



Edizione di mercoledì 23 Ottobre 2024

ISTITUTI DEFLATTIVI

Sempre emendabile la dichiarazione con esercizio di opzione, se la scelta è dipesa da incertezza interpretativa

di **Fabio Campanella**

CASI OPERATIVI

Accesso al CPB per soci di STP

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Come concorrono al reddito gli immobili patrimonio

di **Laura Mazzola**

LA LENTE SULLA RIFORMA

Le cause di decadenza dal concordato richiedono un necessario coordinamento processuale

di **Luciano Sorgato**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Transfer pricing documentation: tra mappatura e conti economici dedicati

di **Gian Luca Nieddu**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Obbligo di dichiarare gli acquisti da fornitori black list nel quadro RF

di **Alberto Fontana – Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Vicenza**

Sempre emendabile la dichiarazione con esercizio di opzione, se la scelta è dipesa da incertezza interpretativa

di **Fabio Campanella**

Circolari e Riviste

**ACCERTAMENTO
E CONTENZIOSO**

IN OFFERTA PER TE € 136,50 + IVA 4% anziché € 210 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%
Abbonati ora



L'emendabilità della dichiarazione dei redditi può essere effettuata non oltre i termini di cui all'articolo 43, D.P.R. 600/1973, se diretta a evitare un danno per la P.A. (articolo 2, comma 8, D.P.R. 322/1998); mentre, se intesa a emendare errori od omissioni in danno del contribuente (articolo 2, comma 8-bis, D.P.R. 322/1998) incontra il termine per la presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo. Tuttavia, la dichiarazione dei redditi e il connesso esercizio di un'opzione per un regime agevolativo sono sempre emendabili nel caso la scelta del contribuente sia stata condizionata da una oggettiva incertezza interpretativa della normativa agevolativa applicabile.

Premessa

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 14889/2024, ha chiarito che la dichiarazione dei redditi e il connesso esercizio di un'opzione per un regime agevolativo sono sempre emendabili nel caso la scelta del contribuente sia stata condizionata da una oggettiva incertezza interpretativa della normativa agevolativa applicabile.

I fatti di causa

L'agente della riscossione ha notificato alla società contribuente una cartella di pagamento emessa a seguito di un controllo automatizzato della dichiarazione dei redditi^[1] con il quale era stato disconosciuto un maggior credito Ires per l'anno 2012, relativo all'agevolazione c.d. Tremonti ambiente^[2], in quanto l'opzione per l'applicazione del regime agevolativo era stata esercitata mediante una dichiarazione integrativa.

La contribuente ha impugnato la cartella di pagamento notificata dinanzi alla competente CTP rivendicando, per quanto qui di interesse, la legittimità della dichiarazione integrativa presentata, mediante la quale era stata esercitata l'opzione per l'applicabilità dell'agevolazione c.d. Tremonti Ambiente, dichiarazione invece considerata non proponibile e comunque tardiva dall'Agenzia delle entrate.

La CTP adita ha accolto le argomentazioni della contribuente proposte con il ricorso introduttivo e ha annullato la cartella impugnata.

L'Agenzia delle entrate ha proposto appello avverso la sentenza di I grado dinanzi alla CTR del Piemonte che, in riforma della decisione di I grado, ha ritenuto che la contribuente non potesse modificare l'originaria scelta di non avvalersi dell'agevolazione fiscale mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa; per l'effetto ha confermato la piena efficacia della cartella di pagamento impugnata.

La contribuente ha proposto ricorso per Cassazione contro la sentenza emessa dai giudici di II grado, lamentando un errore del collegio giudicante d'appello nell'interpretazione dell'articolo 2, commi 8 e 8-bis, D.P.R. 322/1998, nella parte della decisione in cui è stato ritenuto che la mancata tempestiva richiesta di un'agevolazione fiscale, nelle specie la c.d. Tremonti ambiente, fosse un'opzione non modificabile mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa.

Incertezza interpretativa

Secondo la ricostruzione attorea, l'esercizio dell'opzione per l'applicazione del regime agevolativo non è stato effettuato tempestivamente ma solo con una dichiarazione integrativa, a causa di un'incertezza interpretativa sulla normativa applicabile.

In particolare, era incerto se la contribuente, avendo già usufruito della tariffa incentivante del c.d. "secondo conto energia"[\[3\]](#) per l'installazione di pannelli fotovoltaici, potesse beneficiare anche della predetta agevolazione c.d. Tremonti ambiente.

Chiarita l'incertezza nel luglio 2012[\[4\]](#), la contribuente ha presentato le dichiarazioni integrative e ha esercitato l'opzione per l'agevolazione c.d. "Tremonti ambiente" per gli anni dal 2010 al 2013.

Emendabilità della dichiarazione

La questione di diritto sottoposta al vaglio dei giudici di legittimità verteva non già sulla mera emendabilità della dichiarazione dei redditi e sulle relative tempistiche di presentazione delle dichiarazioni integrative, quanto – più nel dettaglio – se fosse possibile per il contribuente modificare una scelta circa l'esercizio di un'opzione agevolativa concessa dal Legislatore, valutazione tipicamente discrezionale connessa all'esercizio di un diritto potestativo che solo il titolare può effettuare, nel caso l'originaria scelta fosse stata influenzata da un'incertezza normativa dovuta a interpretazioni non univoche di differenti provvedimenti normativi che disciplinavano le agevolazioni applicabili.

La normativa applicabile

L'emendabilità della dichiarazione è disciplinata dall'articolo 2, commi 8 e 8-bis, D.P.R.

322/1998 che, nella versione *ratione temporis* vigente, prevedeva:

“8 – ... le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare ... non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni.

8 bis – Le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti di imposta possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, ... non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo”.

L'interpretazione fornita dalla Corte di Cassazione

Il Supremo Collegio, prima dell'ordinanza in esame, aveva già affrontato la questione dell'emendabilità della dichiarazione dei redditi.

In particolare, con la sentenza a Sezioni Unite n. 13378/2016 aveva chiarito che in caso di errori od omissioni, la dichiarazione integrativa può essere presentata non oltre i termini di cui all'articolo 43, D.P.R. 600/1973, se diretta a evitare un danno per la P.A. (articolo 2, comma 8, D.P.R. 322/1998), mentre, se intesa a emendare errori od omissioni in danno del contribuente (articolo 2, comma 8-bis, D.P.R. 322/1998) incontra il termine per la presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo.

In un precedente arresto giurisprudenziale di legittimità, la Corte di Cassazione aveva anche specificato che l'errore relativo all'esercizio di un'opzione offerta dal Legislatore, costituente espressione di volontà negoziale del contribuente, è emendabile e ritrattabile solo se essenziale e riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria, secondo la disciplina generale dei vizi della volontà di cui all'articolo 1427 e ss., cod. civ., estesa dall'articolo 1324, cod. civ. agli atti unilaterali in quanto compatibile (sentenza n. 19410/2015).

