

Edizione di martedì 14 Marzo 2023

IN DIRETTA

Euroconference In Diretta puntata del 14 marzo 2023
di Euroconference Centro Studi Tributari

CASI OPERATIVI

Deducibilità dell'acquisto di automobili da destinare a uso promiscuo
di Euroconference Centro Studi Tributari

DIRITTO SOCIETARIO

La Srls unipersonale: criticità civilistiche e fiscali
di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

CONTABILITÀ

Valutazione delle commesse infrannuali e doppio bilancio civilistico-fiscale
di Fabio Landuzzi

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Transfer pricing documentation: mappatura delle transazioni e conti economici segregati
di Gian Luca Nieddu

PENALE TRIBUTARIO

Fatture false: quando c'è consapevolezza dell'utilizzatore?
di Angelo Ginex

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Le domande dei professionisti nell'ambito del passaggio generazionale
di Barbara Marrocco di MpO & Partners

IN DIRETTA

Euroconference In Diretta puntata del 14 marzo 2023

di Euroconference Centro Studi Tributari



L'appuntamento settimanale dedicato alle novità e alle scadenze del momento. Una “prima” interpretazione delle “firme” di Euroconference che permette di inquadrare il tema di riferimento offrendo una prima chiave interpretativa. Una “bussola” fondamentale per l’aggiornamento in un contesto in continua evoluzione. Arricchiscono l’intervento del relatore i riferimenti ai prodotti Euroconference per tutti gli approfondimenti del caso specifico.

CASI OPERATIVI

Deducibilità dell'acquisto di automobili da destinare a uso promiscuo

di Euroconference Centro Studi Tributari

Master di specializzazione

LABORATORIO REDDITO D'IMPRESA

[Scopri di più >](#)

Domanda

Una società di capitali di diritto italiano ha comperato 5 autovetture che vuole dare in uso promiscuo ai propri dipendenti.

Ai dipendenti verrà addebitato un importo a *forfait* conteggiato sulla base delle tariffe ACI moltiplicate per 4.500.

È emerso che tali importi potranno essere o fatturati ai dipendenti (che dovranno pagare la fattura entro l'anno) o addebitati come benefit in basta paga.

Si chiede di chiarire se vi sono differenze in materia di deducibilità Iva in fase di acquisto se:

1. fatturo al dipendente un importo a forfait sulla base delle tariffe ACI;
2. addebito al dipendente il suddetto importo direttamente in busta.

[**LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...**](#)



DIRITTO SOCIETARIO

La Srls unipersonale: criticità civilistiche e fiscali

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Master di specializzazione

ACCERTAMENTO FISCALE NEL REDDITO D'IMPRESA E DEL LAVORO AUTONOMO

[Scopri di più >](#)

Il massimo esempio di tutela del patrimonio personale “a basso prezzo”, **per chi svolge attività economiche che presentano un certo margine di rischio**, è rappresentato dalla costituzione di Srl semplificate unipersonali il cui amministratore unico è lo stesso socio.

In tal modo, infatti, a fronte di una gestione di fatto individuale della impresa, si può fruire dello **schermo societario per far fronte alle eventuali azioni riscossive** dei creditori insoddisfatti, schermo che rappresenta il tipico plus delle società di capitali rispetto alle imprese individuali ed alle società di persone.

Tutto ciò viene ottenuto con un **investimento di capitale praticamente inesistente o quantomeno simbolico**, e con costi costitutivi ridotti al minimo, data la nota **gratuità** con la quale (obtorto collo) i notai procedono a redigere l'atto costitutivo.

Il tema, tuttavia, presenta indubbi criticità se collocato nell'ottica del creditore il quale si chiede se possa davvero essere legittimo che una società si costituisca con unico socio, in forma di responsabilità limitata, investendo qualche euro di capitale sociale e potendo operare nel mercato fruendo di un difesa invalicabile del patrimonio personale.

Ma la situazione è veramente questa **o ci sono rischi di attrazione del patrimonio personale del socio a tutela delle obbligazioni assunte?**

Questo argomento è stato in tempi abbastanza recenti esaminato in un contenzioso (Tribunale di Milano sentenza n. 11105 del 03.12.2019), nel quale un creditore ha tentato di **coinvolgere nella insolvenza il socio persona fisica** di una Srl semplificata unipersonale di cui lo stesso socio era anche amministratore unico.

L'azione giudiziale del creditore è stata una sorta di manovra “a tenaglia” nel senso che *in primis* veniva richiesto il coinvolgimento del socio nella **responsabilità sulle obbligazioni sociali in forza degli articoli 2043 e 2476 cod. civ.**, laddove la prima norma sancisce l'obbligo

di risarcimento da parte di chi per fatto doloso o colposo cagiona danno ad altri, e la seconda statuisce la responsabilità del socio che ha intenzionalmente deciso o autorizzato il compimento di atti dannosi per la società o per i terzi.

