



NEWS

# Euroconference

**Edizione di venerdì 15 Novembre 2024**

## **CASI OPERATIVI**

**Disciplina Iva della riparazione in garanzia**

di Euroconference Centro Studi Tributari

## **GUIDA AGLI ADEMPIMENTI**

**Guida al versamento dell'imposta sostitutiva del TFR**

di Mauro Muraca

## **DIRITTO SOCIETARIO**

**Le clausole che limitano il trasferimento di partecipazioni nelle s.r.l.**

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

## **FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

**I cinque fattori di comparabilità OCSE: centro dell'analisi di transfer pricing**

di Gian Luca Nieddu

## **FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

**Residenza fiscale delle persone fisiche: i primi chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate**

di Francesca Benini

## **BEST IN CLASS**

**Best in class 2024 – STUDIO SCIANDRA**

di Giacomo Goria

**CASI OPERATIVI**

---

***Disciplina Iva della riparazione in garanzia***di **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 >>**

Alcune tintorie lavorano tessuti di terzi, lavorazioni legate in generale alla stampa, al finissaggio o alla tintura dei tessuti. Terminata la lavorazione i tessuti sono restituiti al proprietario.

Può accadere che la lavorazione non sia realizzata a regola d'arte e in tale caso il tessuto potrebbe essere:

- a) danneggiato anche irreparabilmente oppure
- b) potrebbe essere oggetto di una nuova lavorazione.

Nel primo caso il proprietario dei tessuti potrebbe inviare un nuovo tessuto e chiederne di rifare la lavorazione.

In tutti questi casi il terzista realizza una nuova lavorazione che non viene addebitata al cliente.

Nel caso in cui si ritenesse che la nuova lavorazione è la conseguenza di un obbligo di garanzia ex articolo 1512, cod. civ., da segnalare entro 8 giorni dalla scoperta da parte del committente, come tale non dovrebbe essere soggetta a Iva in quanto già considerato nel prezzo della lavorazione originaria.

Allo stesso modo, l'eventuale onere sostenuto dal prestatore di servizi per risarcire il danno subito dal tessuto diventato eventualmente inutilizzabile ha natura risarcitoria e come tale escluso da Iva.

Quale è il comportamento corretto ai fini Iva per dette ri-lavorazioni?

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

I “casi operativi” sono esclusi dall’abbonamento Euroconference News e consultabili solo dagli abbonati di FiscoPratico.

**GUIDA AGLI ADEMPIMENTI**

---

***Guida al versamento dell'imposta sostitutiva del TFR***di **Mauro Muraca**

Convegno di aggiornamento

**Bilancio 2024 alla luce dei nuovi principi contabili**

Scopri di più

**Normativa**

Articolo 2120, cod. civ.

articolo 11, D.Lgs. 47/2000

articolo 13, D.Lgs. 471/1997

articolo 17, D.Lgs. 241/1997

**Prassi**

Circolare n. 78/E/2001

Circolare n. 50/E/2002

Circolare n. 70/E/2007

Risoluzione n. 87/E/2001

Entro il prossimo 16.12.2024, i datori di lavoro sono tenuti, in qualità di sostituto d'imposta, a versare **l'acconto dell'imposta sostitutiva del 17%** sui redditi ottenuti dalle rivalutazioni dei fondi per il Trattamento di Fine Rapporto (Tfr) maturate **nell'anno solare in corso (2024)**.

**Soggetti interessati**

Sono soggetti al versamento in rassegna **tutti i datori di lavoro, ad eccezione** di coloro che:

- **non sono considerati sostituti d'imposta** (es. i datori di lavoro di colf e badanti);
- **hanno iniziato la loro attività nel corso del 2024.**

### Modalità di determinazione acconto sostitutiva TFR

È possibile scegliere tra **due metodi per il calcolo dell'acconto** dell'imposta sostitutiva sul Tfr:

- il **metodo storico**, che corrisponde al **90% dell'imposta relativa all'anno precedente**, basato sulla rivalutazione accumulata nell'anno solare precedente (sul Tfr al 31.12.2023), indipendentemente dalle cessazioni avvenute nel 2024;
- il **metodo previsionale**, che ammonta al **90% dell'imposta sostitutiva calcolata sulla rivalutazione presumibile per il 2024**, tenendo conto delle cessazioni avvenute entro il prossimo 30.11.2024.