Il giudice di legittimità, *in nuce*, ha chiarito che l'emendabilità della dichiarazione dei redditi è correlata alla differente natura e funzione svolta dalla dichiarazione stessa, a seconda che si tratti di dichiarazione di scienza o di atto negoziale, prevedendo per questo secondo caso una più stringente ipotesi di modificabilità della dichiarazione presentata, limitata al solo caso di scelta negoziale viziata da un errore essenziale e oggettivamente riconoscibile, di cui il contribuente deve dare prova: *“le denunce dei redditi costituiscano di norma delle dichiarazioni di scienza, e possano quindi essere modificate ed emendate in presenza di errori che espongano il contribuente al pagamento di tributi maggiori di quelli effettivamente dovuti, nondimeno quando il legislatore subordina la concessione di un beneficio fiscale ad una precisa manifestazione di volontà del contribuente, da compiersi direttamente nella dichiarazione attraverso la compilazione di un modulo predisposto dall'erario, la dichiarazione assume per questa parte il valore di un atto negoziale, come tale irretrattabile anche in caso di errore, salvo che il contribuente dimostri che*

questo fosse conosciuto o conoscibile dall'Amministrazione" (Cassazione, sentenza n. 19410/2015; vedi anche Cassazione, sentenze n. 1427/2013 e n. 7294/2012 e ordinanza n. 20208/2015).

La maggiore libertà nell'emendabilità delle dichiarazioni dei redditi aventi natura di dichiarazioni di scienza è giustificata dal rispetto del principio della capacità contributiva previsto dall'articolo 53, Costituzione – *"Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"* – in forza del quale non si può assoggettare un contribuente a un prelievo fiscale più gravoso di quello a cui dovrebbe essere sottoposto secondo la legge, a causa di errori di fatto o di diritto commessi nella dichiarazione dei redditi.

Sul punto la Cassazione si è soffermata spesso, chiarendo una prima volta che *"si rivelerebbe difficilmente compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva (articolo 53, comma 1, della Costituzione) e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (articolo 97, comma 1, della Costituzione) un sistema legislativo che, radicalmente negando la rettificabilità della dichiarazione, si proponesse di sottoporre il contribuente dichiarante, sulla base di tale atto, ad un prelievo fiscale sostanzialmente e legalmente indebito"* (Cassazione, sentenza SS.UU. n. 15063/2002); successivamente, tornando sul punto, ha ulteriormente chiarito che *"ogni interpretazione del sistema legislativo che, radicalmente negando la rettificabilità della dichiarazione da parte del contribuente dichiarante, al fine di rimuovere errori ed inesattezze per lui pregiudizievoli, finirebbe per sfociare nel risultato di sottoporre detto contribuente, solo sulla base dell'atto discusso, ad un prelievo fiscale sostanzialmente e legalmente indebito, e si rivelerebbe, perciò, difficilmente compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva (articolo 53, comma 1, della carta costituzionale) e della correttezza oggettiva dell'azione amministrativa (articolo 97, comma 1, della Costituzione)"* (Cassazione, sentenza SS.UU. n. 17394/2002, interpretazione poi confermata dalla Cassazione, sentenze SS.UU. n. 119/2003 e n. 7810/2003). Da ultimo, la Corte di Cassazione con la sentenza n. 5738/2007 ha ribadito che *"un sistema legislativo che intendesse negare in radice la possibilità di rettificare la dichiarazione, darebbe luogo a un prelievo fiscale indebito, incompatibile coi principi costituzionali della capacità contributiva (articolo 53 Cost., comma 1) e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (articolo 97 Cost., comma 1)"*.

La Cassazione, con giurisprudenza consolidata si è spinta oltre, riconoscendo la possibilità di emendare la dichiarazione di scienza anche in sede contenziosa, oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, come chiarito dall'ordinanza della Cassazione n. 30796/2018:

"la natura giuridica della dichiarazione fiscale, quale mera esternazione di scienza ... deve, pertanto, riconoscersi al contribuente la possibilità, in sede contenziosa, di opporsi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal fisco anche con diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato – allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella sua redazione ed incidenti sull'obbligazione tributaria, indipendentemente dal termine (decadenziale) di cui al citato articolo 2".

Principio da ultimo confermato anche dall'ordinanza in commento n. 14889/2024: *"La Suprema*

Corte non ha peraltro mancato di precisare che in tema d'imposte sui redditi, la dichiarazione affetta da errori di fatto o di diritto da cui possa derivare, in contrasto con l'articolo 53 Cost., l'assoggettamento del contribuente a tributi più gravosi di quelli previsti per legge è comunque emendabile, anche in sede contenziosa, attesa la sua natura di mera esternazione di scienza, dovendosi ritenere che il limite temporale di cui all'articolo 2, comma 8 bis, del D.P.R. 22 luglio 1998 n. 322 sia circoscritto ai fini dell'utilizzabilità in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997 n. 241, dell'eventuale credito risultante dalla rettifica (cfr., tra le altre, Cass. sez. V, 13.1.2016, n. 373). "Deve, pertanto, riconoscersi al contribuente la possibilità, in sede contenziosa, di opporsi alla maggiore pretesa tributaria azionata dal fisco ... allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella sua redazione ed incidenti sull'obbligazione tributaria, indipendentemente dal termine (decadenziale) di cui all'articolo 2 citato", Cass. sez. V, 28.11.2018, n. 30796".

Decisione della Corte di Cassazione nell'ordinanza n. 14889/2024

Il Supremo Collegio, nel definire la questione in decisione ha chiarito che la mancata immediata fruizione del beneficio fiscale nel relativo anno di imposta non fosse imputabile a una scelta discrezionale della società contribuente, bensì all'incertezza interpretativa relativa alla cumulabilità delle agevolazioni tributarie già usufruite, con la detassazione degli investimenti ambientali previsti dalla c.d. Tremonti ambientale.

Incerteza interpretativa che è stata risolta dall'articolo 19, D.M. 5 luglio 2012, come segue "... il limite di cumulabilità ivi previsto si applica anche alla detassazione per investimenti di cui all'articolo 6, commi da 13 a 19, della legge 23 dicembre 2000, n. 388"; interpretazione successivamente ripresa e confermata dalla stessa Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 58/E/2016 che ha ribadito la "possibilità di beneficiare dell'agevolazione in un periodo d'imposta successivo a quello di effettuazione dell'investimento ambientale, conformemente a quanto chiarito con la risoluzione n. 132/E del 20 dicembre 2010 in relazione alla già citata agevolazione "Tremonti-ter", si è ritenuto che la mancata indicazione della deduzione per fruire della detassazione ambientale entro il termine di presentazione della dichiarazione originaria non sia di ostacolo alla possibilità di avvalersi di tale deduzione in sede di dichiarazione dei redditi integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8 bis, del D.P.R. 322 del 1998".

