azienda e riserva della proprietà
di Sandro Cerato

IVA

Tax free shopping: è facoltativo avvalersi delle società di tax refund
di Alessandro Bonuzzi

DICHIARAZIONI

La detraibilità delle spese di istruzione universitaria. Le novità
di Luca Mambrin

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Transfer price: l'analisi di comparabilità
di Fabio Landuzzi

DICHIARAZIONI

Dichiarazione Iva 2019: regole per opzioni e quadro VO

di Cristoforo Florio

Con l'approssimarsi del termine per la trasmissione della **dichiarazione annuale Iva** relativa all'anno 2018 (**30 aprile 2019**), si riepilogano – di seguito – le principali **regole** che devono essere rispettate in tema di **opzioni** e di **compilazione del quadro VO** del modello dichiarativo.

A tal fine occorre innanzitutto esaminare il **D.P.R. 442/1997**, recante la **disciplina delle opzioni in materia di Iva e di imposte dirette**.

In base a quanto disposto dall'[articolo 1](#) “*(...) l'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili (...)*”.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la [circolare 209/E/1998](#), con la norma in esame è stato modificato il tradizionale concetto di **opzione**; infatti, mentre antecedentemente la validità dell'opzione era basata esclusivamente sulla **formalità** della comunicazione fatta al Fisco, successivamente, a seguito del **D.P.R. 442/1997**, la comunicazione dell'opzione o della revoca per un determinato regime di determinazione dell'imposta o di un regime contabile **non rileva più ai fini della validità dell'opzione** ma la sua omissione **comporta riflessi esclusivamente ai fini sanzionatori**.

La disposizione di legge prevede, infatti, che “*(...) la validità dell'opzione e della relativa revoca è subordinata **unicamente alla sua concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività (...)***”.

Assume dunque rilievo esclusivamente il **concreto comportamento adottato dal contribuente** sin dall'inizio del periodo d'imposta o dell'apertura della partita Iva (c.d. **“comportamento concludente”**) ovvero “*(...) l'effettuazione (...) di adempimenti che presuppongono inequivocabilmente la scelta di un determinato regime, osservandone i relativi obblighi, in luogo di quello operante come regime di base cioè, ferma restando la sussistenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi per avvalersi del regime opzionale (...)*”.

Sono **e esempi di “comportamento concludente”** l'effettuazione delle liquidazioni e dei versamenti periodici dell'Iva con **cadenza trimestrale** anziché mensile ([circolare 209/E/1998](#)), l'**emissione di fatture attive senza applicazione dell'Iva** con l'indicazione del **regime forfettario ex articolo 1, commi 54 – 89, L. 190/2014 (circolare 10/E/2016)**, l'adozione del regime fiscale di cui alla **L. 398/1991** da parte delle A.S.D. ([circolare 1/E/2018](#)), la **determinazione del reddito delle imprese minori** in base alle regole di cui all'**articolo 18, comma 5, D.P.R. 600/1973** (in base al quale il **ricavo** si intende **incassato** e il **pagamento effettuato** alla data di

registrazione del documento contabile) ([circolare 11/E/2017](#)).

L'ultima parte dell'[articolo 1 D.P.R. 442/1997](#) dispone, infine, che “(...) è comunque consentita la variazione dell'opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema **in conseguenza di nuove disposizioni normative** (...)”.

Ad esempio, in conseguenza delle modifiche normative che erano state apportate dall'[articolo 1, commi 17–23, L. 232/2016](#) in merito alla determinazione del reddito fiscale dei **soggetti in contabilità semplificata** secondo il “**criterio di cassa**”, alle imprese che nel **2016** avevano optato per il **regime di contabilità ordinaria** è stato consentito di revocare tale scelta, applicando dal 2017 il regime semplificato ([circolare 11/E/2017](#)), **senza rispettare il termine triennale** dell'opzione di cui si dirà in seguito.

