



NEWS

Euroconference

Edizione di giovedì 2 Maggio 2024

CASI OPERATIVI

“Rigenerazione” del massimale di spesa per riqualificazione
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Il terreno concesso in affitto in dichiarazione
di Laura Mazzola

IMPOSTE INDIRETTE

Le novità delle locazioni brevi anno 2024
di Leonardo Pietrobon

DIRITTO SOCIETARIO

Reati in materia di sicurezza sul lavoro: Modelli 231/2001 e colpa di organizzazione
di Andrea Onori

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Transfer Pricing documentation ai blocchi di partenza: tra analisi strategica e dimensione fiscale
di Gian Luca Nieddu

**CASI OPERATIVI**

“Rigenerazione” del massimale di spesa per riqualificazione

di Euroconference Centro Studi Tributari

The advertisement features the FiscoPratico logo (a stylized 'e' and 'c') and the text 'FiscoPratico'. It highlights 'La piattaforma editoriale integrata con l'AI' (The integrated editorial platform with AI) and 'per lo Studio del Commercialista' (For the Commercial Lawyer's Studio). A button labeled 'scopri di più >' (Discover more) is also present.

Il problema esposto non pare di semplice soluzione, per i seguenti motivi.

In primo luogo, e principalmente, non ricorrono nel caso di specie i presupposti per emettere note di variazione in diminuzione (note di credito) e riemettere le fatture relative ai lavori dell'anno 2022, con collocazione delle relative spese nell'ambito di una diversa disciplina agevolativa. Le fatture emesse nell'anno 2022, infatti, non possono essere considerate alla luce dell'articolo 26 commi 2 e 3, D.P.R. 633/1972, il quale ammette l'emissione della nota di credito per l'annullamento della fattura, successivamente alla sua registrazione, solo se l'operazione economica viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento revoca, risoluzione, rescissione e simili (o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente), purché entro l'anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile, se gli eventi indicati si sono verificati in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti. Come si vede dalla semplice lettura del dato di legge, mancano in radice i presupposti per la “*correzione*” dell'operazione. Tale conclusione è confermata dalla posizione restrittiva adottata dall'Agenzia delle entrate con la risposta a interpello n. 385/E/2022, con la quale si è espresso il principio per cui è da negare la possibilità di ricorrere allo storno mediante nota di credito di una fattura interessata dallo sconto, laddove il documento contabile, qualificato come erroneo, in realtà non presenti errori dal punto di vista fiscale, riportando correttamente l'imponibile e la relativa Iva.

La rivisitazione delle fatture datate 2022 appare quindi operazione non perseguitibile, anche a fronte della evidentemente già intervenuta fruizione dei crediti fiscali incamerati dal fornitore concedente lo sconto, facenti capo a detrazioni qualificate come recupero del patrimonio edilizio esistente *ex articolo 16-bis*, Tuir.

In secondo luogo e solo collateralmente, è da considerare anche il disposto delle pagine 28 e 29 della circolare n. 17/E/2023, in tema di cumulabilità delle detrazioni; per la quale circolare, laddove gli interventi realizzati possano rientrare sia nelle agevolazioni previste per la riqualificazione energetica, sia nella disciplina del recupero del patrimonio edilizio esistente *ex articolo 16-bis*, Tuir, è dato al contribuente scegliere di quale assetto agevolativo fruire, a condizione di rispettare il relativo massimale di spesa e di porre in essere gli adempimenti



specificamente previsti dalla norma di favore utilizzata. Tale posizione, richiamata da precedenti atti di prassi (risoluzione n. 152/E/2007 e circolare n. 36/E/2007, § 8), impedirebbe in linea teorica di recuperare *“ora per allora”* in ambito ecobonus spese sostenute per interventi potenzialmente agevolabili ai sensi dell'articolo 14, D.L. 63/2013, ma non corredate dall'effettuazione degli adempimenti richiesti da tale normativa (per quanto, degli adempimenti ecobonus previsti, nel caso di specie plausibilmente potrebbe non essere richiesta né l'asseverazione del tecnico abilitato, certificante la corrispondenza degli interventi effettuati ai requisiti tecnici previsti per ciascuno di essi, essendo sostituibile con un'autocertificazione dei produttori in caso di sostituzione di finestre e infissi, caldaia a condensazione con potenza minore di 100 kW, pompe di calore di potenza elettrica assorbita minore di 100 kW; né la predisposizione dell'APE, che non è necessaria per la sostituzione delle finestre comprensive di infissi e degli impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione e contestuale emessa a punto del sistema di distribuzione: circolare n. 17/E/2023).