La Corte definendo il giudizio, ha riconosciuto la possibilità di esercitare un'opzione per un regime agevolativo mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa e ha enunciato il seguente principio di diritto *"in tema di dichiarazione dei redditi, in caso di mancata fruizione di beneficio fiscale da parte del contribuente, l'errore di fatto o di diritto è emendabile, mediante dichiarazione integrativa, qualora sia imputabile all'obiettiva incertezza interpretativa sulla norma agevolativa (nella specie, relativa alla cumulabilità delle agevolazioni consistenti nella tariffa incentivante prevista dal "conto energia" e nella detassazione, "ora per allora", degli investimenti ambientali ai sensi della c.d. "Tremonti ambientale")".*

Alla luce delle precedenti pronunce giurisprudenziali della Corte di Cassazione, questo orientamento interpretativo può ragionevolmente essere considerato come consolidato, in

virtù anche dei 2 recenti precedenti decisi dal collegio in maniera conforme alla pronuncia in esame, con le ordinanze n. 40862/2021 e n. 33660/2022.

Detta circostanza rileverà certamente in futuro, alla luce del dettato dell'articolo 360-bis, n. 1), c.p.c. che prevede che un ricorso per Cassazione è inammissibile *“quando il provvedimento impugnato ha deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte e l'esame dei motivi non offre elementi per confermare o mutare l'orientamento della stessa”*, rendendo di fatto – sul principio qui in esame – non contestabili in Cassazione le sentenze di merito che faranno utilizzo del principio sull'emendabilità della dichiarazione dei redditi sopra descritto.

In sostanza, la Corte di Cassazione, mediante la declaratoria di inammissibilità dei nuovi ricorsi, potrebbe decidere di non tornare ad affrontare l'interpretazione ermeneutica di detto principio, considerandolo ormai consolidato, salvo che emergano dai nuovi ricorsi proposti elementi ulteriori che possano indurre il collegio a modificare il proprio orientamento.

Decisione incidentale processuale

Il collegio – in via incidentale di rito – ha respinto l'istanza della contribuente di trattazione del giudizio in pubblica udienza avanzata in ragione della peculiarità e rilevanza della materia trattata, escludendo la sussistenza dei requisiti dell'articolo 375, c.p.c., che prevede:

“La Corte, sia a Sezioni Unite che a sezione semplice, pronuncia in pubblica udienza quando la questione di diritto è di particolare rilevanza, nonché nei casi di cui all'articolo 391-quater.

La Corte, sia a Sezioni Unite che a sezione semplice, pronuncia con ordinanza in camera di consiglio quando riconosce di dovere:

1) dichiarare l'inammissibilità del ricorso principale e di quello incidentale eventualmente proposto, anche per mancanza dei motivi previsti dall'articolo 360;

1-bis) dichiarare l'improcedibilità del ricorso;

[...]

4) pronunciare sulle istanze di regolamento di competenza e di giurisdizione, salva l'applicazione del primo comma;

4-bis) pronunciare nei casi di correzione di errore materiale;

4-ter) pronunciare sui ricorsi per revocazione e per opposizione di terzo, salva l'applicazione del primo comma;

4-quater) in ogni altro caso in cui non pronuncia in pubblica udienza”.

Il collegio, in particolare, ha sostenuto che nel giudizio di Cassazione, il collegio giudicante può escludere, nell'esercizio della propria discrezionalità, la rimessione di una causa alla pubblica udienza, in ragione del carattere consolidato del principio di diritto da applicare e quando non si verta in ipotesi di decisioni aventi rilevanza nomofilattica, stante la compatibilità dell'adunanza camerale con la trattazione di questioni nuove, soprattutto se non oggettivamente inedite.

Il Supremo Collegio aveva già assunto un orientamento conforme con l'ordinanza SS.UU. n. 14437/2018 con cui è stato chiarito che *“la valutazione della ricorrenza degli estremi per la trattazione del ricorso in pubblica udienza, cioè della particolare rilevanza della questione di diritto coinvolta, rimane ampiamente discrezionale e rimessa al Collegio giudicante”*, con successiva ordinanza SS.UU. n. 8093/2020, la Cassazione è tornata sul punto, chiarendo che *“nel giudizio di Cassazione la rimessione di una causa alla pubblica udienza dall'adunanza camerale prevista nell'articolo 380 bis.1, c.p.c. è ammissibile in applicazione analogica del comma 3 dell'articolo 380 bis c.p.c., rientrando la valutazione degli estremi per la trattazione del ricorso in pubblica udienza e, in particolare, della particolare rilevanza della questione di diritto coinvolta, nella discrezionalità del collegio giudicante e non del presidente della sezione (Cass.n. 5533/17 ordinanza), altrettanto indubbio è che il collegio giudicante ben può escludere, nell'esercizio di tale valutazione discrezionale, la ricorrenza dei presupposti della trattazione in pubblica udienza “in ragione del carattere consolidato dei principi di diritto da applicare al caso di specie” (Cass.SSUU n. 14437/18, ordinanza), ed allorquando non si verta di “decisioni aventi rilevanza nomofilattica, idonee a rivestire efficacia di precedente, orientando, con motivazione avente anche funzione extra processuale, il successivo percorso della giurisprudenza” (Cass. n. 19115/17); il che è appunto quanto accade, come apparirà evidente, nel caso in esame”*[\[5\]](#).

Va certamente notato che tale orientamento restringe sensibilmente le ipotesi di definizione dei giudizi di Cassazione mediante discussione pubblica che, a norma dell'articolo 375, comma 1, c.p.c., è riservato solo alle questioni di diritto di particolare rilevanza e ai casi di revocazione di sentenze per contrarietà alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo.

Dall'orientamento della Corte pare intendere che neppure le questioni nuove o parzialmente nuove saranno decise in pubblica udienza, con la conseguenza che il giudizio di legittimità tenderà a divenire sempre più un processo di controllo di legittimità delle precedenti decisioni di merito meramente cartolare e a contraddittorio scritto.

[\[1\]](#) Ai sensi dell'articolo 36-*bis*, D.P.R. 600/1973.

[\[2\]](#) Prevista dall'articolo 6, commi da 13 a 19, L. 388/2000.

[\[3\]](#) Disciplinato dall'articolo 7, D.Lgs. 387/2003 e dal D.M. 19 febbraio 2007 (Gazzetta Ufficiale n. 45 del 23 febbraio 2007).



[\[4\]](#) Con l'articolo 19, D.M. 5 luglio 2012 (Gazzetta Ufficiale n. 159 del 19 luglio 2012, S.O. n. 143).

[\[5\]](#) Si vedano anche le ordinanze della Cassazione n. 33766/2022 e n. 33811/2022.

Si segnala che l'articolo è tratto da “[Accertamento e contenzioso](#)”.