Chiarito quanto sopra sotto il profilo sostanziale, passiamo ad esaminare gli aspetti formali, **al fine di evitare le sanzioni di cui all'[articolo 8, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#)** (da un minimo di euro 250 ad un massimo di euro 2.000).

Al riguardo va ricordato che l'[articolo 2 D.P.R. 442/1997](#) dispone che “(...) il contribuente è obbligato a **comunicare l'opzione di cui all'articolo 1 nella prima dichiarazione annuale Iva da presentare successivamente alla scelta operata** (...)”. Inoltre, nei casi di **esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione Iva**, “(...) la scelta è comunicata con le stesse modalità ed i termini previsti per la presentazione della **dichiarazione dei redditi** utilizzando la specifica modulistica relativa alla dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto (...)”. Resta in ogni caso ferma la validità dell'opzione “(...) **anche nelle ipotesi di omessa, tardiva o irregolare comunicazione** (...)”.

In merito alla **durata temporale dell'opzione** va evidenziato che l'[articolo 3 D.P.R. 442/1997](#) dispone, come regola generale, che **l'opzione è vincolante per il contribuente**

1. **per un triennio**, nell'ipotesi di sistemi speciali di determinazione dell'imposta e
2. **per un anno**, nel caso di regimi contabili.

Restano ferme e prevalenti le eventuali diverse **disposizioni di natura speciale** (ad es., l'[articolo 18 D.P.R. 600/1973](#) dispone che **l'opzione per la contabilità ordinaria ha durata triennale**, in deroga alla previsione di durata annuale del [D.P.R. 442/1997](#)). Una volta trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime prescelto **l'opzione resta valida per ciascun anno successivo**, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

Con riferimento alle imprese minori che, a partire dal 2017, sono entrate nel nuovo **“regime di cassa”** e hanno esercitato, nella **dichiarazione Iva 2018** relativa al 2017, l'opzione per la tenuta dei registri Iva senza annotare le date dei **singoli incassi e pagamenti**, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che resta ferma la possibilità per tali soggetti – sempre che siano in possesso dei requisiti per il **“regime forfettario”** – di transitare in quest'ultimo sistema di tassazione già dal **2018, senza attendere il decorso dell'intero triennio**, in quanto – secondo l'interpretazione

ministeriale – sono da considerarsi come regimi “naturali” per le imprese minori sia il regime forfetario che quello di contabilità semplificata ([risoluzione 64/E/2018](#)). Le imprese che sono invece “naturalmente” in regime di contabilità semplificata e che hanno optato per la contabilità in forma ordinaria saranno tenute a rispettare il vincolo di permanenza triennale (si vedano al riguardo i chiarimenti forniti dall’Agenzia delle Entrate nel corso di [Telefisco 2019](#)).

Per ciò che concerne gli aspetti dichiarativi, nel modello annuale Iva relativa all’anno 2018 il quadro VO andrà quindi compilato per comunicare all’Amministrazione finanziaria i “comportamenti concludenti” adottati o revocati dal contribuente nel corso del 2018, fermo restando che si deve trattare di un’opzione o di una revoca delle modalità di determinazione dell’imposta o di un regime contabile diverso da quello proprio e naturale del contribuente.

Vediamo alcuni **casi di compilazione/utilizzo del quadro VO** che, lo si ricorda, è **strutturato in 5 sezioni**:

- contribuenti che, pur essendo sotto i limiti di legge nel 2017, hanno effettuato **liquidazioni e versamenti periodici Iva con cadenza trimestrale anziché mensile** (casella 1, rigo VO2, sezione 1);
- contribuenti **che nel 2018 hanno optato per il regime Iva per cassa** ([articolo 32-bis D.L. 83/2012](#)) (casella 1, rigo VO15, sezione 1);
- società di persone/ditte individuali che rientrano nei limiti per la tenuta della contabilità in forma semplificata ma **che per il 2018 hanno tenuto la contabilità in forma ordinaria** (casella 1, rigo V20, sezione 2);
- ditte individuali e liberi professionisti che, pur avendo i requisiti per essere forfettari nel 2018, **hanno optato per la determinazione dell’Iva e del reddito nei modi ordinari** (casella 1, rigo VO33, sezione 3);
- contribuenti che hanno optato, nel corso del 2015, per l’applicazione del regime fiscale di vantaggio ([articolo 27, commi 1 e 2, D.L. 98/2011](#), c.d. “minimi”) e dal 2018 **hanno revocato tale scelta accedendo al regime forfetario** ([articolo 1, commi 54 – 89, L. 190/2014](#)) (casella 3, rigo VO34, sezione 3).