In definitiva, per la *“rigenerazione”* del massimale di spesa annuale di 96.000 euro per unità immobiliare, può essere a questo punto presa in considerazione l'indicazione della circolare n. 28/E/2022, per la quale, se l'intervento edilizio facente capo a un dato anno d'imposta è rappresentabile come intervento autonomo e non di mera prosecuzione degli interventi edilizi dell'anno precedente, in forza per esempio di separato titolo abilitativo edilizio, o separato collaudo, il massimale di spesa unitario per immobile potrà dirsi rinnovato.

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



FiscoPratico



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Il terreno concesso in affitto in dichiarazione

di Laura Mazzola

Convegno di aggiornamento

Tutto quesiti e casi operativi sulle dichiarazioni dei redditi

[Scopri di più](#)

I contribuenti, che devono dichiarare **determinati redditi**, possono presentare il **modello 730** e, a parte, i **quadri del modello Redditi PF** unitamente al frontespizio.

I redditi fondiari, ai sensi dell'[articolo 25, Tuir](#), derivano dal **possesso di terreni e di fabbricati situati nel territorio dello Stato**, che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni o nel **catasto edilizio urbano**.

In particolare, i **terreni agricoli sono iscritti**, nel catasto terreni, con **due tipologie di reddito**:

- **reddito dominicale**, che deve essere **dichiarato da parte del proprietario**;
- **reddito agrario**, che deve essere **dichiarato da parte del proprietario, ovvero da parte del soggetto che svolge l'attività agricola sul terreno**.

Ai fini reddituali, salvo eccezioni, i redditi dominicale e agrario devono essere **rivalutati, rispettivamente, dell'80% e del 70% nella fase di determinazione della base imponibile**.

Inoltre, i redditi dominicale e agrario vanno **ulteriormente rivalutati del 30%**.

L'ulteriore rivalutazione **non si applica nel caso di terreni agricoli o non coltivati**, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (lap) **iscritti nella previdenza agricola**.

Nell'**ipotesi in cui il fondo sia condotto da un soggetto diverso dal proprietario**, la dichiarazione deve essere compilata sia da **parte del proprietario** sia da parte del **conduttore del fondo o affittuario**.

In particolare:

- **il proprietario deve riportare, all'interno della colonna 1, il reddito dominicale non rivalutato;**
- **l'affittuario deve riportare, all'interno della colonna 3, il reddito agrario non rivalutato.**



Va da sé che lo stesso terreno è dichiarato da entrambi i soggetti.

Si ipotizzi che il terreno sia stato **concesso in affitto**, per l'intero periodo d'imposta, in regime di **libero mercato**.

Il terreno, posseduto interamente e per tutto l'anno 2023, ha un **reddito dominicale di 20 euro** e un **reddito agrario di 30 euro**.

Il rigo RA1, presentato da parte del proprietario, è stato compilato come di seguito riportato:

- in **colonna 1** è stato indicato il reddito dominicale non rivalutato (20 euro);
- in **colonna 2** è stato indicato il titolo 3, in quanto il contribuente è il proprietario del terreno concesso in affitto in assenza di regime di determinazione del canone;
- in **colonna 4** sono stati indicati i giorni di possesso (365 giorni);
- in **colonna 5** è stata indicata la quota di possesso (100);
- in **colonna 11** deve essere riportato il reddito dominicale imponibile pari a 47,00 euro, dato dalla rivalutazione, dapprima, all'80 % e, successivamente, al 30 %.

11	47,00	12	,00	13	,00
----	-------	----	-----	----	-----

Di seguito, nel **quadro RN**, relativo alla determinazione dell'Irpef, è riportato, all'interno dei righi RN1 e RN4, in assenza di ulteriori redditi, il **reddito dominicale imponibile**.

RN4 REDDITO IMPONIBILE (indicare zero se il risultato è negativo)	47,00
---	-------

Il rigo RA1, presentato da parte dell'affittuario, è stato compilato come di seguito riportato:

- in **colonna 2** è stato indicato il titolo 4, in quanto il contribuente è l'affittuario del fondo;
- in **colonna 3** è stato indicato il reddito agrario non rivalutato (30 euro);
- in **colonna 4** sono stati indicati i giorni di possesso (365 giorni);
- in **colonna 5** è stata indicata la quota di possesso (100);
- in **colonna 12** deve essere riportato il **reddito agrario imponibile pari a 66 euro**, dato dalla rivalutazione, dapprima, all'70 % e, successivamente, al 30 %.

11	,00	12	66,00	13	,00
----	-----	----	-------	----	-----

Di seguito, nel **quadro RN**, relativo alla determinazione dell'Irpef, è riportato, all'interno dei righi RN1 e RN4, in assenza di ulteriori redditi, il reddito agrario imponibile.