CASI OPERATIVI

Accesso al CPB per soci di STPdi **Euroconference Centro Studi Tributari****SCOPRI LA SOLUZIONE EDITORIALE DI FISCOPRATICO!****CASI d'USO AI di EUROCONFERENCEinPRATICA****02 dicembre alle 11.00 - partecipa al webinar gratuito >>**

Tre professionisti con partita Iva individuale e membri di un'associazione tra professionisti hanno prodotto sino al 2023 quasi la totalità del proprio reddito tramite l'associazione professionale (quadro H del Modello Redditi PF): uno dei 3 ha fatturato con la propria partita Iva individuale solo pochi incarichi che esulavano dall'attività dell'associazione tra professionisti, mentre gli altri 2 nel 2023 non hanno fatturato con la partita Iva individuale e negli anni precedenti l'importo fatturato con la partita Iva individuale è sempre stato irrisorio rispetto al reddito percepito tramite l'associazione tra professionisti.

Nel 2024 i tre professionisti sottoscrivono una quota di capitale in una STP nella quale sono soci già da tempo altri 2 professionisti che negli anni pregressi ed anche nel 2023 hanno sempre fatturato le loro prestazioni alla STP.

Dal 2024 la STP si compone di 5 soci professionisti che fattureranno le proprie prestazioni alla STP.

I 3 professionisti che nel 2024 hanno acquisito le quote di capitale nella STP e procederanno a fatturare le loro prestazioni nei confronti della società, analogamente a quanto faranno gli altri 2 soci e come questi hanno già fatto nel passato, possono aderire al CPB anche se nel 2023 hanno avuto un fatturato pari a zero o di poche migliaia di euro?

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

**FiscoPratico**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Come concorrono al reddito gli immobili patrimonio

di **Laura Mazzola**

Convegno di aggiornamento

La derivazione nel reddito d'impresa: semplice e rafforzata

Scopri di più

Le disposizioni normative relative al reddito d'impresa suddividono gli immobili in **tre categorie**:

- gli **immobili strumentali**;
- gli **immobili merce**;
- gli **immobili patrimonio**.

La prima categoria, ossia gli **immobili strumentali**, **concorrono alla formazione del reddito d'impresa in base alle risultanze contabili** e possono essere, a loro volta, suddivisi in:

- **immobili strumentali per natura**, classificati nelle categorie catastali A/10, B, C, D ed E e che mantengono la strumentalità, nonostante la modalità di utilizzo;
- **immobili strumentali per destinazione**, utilizzati direttamente ed esclusivamente per l'attività d'impresa, a prescindere dalla categoria catastale di appartenenza.

La seconda categoria, ossia gli **immobili merce**, costituiscono l'oggetto dell'attività d'impresa e **concorrono alla formazione del reddito d'impresa quali rimanenze finali**, in base alle disposizioni di cui agli [articoli 92 e 93, Tuir](#).

Infine, la terza categoria, ossia gli **immobili patrimonio**, possono essere individuati per **esclusione rispetto alle due categorie precedenti**.

Ne discende che, rientrano in questa ultima categoria, gli **immobili di natura abitativa**, e quindi non strumentali per natura, non utilizzati direttamente per lo svolgimento dell'attività d'impresa e **non rientranti nell'oggetto proprio dell'attività dell'impresa** stessa.

Ai fini della determinazione del reddito, per gli **immobili patrimonio siti nel territorio dello Stato** occorre applicare l'[articolo 90, Tuir](#), il quale, schematizzando, distingue le seguenti casistiche:

- gli **immobili non locati**;

- gli **immobili locati**;
- gli **immobili di interesse storico e artistico non locati**;
- gli **immobili di interesse storico e artistico locati**.

Per gli **immobili non locati** occorre applicare l'[articolo 37, Tuir](#), il quale prevede che, per la determinazione del reddito d'impresa, deve confluire la **rendita catastale dell'immobile rivalutata del 5% e successivamente maggiorata di un terzo**, a norma dell'[articolo 41, Tuir](#).

Per gli **immobili locati**, concorre alla formazione del reddito d'impresa, come indicato dall'[articolo 90, comma 1, Tuir](#), l'**importo maggiore che emerge dal confronto tra canone di locazione da contratto, ridotto di un importo massimo del 15% in presenza di spese di manutenzione ordinaria, e la rendita catastale rivalutata del 5 %**.

L'Amministrazione finanziaria, con la **circolare n. 57/E/1998**, ha fornito una elencazione degli **interventi che devono essere tenuti in considerazione**, se effettivamente effettuati e documentati:

- sostituzione integrale o parziale di pavimenti e **relative opere di finitura e conservazione**;
- riparazione di impianti per **servizi accessori**;
- rivestimenti e tinteggiature di prospetti esterni **senza modifiche dei preesistenti**;
- rifacimento di **intonaci interni** e tinteggiatura;
- rifacimento di pavimentazione esterne e manti di copertura senza modifiche di materiali;
- **sostituzione di tegole** e altri parti accessorie deteriorate per smaltimento delle acque;
- **rinnovo delle impermeabilizzazioni**;
- riparazioni di **balconi, terrazze** e relative pavimentazioni;
- riparazione di recinzioni;
- sostituzione di elementi di **impianti tecnologici**;
- sostituzione di **infissi esterni e serramenti o persiane** con serrande, senza modifica della tipologia di infisso.

Se gli **immobili sono locati a canone concordato**, occorre considerare l'**importo maggiore che emerge dal confronto tra il canone di locazione da contratto, ridotto di un importo massimo del 15%, in presenza di spese di manutenzione ordinaria, ulteriormente ridotto del 30%, e la rendita catastale rivalutata del 5%**.

Per gli **immobili di interesse storico e artistico non locati**, ubicati all'interno del territorio dello Stato, occorre **ridurre la rendita catastale, dapprima rivalutata del 50%, del 50%**.

Per gli **immobili di interesse storico e artistico locati**, concorre alla formazione del reddito d'impresa, come indicato dall'[articolo 90, comma 1, Tuir](#), l'**importo maggiore che emerge dal confronto tra il canone di locazione da contratto, ridotto del 35%, e la rendita catastale rivalutata ridotta del 50%** (come indicato dalla [risoluzione n. 114/E/2012](#)).



Per gli **immobili di interesse storico e artistico locati a canone concordato**, concorre alla formazione del reddito d'impresa l'**importo maggiore che emerge dal confronto tra il canone di locazione da contratto, ridotto del 35% e successivamente ulteriormente ridotto del 30%, e la rendita catastale rivalutata ridotta del 50%** (come indicato dalla [risoluzione n. 114/E/2012](#)).

Le cause di decadenza dal concordato richiedono un necessario coordinamento processuale

di Luciano Sorgato

Seminario di specializzazione

Riapertura del concordato preventivo e sanatoria anni pregressi

Novità e chiarimenti

Scopri di più

Come anche rappresentato nella [circolare 18/E/2024](#), l'articolo 22, decreto CPB, prevede che, al verificarsi di talune fattispecie, ritenute potenzialmente sintomatiche di comportamenti scarsamente affidabili, il **contribuente decada dal concordato preventivo biennale**, precludendo al medesimo di produrne gli effetti per entrambi i periodi d'imposta.

