



NEWS Euroconference

Edizione di lunedì 13 Maggio 2024

CASI OPERATIVI

Gli adempimenti dell'amministratore giudiziario
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

I benefici premiali Isa 2024
di Laura Mazzola

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Transfer pricing documentation: un ponte tra passato e presente (e futuro)
di Gian Luca Nieddu

LA LENTE SULLA RIFORMA

Adempimento collaborativo: la riduzione dei termini di accertamento ai fini reddituali ed Iva
di Gianfranco Antico

IVA

Il coinvolgimento della stabile organizzazione nelle cessioni di beni
di Roberto Curcu



CASI OPERATIVI

Gli adempimenti dell'amministratore giudiziario

di Euroconference Centro Studi Tributari

FiscoPratico La piattaforma editoriale integrata con l'AI per lo Studio del Commercialista scopri di più >

Un professionista è stato nominato amministratore giudiziale in alcune procedure di sequestro antimafia. Oggetto del sequestro sono svariati immobili di proprietà di alcune persone fisiche e di alcune società, di cui una fallita. Si chiede un parere:

1) sulla gestione fiscale dei beni immobili oggetto di sequestro. L'articolo 51, comma 3-bis, D.Lgs. 159/2011, stabilisce la sospensione dei versamenti di imposte, tasse e tributi *"il cui presupposto impositivo consista nella titolarità del diritto di proprietà o nel possesso dei beni"*. Il riferimento sembra essere principalmente all'Imu che risulta quindi sospesa sino alla confisca/assegnazione definitiva (circolare n. 31/E/2014). Per quanto riguarda nello specifico i redditi da locazione di detti immobili invece, non pare operi nessuna sospensione (o irrilevanza come invece avviene per i redditi determinati secondo le disposizioni relative ai redditi fondiari e per quelli relativi agli immobili *"patrimonio"*).

Sembrerebbe che l'Agenzia delle entrate, con la circolare richiamata e l'interpello n. 276/E/2021 confermi la posizione di assoggettare a tassazione e, soprattutto, versare le imposte per i redditi da locazione (e quindi anche per quelli in regime di impresa) posto che la sospensione si applica solo a Imu, Irpef su fabbricati di persone fisiche non locati e Ivi. È corretta questa impostazione? Le imposte sui redditi da locazione vanno effettivamente versate dall'amministratore giudiziale o sono sospese anch'esse fintanto che interviene la confisca o la definitiva assegnazione dell'immobile? In caso di sospensione verranno versate tutte successivamente sempre a cura dell'amministratore giudiziario? Questo perché i modelli fiscali redditi PF prevedono per le persone fisiche la possibilità di indicare gli immobili oggetto di sequestro per i quali sono sospesi i versamenti fiscali, mentre per le società non è previsto.

2) nel caso le imposte di cui sopra non fossero state versate (in quanto erroneamente considerate sospese dall'amministratore) si può ricorrere al ravvedimento operoso?

3) per quanto riguarda la società in fallimento, sempre ai sensi del D.Lgs 159/2011 i beni assoggettati a sequestro sono esclusi dalla massa attiva fallimentare e sono direttamente gestiti dall'amministrazione giudiziale. Cosa succede se il curatore, una volta chiusa la



procedura cancella anche la società dal Registro Imprese? Quale soluzione è opportuno adottare nel caso specifico per poter liquidare le imposte?

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



FiscoPratico



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

I benefici premiali Isa 2024

di Laura Mazzola

Convegno di aggiornamento

Tutto quesiti e casi operativi sulle dichiarazioni dei redditi

[Scopri di più](#)

Il Direttore dell’Agenzia delle entrate, con il **provvedimento n. 205127/2024**, dello scorso 22.4.2024, ha individuato i **nuovi livelli di affidabilità fiscale relativi al periodo di imposta in corso al 31.12.2023**.

I benefici premiali, previsti dall'[articolo 9-bis, comma 11, D.L. 50/2017](#), sono riconosciuti ai contribuenti cui si applicano gli **indici sintetici di affidabilità fiscale (Isa)** per l’annualità di imposta 2023.