RN4 REDDITO IMPONIBILE (indicare zero se il risultato è negativo)

66,00



IMPOSTE INDIRETTE

Le novità delle locazioni brevi anno 2024

di Leonardo Pietrobon

Convegno di aggiornamento

Novità della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche

Scopri di più

Con decorrenza 1.1.2024, in alcuni casi, **la locazione breve di immobili abitativi** ha subito un **incremento in termini di tassazione**, nell'ipotesi in cui venga scelta l'applicazione del **regime della cedolare secca**. Il [comma 63](#), dell'articolo 1, L. 213/2023 (c.d. "Legge di Bilancio 2024") prevede, infatti, **una maggiorazione, dal 21% al 26%**, dell'aliquota della **cedolare secca per i citati contratti**, con la facoltà, al sussistere di specifiche condizioni, di continuare ad **applicare l'aliquota "ridotta" del 21%**.

Secondo quanto previsto dall'[articolo 4, D.L. 50/2017](#), "si intendono per locazioni brevi i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare".

In estrema sintesi, **per le persone fisiche**, al sussistere di tutti i presupposti normativamente previsti dall'[articolo 4 D.L. 50/2017](#), sussiste una netta linea di demarcazione tra:

- ciò che è qualificabile come **provento dalla locazione** ("locazione di immobili ad uso abitativo di durata **non superiore a 30 giorni**, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche");
- e ciò che, invece, **non può essere qualificato in tale ambito**, come ad esempio accade nel caso in cui vengano erogati ulteriori servizi aggiuntivi rispetto a quelli sopra indicati (ad esempio somministrazione della prima colazione o di alimenti e bevande, servizi di transfer, visite guidate, noleggio di mezzi di trasporto, servizi alla persona, ecc.), **per i quali sono applicabili**, al sussistere dei requisiti, **le regole dei redditi diversi**, di cui all'[articolo 67, Tuir](#), o dei redditi d'impresa, di **cui all'articolo 55, Tuir**.

L'[articolo 4 D.L. 50/2017](#), come modificato con decorrenza 1.1.2024, prevede che, "Ai redditi derivanti dai contratti di locazione breve si applicano le disposizioni dell'articolo 3 del decreto



legislativo 14 marzo 2011, n. 23, con l'aliquota del 26 per cento in caso di opzione per l'imposta sostitutiva nella forma della cedolare secca. L'aliquota di cui al primo periodo è ridotta al 21 per cento per i redditi derivanti dai contratti di locazione breve relativi a una unità immobiliare individuata dal contribuente in sede di dichiarazione dei redditi”.

Dalla lettura della nuova versione della citata disposizione normativa **sembra si può affermare che affermare che:**

- l'aliquota del 26% rappresenta la nuova aliquota “ordinaria” per le locazioni brevi;
- la scelta di applicare l'aliquota “ridotta” del 21% può essere esclusivamente su un unico immobile, la cui individuazione è operata in sede di compilazione del modello dichiarativo.

Sulla base di quanto sopra riportato, se gestita in modo attento anche in sede di compilazione del modello dichiarativo, la **tassazione per i soggetti che concedono in locazione breve un unico immobile non cambia**, rispetto alla versione 2023.

Diversa è, invece, l'impostazione per quelle persone fisiche che **concedono più di un'unità immobiliare**, in quanto, un unico immobile **potrà scontare la cedolare secca del 21%** e tutte le altre unità concesse in locazione, al massimo ulteriori 3, **subiranno la cedolare secca nella misura del 26%**.

Considerata l'entrata in vigore **con decorrenza 1.1.2024**, senza la previsione di alcuna deroga, e considerati i principi di cui all'[articolo 26, Tuir](#), si ritiene che i **canoni di locazione riferiti alle locazioni dell'anno 2023 continuerà ad essere applicabile l'aliquota del 21%**, a prescindere dall'effettiva percezione del canone di locazione.

La problematica si pone quando il **contratto di locazione breve risulta essere a cavallo tra l'anno 2023 e l'anno 2024**. In tali ipotesi, infatti, il reddito fondiario nel caso di locazioni brevi effettuate dal proprietario dell'immobile, **viene tassato secondo il principio di competenza**; perciò, nel caso di reddito a cavallo d'anno avremo la scomposizione in ragione dei giorni per ciascun anno con una **possibile differente tassazione**:

- una parte al 21%, per la **quota riferita all'anno 2023**;
- una parte al 26% o al 21%, per la **quota riferita all'anno 2024**.

Di differente impostazione è, invece, la corretta gestione dei proventi derivanti dalla locazione breve di un immobile **detenuto da una persona fisica in forza di un contratto di locazione o di comodato** e a sua volta concesso rispettivamente in sub-locazione o in locazione breve.