In tal caso il fatto doloso o colposo consisterebbe proprio nell'**aver costituito una società con un capitale simbolico, avendo assunto obbligazioni economiche decisamente più elevate di quel capitale** (nel caso in questione la sottoscrizione di contratti di locazione e di fornitura di materiale per somme di decine di migliaia di euro di fronte ad un capitale sociale di qualche euro).

Tale **sproporzione** tra capitale iniziale ed obbligazioni assunte è stata ritenuta sintomo di un agire in **mala fede** già sapendo che non si potrà far fronte a quei debiti.

In *secundis* viene coinvolto lo stesso socio, ma questa volta in qualità di **amministratore**, con una **azione di responsabilità** poiché egli ha continuato a svolgere l'attività pur consapevole che essa era solo foriera di perdite e rimandando di qualche mese la messa in liquidazione dopo l'approvazione del bilancio.

Ebbene in questo contesto, in cui ragionando con il mero buon senso si direbbe che non sia possibile fruire di responsabilità limitata con una società priva di soci e di capitale, invece occorre rimarcare che **l'aspetto per così dire “formale” prevale su quello “sostanziale”**.

Infatti, con l'autorevole sentenza del Tribunale di Milano sopra citata viene sancita **l'impossibilità di superare il muro eretto dalla responsabilità limitata** in nome di una palese insufficienza del capitale a far fronte alle obbligazioni sociali.

La sentenza citata prende atto che nell'assetto normativo attuale la funzione di garanzia ai terzi del capitale sociale risulta notevolmente affievolita, ma **ciò non permette di superare lo schermo della responsabilità limitata**.

Inoltre, nemmeno l'amministratore può essere coinvolto poiché **il fatto che la società non abbia generato utile rientra nel normale rischio di impresa** e la legge non può intervenire per sindacare le scelte gestionali dell'amministratore anche se esse hanno portato a perdite di esercizio.

Infine, l'amministratore, che nell'arco di un mese dall'approvazione del bilancio dove emergono perdite di esercizio che portano il capitale al di sotto del limite legale, iscrive al registro delle Imprese la causa di scioglimento, agisce con la **sufficiente tempestività richiesta dalla legge**.

Ciò, naturalmente, fatta salva l'ipotesi di comportamenti dell'amministratore palesemente irrazionali, ipotesi per la quale egli sarebbe coinvolto nella responsabilità sul debito (cfr. Tribunale di Torino, sentenza n. 1340 del 29.03.2022).

La deducibilità del costo per contratti con il socio

E sul piano fiscale come giudicare il costo sostenuto dalla società unipersonale in relazione a contratti in cui **la controparte è lo stesso socio?**

Pensiamo alla ipotesi classica in cui la **società unipersonale** (magari semplificata) è **locataria di un immobile di proprietà del socio**.

Il costo sarà deducibile o sarà passibile di contestazione?

In premessa bisogna considerare che **l'assenza di un contrasto effettivo di interessi tra le parti potrebbe far sorgere probabili, o quantomeno possibili, contestazioni** da parte dell'organo verificatore tese a sostenere il carattere simulato della operazione tra socio e Srl unipersonale.

Tuttavia, alcuni aspetti giuridici permettono di **fronteggiare adeguatamente questa contestazione**.

Un primo elemento da sottolineare è che ciò che appare come **unico soggetto** (socio/società) è invece **distinto dalla legge in modo radicale in due soggetti giuridici, socio e società**, radicalmente separati tra loro: se così non fosse non avrebbe senso assegnare un tetto alla responsabilità verso le obbligazioni sociali quando l'attività è gestita sottoforma di Srl unipersonale.

L'articolo 2462, comma 2, cod. civ. assegna il diritto alla responsabilità limitata, specificando le condizioni necessarie affinché esso abbia efficacia nella unipersonale, cioè **l'integrale versamento del capitale sociale e la corretta pubblicità sui dati dell'unico socio presso il Registro delle Imprese**.

In questa direzione, peraltro, si muove la succitata sentenza n. 11105/2019 del Tribunale di Milano.

Ma vi è un altro elemento fondamentale a sostegno delle **ineccepibilità giuridica del contratto tra unico socio e società**: l'[articolo 2478 cod. civ.](#), secondo il quale i **contratti tra società e unico socio** e le operazioni compiute dalla società a favore dell'unico socio sono **opponibili ai creditori** (quindi si può sostenere che assumono piena rilevanza anche per il Fisco) **se risultano iscritti nel libro delle determinazioni dell'amministratore o se sono redatti con atto avente data certa anteriore alle eventuali azioni dei creditori**.