Per completezza si ricorda che i contribuenti che intendono avvalersi, a partire dal 1° gennaio 2019, del **regime forfetario** andrà barrata la casella 1 del rigo VA14, comunicando che si tratta dell’ultima dichiarazione annuale Iva precedente all’applicazione del predetto regime.

Seminario di specializzazione

LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW 2019

Scopri le sedi in programmazione >

REDDITO IMPRESA E IRAP

Plusvalenza cessione azienda e riserva della proprietà

di Sandro Cerato

La **cessione d'azienda con clausola di riserva della proprietà** determina una **plusvalenza** che non può essere oggetto di rettifica a seguito dell'inadempimento da parte del cessionario per mancato pagamento integrale del prezzo pattuito.

È quanto emerge dalla [risposta all'istanza di interpello n. 92](#) pubblicata ieri sul sito dell'Agenzia delle entrate e che risponde ad un quesito riguardante la **cessione di un'azienda con clausola di riserva delle proprietà** e le conseguenze derivanti dal **mancato pagamento del corrispettivo** da parte dell'acquirente, con particolare riguardo ai seguenti aspetti:

- **tassazione della plusvalenza,**
- valore di carico dei **beni restituiti**,
- e **deduzione delle quote di ammortamento** successivamente alla retrocessione dei beni del ramo d'azienda.

Nell'istanza si fa presente che la cessione dell'azienda è avvenuta con una clausola di riserva della proprietà (ossia con pagamento rateale) e che **le parti hanno risolto il contratto a seguito del mancato pagamento del saldo dovuto da parte dell'acquirente**, con conseguente reimmissione in possesso del ramo aziendale in capo al cedente.

Nel modello **Redditi 2017** per l'anno 2016 (in cui era avvenuta la cessione) il **cedente ha correttamente imputato a tassazione l'intera plusvalenza** (nel quadro RG) e chiede all'Agenzia delle entrate di poter presentare una dichiarazione integrativa a favore l'anno successivo (2017 a seguito dello scioglimento del contratto) allo scopo di recuperare le maggiori imposte pagate per effetto del venir meno del trasferimento aziendale.

Sul punto, è opportuno ricordare che la **vendita con riserva della proprietà**, pur differendo, ai fini civilistici, il passaggio della proprietà al momento in cui avviene l'integrale pagamento del prezzo, **non assume efficacia sul fronte fiscale**, poiché [l'articolo 109, comma 2, Tuir](#), stabilisce che la competenza del componente positivo di reddito (nel caso di specie la plusvalenza) avviene all'atto della stipula dell'atto, a nulla rilevando eventuali **clausole di riserva della proprietà** (sul punto, l'Agenzia richiama i seguenti precedenti documenti di prassi, ovvero la [circolare 41/E/2002](#), la [risoluzione 91/E/2016](#) e la [risoluzione 338/E/2008](#)).

Tali clausole, infatti, **conservano effetti ai soli fini civilistici e non anche in ambito fiscale**, con la conseguenza che, secondo l'Agenzia, **il cedente dell'azienda non è legittimato a presentare una dichiarazione integrativa a favore** in quanto il **componente positivo di reddito** è già stato

correttamente e definitivamente tassato nel periodo d'imposta di competenza.