Tra le **cause di decadenza** si ritiene di selezionarne 2, che non appaiono essere del tutto temporalmente coordinate con la perdita degli effetti dell'istituto:

- l'esistenza di **attività non dichiarate** o l'inesistenza o l'indeducibilità di passività dichiarate per un **importo superiore al 30% dei ricavi dichiarati**;
- violazioni constatate che **integrano le fattispecie** di cui al D.Lgs. 74/2000 (reati tributari) relativamente ai periodi d'imposta oggetto del concordato.

Preliminarmente si sottolinea come all'Amministrazione finanziaria, in ordine ai poteri della verifica, venga precluso il **solo ricorso alle presunzioni semplici**, rimanendo per il resto integre le **ordinarie facoltà di accertamento** nei confronti dei contribuenti tenuti all'obbligo delle scritture contabili. Le presunzioni, come noto, si risolvono in **giudizi inferenziali** tra **fatti noti e fatti indotti** e non ricalcano le **prerogative dei giudizi interpretativi** sulle norme di legge che presidiano – attraverso la previsione di **principi generali** (inerenza, certezza, oggettiva determinazione, competenza, cassa) – la **determinazione del reddito d'impresa** o del lavoro autonomo. L'interpretazione di tali presupposti di governo dei redditi concordatari si presta, al pari di ogni scrutinio esegetico, a giudizi di scienza e di merito, che **possono divergere sul piano dell'esito**. Peraltro, l'ermeneutica di un diritto così specialistico come il **diritto tributario**, richiede la ricerca di una tenuta a sistema che procuri coesione a livello d'intersezione delle norme, necessario, in primis, ad evitare **forme distorsive di doppia imposizione** ed anche di ammanchi impositivi. Si pensi, ancora, ai **rapporti sostitutivi con gli ordinari redditi perduti**, che l'[articolo 6, comma 2, Tuir](#), disciplina e che richiedono la necessità di correlare l'indennizzo al paradigma del lucro cessante, con **esonero di effetti fiscali** per il **c.d. danno emergente o all'inerenza che**, sul piano di una configurazione concettuale teorica, potrebbe oggi dirsi delineata con **sufficiente chiarezza**, ma che intercalata nei singoli contesti e

specifiche dinamiche imprenditoriali, stenta talora a **riassumere un preciso nesso causale** con il reddito di riferimento. Per il giudice di Cassazione (sentenza n. 6114/2024): *“In tema di imposte sui redditi delle società, il principio dell’inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito (e non dall’art. 109, comma 5, TUIR, riguardante il diverso principio della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili) ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all’esercizio dell’attività imprenditoriale, escludendo quelli che si raccordano con una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta), in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico e non assumendo rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull’inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo”*. Nonostante, però, la Cassazione, sin dalla sentenza n. 450/2018, abbia ritenuto che **l’inerenza deve essere intesa alla sola stregua di un giudizio meramente qualitativo**, di relazione solo funzionale tra il **costo sostenuto e l’attività d’impresa**, con esclusione di ogni scrutinio utilitaristico – quantitativo, anche di recente (ordinanza n. 12511/2024) ha ritenuto **assumere rilievo** anche un **giudizio di congruità** ed antieconomicità della spesa, inteso come **proporzionalità tra il quantum corrisposto ed il vantaggio conseguito**, tornando ad intersecare con il **giudizio qualitativo**, l’incongruità e l’antieconomicità della spesa, alla **stregua di indici sintomatici** della carenza di inerenza, sia pure con l’ambigua precisazione che **tali presupposti non s’identificano in essa**.

Anche in ordine alla competenza che l’Agenzia delle entrate ritiene di **dover coordinare con l’articolo 1510 cod. civ.**, in ordine all’adempimento della consegna per le **cessioni di beni e alle regole giuridiche dell’appalto** in ordine all’ultimazione dei servizi, non sempre è agevole identificare, con unicità oggettiva di scrutinio temporale, la rilevanza dei **relativi effetti fiscali**. In senso più generale nell’interpretazione delle norme tributarie, concorrono **componenti valutative di tipo soggettivo** che agevolmente possono **portare a conclusioni diverse**.

Proprio in raccordo con tale presumibile mancanza di unicità di scrutini di diritto e di merito sull’operatività delle regole fiscali, appare necessario chiedersi **in ordine per il momento alla prima causa di decadenza sopra indicata** (l’esistenza di attività non dichiarate o l’inesistenza o l’indeducibilità di passività dichiarate per un importo superiore al 30% dei ricavi dichiarati), quando essa può dirsi sopravvenuta. In altri termini, in caso di contrasto sulla portata della norma tra contribuente e Finanza, si deve **ritenere prevalente il giudizio dei verificatori** e, quindi, la **rappresentazione dell’illecito** nei documenti istruttori redatti da questi ultimi, secondo il loro unilaterale intendimento valutativo? Oppure, in caso di impugnazione rituale, del **correlato atto impositivo** da parte del contribuente **all’esito conclusivo del contenzioso tributario**? Sebbene entrambe le **opzioni appaiono poco coerenti** con la necessità da una parte di interdire un potere di decadenza unilaterale incentrato su soli giudizi della Finanza e dall’altra con la necessaria stabilità dell’istituto che potrebbe **apparire poco consona** lasciare sospeso per l’intera durata del contenzioso tributario, tra le due soluzioni si deve ritenere che **verrebbe senz’altro a vertere in una condizione di piena antitesi alla democrazia dell’istituto**, assumere che i verificatori possano unilateralmente **ergersi ad arbitri** della conservazione o della decadenza del concordato. L’acclarata decadenza del concordato non potrà, quindi, che venire concretizzata attraverso la **notifica di un apposto atto di decadenza** dell’istituto con diritto d’impugnazione da parte del contribuente di fronte agli organi del contenzioso

tributario (ricongiungibile all'atto di revoca e con la necessaria sospensione degli effetti del concordato).

Ma anche in ordine all'altra descritta fattispecie di decadenza dal concordato (violazioni constatate che integrano le fattispecie di cui al D.Lgs. 74/2000 (reati tributari) relativamente ai periodi d'imposta oggetto del concordato) la formula legislativa usata **propone la medesima ambiguità**, dal momento che la **"constatazione"** riassume il solo significato di **ritenere esistente** la forma di offesa del bene giuridicamente protetto, secondo le regole che non **ricalcano certo la definitività della configurazione criminosa**, la quale può aversi solo con il filtro garantisco del processo.