Aver creato particolari condizioni per l'**efficacia del contratto** significa **considerare valide le obbligazioni in esso contenute** se sono rispettate dette condizioni e quindi quei contratti sono suscettibili di generare componenti positivi e negativi di reddito pienamente opponibili al Fisco.

CONTABILITÀ

Valutazione delle commesse infrannuali e doppio bilancio civilistico-fiscale

di Fabio Landuzzi



La definizione di “**lavoro in corso su ordinazione (o commessa)**” contenuta nell’**OIC 23** fa riferimento “**un contratto, di durata normalmente ultrannuale, per la realizzazione di un bene (o una combinazione di beni) o per la fornitura di beni o servizi non di serie che insieme formino un unico progetto, ovvero siano strettamente connessi o interdipendenti (...)**”, lavori aventi peraltro la caratteristica di essere “**eseguiti su ordinazione del committente secondo le specifiche tecniche da questi richieste**”.

Si evince perciò che la **durata ultrannuale** dell’opera, pur essendo indicata dall’OIC 23 come la condizione normale, **non è un elemento dirimente** per la qualificazione del lavoro ai fini della perimetrazione del campo di **applicazione dell’OIC 23**.

Fatta questa premessa, e andando al tema della **valutazione dei lavori in corso su ordinazione** in sede di bilancio d’esercizio di un soggetto **OIC Adopter**, con riguardo alle commesse di **durata inferiore all’anno** il par. 47 dell’OIC 23 non prende posizione affermando che “**possono utilizzarsi sia il criterio della percentuale di completamento sia il criterio della commessa completata**”; conferma peraltro esplicitata anche nel paragrafo delle **Motivazioni** poste dall’OIC alla base delle decisioni assunte in sede di aggiornamento del Principio contabile.

È quindi più che legittimo che, al ricorrere delle condizioni che l’OIC 23 elenca al Par. 43 e ss., l’impresa decida di valutare a **percentuale di completamento** anche le commesse di durata inferiore all’anno in corso di esecuzione a fine esercizio, allo stesso modo in cui di norma viene fatto, stavolta per esplicita **preferenza indicata dal Principio contabile** ed al ricorrere delle sopra richiamate condizioni, per i lavori in corso di durata ultrannuale.

Come noto, valutare una commessa a percentuale di completamento significa in concreto **ripartire il risultato economico** del lavoro secondo lo **stato di avanzamento** delle opere; va chiarito subito che tale criterio di valutazione non deve essere influenzato dalla **fatturazione**

dei corrispettivi, la cui scansione definita contrattualmente può spesso essere in buona parte disgiunta dallo stato concreto di avanzamento dei lavori.

Quindi, nel **Conto economico** dell'impresa esecutrice della commessa *OIC Adopter* avremo fra i **componenti positivi**:

- voce A.3: la **variazione della rimanenza** relativa al lavoro eseguito alla fine dell'esercizio, ma ancora **non liquidato a titolo definitivo** dal committente;
- voce A.1: i **ricavi di vendita** corrispondenti ai **lavori eseguiti, liquidati ed accettati** in modo definitivo dal committente;
- voci del **Costo della produzione**: tutti gli oneri sostenuti nel periodo per l'esecuzione dei lavori e, in caso di previsione di un **margine negativo finale**, il corrispondente **accantonamento** per l'intero importo stimato della **perdita di commessa**.

Trattandosi di commesse di **durata inferiore all'anno**, si apre quindi il tema di quale valore assumere ai fini fiscali.

La **questione fiscale** non è affatto nuova, ed ha radice nell'eterno confronto fra il generale **principio di derivazione rafforzata** ([articolo 83 Tuir](#)) e il disposto dell'[articolo 92, comma 6, Tuir](#), ai sensi del quale nel caso di **commesse infrannuali**, è previsto che la valorizzazione debba avvenire sempre al costo, sulla base delle spese sostenute nell'esercizio.

Di questo argomento si occupò anche il documento intitolato "*La fiscalità delle imprese OIC Adopter*" edito dalla **Fondazione Nazionale Commercialisti** (edizione del 9 agosto 2019) in cui si concluse per la necessità di un **doppio binario civilistico fiscale**, poiché il disposto dell'articolo 92, comma 6, Tuir, non può dare spazio in ambito Ires all'applicazione in derivazione rafforzata della valutazione delle commesse di durata inferiore all'anno effettuata in bilancio secondo la percentuale di completamento.