#### Nota bene

Indipendentemente dall'approccio scelto **per il versamento dell'acconto**, il calcolo del saldo dell'imposta sostitutiva avviene nel seguente modo:

- si considera come **punto di riferimento il 31.12.2024**;
- si applica **l'aliquota del 17%** sul valore delle rivalutazioni dei fondi Tfr relativi **allo stesso anno**.

L'importo risultante dall'imposta così calcolata dovrà essere **versato al netto dell'acconto già pagato**.

### Termini di versamento dell'imposta sostitutiva

Il pagamento dell'imposta sostitutiva sul Tfr è previsto in due soluzioni (anche in caso di cessazione del rapporto di lavoro in corso d'anno):

- la prima (a titolo di acconto) entro il 16.12. di ogni anno (16.12.2024), corrispondente **al 17%**:

- del **90% delle rivalutazioni accumulate nell'anno precedente (2023)** se calcolato con il **metodo storico**;
- del **90% delle rivalutazioni** accumulate nell'anno in cui l'acconto è dovuto (**2024**) se calcolato con il **metodo previsionale**;
- la seconda (a titolo di saldo) **entro il 16 febbraio** dell'anno successivo (17.2.2025).



#### Nota bene

L'imposta sostitutiva, quando si effettua una rivalutazione alla fine dell'anno, solitamente viene dedotta come una **riduzione del fondo Tfr**. Al contrario, se si verifica la cessazione del rapporto di lavoro, questa imposta dovrà essere **trattenuta dal Tfr rivalutato accumulato nel corso dell'anno in corso**.

#### Come determinare il Tfr

Conformemente all'[articolo 2120 cod. civ.](#), il Trattamento della fine rapporto (Tfr) viene calcolato sommando, per ogni anno di servizio, una **quota pari all'importo della retribuzione corrispondente all'anno**, divisa **per il coefficiente 13,5**, al netto del contributo aggiuntivo Ivs dello 0,50% dell'imponibile previdenziale dell'anno.



#### Nota bene

Tale quota è proporzionalmente **ridotta per le frazioni di anno**, considerando un mese completo per le frazioni di mese pari o superiori a 15 giorni.

Sempre in base all'[articolo 2120 cod. civ.](#), è obbligatorio **rivalutare il fondo Tfr accantonato al 31.12 dell'anno precedente** (escludendo quindi la quota accumulata nell'anno), utilizzando un coefficiente composto da:

- un **tasso fisso pari all'1, 50%**;
- un **tasso variabile determinato al 75% dell'incremento dell'indice dei prezzi al consumo delle famiglie di operai e impiegati** certificato dall'Istat rispetto al mese di

dicembre dell'anno precedente (chiamato tasso di inflazione).



#### **Nota bene**

Con la [circolare n. 78/E/2001](#) sono state fornite le seguenti precisazioni:

- la rivalutazione del Trattamento di fine rapporto (Tfr) accantonato deve avvenire **alla fine di ogni anno o alla data di cessazione del rapporto di lavoro**, e deve essere considerata come un incremento del fondo Tfr;
- il **tasso fisso dell'1,50% deve essere distribuito in dodicesimi**;
- il tasso di acquisto di riferimento è quello registrato nel **mese di cessazione del rapporto di lavoro** rispetto a dicembre del mese precedente;
- le frazioni di mese pari o **superiori a 15 giorni** devono essere conteggiate come un mese intero.

La rivalutazione del Tfr coinvolge sia il Tfr rimasto in possesso del datore di lavoro che quello versato nel **Fondo di Tesoreria gestito dall'Inps** (nel caso di **aziende con almeno 50 dipendenti**).

Nella situazione appena descritta, il datore di lavoro deve regolarizzare l'importo versato, assegnandolo alla posizione di ciascun dipendente nel sistema UniEmens, compensando il credito accumulato con l'obbligo contributivo ([Circolare n. 70/E/2007](#)).