Se si raccorda l'esempio al delitto di cui all'[articolo 3, D.Lgs. 74/2000](#), come revisionato dal D.Lgs. 158/2015 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) essa poggia su una condotta bifasica: 1) **l'utilizzo di mezzi fraudolenti** idonei ad ostacolare l'accertamento del falso contabile;

2) l'indicazione in dichiarazione di **elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo**, ovvero di elementi passivi fittizi, da cui deve conseguire il superamento delle soglie di punibilità.

La prima fase può ricongiungersi **a 3 modalità alternative di condotta**. Il contribuente può realizzare il delitto:

- compiendo **operazioni simulate** oggettivamente o soggettivamente oppure;
- **utilizzando documenti falsi** o ancora;
- ponendo in essere **altri mezzi fraudolenti** idonei ad **ostruire l'accertamento** o in ogni caso indurre in errore l'Amministrazione Finanziaria.

Trattasi, quindi, di **condotte innescate dal dolo specifico**, che richiedono una **multipla verifica di fattori** che non può ritenersi incentrata sul solo organo inquirente, senza il filtro garantistico di un'Autorità giudiziaria, per cui vengono a riproporsi le **analoghe ambiguità temporali** già sopra rappresentate in **ordine all'accertamento tributario**.

Va ancora considerato che la **causa di decadenza** comporta il ripristino dell'ordinaria latitudine dei **poteri accertativi**, con la possibilità, per i verificatori, di **tornare ad avvalersi delle presunzioni semplici** e di corredare l'avviso di accertamento con **poteri istruttori altrimenti preclusi**. Sul piano processuale si pone, quindi, la necessità di un **coordinamento di rapporti contenziosi**, in quanto la verifica della decadenza degli effetti dell'istituto si pone come **condizione di pregiudizialità** per la legittimità dell'avviso di accertamento fondato su più ampi poteri istruttori, **altrimenti limitati in caso di concordato valido**.

Transfer pricing documentation: tra mappatura e conti economici dedicati

di Gian Luca Nieddu

Master di specializzazione

Workshop sul Transfer Pricing

Scopri di più

[Nel nostro ultimo contributo su queste pagine in materia di *transfer pricing*](#), ci siamo occupati di riepilogare gli elementi caratterizzanti le disposizioni in materia di **TP documentation e penalty protection**, per giungere a **condividere alcune considerazioni** di natura operativa e mettere così in luce la **portata strategica** che un progetto sui **prezzi di trasferimento può avere**.

Ora, guardando oltre la scadenza del prossimo 31.10.2024 per le **società residenti in Italia** e le stabili organizzazioni nel nostro Paese di entità estere, aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare, è sicuramente opportuno considerare anche le entità che decideranno di avvalersi del **termine esteso di 90 giorni per completare la documentazione** finalizzata all'ottenimento della **penalty protection** (ed effettuare così una comunicazione tardiva del possesso del set documentale), così come coloro che **non hanno l'esercizio coincidente con l'anno solare** e, dunque, vedono nei prossimi mesi **compiersi i giorni per l'invio della propria dichiarazione** dei redditi nei termini ordinari.

Si desidera, allora, fare qualche ulteriore riflessione, avente ad oggetto la **raccolta delle informazioni rilevanti**, la mappatura delle transazioni infragruppo, la loro **eventuale aggregazione per categorie omogenee** e la necessità di procedere alla predisposizione di conti economici dedicati (anche detti segregati o segmentati), allo scopo di **addivenire al calcolo della marginalità** derivante dalle specifiche transazioni infragruppo in cui l'impresa associata è stata coinvolta, che può altresì richiedere – a seconda dei modelli di business – la **separazione dai risultati ottenuti dai business** condotti con soggetti terzi.

In primo luogo, si vuole allora ricordare come **l'analisi sui prezzi di trasferimento** trovi la sua ragion d'essere – ancora prima che nel regime premiale – in una **necessaria gestione proattiva dei rapporti infragruppo**, inserita in una visione strategica **sull'intera catena del valore** (value chain management) con **benefici sia operativi che di risk management**.

Ne consegue, quindi, l'opportunità di programmare, sin dalle prime battute, un **efficace processo di raccolta** delle informazioni e della documentazione di supporto ai prezzi di trasferimento, **tra cui sicuramente rientrano:**

- **bilanci di esercizio** delle consociate e relazioni accompagnatorie;
- copia dei contratti intercompany;
- **organigramma di gruppo**;
- organigrammi aziendali delle singole entità;
- report riguardanti l'andamento dei mercati e dei settori in cui il gruppo è attivo;
- informazioni concernenti le fonti di finanziamento del gruppo.

Per essere efficaci, le attività di **raccolta, sistematizzazione e condivisione**, di tutte queste informazioni richiedono **risorse dedicate** (e chiaramente identificate) 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).

Unitamente alle diverse tipologie di informazioni appena sopra menzionate, al fine di procedere ad una **corretta 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 compiere la 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**;
 - **operazioni di riorganizzazione** della catena del valore.

L'attività di mappatura delle operazioni intercompany deve essere condotta 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** ed i **beni strumentali** (*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 D.M 14.5.2018 ("**Aggregazione delle operazioni**"), 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 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**.

Una volta terminato il 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 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;
- individuare la compresenza di altre eventuali fattispecie di fiscalità internazionale quali, ad esempio, aspetti di CFC, **costi black list**, esterovestizione, stabile organizzazione (i.e., occulta) e ritenute alla fonte, che potrebbero avere una criticità ben maggiore rispetto ai prezzi di trasferimento.

Una volta che saranno state così mappate **le singole (famiglie di) 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 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 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;
- identificazione del margine complessivo della transazione nel caso di applicazione del **Transactional Profit Split Method**.

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 **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**.

Emerge, dunque, come la riuscita di 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** (oggi sempre più accessibili grazie anche ai sistemi di videoconferenza ai quali ci si è in fretta abituati) e magari 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**.

Alla fine del processo, si potrà, dunque, **giungere alla predisposizione** – ove necessario ai fini dell'analisi – di appositi **conti economici segmentati** in relazione alle specifiche (categorie di) transazioni infragruppo: essi daranno modo di individuare i **livelli di marginalità** (lorda e netta) derivanti dai flussi intercompany, di **comprenderne meglio le cause** che li hanno influenzati, anche in **rapporto al resto del business aziendale**. A quel punto, sarà possibile procedere al confronto con i dati ottenuti dalle analisi economiche svolte (incluse le **benchmark analyses** tramite banca dati) e concludere se i prezzi di trasferimento applicati possono considerarsi **conformi al principio di libera concorrenza**.

Abbiamo dato inizio a questo contributo mettendo in evidenza come **mappatura delle operazioni** intercompany, aggregazione in categorie omogenee, **predisposizione di analisi di marginalità** dedicate (attraverso conti economici segregati) **siano lavoro imprescindibile** di coloro che decideranno di avvalersi del termine tardivo di **novanta giorni e di coloro che**, nei prossimi mesi, **giungeranno alla scadenza ordinaria** per l'invio del modello Redditi e saranno, quindi, chiamati a completare la **TP documentation** e le **analisi che di essa fanno parte**.