Di recente, la questione è stata di nuovo posta all'attenzione in seguito alla pubblicazione di una **risposta dell'Agenzia delle Entrate** ad un'istanza di interpello presentata da una società ([risposta n. 93/2023](#)).

La risposta si articola dapprima in un parallelo fra la disciplina che attiene ai soggetti *IAS Adopter* e quelli *OIC Adopter*; per i primi, lo standard internazionale dà preminenza alla **rappresentazione dei ricavi** maturati per effetto dell'operazione con la conseguenza che, come aveva chiarito l'Amministrazione nella [circolare 7/E/2011](#), per questi soggetti **prevale anche ai fini fiscali l'impostazione contabile** data dal principio internazionale di riferimento, proprio perché questa incide direttamente sulla **qualificazione, classificazione ed imputazione temporale** dell'operazione e quindi sulla rilevanza dei ricavi al momento della maturazione.

Non così, invece, nel mondo regolato dall'*OIC 23* in quanto il **Principio contabile italiano** non interverrebbe sulla **diversa qualificazione** dell'operazione, bensì **solo su di un fenomeno meramente valutativo** a cui sarebbe da ricondurre la decisione di applicare il metodo della

percentuale di completamento in sede di valutazione delle commesse.

In questo contesto, quindi, si cadrebbe **al di fuori del perimetro della derivazione rafforzata** con la conseguenza finale che la disposizione di cui all'[articolo 92, comma 6, Tuir](#), non può essere disattivata.

Il risultato di questo ragionamento, quindi, è che **ai fini Ires le commesse di durata inferiore all'anno**, anche se valutate in bilancio alla percentuale di completamento, devono essere **riportate al costo**, attraverso opportune **variazioni in diminuzione/aumento** nella determinazione dell'imponibile di periodo, foriere perciò di generale **fiscalità differita**; diversamente, **ai fini Irap**, stante il principio della **presa diretta della base imponibile dal bilancio** d'esercizio, avremo un **binario unico** contabile e fiscale, senza necessità di effettuare alcuna variazione temporanea.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Transfer pricing documentation: mappatura delle transazioni e conti economici segregati

di Gian Luca Nieddu

The graphic features a blue header bar with the text "Master di specializzazione". Below it, the word "TRANSFER PRICING" is prominently displayed in large blue letters. At the bottom, there is a blue button-like shape containing the text "Scopri di più >". The background has abstract white and blue geometric shapes.

Con i **progetti di bilancio 2022 ormai conclusi**, è possibile dare inizio ai **lavori preparatori del processo che condurrà alla predisposizione della documentazione sui prezzi di trasferimento** (i.e., *master file* e documentazione nazionale) che – per quelle entità che intendono beneficiare della c.d. *penalty protection* ed hanno l'esercizio solare – ha come primo termine il **30 novembre 2023** (cfr., Provvedimento prot. n. 0360494 del 23.11.2020).

È appena il caso di ricordare come l'analisi sui prezzi di trasferimento trovi la sua ragion d'essere non solo alla luce del **regime premiale italiano**, bensì – ancora prima – nell'ottica di una gestione proattiva dei rapporti infragruppo in una visione strategica sull'intera catena del valore (*supply chain management*) con benefici sia operativi che di *risk management*. Ecco, allora, che l'analisi sui prezzi di trasferimento consente – in una visione prospettica di ampio respiro – di **raccogliere dati sull'esercizio che si è appena concluso** (il 2022) e di valutare al contempo **eventuali modifiche alle policies per l'esercizio da poco avviato** (il 2023).

Ne consegue l'opportunità di programmare ed avviare già dalle prossime settimane quantomeno il **processo di raccolta informazioni e documentazione di supporto**, tra cui sicuramente rientrano: bilanci di esercizio delle consociate e relazioni accompagnatorie, copia dei contratti intercompany in corso di validità durante il 2022, organigramma di gruppo, organigrammi aziendali delle singole entità, report (eventualmente già disponibili) riguardanti l'andamento dei mercati e dei settori in cui il gruppo è attivo, informazioni concernenti le fonti di finanziamento del gruppo.

Poiché raccolta, sistematizzazione e condivisione di tutte queste informazioni richiedono risorse dedicate (ad iniziare dal tempo) e trasversali (diverse sono le funzioni da coinvolgere, non solo amministrazione-finanza-controllo, ma sicuramente anche legale, *sales&marketing*, *operations*, R&S, produzione, distribuzione, logistica), è sicuramente consigliabile iniziare tali attività il prima possibile.