In particolare, **in relazione ai diversi livelli di affidabilità fiscale**, conseguenti all’applicazione degli Isa, determinati anche per effetto dell’indicazione di ulteriori componenti positivi, **sono riconosciuti i seguenti benefici premiali**:

- **esonero** dall’apposizione del **visto di conformità** per la **compensazione di crediti** per un importo **non superiore a 70.000 euro (o 50.000 euro) annui**, relativamente all’**Iva**, e per un importo **non superiore a 50.000 euro (o 20.000 euro) annui**, relativamente alle **imposte dirette e all’Irap**;
- **esonero** dall’apposizione del **visto di conformità** sulla richiesta di **compensazione del credito Iva infrannuale**, maturato nei primi tre trimestri dell’anno d’imposta 2025, per crediti di **importo non superiore a 70.000 euro (o 50.000 euro) annui**;
- **esonero** dall’apposizione del **visto di conformità**, ovvero dalla **prestazione della garanzia**, per i **rimborsi dell’Iva per un importo non superiore a 70.000 euro (o 50.000 euro) annui**;
- **esonero** dall’apposizione del **visto di conformità**, ovvero dalla **prestazione della garanzia**, per i **rimborsi del credito Iva infrannuale**, maturato nei primi tre trimestri dell’anno d’imposta 2025, per crediti di **importo non superiore a 70.000 euro (o 50.000 euro) annui**;
- **esclusione** dell’applicazione delle **società non operative**, di cui [all’articolo 30, L. 724/1994](#);
- **esclusione** degli **accertamenti basati sulle presunzioni semplici**, di cui [all’articolo 39, comma 1 lett. d\), D.P.R. 600/1973](#), e [all’articolo 54, comma 2, D.P.R. 633/1972](#);
- **anticipazione** di almeno un anno, con **graduazione in funzione del livello di affidabilità**,



dei termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'[articolo 43, comma 1, D.P.R. 600/1973](#), e dall'[articolo 57, comma 1, D.P.R. 633/1972](#);

- **esclusione dalla determinazione sintetica del reddito complessivo**, di cui all'[articolo 38, D.P.R. 600/1973](#), a condizione che il reddito complessivo accertabile **non ecceda di due terzi il reddito dichiarato**;
- **esclusione della prestazione della garanzia**, di cui [all'articolo 47, comma 5, D.Lgs. 546/1992](#), per i soggetti con livello di affidabilità fiscale pari **almeno a 9 nei tre periodi d'imposta** precedenti a quello di **proposizione del ricorso**, ai sensi dell'[articolo 2, L. 130/2022](#).

I livelli di affidabilità fiscale, individuati con il provvedimento citato, **sono riportati nella tabella successiva**.

Beneficio premiale	Livello di affidabilità 2023	Livello di affidabilità medio 2022 e 2023
Esonero apposizione visto di conformità sulla9 dichiarazione annuale per la compensazione di crediti Iva di importo non superiore a 70.000 euro, maturati nel 2023 (*)	9	
Esonero apposizione visto di conformità sulla9 dichiarazione annuale per la compensazione di crediti relativi a imposte dirette e Irap di importo non superiore a 50.000 euro, maturati nel 2023	9	
Esonero apposizione visto di conformità sulla9 richiesta di compensazione del credito Iva infrannuale di importo non superiore a 70.000 euro, maturato nei primi 3 trim. 2025 (*)	9	
Esonero apposizione visto di conformità sulla8 dichiarazione annuale per la compensazione di crediti Iva di importo non superiore a 50.000 euro, maturati nel 2023 (**)	8,5	
Esonero apposizione visto di conformità sulla8 dichiarazione annuale per la compensazione di crediti relativi a imposte dirette e Irap di importo non superiore a 20.000 euro, maturati nel 2023	8,5	
Esonero apposizione visto di conformità sulla8 richiesta di compensazione del credito Iva infrannuale di importo non superiore a 50.000 euro, maturato nei primi 3 trim. 2025 (**)	8,5	
Esonero apposizione visto di conformità, o9 prestazione di garanzia, sulla richiesta di rimborso del credito Iva di importo non superiore a 70.000 euro, maturato nel 2023 (***)	9	
Esonero apposizione visto di conformità , o9	9	



prestazione di garanzia, sulla richiesta di rimborso del **credito Iva infrannuale di importo non superiore a 70.000 euro, maturato nei primi 3 trim. 2025** (***)