Tuttavia, le riflessioni fin qui fatte sono sicuramente utili – anzi, dovremmo dire *decisive* – anche per un'altra categoria di soggetti: si tratta degli stessi *solari* che vedranno la chiusura dell'esercizio **in corso al prossimo 31.12.2024**.

Infatti, per poter correttamente verificare la conformità al principio di libera concorrenza dei prezzi di trasferimento applicati **da inizio anno ad oggi** piuttosto che la necessità (eventuale) di dover procedere all'effettuazione di aggiustamenti di fine anno (*year-end adjustments*), essi dovranno cimentarsi nella redazione di **simulazioni** in grado di proiettare **su base annuale** i dati parziali registrati fino a questo momento.

Non solo, essi dovranno compiere uno **sforzo ulteriore**: ovvero, saranno chiamati a **verificare l'attualità e la correttezza delle transfer pricing policies** disegnate al termine dell'esercizio precedente ed implementate durante l'anno in corso, alla luce della sostanza (economica, finanziaria, aziendale, legale, strategica, di business) effettiva che ha caratterizzato le **transazioni infragruppo** poste in essere e l'agire delle consociate coinvolte nei flussi intercompany.

Per fare ciò, gli uffici coinvolti saranno sicuramente aiutati, **non solo da una attenta ricognizione del modello di business** e dalla raccolta di evidenze concrete e aggiornate (e.g., fatture, bollette doganali, contratti, emails), ma anche da **affidabili analisi di prezzi e margini** (non solo intercompany, ma anche con terzi) che richiederanno un apposito contributo da parte del **controllo di gestione**: infatti, una tale analisi *numerica* non rappresenta altro che il **punto di sintesi dell'intera strategia del gruppo**, che si declina attraverso le **sue singole filiali anno dopo anno** e da essa poi riparte per raggiungere nuovi obiettivi, in **continua evoluzione**.

In conclusione, quindi, appare in tutta chiarezza come un lavoro di **transfer pricing documentation** – che all'inizio può mirare a conseguire la sola penalty protection – possa (forse si dovrebbe dire *debba*) divenire un vero e proprio progetto di **operational modeling**, in grado di dare un **contributo fattivo e costante allo sviluppo ed alla implementazione delle strategie di business di un gruppo multinazionale**.

Obbligo di dichiarare gli acquisti da fornitori black list nel quadro RF

di **Alberto Fontana** – Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Vicenza

Convegno di aggiornamento

Sanzioni, ravvedimento e riscossione: novità e criticità della riforma

Scopri di più

Siamo prossimi al termine per l'invio del **Modello Redditi 2024**, relativo all'anno d'imposta 2023, **la cui scadenza è prevista per il prossimo 31.10.2024**, a seguito della proroga introdotta dall'[articolo 38, comma 1, D.Lgs. 13/2024](#); tra le novità del modello dichiarativo, compare il **monitoraggio delle operazioni** intercorse con i fornitori domiciliati in **Paesi non cooperativi**.

Quest'anno, pertanto, risulterà necessario, prima di inviare il modello dichiarativo, verificare se il soggetto dichiarante ha **effettuato transazioni**, nel corso del 2023, con **Paesi indicati nella "Lista UE delle giurisdizioni non cooperative ai fini fiscali"**, in quanto queste **dovranno essere segnalate**, per la prima volta, nel quadro RF del **Modello Redditi SC2024**.

Tuttavia, per i soggetti che, nel 2023 hanno posto in essere **operazioni straordinarie**, avendo un differente termine di presentazione della dichiarazione fiscale, individuato entro il **termine di 9 mesi dalla data** in cui si perfezionano gli **effetti giuridici dell'operazione straordinaria** ([articolo 5](#) e [articolo 5-bis, D.P.R. 322/1998](#)), sarà già il **Modello Redditi SC 2023**, che accoglierà tali novità.

L'[articolo 1, comma 84, L. 197/2022](#) (Legge di bilancio 2023), ha **reintrodotto dei limiti di deducibilità** relativamente ai **costi sostenuti per operazioni nei confronti di imprese o professionisti** residenti inseriti nella c.d. **"Black List" fiscale**. Equivalenti limiti, infatti, erano già stati introdotti al D.Lgs 147/2015, con le modifiche apportate all'[articolo 110, Tuir](#), commi da 10 a 12-bis, poi successivamente **soppresse dalla L. 208/2015**.

La legge di Bilancio 2023 ha, poi, di fatto, **riprodotto la precedente formulazione**, aggiungendo i commi 9-bis, 9-ter, 9-quater e 9-quinques nell'[articolo 110, Tuir](#).

In particolare, il comma 9-bis, dell'[articolo 110, Tuir](#), **consente la deduzione**, nei limiti del valore normale determinato, ai sensi dell'[articolo 9, Tuir](#), delle **spese e degli altri componenti negativi** derivanti da operazioni, che hanno avuto concreta esecuzione, intercorse con **imprese localizzate in Paesi** o territori non cooperativi ai fini fiscali.

Mentre il comma 9-quinquies, dell'[articolo 110, Tuir](#), estende **tale previsione di deducibilità**, anche in riferimento alle **prestazioni di servizi rese** da professionisti domiciliati in tali Paesi.

A tal riguardo, si ricorda che il **valore normale**, ex [articolo 9, Tuir](#), è il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato, in condizioni di libero mercato e al medesimo stadio di commercializzazione, per i **beni e servizi della stessa specie**, facendo riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi, e, in mancanza, alle **mercuriali e ai listini delle camere di commercio** e alle **tariffe professionali**, tenendo conto degli sconti d'uso.

In caso di superamento del valore normale, l'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento, deve **notificare all'interessato un apposito avviso**, con il quale, nel **termine di 90 giorni**, è concesso al medesimo la possibilità di **fornire la prova che le operazioni si sono concretamente realizzate** e sono caratterizzate da un effettivo interesse economico. Infatti, al ricorrere di tali **due condizioni (concreta esecuzione ed effettivo interesse economico)** **non è più applicabile il limite di deducibilità** delle componenti negative di reddito derivanti da operazioni intercorse con i Paesi inseriti nella "Black List", come indicato al comma 9-ter, dell'[articolo 110, Tuir](#).

Questo effettivo interesse economico dell'operazione sottostante, come indicato nella [circolare n. 51/E/2010](#) e nella [risoluzione n. 46/E/2004](#), sussisterebbe, **non solo quando il prezzo è più basso** di quello ottenibile da altre controparti, ma anche in tutte le occasioni in cui la scelta del **fornitore estero è stata dettata da ragioni intrinseche** come la **modalità, la puntualità e la tempistica della consegna**, la **qualità dei prodotti e dei servizi**, l'esistenza di vincoli contrattuali, oppure **l'impossibilità di acquisire lo stesso prodotto da altri fornitori**. A tal proposito, è intervenuta anche la Corte di cassazione, con sentenza n. 10749/2013, stabilendo che l'effettivo interesse economico può derivare, oltre che dai prezzi competitivi della merce, anche dalla **puntualità e dalla serietà del fornitore**.