Mappatura e conto economico segregato

Unitamente alle diverse tipologie di informazioni appena sopra menzionate, al fine di procedere ad una corretta ed efficace analisi dei prezzi di trasferimento che possa poi concretizzarsi nella predisposizione di un set documentale in grado di garantire la *penalty protection* per l'entità italiana, è indispensabile partire dalla c.d. **mappatura** delle transazioni infragruppo. In particolare, essa si articola in:

1. individuazione delle **consociate estere** con cui avvengono le transazioni;
2. per ciascuna controparte identificata, specifica individuazione delle tipologie di **operazioni compiute** (e relativi importi), tra cui:
 - compravendita di beni (es., materie prime, semilavorati, prodotti finiti)
 - prestazione di servizi di supporto all'attività (c.d., *low value adding services*)
 - prestazione di servizi ad alto valore aggiunto
 - erogazione di servizi finanziari (ex., finanziamenti, cash-pooling, garanzie, etc.)
 - cessione di *assets* materiali (es., linee di produzione) ed immateriali (es., marchi, brevetti)
 - concessione in uso di intangibili dietro corresponsione di un canone (*royalties*)
 - distacchi di personale.

Queste prime mosse della attività di mappatura delle operazioni intercompany devono essere condotte con l'obiettivo di giungere alla identificazione del **ruolo** svolto da ciascuna società coinvolta (italiana ed estera), in corrispondenza di ciascuna diversa tipologia di transazione infragruppo (c.d., *functional characterization*).

In altri termini, è indispensabile identificare le **funzioni svolte**, i **rischi assunti** e gli **assets** (materiali ed immateriali) utilizzati dalle consociate nell'ambito della specifica operazione per arrivare a comprendere – in ultima istanza – se la ripartizione del profitto (della transazione) ottenuta tramite i *transfer prices* può essere considerata in linea con quanto avrebbero fatto – in **circostanze comparabili** – soggetti indipendenti.

A tal proposito, è bene ricordare quanto affermato dalle Linee guida OCSE sui Prezzi di Trasferimento (versione gennaio 2022), in primo luogo al par. 3.9: «*Ideally, in order to arrive at the most precise approximation of arm's length conditions, the arm's length principle should be applied on a transaction-by-transaction basis. However, there are often situations where separate transactions are so closely linked or continuous that they cannot be evaluated adequately on a separate basis. Examples may include: a) some long-term contracts for the supply of commodities or services, b) rights to use intangible property, and c) pricing a range of closely-linked products (e.g. in a product line) when it is impractical to determine pricing for each individual product or transaction (...).*

L'articolo 5 “**Aggregazione delle operazioni**” del D.M. 14.05.2018, riprende tali concetti affermando che «*1. Il principio di libera concorrenza è applicato operazione per operazione. Tuttavia se un'impresa associata realizza due o più operazioni controllate che risultano tra loro*

strettamente legate, o che formano un complesso unitario, tale da non poter essere valutate separatamente in maniera affidabile, tali operazioni devono essere aggregate in maniera unitaria ai fini dell'analisi di comparabilità di cui all'articolo 3 e dell'applicazione dei metodi di cui all'articolo 4».

Un altro esempio di aggregazione delle transazioni portato dalle Linee guida OCSE (sempre al par. 3.9) è rappresentato dalla **concessione in licenza** di know-how di fabbricazione e la fornitura di componenti vitali ad una **società produttrice del gruppo**.

In tal caso, potrebbe essere più ragionevole valutare i termini di libera concorrenza per i due elementi insieme (i.e., licenza di know-how e fornitura di componenti) piuttosto che individualmente.

Tali transazioni dovrebbero essere valutate congiuntamente utilizzando il metodo di *transfer pricing* più appropriato.

Un ulteriore esempio potrebbe essere la “veicolazione” di una transazione attraverso un’altra impresa associata; potrebbe allora essere più appropriato considerare la transazione nella sua interezza, **piuttosto che considerare le singole transazioni su base separata**. Ulteriori esempi sono forniti nell’allegato I del Capitolo VI delle Linee guida.

Dovendo partire dall’analisi della sostanza economica delle operazioni avvenute tra due o più consociate, l’OCSE riconosce altresì che (par. 3.11) mentre alcune transazioni identificate separatamente tra imprese associate potrebbero dover essere valutate congiuntamente per determinare se le condizioni sono di libera concorrenza, altre transazioni intrattenute tra tali imprese sotto forma di accordo globale («*as a package*») potranno essere meglio valutate se considerate separatamente.