Esonero apposizione visto di conformità, 08 prestazione di garanzia, sulla richiesta di rimborso del **credito Iva di importo non superiore a 50.000 euro**, maturato nel 2023 (****)

Esonero apposizione visto di conformità, 08 prestazione di garanzia, sulla richiesta di rimborso del **credito Iva infrannuale di importo non superiore a 50.000 euro**, maturato nei primi 3 trim. 2025 (*****)

Esclusione dall'applicazione della disciplina 9 delle **società non operative**

Esclusione degli **accertamenti basati sulle presunzioni semplici** 8,5

Riduzione di un anno dei termini di decadenza 8 per l'attività di accertamento, con riferimento al periodo d'imposta 2023

Esclusione dalla determinazione sintetica del 9 reddito complessivo, con riferimento al periodo d'imposta 2023

8,5

8,5

9

9

9

(*) Le **soglie di esonero**, così individuate, **sono cumulative tra di loro**, riferendosi alle richieste di compensazione **effettuate nel 2025**.

(**) Le **soglie di esonero**, così individuate, **sono cumulative tra di loro**, riferendosi alle richieste di compensazione **effettuate nel 2025**.

(***) Le **soglie di esonero**, così individuate, **sono cumulative tra di loro**, riferendosi alle richieste di compensazione **effettuate nel 2025**.

(****) Le **soglie di esonero**, così individuate, **sono cumulative tra di loro**, riferendosi alle richieste di compensazione **effettuate nel 2025**.

I contribuenti che conseguono, nel medesimo periodo di imposta, **sia reddito di impresa sia reddito di lavoro autonomo**, accedono ai benefici premiali elencati se:

- **applicano, per entrambe le categorie reddituali, i relativi Isa**, laddove previsti;
- **il punteggio attribuito**, a seguito dell'applicazione di ognuno di tali Isa, anche sulla base di più periodi d'imposta, **è pari o superiore a quello minimo individuato per l'accesso al beneficio stesso**.



FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Transfer pricing documentation: un ponte tra passato e presente (e futuro)

di Gian Luca Nieddu

OneDay Master

Transfer Pricing: quadro normativo di riferimento e penalty protection

Scopri di più

Con i **bilanci per l'esercizio 2023** ormai approvati, è possibile dare inizio ai lavori per la **predisposizione della documentazione sui prezzi di trasferimento 2023** (i.e., master file e documentazione nazionale) che – per quelle entità che intendono beneficiare della c.d. *penalty protection* ed hanno l'esercizio coincidente con l'anno solare – ha come **primo termine il 15.10.2024**.

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 (*operational modeling & supply chain management*) con **benefici sia operativi che di risk management**. Ecco, allora, che l'analisi dei prezzi di trasferimento consente di **raccogliere dati sull'esercizio che si è appena concluso (il 2023)** e di valutare al contempo **eventuali modifiche alle policies per l'esercizio che ha preso il via da pochi mesi (il 2024)**.

Ne consegue l'opportunità di programmare, sin dai prossimi giorni, almeno il **processo di raccolta dati 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 2023, **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 attraverso anche **una chiara identificazione di tutte le figure** (in Italia ed all'estero) da coinvolgere nel progetto.

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 (*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”**, 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’art. 3 e dell’applicazione dei metodi di cui all’art. 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 (par. 3.11) riconosce, altresì, che, mentre alcune transazioni identificate separatamente tra imprese associate potrebbero dover essere **valutate congiuntamente** per determinare se le condizioni sono di libera concorrenza, **altre transazioni** occorse tra tali imprese sotto forma di accordo globale potranno essere **meglio valutate se considerate separatamente**.

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

- **identificare qual è la consociata che presenta** – con riferimento a ciascuna tipologia di operazione 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 siano 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 consisterà 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 tutti gli altri termini contrattuali) 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 Maggiorato**) 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 disporre 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).