Per effetto della **risoluzione del contratto per inadempimento**, osserva l'Agenzia, il complesso aziendale rientra nella disponibilità del cedente (in quanto **civilisticamente non è avvenuto il trasferimento della proprietà per mancato pagamento integrale del prezzo**), con la conseguenza che **il cedente stesso deve**:

- **caricare il valore normale dei beni “retrocessi”** oggetto del complesso aziendale;
- **stornare il credito corrispondente alla parte di prezzo non pagata.**

La differenza tra tali due valori costituisce rispettivamente:

- una **perdita su crediti deducibile** ai sensi dell'**articolo 101, comma 5, Tuir**, laddove il valore dell'azienda sia inferiore al valore residuo del credito;
- una **sopravvenienza attiva imponibile** nell'ipotesi (più remota) in cui il valore dell'azienda restituita sia superiore al credito residuo.

Infine, per quanto riguarda la deduzione delle **quote di ammortamento dei beni** del complesso aziendale restituito, l'Agenzia precisa che si deve aver riguardo al costo determinato ai sensi dell'**articolo 110, comma 1, Tuir**, che, nel caso di specie, corrisponde al **valore normale dei beni** che compongono l'azienda stessa.

Da tale valore, quindi, “riparte” la **deduzione delle quote di ammortamento**, seguendo i coefficienti di cui al [D.M. 31.12.1988](#), in capo alla società ex cedente dell'azienda.

Seminario di specializzazione
LA REVISIONE DELLE MICRO IMPRESE ALLA LUCE DEL CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA E DELL'INSOLVENZA
[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Tax free shopping: è facoltativo avvalersi delle società di tax refund

di Alessandro Bonuzzi

Il **consumatore extracomunitario** non è obbligato ad avvalersi dell'ausilio delle società di **tax free** per ottenere il rimborso dell'Iva pagata relativa agli acquisti effettuati in Italia; tale servizio, infatti, è **facoltativo** sebbene consenta di ottenere il riaccrédito dell'imposta **più velocemente**.

È uno dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con la [risposta all'interpello n. 93](#) di ieri.

Con istrada di interpello, un cittadino italiano, residente **al di fuori della Comunità europea** e iscritto all'Anagrafe Italiani residenti all'estero (AIRE), siccome si trova spesso ad affrontare il problema relativo al recupero dell'Iva sui beni acquistati da rivenditori italiani e **trasportati direttamente fuori dell'Unione europea nel proprio bagaglio personale**, chiede di sapere:

- se può ottenere dal rivenditore nazionale l'emissione della **fattura** ed il **riaccrédito integrale** dell'Iva pagata, **senza usufruire dei servizi offerti dalle società tax free convenzionate**;
- se il rivenditore nazionale può **rifiutarsi** di emettere fattura ed **opporsi** alla restituzione dell'Iva.

In sostanza la questione riguarda l'[articolo 38-quater D.P.R. 633/1972](#), il quale, come è noto, riconosce ai privati consumatori, domiciliati o residenti al di fuori dell'Unione europea, la possibilità di acquistare nel territorio dello Stato **beni per uso personale o familiare**, destinati ad essere **esportati nei propri bagagli personali**, per un importo **superiore ad 154,94 euro** (Iva inclusa), **senza dover corrispondere la relativa imposta** o, in caso di pagamento dell'imposta, con **diritto al successivo rimborso**.

Ciò al fine di evitare una **doppia imposizione**, che sarebbe data dall'Iva, nel Paese di acquisto (l'Italia), e dall'imposta sui consumi in vigore nel Paese di residenza dell'acquirente, all'atto dell'**importazione**.

Per godere del beneficio, però, i beni devono essere trasportati nei **bagagli personali** del viaggiatore extracomunitario al di fuori della Comunità europea **entro 3 mesi dalla consegna**.

Come anticipato, lo sgravio dell'imposta può avvenire secondo **due modalità operative**

alternative:

- assoggettamento della vendita al **regime di non imponibilità** e, quindi, emissione della fattura da parte dell'esercente senza Iva;
- applicazione dell'Iva all'operazione di vendita con **successivo rimborso dell'imposta**.