A seguito del processo di mappatura delle transazioni infragruppo, il gruppo sarà dunque nella condizione di:

- identificare qual è la consociata che presenta – con riferimento a ciascuna tipologia di operazione intercompany oggetto di analisi – il profilo funzionale e di rischio meno complesso (i.e., **tested party**);
- comprendere la **transfer pricing policy effettivamente applicata** in ciascuna tipologia di transazione;
- in relazione ai punti precedenti, è utile ricordare che le *policies* cambiano in relazione anche alle **transazioni a monte o a valle** rispetto alla *tested party*. Ad esempio: la società italiana SOC A acquista prodotti finiti dalla consociata estera SOC B, destinati sia al canale *wholesale* che a quello *retail*. Nonostante i prodotti siano simili o addirittura identici, ci si attende che i prezzi intercompany sia ragionevolmente differenti in considerazione del diverso posizionamento lungo la catena distributiva di SOC A;
- verificare l’applicazione in modo costante ed uniforme della **TP policy formalmente**

«dichiarata», ad esempio nei contratti (qualora vengano rilevate difformità o errori, sarà necessario individuare i correttivi possibili, sia per gli esercizi passati che per quello in corso ed i futuri);

- stabilire la **metodologia più appropriata al caso di specie** per comprovarne la rispondenza al principio di libera concorrenza e poter così impostare le analisi economiche.

Una volta che saranno state così mappate le **singole transazioni infragruppo** – come dire, da un punto di vista “qualitativo” – il passo successivo considererà nell’analisi degli **aspetti quantitativi**: alla luce della tipologia di operazione in oggetto e della specifica metodologia di *transfer pricing* adottata per la dimostrazione che la *TP policy* implementata dal gruppo porta alla fissazione di prezzi in linea con il principio di libera concorrenza, sarà necessario procedere – ad esempio – a:

- raccolta dei prezzi (unitamente a tutte le altre condizioni della transazione) applicati nei confronti di terzi (i.e., **CUP interno**) oppure fra terzi (i.e., **CUP esterno**);
- calcolo del margine lordo della transazione controllata (i.e., in caso di applicazione del **Metodo del Prezzo di Rivendita** oppure del **Metodo del Costo Maggiорato**) per poterlo mettere a confronto con quello registrato in operazioni comparabili con soggetti indipendenti (versioni *interne*) oppure con quello realizzato da soggetti terzi (versioni *esterne*) in circostanze comparabili;
- calcolo del margine netto della operazione controllata (i.e., qualora si applichi il **Transactional Net Margin Method**) per poter mettere a confronto quello della *tested party* con il *profit level indicator* (PLI) dei comparabili selezionati.

Pertanto, emerge in tutta evidenza che le risorse da mettere in campo richiedono il coinvolgimento – in varia misura – di tutte le consociate del gruppo coinvolte in scambi intercompany: la casa-madre sarà quindi chiamata a coordinare l’intero processo di analisi, necessariamente coadiuvata da specifici referenti in capo a ciascuna filiale.

La **visione globale “del centro”** potrebbe **non avere a disposizione quel livello di dettaglio di analisi** necessario per una piena comprensione delle dinamiche infragruppo che potrebbero aver caratterizzato talune transazioni, special modo in quei settori che hanno vissuto forti tensioni in diversi punti nevralgici della *supply chain* (e.g., approvvigionamento di materie prime o componenti; gestione della logistica; politiche commerciali per riattivare i consumi; e altro).

Questa collaborazione tra le entità del gruppo e la condivisione di informazioni di natura qualitativa nonché di analisi quantitative diverrà ancora più critica all’adozione del **Profit Split Method**, sia nella sua versione *contribution* che in quella *residual*.

Infatti, la revisione dei presupposti che hanno condotto all’adozione del metodo della ripartizione del profitto, della ponderazione di funzioni-rischi-assets dedicati da ciascuna consociata partecipante al flusso intercompany, del calcolo del **profitto complessivo** generato

lungo la **catena del valore** e della sua attribuzione alle entità coinvolte, è un esercizio complesso che coinvolge diversi attori e richiede un tempo non breve.

In tale contesto, il coordinamento delle tempistiche per la finalizzazione dei singoli bilanci di esercizio delle consociate ed il conseguente bilancio consolidato di gruppo, l'allineamento dei principi contabili per avere dati quantitativi omogenei, le modalità di funzionamento degli ERP, la disponibilità di dati aggiornati su eventuali comparabili, sono solo alcune delle criticità che dovranno essere previste in anticipo e conseguentemente gestite.