Questa collaborazione tra le entità del gruppo e la condivisione di informazioni di natura qualitativa, nonché di analisi quantitative, diverranno ancora più critiche all’adozione del **Transactional 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

Ora, ciò che si vuole mettere in luce nelle battute conclusive di questo contributo è come **la predisposizione della TP documentation** a partire dalle prossime settimane **rappresenti un vero e proprio «ponte tra passato e presente»**, proiettato altresì verso il futuro. È un esercizio **dinamico**, non statico.

Non si tratta di mera compliance per soddisfare un onere “burocratico” (per quanto si deve ricordare che nel nostro Paese il regime di penalty protection resta tuttora opzionale ed è, dunque, una scelta del contribuente): è – al contrario – l’occasione per verificare la **sostenibilità economica, finanziaria e fiscale** dei **prezzi di trasferimento** applicati nel corso dell’esercizio precedente, sia a livello di gruppo che di singola entity coinvolta nelle transazioni intercompany.

È **economica** (i.e., la sostenibilità dei *transfer prices*) poiché la verifica della conformità dei prezzi di trasferimento al principio di libera concorrenza richiede una analisi critica dei conti economici delle società coinvolte nella transazione infragruppo, anche quando si adotta uno dei c.d. **one-side methods**, per verificare i **margini lordi e netti derivanti dalla applicazione delle specifiche TP policies**. Ad evidenza, risultati netti in pareggio o addirittura in perdita dovranno quantomeno suscitare la curiosità di chi è coinvolto nel progetto allo scopo di approfondirne le motivazioni e comprendere se essi sono da attribuirsi (solo) ai prezzi di trasferimento oppure (anche) alle operazioni con sole terze parti.

È **finanziaria** poiché – oltre ai risultati economici – è necessario **garantire adeguati flussi di cassa** in un’ottica di continuità aziendale e per il sostentamento delle attività di business. Da questo punto di vista, l’analisi e la strutturazione delle fonti di finanziamento (intercompany e/o con terzi) sono un **elemento fondamentale della strategia di crescita** e consolidamento della propria posizione di mercato, senza dimenticare la **centralità delle attività di R&S** per quelle realtà che sono chiamate ad una innovazione continua.

Infine, è **fiscale**: ben nota è l’attenzione su scala globale (si pensi ad esempio a Pillar1, Pillar2 e Global Minimum Tax, BEFIT, progetto Tax Inspectors Without Borders dell’OCSE) di sempre **più amministrazioni finanziarie quanto ai possibili profili di elusione fiscale** cui i prezzi di trasferimento possono essere piegati allo scopo spostare artificiosamente profitto da una giurisdizione ad un’altra. Si desidera appena far notare che tale fenomeno di **profit shifting** non è sempre rivolto a trarre vantaggio da regimi a bassa fiscalità, ma può essere mosso anche da **dinamiche di gruppo di diversa natura** (ad esempio, incremento dei risultati della casa-madre le cui azioni sono quotate su mercati regolamentati) che – per quanto *distorte* e *distorsive* – devono essere **chiaramente identificate per avere piena consapevolezza** delle dinamiche di gruppo e dei correttivi da introdurre.

Ecco, allora, che **mentre si svolgono le analisi da tali e diversi punti di osservazione**, si deve necessariamente guardare il passato (i.e., periodo fiscale 2023) in una prospettiva di continuità con l’anno in corso (i.e., 2024), nonché in una sua **proiezione almeno sull’anno venturo** (ovvero,



il 2025). Con un tale sguardo d'insieme, le tematiche di varia natura che vengono sollecitate nell'ambito di una analisi complessa come quella sul transfer pricing si legano dunque in una visione strategica e trasversale sull'intero business condotto dalla realtà multinazionale, dalla **visione local** della singola subsidiary a quella consolidata di gruppo, dalla singola service line presidiata dalla entità locale fino **alla sua proiezione in un'ottica divisionale cross-border**.

In conclusione, queste brevi considerazioni non fanno altro che porre in luce – una volta ancora – come **la gestione del transfer pricing e 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**.