Siccome il venditore rimane **responsabile** per l'assolvimento dell'Iva sulla cessione, di fatto, l'unica procedura **percorribile**, che consente di evitare situazioni rischiose, è la **seconda**. Pertanto, il cedente, solitamente, **addebita** in rivalsa l'Iva al momento della vendita, per poi procedere:

- alla **restituzione** dell'imposta al viaggiatore extra-Ue, nel momento in cui questi gli dimostri l'uscita dei beni dal territorio comunitario entro il terzo mese successivo e gli consegni **l'esemplare vistato della fattura**;
- al recupero dell'Iva mediante l'emissione di un'ordinaria **nota di variazione in diminuzione**.

Proprio nell'ambito della procedura **tramite rimborso** si **possono** inserire, nel rapporto tra cedente-cessionario, le società di "**tax refund**", quali soggetti intermediari. In pratica, tali società **anticipano** l'Iva al viaggiatore, il quale, in tal modo, ottiene **immediatamente**, previo pagamento di una commissione, la somma cui ha diritto, evitando altresì di doversi occupare della restituzione della fattura.

Al riguardo l'Agenzia puntualizza che è nella facoltà del cessionario scegliere di avvalersi o meno dell'ausilio delle società di **tax free** al fine ottenere un rimborso più veloce, non essendovi **alcun obbligo** in tal senso imposto dalla legge.

La stessa libertà è rimessa in capo al cedente il quale può **scegliere** se adottare la **procedura diretta**, facendo pagare il prezzo del bene al netto dell'Iva, ovvero la **procedura del rimborso**, attendendo la prova dell'avvenuta uscita dei beni prima di restituire l'imposta. Di contro, il venditore è **obbligato** a emettere, per la vendita effettuata, la **fattura** allorquando sia richiesta dall'acquirente in luogo dell'emissione dello scontrino.

Infine, è appena il caso di precisare che già dal **1° settembre 2018** le fatture relative alle operazioni in questione devono essere emesse in modalità **elettronica** tramite il **sistema OTELLO 2.0**, che ha **digitalizzato** il processo per ottenere il "**visto doganale**" da apporre sulla fattura. Con l'avvento di **OTELLO 2.0**, infatti, la dimostrazione dell'avvenuta uscita dei beni dal territorio doganale della UE non avviene più mediante il "**visto uscire**" apposto dalla dogana sulla fattura, bensì attraverso il "**visto digitale**".

Seminario di specializzazione

IL PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO: REGOLE GENERALI E ASPETTI PRATICI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

DICHIARAZIONI

La detraibilità delle spese di istruzione universitaria. Le novità

di Luca Mambrin

Con la pubblicazione nella **Gazzetta Ufficiale n. 66 del 19 marzo 2019** è entrato in vigore il **Decreto** del Ministero dell'Istruzione, Università e Ricerca del **28 dicembre 2018** con il quale vengono stabiliti **gli importi massimi detraibili delle spese per le università non statali per l'anno 2018**.

L'[articolo 15, comma 1, lett. e\), Tuir](#) prevede infatti la possibilità di detrarre dall'imposta loda un importo pari al **19%** delle spese sostenute per la frequenza di **corsi di istruzione universitaria** presso università statali e non statali distinguendo:

- le somme corrisposte per **la frequenza di corsi presso università statali**, le quali sono interamente detraibili;
- le somme corrisposte per **la frequenza ad università non statali italiane**, le quali possono essere portate in detrazione per **un importo non superiore** a quello stabilito annualmente per ciascuna facoltà universitaria con **Decreto del Ministero dell'Istruzione**, tenendo conto degli **importi medi delle somme e contributi** dovuti da università statali.