Considerazioni finali

Alla luce di tutto quanto sopra, appare in tutta chiarezza come un progetto di **TP documentation** non possa prescindere da un **fattivo coinvolgimento della entità locale e del gruppo** nonché da una iniziale raccolta di informazioni e della documentazione rilevante: contratti in forma scritta, modalità e supporti per il calcolo dei prezzi infragruppo, fatture ed altra documentazione contabile, perizie e stime di terzi, analisi di benchmark ed altra documentazione transfer pricing, aggiornamenti su contenziosi passati e/o in essere aventi ad oggetto le operazioni infragruppo, ne rappresentano soltanto alcuni esempi.

È altresì utile sottolineare come il coinvolgimento di casa-madre e delle entità locali possa concretizzarsi anche in **interviste con i responsabili di funzione** e nella visita degli uffici e dei siti produttivi almeno della società italiana e – ove possibile – delle principali consociate estere (ad esempio, quelle con cui l'entità locale intrattiene le transazioni di maggior rilievo). Solo così si avrà la possibilità di fare quel passo “dentro” la realtà aziendale, indispensabile per coglierne le dinamiche essenziali di svolgimento del business.

I **progetti di TP documentation** sono, dunque, l'occasione per entrare nelle dinamiche economiche, operative e di *business* (inclusi gli aspetti legali e regolatori) dei gruppi multinazionali: infatti, soltanto “sedendoci nella stanza dei bottoni”, avremo la possibilità di comprendere le circostanze che hanno originato i flussi infragruppo ed i fattori che ne hanno portato alla definizione dei prezzi di trasferimento.

Soltanto partendo da una **analisi accurata della realtà della entità locale inserita in una più ampia visione di gruppo**, si avrà la concreta possibilità di appurare non solo se i **prezzi intercompany rispondono al principio di libera concorrenza** (*arm's length principle*), bensì anche di verificare se le modalità operative adottate dal gruppo e che coinvolgono l'entità locale sono esposte ad eventuali altre criticità, ad esempio sotto il profilo della tenuta della catena del valore (es., capacità di reagire ed adattarsi al mutare delle condizioni di mercato) oppure possono originare problematiche di natura tributaria, special modo quelle di fiscalità internazionale connesse alla residenza delle società (i.e., l'esterovestizione e la stabile organizzazione occulta, senza dimenticare le disposizioni in materia di CFC).

In conclusione, queste brevi considerazioni non fanno altro che porre in luce – una volta di più – come la gestione del *transfer pricing* e della *supply chain* richieda un atteggiamento proattivo

che sappia calarsi nelle dinamiche operative del gruppo multinazionale con l'obiettivo di **coniugare aspetti di business, economici, finanziari, legali** ed anche **fiscali**, al fine di una corretta ripartizione del profitto generato lungo la catena del valore tra tutte le consociate coinvolte.

PENALE TRIBUTARIO

Fatture false: quando c'è consapevolezza dell'utilizzatore?

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

REATI PENALI TRIBUTARI DERIVANTI DA UNA VERIFICA FISCALE

Scopri di più >



In ambito **penale-tributario**, una delle fattispecie incriminatrici maggiormente ricorrenti è quella concernente le c.d. **fatture false**, la quale dà luogo al reato di **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ai sensi dell'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#).**

Una tematica particolarmente interessante concerne l'**elemento soggettivo** richiesto ai fini della **configurabilità** del reato di cui al citato [articolo 2](#), il quale prevede che esso sia punito unicamente a titolo di **dolo specifico**.

Ciò significa che, ai fini della ricorrenza di tale reato, è necessario che il **soggetto attivo**:

- non solo si sia rappresentato ed abbia voluto tanto la registrazione in contabilità o la detenzione ai fini di prova di una fattura o di altro documento equipollente relativo ad operazioni inesistenti, quanto l'indicazione nella dichiarazione degli elementi passivi fittizi in esso rappresentati;
- ma anche che abbia agito al fine di evadere le imposte sui redditi o l'Iva.

Detto in altri termini, la **falsità delle fatture e della dichiarazione** deve essere oggetto della **coscienza e volontà dell'agente** e questi deve aver agito al fine di conseguire un'**evasione d'imposta**.

Ne deriva che per la **sussistenza del dolo non è sufficiente l'intenzione evasiva**, ma è necessario che la **condotta sia obiettivamente idonea all'evasione d'imposta** e, quindi, alla lesione dell'interesse oggetto di tutela, trattandosi di un **reato di pericolo concreto con dolo di danno**.

La **giurisprudenza di legittimità** intervenuta in materia ha fornito **interessanti chiarimenti** su molteplici aspetti.