LA LENTE SULLA RIFORMA

Adempimento collaborativo: la riduzione dei termini di accertamento ai fini reddituali ed Iva

di Gianfranco Antico

Seminario di specializzazione

Delega fiscale: il decreto legislativo di riforma delle sanzioni amministrative e penali in ambito tributario

Scopri di più

L'istituzione e il mantenimento del **sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale certificato**, per garantire il conseguimento delle finalità previste, nonché l'attuazione delle modifiche del sistema adottato, eventualmente ritenute necessarie dalla Agenzia delle entrate, come previsto dal **D.Lgs. 128/2015**, modificato dal **D.Lgs. 221/2023** (in vigore dal 18.1.2024), comporta una **serie di vantaggi**.

Il **D.Lgs. 128/2015** – che contiene la disciplina propria del regime **dell'adempimento collaborativo**, istituito dall'articolo 3, del medesimo decreto, con la finalità di **promuovere l'adozione di forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate** (basate sul **reciproco affidamento** tra l'Amministrazione finanziaria e le società di maggiori dimensioni), nonché di favorire la **prevenzione e la risoluzione delle controversie** in materia fiscale – è **riservato, per l'anno 2024, ai soggetti residenti e non residenti** che realizzano un **volume di affari o di ricavi non inferiore a 750 milioni di euro**, e permette di godere della **riduzione dei termini di accertamento**.

Infatti, l'[articolo 6, comma 6-bis, D.Lgs. 128/2015](#), **prevede** che per i periodi di imposta per i quali si applica il regime, **nei confronti dei contribuenti** il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale è certificato da professionisti indipendenti qualificati, ai sensi dell'[articolo 4, comma 1-bis, D.Lgs. 128/2015](#), i **termini di decadenza** di cui all'[articolo 43, comma 1, D.P.R. 600/1973](#), all'[articolo 57, comma 1, D.P.R. 633/1972](#) e all'[articolo 20, D.Lgs. 472/1997](#), **sono ridotti di due anni**.

Inoltre, in forza di quanto disposto dal successivo **comma 6-ter, dello stesso articolo 6, D.Lgs. 128/2015**, per i periodi di imposta ai quali si applica il regime, i termini di decadenza di cui sopra **sono ridotti di un ulteriore anno se al contribuente è rilasciata la certificazione tributaria di cui all'articolo 36, D.Lgs. 241/1997** (cioè il cd.visto pesante), in cui viene attestata:

- la **corretta applicazione delle norme tributarie sostanziali**, nonché;
- l'**esecuzione degli adempimenti**, dei controlli e delle attività indicati annualmente con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.



Il legislatore ha, comunque, previsto **uno sbarramento per particolari ipotesi**. Infatti, il comma 6-quater, dell'[articolo 6, D.Lgs. 128/2015](#), prevede **l'inapplicabilità della riduzione dei termini** sopra indicata, qualora sia constatato che le violazioni sono realizzate mediante **l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente**. Tale previsione si applica limitatamente all'accertamento delle violazioni di cui sopra.

Inoltre, l'Agenzia delle entrate, nel corso dell'annuale appuntamento con la stampa specializzata (**Telefisco 2024**) ha confermato che **il beneficio**, previsto dal [comma 6-bis](#), dell'articolo 6, D.Lgs. 128/2015, **opera anche nei confronti dei soggetti già ammessi e non in possesso della certificazione TCF** (Tax Control Framework), **in quanto non tenuti**.

Infatti, in base al **comma 3, dell'[articolo 1, D.Lgs. 221/2023](#)**, i soggetti ammessi o che hanno presentato istanza di adesione al regime di adempimento collaborativo, antecedentemente alla data di entrata in vigore del decreto citato **“non sono tenuti alla certificazione del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale dell'articolo 4, comma 1-bis, del citato D.Lgs. 128/2015”**. Quanto sopra trova indiretta conferma in quanto previsto al secondo periodo del medesimo **comma 3, dell'[articolo 1, D.Lgs. 221/2023](#)**, ove, per evitare la decadenza di annualità per le quali sono in corso attività di controllo per i soggetti già ammessi al regime di adempimento collaborativo, alla data di entrata in vigore del decreto legislativo citato (18.1.2024), **è stabilito che «le disposizioni di cui all'articolo 6, commi 6-bis e 6-ter, del citato decreto legislativo n. 128 del 2015, introdotte dal comma 1, lettera c), numero 6), si applicano a partire dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2024»**.