In tali ipotesi, considerate le disposizioni di cui all'[articolo 67, Tuir](#), secondo cui trova applicazione, ai fini dell'imponibilità reddituale, **il principio di cassa**, è necessario verificare se l'incasso del canone di locazione breve è avvenuto:



- nell'anno 2023;
- o nell'anno 2024,

a prescindere dall'effettiva maturazione del diritto a percepire il quanto concordato per la locazione medesima.

Di conseguenza, sulla base di quanto sopra riportato si **possono presentare le seguenti situazioni:**

- per **sublocazione breve o la locazione in forza di un contratto di comodato**, riferita al periodo 2023-2024, incassata nel 2023, **risulta imponibile nell'anno 2023**;
- per **sublocazione breve o la locazione in forza di un contratto di comodato**, riferita al periodo 2023-2024, incassata nel 2024, **risulta imponibile nell'anno 2024**;
- per **locazione breve**, riferita al periodo 2023-2024, incassata nel 2023 o nell'anno 2024, risulta imponibile in parte nell'anno 2023 e in parte nell'anno 2024, **in base alla maturazione**.

Il secondo elemento sul quale prestare attenzione è rappresentato dalla circostanza che, considerata la nuova versione normativa, la possibilità di applicazione dell'aliquota ridotta è adottabile **solo in sede di compilazione del modello dichiarativo**. Infatti, così com'è formulata la disposizione normativa, nel caso in cui si realizzino le condizioni di cui all'[articolo 4, D.L. 50/2017](#), e il contribuente **non operi alcuna scelta** in sede di compilazione del modello dichiarativo, per l'adozione dell'aliquota ridotta del 21% in riferimento a un unico immobile, **tutte le locazioni brevi realizzate imponibili nel periodo d'imposta 2024 sono assoggettate alla cedolare secca nella misura del 26%**, fatta salva la possibilità di tassare i medesimi canoni di locazione **secondo le regole ordinarie**.



DIRITTO SOCIETARIO

Reati in materia di sicurezza sul lavoro: Modelli 231/2001 e colpa di organizzazione

di Andrea Onori

Master di specializzazione

Modello Organizzativo 231 e Organismo di Vigilanza

Scopri di più

La sicurezza sul lavoro è **un'area di rischio trasversale** che copre praticamente tutti i settori economici, da quello **industriale a quello artigianale**, da quello dei servizi a quello commerciale, sia in **ambito privato che pubblico**.

Proprio per tale estensione i **rischi penali associati a tale area sono rilevanti nell'ambito del sistema delle responsabilità** di cui al **Decreto Legislativo 231/2001** (da qui in avanti “Decreto”).

All'interno del Decreto, i reati connessi con violazioni delle norme antinfortunistiche e sulla tutela dell'igiene e della salute sul lavoro, sono individuati all'articolo 27-septies e si riferiscono nello specifico ai **Reati di omicidio colposo** ([articolo 589 c.p.](#)) e ai Reati di lesioni colpose gravi o gravissime ([articolo 590 c.p.](#)).

Due **recenti sentenze della Corte di cassazione** si sono espresse in merito alla **responsabilità d'impresa relativa ai reati sul lavoro**.

Il Supremo Collegio, Sez. 4, Penale, con sentenza n. 51455/2023, ha evidenziato come la **responsabilità da reato delle persone giuridiche** si fonda sulla colpa di organizzazione che si realizza mediante **l'inosservanza da parte della società «dell'obbligo di adottare le cautele, organizzative e gestionali, necessarie a prevenire la commissione dei reati previsti tra quelli idonei a fondare la responsabilità del soggetto collettivo, dovendo tali accorgimenti essere consacrati in un documento che individua i rischi e delinea le misure atte a contrastarli»**.

La sentenza continua specificando che **l'illecito dell'ente è costituito da una fattispecie giuridica complessa** dove «*il reato presupposto è uno degli elementi essenziali e ciò che fa di esso un illecito “proprio” dell'ente è [...] l'ulteriore elemento essenziale [della] colpa di organizzazione*».

Tale colpa di organizzazione sussiste quando vi è una «**mancata adozione e inefficace attuazione degli specifici modelli di organizzazione e gestione**» di cui agli [articoli 6](#) e [7](#) del Decreto, nonché all'[articolo 30, D.Lgs. 81/2008](#).



Si deve, comunque, evidenziare il fatto che **il verificarsi di un reato non sta a significare che il Modello adottato non è idoneo**, ovvero attuato inefficacemente.