Inoltre, tale limite di deducibilità, non opera per le operazioni di acquisto realizzate con un fornitore domiciliato nello Stato non cooperativo, qualora esso sia una **società controllata**, a cui si applica la norma Cfc di cui all'[articolo 167, Tuir](#).

La finalità di tale normativa **è quella di monitorare** queste transazioni per consentire all'Agenzia delle entrate di svolgere indagini per **contrastare l'utilizzo di strutture domiciliate** in tali Paesi in ottemperanza alle linee guida comunitarie.

Ecco che, pertanto, il nuovo obbligo prevede, per le imprese interessate, di indicare **separatamente tali costi nella dichiarazione dei redditi** sia tra le **variazioni in aumento** (rigo RF31 codice "70") e sia tra le **variazioni in diminuzione** (rigo RF55 codice "92" e "93").

Quindi, nel rigo RF31 codice "70", si indicano le **spese e gli altri componenti negativi**, per competenza temporale, derivanti da tali operazioni effettivamente realizzate, facendo una **variazione in aumento**, neutralizzata da una **variazione in diminuzione** nel rigo RF55 con

codice “92” qualora il costo sostenuto **non ecceda il valore normale**, in quanto tale costo sarebbe **deducibile senza la prova dell’effettivo interesse economico**. Oppure si effettuerà una **variazione in diminuzione** sempre nel rigo RF55 con codice “93” se il costo eccede il valore normale, redendo di fatto **deducibile l’eccedenza**, a fronte della prova dell’effettivo interesse economico.

In termini pratici, si ipotizzi che una **società abbia acquistato**, nel 2023, beni da un'impresa figiana per un importo pari a 30.000 euro. Le condizioni di mercato ex [articolo 9, Tuir](#), indicano un **valore normale stimato in 35.000 euro**.

La dichiarazione andrebbe compilata in questo modo:

RF31	Altre variazioni in aumento	1	2	3	4	5	6	55	,00			
		70	30.000	,00		,00				,00		
		7	8	,00	9	10	,00			11	12	,00
		13	14	,00	15	16	,00			17	18	,00
		19	20	,00	21	22	,00			23	24	,00
		25	26	,00	27	28	,00			29	30	,00
		31	32	,00	33	34	,00			35	36	,00
		37	38	,00	39	40	,00			41	42	,00
		43	44	,00	45	46	,00			47	48	,00
49	50	,00	51	52	,00	53	54	,00				
RF55	Altre variazioni in diminuzione	1	2	3	4	5	6	55	,00			
		92	30.000	,00		,00				,00		
		7	8	,00	9	10	,00			11	12	,00
		13	14	,00	15	16	,00			17	18	,00
		19	20	,00	21	22	,00			23	24	,00
		25	26	,00	27	28	,00			29	30	,00
		31	32	,00	33	34	,00			35	36	,00
		37	38	,00	39	40	,00			41	42	,00
		43	44	,00	45	46	,00			47	48	,00
49	50	,00	51	52	,00	53	54	,00				

Si ipotizzi, invece, che una **società abbia acquistato**, nel 2023, **beni da un'impresa figiana** per un importo pari a 40.000 euro, ma le condizioni di mercato ex [articolo 9, Tuir](#), indicano un **valore normale stimato**, più basso, di 35.000 euro, e che per questa eccedenza di 5.000 euro, sia stata data **prova dell'effettivo interesse economico**.

RF31 Altre variazioni in aumento	1	70	2	40.000	,00	3	4	,00	5	6	,00		
	7		8		,00	9	10	,00	11	12	,00		
	13		14		,00	15	16	,00	17	18	,00		
	19		20		,00	21	22	,00	23	24	,00		
	25		26		,00	27	28	,00	29	30	,00		
	31		32		,00	33	34	,00	35	36	,00		
	37		38		,00	39	40	,00	41	42	,00		
	43		44		,00	45	46	,00	47	48	,00		
	49		50		,00	51	52	,00	53	54	,00		
												55	,00
RF55 Altre variazioni in diminuzione	1	93	2	40.000	,00	3	4	,00	5	6	,00		
	7		8		,00	9	10	,00	11	12	,00		
	13		14		,00	15	16	,00	17	18	,00		
	19		20		,00	21	22	,00	23	24	,00		
	25		26		,00	27	28	,00	29	30	,00		
	31		32		,00	33	34	,00	35	36	,00		
	37		38		,00	39	40	,00	41	42	,00		
	43		44		,00	45	46	,00	47	48	,00		
	49		50		,00	51	52	,00	53	54	,00		
												55	,00

Si precisa che l'omessa o incompleta indicazione delle spese in questione, comporta l'applicazione della sanzione amministrativa, ex [articolo 8, comma 3-bis, D.Lgs. 471/1997](#), con gli importi in vigore per le violazioni commesse dall'1.9.2024, pari al 10% delle spese sostenute, a partire da un **minimo di euro 500 ed un massimo di euro 30.000**.

Per concludere, urge un richiamo alla **lista mobile dei paesi interessati alla nuova normativa**, dal momento che è stata modificata 2 volte nel corso del 2023, con le conclusioni del Consiglio dell'Unione europea. Di fatto, sono venute a crearsi 3 liste: la prima dall'1.1.2023-20.2.2023, la seconda dal 21.2.2023-22.10.2023 e la terza dal 23.10.2023-31.12.2023. Questi aggiornamenti hanno posto il problema di determinare a partire da quale data le operazioni nei confronti di questi Paesi **debbero essere assoggettate alle limitazioni descritte**. In merito a questo, l'Associazione Assonime (circolare n. 19/2023) ha indicato che la decorrenza della modifica risiede nel **momento della pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale** dell'UE delle conclusioni del Consiglio dell'UE e non al **momento di adozione delle conclusioni stesse**, escludendo che gli aggiornamenti periodici possano comportare un effetto retroattivo sulle operazioni precedentemente effettuate. A corredo di questo, la Corte di cassazione, con sentenza n. 2960/2024, ha stabilito (con riferimento alla precedente norma sui costi blacklist) che **rileva solo la residenza del fornitore "diretto"**, senza,



dunque, la **necessità di dover indagare** ove è stabilita la società controllante.

Ad esempio, l'introduzione nella lista della Russia ha **effetto dallo scorso 21.02.2023**, data di pubblicazione sulla G.U. dell'UE delle conclusioni del Consiglio dell'UE, escludendo così dal monitoraggio in dichiarazione delle **operazioni intervenute prima di tale data**.