IVA

Il coinvolgimento della stabile organizzazione nelle cessioni di beni

di Roberto Curcu

Seminario di specializzazione

Sistema doganale e compliance

Scopri di più

In un [precedente contributo](#) abbiamo analizzato **il concetto di “stabile organizzazione” ai fini Iva**, ed il ruolo della stessa nel modificare **il luogo di tassazione delle prestazioni di servizi generiche**; infatti, posto che il luogo di tassazione di tali operazioni è individuato in quello di **stabilimento di prestatore o committente** (a seconda che siano B2C o B2B), un **soggetto si considera stabilito nel luogo in cui ha la stabile organizzazione**, se questa può definirsi come il soggetto che ha **prestato il servizio o lo ha ricevuto**. Per valutare ciò, il Regolamento 282/2011, dedica una sezione del capo quinto a fornire chiarimenti in ordine al luogo di tassazione delle prestazioni di servizi e, in particolare, al **luogo di stabilimento di prestatore e committente**, ragionando sul concetto di **“coinvolgimento” della stabile organizzazione**.

Nel precedente contributo abbiamo illustrato che – come emerge da documento del Vat expert group – in diversi Stati dell’Unione Europea **vi è molta confusione tra concetti di stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette ed ai fini Iva**, e che tale confusione porta talvolta a contestazioni riguardanti situazioni dove lo Stato membro **non ha subito perdite di gettito**; queste situazioni non sono quelle inerenti l’esecuzione di prestazioni di servizi, ma quelle **connesse agli scambi di beni**, e – aggiunge il sottoscritto – sulla cosa pare che emerga una ulteriore **confusione nelle interpretazioni di coloro che – per valutare i meccanismi Iva connessi alle cessioni di beni – vogliono applicare concetti scritti per le prestazioni di servizi**.

Tale confusione emerge in modo palese – ad esempio – dal **working paper della Commissione europea** n. 791/2014 dove il Governo italiano chiede **se il concetto di stabile organizzazione individuato dall’articolo 11 del Regolamento 282/2011 possa essere utilizzato per le cessioni di beni**; la risposta della Commissione è secca, in quanto viene chiarito che, con l’eccezione delle cessioni di gas ed elettricità, **il concetto di stabile organizzazione nelle cessioni di beni è completamente irrilevante, in quanto è necessario guardare la locazione geografica dei beni**, e questo è il motivo per cui nel Regolamento 282/2011 è espressamente stabilito che i concetti legati alla stabile organizzazione del capo quinto **sono legati solo alle prestazioni di servizi**.

Per stressare sul fatto che il luogo di tassazione delle cessioni di beni debba essere legato a quello in cui si trovano i beni, e non al soggetto venditore, possiamo, ad esempio, ricordare il



caso Kreuzmeier, nel quale un soggetto tedesco (DE) vendeva ad un austriaco (AT1), il quale vendeva a Kreuzmeier (AT2) ed era la Kreuzmeier che andava in Germania a ritirare la merce. In tale sentenza, è emerso che, poiché nella vendita da AT1 ad AT2 la merce si trovava ancora in Germania, AT1 non poteva addebitare Iva austriaca ad AT2, ma doveva **identificarsi in Germania** e con **l'identificativo tedesco effettuare una cessione comunitaria dalla Germania all'Austria**. In sostanza, **una volta individuato il luogo di effettuazione dell'operazione** (una cessione intracomunitaria) **nel luogo in cui si trovano i beni in partenza** (Germania), **il venditore deve utilizzare un identificativo di tale Stato per tale operazione**, indipendentemente dal fatto che abbia una sede o una stabile organizzazione in quel Paese.