Ulteriore punto fondamentale rappresentato dalla Suprema Corte è il fatto che **il Modello Organizzativo non coincide con il sistema di gestione della sicurezza del lavoro** incentrato sul Documento di Valutazione dei Rischi (DVR).

Mentre quest'ultimo documento **individua i rischi implicati dalle attività lavorative** e determina le misure per eliminarli o ridurli, il MOG (Modello di Organizzazione e Gestione) è «**strumento di governo del rischio di commissione dei reati**» da parte dei soggetti apicali.

Il Modello, secondo quanto previsto dall'[articolo 30, D.Lgs. 81/2008](#), **non si riduce al DVR o al POS**, ma «configura un **sistema aziendale preordinato al corretto adempimento delle attività di valutazione del rischio**» delineando l'infrastruttura che permette il corretto assolvimento dei doveri di prevenzione, derivanti dalla **normativa di settore e dalla stessa valutazione dei rischi**.

La seconda sentenza che si ritiene di dover segnalare nell'ambito degli infortuni gravi sul lavoro è quella della **Terza Sezione della Cassazione Penale** (sentenza n. 4210/2024).

In premessa, la sentenza in analisi **evidenzia come secondo le Sezioni Unite del Supremo Collegio**, in tema di responsabilità amministrativa **degli enti derivanti da reati colposi di evento**, i criteri di imputazione **oggettiva dell'interesse o del vantaggio sono alternativi e concorrenti tra di loro**, «*in quanto il criterio dell'interesse esprime una valutazione teleologica del reato, apprezzabile ex ante, cioè al momento della commissione del fatto e secondo un metro di giudizio marcatamente soggettivo, mentre quello del vantaggio ha una connotazione essenzialmente oggettiva, come tale valutabile ex post, sulla base degli effetti concretamente derivati dalla realizzazione dell'illecito, da valutare entrambi avendo come termine di riferimento la condotta e non l'evento*».

Nelle vicende affrontate dalla sentenza in commento, la Corte ha **ritenuto sussistenti entrambi i criteri di imputazione oggettiva dell'interesse e del vantaggio**.

Con riferimento al criterio di imputazione rappresentato dall'interesse **è stato evidenziato che «gli autori del reato avevano consapevolmente violato la normativa cautelare allo scopo di conseguire un'utilità per l'ente costituito dall'evidente risparmio economico connesso alle spese – non effettuate – relative alla formazione professionale dei lavoratori assegnati all'attuazione dell'operazione di manutenzione, alla protocolloazione delle procedure manutentive ed alla predisposizione di segnaletica di pericolo»** oltre al fatto che gli stessi decisero di «*far eseguire l'attività di manutenzione di notte e, dunque, in condizioni di minorata visibilità, e con personale ridotto, in modo più rapido e meno costoso, al fine di recare il minor intralcio possibile all'attività produttiva*».

La sentenza prosegue ricordando che **l'ente risponde di un fatto proprio e non per un fatto altrui sicché il giudice di legittimità**, anche in questo caso, ha affermato la «*necessità che*



sussista la c.d. colpa di organizzazione dell'ente, il non avere cioè predisposto un insieme di accorgimenti preventivi idonei ad evitare la commissione di reati del tipo di quello realizzato; il riscontro di un tale deficit organizzativo consente una piena e agevole imputazione all'ente dell'illecito penale realizzato nel suo ambito operativo».

La “colpa di organizzazione” dell’ente ha la stessa funzione che **la colpa assume nel reato commesso dalla persona fisica**, quale elemento costitutivo del fatto tipico.

La Corte ha affermato, inoltre, che **l’assenza del modello**, la sua inidoneità o la sua inefficace attuazione non sono «*ex se*» **elementi costitutivi dell’illecito dell’ente**.

Bensì **sono elementi costitutivi dell’illecito**:

1. la **compresenza della relazione organica e teleologica** tra il soggetto responsabile del reato presupposto e l’ente (cd. immedesimazione organica “rafforzata”);
2. la **colpa di organizzazione**;
3. il **reato presupposto**;
4. il **nesso causale** che deve correre tra i due (colpa/reato).

Da ultimo, nelle vicende oggetto della sentenza sono stati evidenziati **i seguenti elementi comprovanti la responsabilità da reato dell’ente**:

- il **reato presupposto accertato era addebitabile a figure apicali** della società, che avevano violato sistematicamente la normativa cautelare allo scopo di conseguire un’utilità per l’ente;
- risultava la **mancata predisposizione ed attuazione degli specifici modelli di organizzazione** e di gestione prefigurati dal legislatore rispettivamente agli [articoli 6 e 7](#), D.Lgs. 231/2001. 231/2001 e all’[articolo 30, D.Lgs. 81/2008](#);
- emergeva un *deficit* organizzativo complessivo comportante la **mancata predisposizione di accorgimenti preventivi idonei a evitare la commissione di reati** del tipo di quello realizzato dimostrativo della condotta colpevole della società e dotato di incidenza causale rispetto alla verificazione del reato presupposto (omessa adeguata formazione in maniera stabile dei dipendenti, assenza di protocolli per interventi di manutenzione complessi e **formazione della relativa squadra**, assenza dei divieti di accesso ai silos durante lo svolgimento della procedura di manutenzione, carenza di valutazione del rischio sistematico a livello organizzativo; violazione delle regole cautelari stabile e permanente).



FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Transfer Pricing documentation ai blocchi di partenza: tra analisi strategica e dimensione fiscale

di Gian Luca Nieddu

Master di specializzazione

Workshop sul Transfer Pricing

Scopri di più

Il prossimo 15.10.2024 scadrà il termine ordinario per la presentazione del modello redditi 2023 per le società residenti in Italia e le stabili organizzazioni nel nostro Paese di entità estere, aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare (si veda in proposito, la [circolare n. 8/E/2024](#)). Attraverso il modello redditi, dunque, quei soggetti che nel corso del 2023 sono stati coinvolti in operazioni con consociate del medesimo gruppo multinazionale e che intendono beneficiare della c.d. *penalty protection*, dovranno dare comunicazione alla Amministrazione Finanziaria italiana del **possesso di idonea documentazione a supporto dei prezzi di trasferimento** (*TP documentation*).

Attraverso questo contributo, si desidera allora cogliere l'opportunità di riepilogare i **tratti caratterizzanti le disposizioni in materia di TP documentation e penalty protection**, nonché per condividere **alcune considerazioni di natura operativa** per sottolineare la portata strategica che un progetto sui prezzi di trasferimento racchiude.

In termini generali, le **disposizioni italiane sui prezzi di trasferimento** trovano fondamento nell'[articolo 110, comma 7, Tuir](#). Prime indicazioni pratiche in merito alle modalità di applicazione del **principio di libera concorrenza sono fornite dalla Circolare n. 32/E/1980 anche se** – di fatto – la si può ritenere sostanzialmente superata in molte sue parti alla luce delle Linee Guida OCSE sui prezzi di trasferimento e della **best practice internazionale**, esplicitamente richiamate dall'[articolo 110, comma 7, Tuir](#) e dall'articolo 9, D.M. 14.05.2018.

Si aggiunge, poi, l'[articolo 26 D.L. 78/2010](#), il quale ha introdotto un **apposito regime per la non applicazione delle sanzioni amministrative**, di cui all'[articolo 1, comma 2-ter, D.Lgs. 471/1997](#) (appunto conosciuto come “regime premiale” o “*penalty protection*”): tale regime si applica nel caso in cui l’Amministrazione finanziaria italiana **contesti i prezzi di trasferimento** applicati alle operazioni infragruppo solo se il contribuente ha predisposto adeguata documentazione seguendo le specifiche indicazioni fornite dalla Agenzia delle entrate. Indicazioni metodologiche e operative sono state diramate attraverso il **succitato Decreto Mef 14.5.2018**.



Oggi, le linee guida concernenti la documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità al principio di libera concorrenza delle condizioni e dei prezzi di trasferimento praticati dalle imprese multinazionali e le modalità di accesso al regime premiale **sono contenute nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate** prot. 0360494/2020 e nella **circolare n. 15/E/2021**.

In breve, il regime premiale viene, dunque, garantito al ricorrere delle **seguenti circostanze**:

1. il contribuente ha **predisposto idonea documentazione** (master file e documentazione nazionale); e
2. ha comunicato all'Agenzia delle entrate il **possesso della documentazione** relativa ai prezzi di trasferimento, barrando la casella dedicata nella dichiarazione annuale dei redditi (modello Redditi, rigo RS 106); e
3. un **legale rappresentante della Società ha firmato elettronicamente** (con marca temporale) masterfile, documentazione nazionale e tutti i relativi allegati, **entro la data di invio della dichiarazione** annuale dei redditi; e
4. se, in caso di richiesta ufficiale dell'Amministrazione finanziaria, il **contribuente fornisce copia della documentazione sui prezzi di trasferimento entro 20 (venti) giorni** di calendario.

Da ultimo, si segnala che con la [circolare n. 16/E/2022](#), l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti quanto alla interpretazione del concetto di *range*, del posizionamento dell'indice di profitabilità all'interno dell'intervallo medesimo, della utilizzabilità di eventuali comparabili in perdita e degli aggiustamenti per innalzare il grado di comparabilità tra *tested party* e *comparables*. I chiarimenti forniti mostrano un **sostanziale allineamento con le disposizioni contenute nelle Linee guida OCSE** sui prezzi di trasferimento.