Per **l'anno 2018** il decreto di riferimento è il [D.M. 28.12.2018](#) il quale, al **comma 1**, prevede che **la spesa detraibile** relativa alle tasse ed ai contributi di iscrizione per la frequenza ai corsi di laurea, laurea magistrale e laurea magistrale a ciclo unico delle Università non statali è individuata **in base a ciascuna area disciplinare di afferenza** ed in base **alla Regione in cui ha sede l'ateneo**, nei **limiti massimi** indicati nella seguente tabella:

Area disciplinare	NORD	CENTRO	SUD
Medica	€ 3.700	€ 2.900	€ 1.800
Sanitaria	€ 2.600	€ 2.200	€ 1.600
Scientifico-tecnologica	€ 3.500	€ 2.400	€ 1.600
Umanistico – sociale	€ 2.800	€ 2.300	€ 1.500

Nell'**allegato 1** al decreto è possibile individuare le **classi di laurea** (laurea magistrale e laurea magistrale a ciclo unico) afferenti alle aree disciplinari indicate e **le zone geografiche** di riferimento delle regioni.

Il **comma 3** del Decreto prevede infine che la spesa sostenuta da studenti iscritti a **corsi di dottorato, di specializzazione e ai master universitari** di primo e secondo livello **sono detraibili** nell'importo massimo desunto dalla seguente tabella:

Spesa massima detraibile	NORD	CENTRO	SUD E ISOLE
Corsi di dottorato, di € 3.700 specializzazione e master universitari di primo e di secondo livello		€ 2.900	€ 1.800

A tutti gli importi di riferimento **deve essere sommato** l'importo relativo alla **tassa regionale per il diritto allo studio** di cui all'[articolo 3 L. 549/1995](#), mentre nei limiti di spesa individuati dal decreto del MIUR deve essere ricompresa anche **l'imposta di bollo**.

La **detrazione** spetta, in particolare, per le spese sostenute per la frequenza di:

- **corsi di istruzione universitaria;**
- **corsi universitari di specializzazione.** Nella [circolare AdE 7/E/2018](#) è stato precisato che la spese per la frequenza di corsi di specializzazione in psicoterapia post universitaria sono detraibili solo se gli stessi sono effettuati presso **centri accreditati** dal Miur;
- **corsi di perfezionamento;**
- **master universitari;**
- **corsi di dottorato di ricerca;**
- **Istituti tecnici superiori (ITS)** in quanto equiparati alle spese universitarie;
- **nuovi corsi istituiti** ai sensi del **D.P.R. 212/2005** presso **i Conservatori di Musica e gli Istituti musicali pareggiati**; non sono, invece, detraibili le spese di iscrizione presso istituti musicali privati.

Per quanto riguarda **la tipologia di spese detraibili**, l'agevolazione spetta per le spese sostenute per:

- **tasse di immatricolazione ed iscrizione** (anche per gli studenti fuori corso);
- **soprattasse per esami di profitto e laurea;**
- la **partecipazione ai test di accesso ai corsi di laurea**, eventualmente previsti dalla facoltà, in quanto lo svolgimento della prova di **preselezione** costituisce una condizione indispensabile per l'accesso ai corsi di istruzione universitaria ([risoluzione 87/2008](#));
- la **frequenza dei Tirocini Formativi Attivi (TFA)** per la formazione iniziale dei docenti istituiti, ai sensi del [D.M. n. 249 del 10.09.2010](#), presso le facoltà universitarie o le istituzioni di alta formazione artistica, musicale e coreutica.

La detrazione invece non spetta per:

- i **contributi pagati all'università pubblica** relativamente al **riconoscimento del titolo di studio (laurea) conseguito all'estero**, in quanto la spesa indicata non rientra nel concetto di "spese per frequenza di corsi di istruzione secondaria e universitaria";
- le spese relative **all'acquisto di libri scolastici, strumenti musicali, materiale di**

cancelleria, viaggi ferroviari, vitto e alloggio necessarie per consentire la frequenza della scuola.

Nella [circolare AdE 7/E/2018](#) è stato inoltre precisato che il limite individuato dal decreto del Miur include anche la **spesa sostenuta per il test di ammissione**.