Sul punto è, quindi, evidente, ad esempio, che se un soggetto italiano cede ad altro italiano merce che si trova in altro Stato UE, il cedente dovrà avere un **numero di identificazione del Paese di partenza della merce**, ed effettuare da tale Stato una cessione comunitaria; **l'acquirente finale farà un acquisto intracomunitario dall'identificativo estero, indipendentemente dal fatto che il proprio fornitore sia stabilito in Italia**.

Appare, quindi, ancora più evidente che, se un soggetto estero, con stabile organizzazione in Italia, cede beni ad un italiano, **il "coinvolgimento della stabile organizzazione"**, concetto previsto peraltro ai soli fin Iva, **non c'entra nulla**, per qualificare l'operazione ai fini Iva; **si dovrà solo capire** – invece – **se al momento della cessione i beni sono già in Italia**, poiché in tale caso ci sarebbe un acquisto intracomunitario assimilato del soggetto estero, **seguito da una successiva cessione nazionale**. Si badi bene che l'acquisto intracomunitario assimilato da parte del soggetto estero è una **operazione che si realizza indipendentemente dal fatto che esso abbia una stabile organizzazione** (nel caso deve identificarsi) e si realizza **quando il soggetto estero porta in Italia beni per esigenze della sua impresa**. La differenza (tra essere identificati o avere la stabile organizzazione) è che **nel secondo caso la cessione nazionale è soggetta ad IVA con metodo ordinario**, mentre nel primo trova applicazione il **reverse charge**, ai sensi dell'[articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972](#).

Molta confusione sugli scambi di beni è stata generata dalle [risposte ad Interpello n. 57/2023 e n. 374/2023](#), nel contesto delle quali si ha un **soggetto estero con stabile organizzazione in Italia che cede merce ad un cliente finale italiano**. In tali risposte, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che si debba effettuare:

- **una prima operazione**, costituita da una **cessione ed un acquisto comunitario tra la "sede" estera e la stabile organizzazione italiana, ed;**
- **una seconda operazione costituita, da una cessione nazionale**, dove la stabile organizzazione italiana addebita l'Iva al cliente finale.

Le risposte a tali interPELLI non convincono, ed appare anche abbastanza strano che l'Agenzia delle entrate giunga a **conclusioni diverse** da quelle che il Governo italiano dichiarava di applicare nel WP 857, con il quale chiedeva **lumi alla Commissione Europea sul proprio comportamento**. In tale sede, infatti, il Governo italiano dichiarava che **il "coinvolgimento" della stabile organizzazione** (la quale dovrebbe effettuare l'acquisto comunitario e la



successiva cessione nazionale con Iva) **vi sarebbe solo se i beni fossero trasferiti dallo Stato membro di partenza al magazzino della stabile organizzazione**, dove tali beni sono, quindi, fisicamente disponibili per la stabile organizzazione prima dell'invio al cliente finale. Si doveva essere in presenza di una **vendita diretta dalla “sede estera” al cliente finale, senza quindi il “coinvolgimento” della stabile organizzazione, quando i beni sono trasferiti direttamente dall'estero al cliente finale**, anche nel caso in cui la stabile organizzazione intervenga con le proprie risorse umane e tecniche in alcune fasi dell'operazione, ad esempio stipulando il **contratto con il cliente**.

In sostanza, anche per il Ministero delle Finanze è necessario effettivamente **capire che operazione avviene quando la merce parte dallo Stato estero**: se si effettua una cessione al cliente finale, cioè la merce è già destinata allo stesso, il ruolo della stabile organizzazione in Italia è completamente irrilevante, e quindi vi sarà uno scambio comunitario tra sede estera e cliente finale; **se, invece, nel momento di partenza della merce non è individuabile il concetto di cessione al cliente finale** (quindi una operazione nella quale viene trasferito a tale soggetto il diritto di disporre dei beni), l'operazione si configurerà come un “invio a se stessi” che prevede quindi l'effettuazione di un acquisto intracomunitario da parte della stabile organizzazione in Italia. In questo caso, evidentemente, la **cessione di beni avviene in un secondo momento**, quando la merce è già in Italia, e conseguentemente la stabile organizzazione dovrà **fatturare con Iva al cliente finale**.