Il regime di penalty protection

Le nuove disposizioni per l'accesso al regime premiale si applicano a partire dal periodo di imposta in corso alla data di emissione del Provvedimento direttoriale 23.11.2020. I tratti più rilevanti possono essere **rappresentati come segue**:

- il **regime resta facoltativo**;
- tutti i contribuenti dovranno predisporre **sia il master file che la documentazione nazionale** (*local file*). Entrambi dovranno essere redatti in italiano, fatte salve le disposizioni di tutela delle minoranze linguistiche. Tuttavia, vista la portata internazionale dei report in parola, il master file può essere predisposto **in lingua inglese**;
- la struttura e i contenuti forniti dal suddetto Provvedimento direttoriale **sono obbligatori**. Si noti che il master file ed il local file sono sostanzialmente **allineati alle Linee guida OCSE**;



- specifiche **misure di semplificazione sono previste per le piccole e medie imprese**, la cui definizione è stata modificata rispetto al **Provvedimento direttoriale 29.9.2010**;
- in caso di servizi a **basso valore aggiunto**, è necessario predisporre **un report separato** (quindi in aggiunta al master file ed al local file) oppure predisporre una sezione apposita all'interno del *local file*;
- la **penalty protection sarà applicata esclusivamente a quelle transazioni infragruppo** analizzate nella documentazione nazionale. In relazione a questo aspetto, sarà importante effettuare considerazioni in merito alla complessiva idoneità della documentazione nazionale alla luce delle disposizioni contenute nel Provvedimento 23.11.2020 e nella [circolare n. 15/E/2021](#) (tra cui, ad esempio, “soglia di significatività” del 5%);
- il **fascicolo di TP documentation dovrà essere firmato elettronicamente** (con marca temporale) da un legale rappresentante della società entro la data di trasmissione della dichiarazione annuale dei redditi;
- le stabili organizzazioni in Italia di soggetti esteri e le società italiane con stabile organizzazione all'estero in regime di *branch exemption* **sono soggette ai medesimi oneri documentali di tutti gli altri contribuenti**;
- come già sopra anticipato, il nuovo Provvedimento si applica a partire dal **periodo di imposta in corso alla data della sua pubblicazione** e sostituisce il precedente Provvedimento del 29.09.2010.

Sulla base delle disposizioni obbligatorie del Provvedimento direttoriale 23.11.2020, il **master file** si presenta, dunque, come quel documento che è inteso dare una **rappresentazione complessiva del gruppo multinazionale**, una sorta di sguardo dall'alto in grado di coglierne elementi costituenti e fondamentali quali – ad esempio – le principali fonti di ricavo e la relativa catena del valore sottostante, le prestazioni di servizi infragruppo (non solo quelli a basso, bensì anche quelli ad alto valore aggiunto), le attività di ricerca e sviluppo, le fonti di finanziamento. Esso deve essere **strutturato nei seguenti capitoli**:

1. **Struttura organizzativa** (questo capitolo illustra la struttura organizzativa del gruppo attraverso schede illustrate e diagrammi di sintesi atti a rappresentare l'assetto giuridico e partecipativo del gruppo multinazionale e l'ubicazione geografica delle entità locali).
2. **Attività svolte** (principali fattori che generano profitti di gruppo, flussi di transazioni, accordi per servizi infragruppo, mercati principali, struttura operativa e catena del valore, operazioni di ristrutturazione aziendale).
3. **Beni immateriali** del gruppo multinazionale (strategia di gruppo, elenco dei beni immateriali, accordi sui beni immateriali, politiche di transfer pricing per attività di ricerca e sviluppo, operazioni rilevanti).
4. **Attività finanziarie infragruppo** (modalità di finanziamento, funzioni di finanziamento concentrate, politiche dei prezzi di trasferimento relative alle operazioni finanziarie).
5. **Rapporti finanziari** (bilancio consolidato, elenco e breve descrizione degli “accordi preventivi sui prezzi” (APA) esistenti e altri ruling preventivi transfrontalieri).