In merito ad un'eventuale **compatibilità** del reato di dichiarazione fraudolenta con il **dolo eventuale**, la Corte di Cassazione ha fornito risposta positiva affermando che **il dolo nel delitto di utilizzazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti** di cui al citato [articolo 2](#), è ravvisabile nella **consapevolezza, in chi utilizza il documento in dichiarazione**, che colui che ha effettivamente reso la prestazione non ha provveduto alla fatturazione del corrispettivo versato dall'emittente, conseguendo in tal modo un **indebito vantaggio fiscale** in quanto l'Iva versata dall'utilizzatore della fattura non è stata pagata dall'esecutore della prestazione medesima.

Pertanto, la volizione dell'**elemento specializzante** (utilizzazione in dichiarazione) è compatibile con il **dolo eventuale**, in quanto è insita nell'azione posta in essere, tanto più che l'indicazione in dichiarazione costituisce accadimento normale e prevedibile della utilizzazione (**Corte di Cassazione, sentenza n. 19012/2015**).

La Suprema Corte si è pronunciata anche in relazione all'ipotesi in cui alla base dell'utilizzazione delle fatture false vi siano state delle **finalità ulteriori e diverse da quelle di evasione dell'imposta**.

In particolare, essa ha affermato che **anche in tale ipotesi** può configurarsi il reato di cui all'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#), in quanto il **dolo specifico** costituito dal fine di evadere le imposte, che concorre ad integrare il reato di cui al citato [articolo 2](#), sussiste anche quando ad esso si affianchi una **distinta ed autonoma finalità extra-evasiva non perseguita dall'agente in via esclusiva**, essendo in questi casi compito del **giudice di merito** verificare la compresenza delle due finalità o, invece, la natura esclusiva di quella non tributaria. Il tutto con una **valutazione** che va a verificare se, in concreto, quella condotta, indirizzata in via principale ad altre finalità, abbia determinato o meno per il **soggetto utilizzatore** anche un **vantaggio fiscale**.

Sulla scorta di ciò si è precisato che **sussiste il dolo** richiesto ai fini della configurabilità del reato in esame, qualora non vi sia la prova che i **fondi neri creati con le fatture false** siano stati usati solo per il **pagamento in nero di parte delle retribuzioni**, in quanto in una simile ipotesi deve ritenersi che la **finalità primaria** sia stata quella di **evasione dell'imposta** (**Corte di Cassazione, sentenza n. 27112/2015**).

In applicazione dei criteri individuati dalla Corte di Cassazione, potrebbe quindi ritenersi che **non sussiste il dolo specifico di evasione** qualora gli elementi passivi indicati in dichiarazione e relativi a fatture false abbiano la mera **funzione di compensare algebricamente** delle **spese** o dei **costi effettivamente sostenuti**, che il contribuente non è in grado di documentare.

Da ultimo occorre precisare che, nella ipotesi in cui il soggetto attivo agisca nell'**erronea convinzione del carattere reale dell'operazione documentata**, non potrà ricorrere la coscienza e la volontà richieste dall'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#). Ciò significa che, ai fini della sussistenza del **dolo specifico**, è necessaria la **piena consapevolezza** da parte dell'utilizzatore dell'**assoluta estraneità** della fattura ad alcuna prestazione di beni e/o servizi da parte dell'emittente (**Corte di Cassazione, n. 44072/2011**).

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Le domande dei professionisti nell'ambito del passaggio generazionale

di Barbara Marrocco di MpO & Partners

Specialisti in aggregazioni di attività professionali



Advisor qualificati per operazioni di aggregazione di attività professionali.

SCOPRI DI PIÙ →

Negli ultimi anni si è verificata una crescita esponenziale del numero di Società tra Professionisti (di seguito STP), ma il relativo valore assoluto è tuttavia ancora basso se si considera il rapporto con il totale degli iscritti ai rispettivi Ordini di appartenenza.

Molte le domande che i professionisti si pongono su come intraprendere un nuovo percorso organizzativo, spesso anche domande che possono apparire ‘innovative’, alla luce dell’attuale normativa che regola le Società tra Professionisti, poco particolareggiata.

Tra le tante storie di professionisti che intendono modificare la propria realtà, alcune finalità sono ricorrenti:

- rendere la struttura più snella in termini di gestione e di opportunità, utilizzando un unico veicolo in sostituzione di studio associato e di una società di servizi;
- realizzare un passaggio generazionale interno ed esterno;
- decidere se conferire lo studio individuale in uno studio associato o in una STP;
- definire le *best practices* per la gestione delle posizioni dei soci professionisti e non professionisti;
- chiarire i dubbi esistenti dal punto di vista legale, fiscale e valutativo sia nell’ambito del passaggio generazionale in senso stretto sia nell’ambito delle rispettive operazioni che si possono generare in seguito al passaggio.

Si ipotizzi il seguente caso:

[Continua a leggere qui](#)