Nel caso di sostenimento di più **prove di ammissione** in università **non statali** situate in **aree geografiche diverse** o di sostenimento di più prove di ammissione per corsi di laurea in università non statali appartenenti a **diverse aree tematiche**, occorre distinguere le seguenti fattispecie:

- se lo studente **procede iscriversi** ad una delle facoltà o corso per cui ha sostenuto il test, occorrerà far rientrare le spese sostenute per i test di ammissione **nel limite** proprio del corso a cui lo studente si andrà ad iscrivere;
- se lo studente **non si iscrive** ad una delle facoltà o corso per cui ha sostenuto il test, ai fini della detraibilità deve fare riferimento al limite di spesa più elevato tra quelli stabiliti per i corsi e per le facoltà per le quali ha svolto il test.

Nella [circolare 7/E/2018](#) l'Agenzia, riprendendo alcuni chiarimenti già espressi in precedenti documenti, ha precisato che:

- per la detraibilità delle spese per **frequenza all'estero di corsi universitari** occorre fare riferimento all'importo massimo stabilito per la frequenza di corsi di istruzione appartenenti alla medesima area disciplinare e alla zona geografica in cui ricade il domicilio fiscale del contribuente;
- per le spese sostenute per la frequenza di **corsi post laurea all'estero**, l'importo massimo della detrazione è quello stabilito per la frequenza di corsi d'istruzione post laurea nella **zona geografica** in cui lo **studente ha il domicilio fiscale**;
- le spese sostenute per la **frequenza di corsi di laurea in teologia** presso le università Pontificie sono detraibili nella misura stabilita per corsi di istruzione appartenenti all'**area disciplinare "Umanistico – sociale"**. Per quanto concerne la zona geografica di riferimento l'Agenzia ritiene, per motivi di semplificazione, che questa debba essere individuata nella regione in cui si svolge il corso di studi anche nel caso in cui il corso sia tenuto presso lo Stato Città del Vaticano;
- le spese per i corsi di laurea svolti dalle **Università telematiche** possono essere detratte, al pari di quelle per la frequenza di altre università non statali, facendo riferimento all'area tematica del corso e, per l'individuazione dell'area geografica, alla **regione in cui ha sede legale l'università**;
- per i corsi di studio tenuti presso sedi **ubicate in regioni diverse** rispetto a quella in cui l'università ha la sede legale, ai fini della detrazione occorre fare riferimento all'**area geografica in cui si svolge il corso**;
- nell'ipotesi in cui uno studente, nel medesimo periodo di imposta, a causa di un **cambiamento di facoltà di studi o di corso di studio**, si trovasse nella situazione di sostenere le spese presso **università site in aree geografiche diverse** o per **corsi**

appartenenti ad aree tematiche diverse, il limite di spesa detraibile sarà il più alto tra quelli applicabili previsti dal decreto;

- nel caso in cui le spese siano sostenute per la frequenza di corsi istituiti sia presso **università statali sia università non statali**, la detrazione per le spese sostenute per la frequenza presso le **università statali potrà essere calcolata sull'intero importo** mentre quelle sostenute presso università non statali saranno ricondotte nei limiti previsti dal **decreto del Miur**.

Special Event

I PRINCIPI DI REVISIONE NAZIONALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Transfer price: l'analisi di comparabilità

di Fabio Landuzzi

Molti dei punti più salienti in materia di **transfer price** e che più di frequente sono motivo di discussione in **sede di accertamento**, e/o di **contenzioso** sono stati richiamati nella sentenza **CTR Lombardia n. 5005/2018**, la quale può quindi essere un utile punto di riferimento per un'analisi dettagliata della richiamata disciplina.

Dalla lettura del testo della sentenza, che conferma quanto aveva deciso il Giudice di prime cure, si evince che il caso in esame riguarda una società – che svolge la **duplice funzione di toll manufacturer e di limited risk distributor** – la quale è stata oggetto di un accertamento con cui vengono **eccepiti maggiori ricavi** in merito ad operazioni infragruppo per una presunta violazione della disciplina sui prezzi di trasferimento.