In una visione integrata e complementare, la **documentazione nazionale** è – dal canto suo – incentrata sulla entità locale (i.e., italiana), sul suo mercato di riferimento e sulle specifiche transazioni infragruppo nelle quali è stata coinvolta nel corso dell'esercizio. I capitoli di cui essa si compone sono:

1. **Descrizione generale dell'entità locale** (storia, evoluzione recente e lineamenti generali dei mercati di riferimento).
2. **Operazioni infragruppo** (vendita di beni materiali o immateriali, fornitura di servizi, transazioni di servizi finanziari), tra cui: descrizione delle transazioni, importo dei pagamenti effettuati o ricevuti, identificazione di tutte le società associate coinvolte, transazioni indipendenti comparabili, analisi di comparabilità (descrizione delle funzioni, rischi e asset di ciascuna società coinvolta nelle operazioni infragruppo), metodo adottato per i prezzi di trasferimento e analisi economiche; organigramma aziendale.
3. **Informazioni finanziarie** (conti annuali delle entità locali, prospetti di informazione e di riconciliazione che mostrino come i dati finanziari utilizzati nell'applicazione del metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento possano essere riconciliati con il bilancio di esercizio ovvero con altra documentazione equivalente, i prospetti di sintesi dei dati finanziari rilevanti per i soggetti comparabili utilizzati nell'analisi e le fonti da cui questi dati sono stati ottenuti).

In aggiunta a quanto sopra, è bene precisare che il Provvedimento del 23.11.2020 (unitamente ai chiarimenti contenuti nella Circolare n. 15/E del 26.11.2021) fornisce **ulteriori indicazioni di dettaglio** in merito alla articolazione dei capitoli in paragrafi e sotto-paragrafi e degli specifici contenuti che master file e documentazione nazionale devono presentare.

In sintesi, dunque, il progetto di TP *documentation* impone **un approccio articolato su due dimensioni complementari**: ovvero, si passa da una visione “macro” (quella del master file) ad una visione “micro” (quella del local file), le quali devono essere in grado di fornire una rappresentazione congiunta che sia corretta, **completa e coerente delle attività economiche in cui il gruppo multinazionale è coinvolto e delle dinamiche determinanti al fine della creazione del valore.**

Aspetti operativi

Al fine di procedere ad una corretta ed efficace analisi dei prezzi di trasferimento che possa poi concretizzarsi nella predisposizione di un set documentale (master file e local file) in grado di garantire la *penalty protection* per l'entità italiana, è in primo luogo necessario 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 a **medio e 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 (italiana ed estera) coinvolta, 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 seguito del processo di mappatura delle transazioni infragruppo, saremo 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** (*tested party*);
- comprendere la *transfer pricing policy* applicata in **ciascuna tipologia di transazione**;
- 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.

In aggiunta a quanto sopra, non devono essere dimenticate le operazioni di **riorganizzazione della catena del valore** – e del modello di business più in generale – che hanno interessato l'entità italiana nel corso del periodo di imposta: una “ristrutturazione” del modello operativo del Gruppo e delle **eventuali operazioni di M&A che esso potrebbe richiedere vedono l'intrecciarsi di profili di natura operativa**, fiscale, legale nonché finanziaria con forte impatto sulle dinamiche del transfer pricing.



Riflessioni finali

Un progetto di TP *documentation* si caratterizza, dunque, per un **fattivo coinvolgimento della entità locale** e del gruppo nonché per una iniziale raccolta di informazioni e della documentazione rilevante; si fa riferimento, ad esempio, a:

- **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.

È altresì utile sottolineare come il coinvolgimento della entità locale e del gruppo non possa prescindere anche da **interviste con i responsabili di funzione** e da visite degli uffici e dei siti produttivi almeno della società italiana e – ove possibile – anche delle **principali consociate estere** (ad esempio, quelle con cui l'entità locale intrattiene le transazioni di maggior rilievo). Solo così avremo la possibilità **di fare quel passo “dentro” la realtà aziendale** di cui si è fatto cenno nei paragrafi precedenti.

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 **princípio 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**.

Ecco, dunque, che il “cantiere” della TP *documentation* – per gli aspetti che andrà ad investigare – creerà i presupposti per **comprendere se vi sono profili di rischiosità del modello operativo**, ad esempio sotto il profilo della tenuta della catena del valore e della sua capacità di reagire ed adattarsi al mutare delle condizioni di mercato. Allo stesso modo, una attenta identificazione delle funzioni aziendali locali, delle loro modalità di azione e delle interazioni con gli omologhi presidi presso le consociate estere consentirà di **individuare l'esistenza di problematiche di natura tributaria**, special modo quelle di fiscalità internazionale connesse alla residenza delle società (tra cui, ad esempio, l'esterovestizione e la stabile organizzazione occulta). Ancora, una analisi delle marginalità delle consociate coinvolte nelle transazioni *intercompany* fornirà lo **spunto per approfondire eventuali profili rilevanti per la disciplina CFC**.

In conclusione, queste brevi considerazioni non fanno altro che porre in luce – una volta di più – come la gestione del *transfer pricing* e – nella sua accezione più sofisticata – della *supply*



chain, richiedano 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.