I punti trattati dalla sentenza sono molti, per cui vediamo in sintesi **gli spunti più significativi**.

In primo luogo, il **metodo** adottato dalla società (il “**Tnmm**”) per testare la rispondenza dei prezzi di trasferimento al **principio di libera concorrenza** è stato, nella fase di appello, contestato dall’Ufficio (il quale ha ritenuto dovesse applicarsi il c.d. “**Profit split**”).

Nel confermare la **correttezza della scelta tecnica** della società, è interessante notare che i Giudici richiamano con vigore non solo i precetti Ocse, bensì proprio la **disciplina contenuta nel [D.M. 14.05.2018](#)**.

Se mai vi erano dubbi circa la portata **interpretativa** di tale regolamento, essi sono chiaramente fugati dal collegio.

Si passa poi alla **composizione dei comparables**. In prima battuta, si guarda al **territorio di riferimento**. Si ribadisce, richiamando allo scopo il Codice di condotta europeo, la dottrina (**Assonime n. 4/2018**) e la **giurisprudenza (CTP Lombardia, n. 8301/2016)**, che assumere un **paniere paneuropeo** di imprese comparabili è **assolutamente legittimo** se ciò è coerente con le caratteristiche delle transazioni controllate, senza che sia vincolante assumere una composizione integralmente riferita ad imprese italiane.

Altro aspetto molto rilevante è **l'intervallo temporale di riferimento** per la costruzione del **range interquartile**.

L’Ufficio sosteneva di poter assumere, secondo **una logica a posteriori**, un intervallo che includesse anche lo stesso anno soggetto a verifica e, per di più, di poter utilizzare una

versione della banca dati pubblica di reperimento dei dati che **non era disponibile** al momento in cui la società aveva elaborato la propria analisi di comparabilità.

La sentenza stigmatizza l'approccio tenuto dall'Ufficio in questa circostanza, ribadendo il principio secondo cui **non è ammesso l'utilizzo di dati ed informazioni che non potevano essere a disposizione del contribuente** al momento in cui l'analisi è stata elaborata.

Sempre con riguardo alla selezione dei *comparables*, in linea con l'ampia giurisprudenza di merito che si è espressa sull'argomento, la CTR lombarda **rigetta** la volontà dell'Ufficio di **escludere dal paniere delle imprese comparabili** quelle che nell'intervallo di tempo selezionato **hanno realizzato perdite** gestionali.

È infatti evidente che, soprattutto in periodi recessivi per determinati mercati, la perdita è espressione del **rischio di impresa** e della **fisiologica alea della gestione**; escluderla, significa alterare ogni indagine obiettiva circa la profittabilità media.

Infine, non poteva mancare il consueto tema della **mediana**, unico valore del *range* interquartile che l'Ufficio sosteneva si potesse assumere come espressione del prezzo di libera concorrenza.

Anche a questo riguardo, è **molto interessante la menzione** che la sentenza fa non solo delle indicazioni Ocse ma anche delle disposizioni contenute nel [D.M. 14.05.2018](#), ove si afferma che **ogni punto dell'intervallo** è espressione del **principio di libera concorrenza** senza che la mediana debba avere una **supremazia di alcun tipo**.

Anzi, nel caso di specie, è molto interessante osservare come il Collegio giudicante, proprio avuto riguardo al tipo di attività svolta, caratterizzata da un **profilo di rischio e di funzioni assai limitate**, ritenga obiettivamente adeguato un **posizionamento nel quartile inferiore** dell'intervallo statistico dei valori assunti dal prescelto indicatore di profitto.

Seminario di specializzazione

LA STABILE ORGANIZZAZIONE: RECENTE EVOLUZIONE DELLA DISCIPLINA NAZIONALE ED INTERNAZIONALE

Scopri le sedi in programmazione >