È importante notare che la rivalutazione non riguarda il Tfr destinato alla previdenza complementare e le quote di TFR che vengono erogate mensilmente attraverso **la busta paga fino al 30.6.2018** (conosciute come QUIR).

#### **Caso particolare: soggetti che non rivestono la qualifica di sostituti d'imposta**

Nel caso in cui il Trattamento di fine rapporto (Tfr) sia erogato da **soggetti che non sono considerati sostituti d'imposta** (es. datori di lavoro di collaboratori familiari quali colf e badanti), l'imposta sostitutiva sulle rivalutazioni complessivamente si accumula per l'intero Tfr ricevuto e deve essere gestito in questo modo:

- il percettore del Tfr stesso (es. il collaboratore familiare) deve **calcolare e liquidare**

**questa imposta al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi** relativa all'anno in cui riceve il Tfr (nella sezione RM del modello Redditi PF).

RIVALUTAZIONI SUL TFR MATURATO DAL 1/1/2001	
Importo rivalutazioni	Imposta sostitutiva 17%
38 Acconto da versare 38 _____,00	39 _____,00 40 _____,00

- l'imposta deve poi essere **versata nei termini previsti per il saldo delle imposte relative alla stessa dichiarazione**, utilizzando il modello F24 con il codice tributo 1714, come indicato nella [risoluzione n. 87/E/2001](#).

Questo stesso processo si applica anche nel caso di **percezione di un'anticipazione del Tfr**.



#### **Nota bene**

È importante sottolineare che i **lavoratori che aderiscono a una forma pensionistica complementare non sono tenuti al pagamento dell'imposta sostitutiva**. Questo perché il lavoratore non dispone di un Tfr, in quanto è stato **destinato a un fondo pensione**.

#### **Modalità di calcolo dell'acconto dell'imposta sostitutiva: il metodo storico**

Il metodo storico implica il pagamento di un acconto dell'imposta sostitutiva, calcolato sul 90% dell'incremento ottenuto nell'anno precedente. Questo include anche le rivalutazioni relative ai Tfr erogati durante l'anno in questione.

Per determinare l'ammontare soggetto a imposta, bisogna fare riferimento:

- al **Tfr al 31.12.2023**, dopo la rivalutazione;
- alle **rivalutazioni relative ai Tfr erogati durante il 2023**.



Questi importi saranno considerati solo al **90% ai fini del calcolo dell'acconto**. Successivamente, si applicherà **l'aliquota del 17% all'importo determinato**.

**METODO****FORMULA****Metodo storico**

$$[(\text{Fondo Tfr } 31.12.2023) \times (\text{indice Istat } 2023) + (\text{rivalutazione Tfr erogati } 2023)]$$
$$\times (90\%) \times 17\%$$

= Imposta da versare in acconto entro il 16.12.2024

**Modalità di calcolo dell'acconto dell'imposta sostitutiva: il metodo previsionale**

Con il metodo presuntivo o previsionale, l'acconto dell'imposta sostitutiva viene calcolato corrispondente al **90% delle rivalutazioni che si accumulano nello stesso anno** in cui l'acconto è dovuto.

**Nota bene**

In questo caso, l'importo soggetto a imposta è rappresentato dal **Tfr accumulato al 31.12 dell'anno precedente (2023)** e riguarda solo i dipendenti ancora in servizio al 30.11 dell'anno per cui si **sta calcolando l'acconto (2024)**. Pertanto, per i dipendenti che terminano il rapporto di lavoro nel corso dell'anno ed entro il 30.11.2024, **l'acconto è calcolato al 90% dell'imposta trattenuta sulle rivalutazioni al momento della cessazione del rapporto**.

Riassumendo, quindi, per determinare l'ammontare soggetto a imposta, occorre fare riferimento al **Tfr accumulato fino al 31.12.2023**, prendendo in considerazione i dipendenti **ancora in servizio al 30.11.2024**. Questa somma sarà poi **moltiplicata per l'indice Istat**.

Di questo importo, verrà considerato solo il 90% ai fini del calcolo dell'acconto. Infine, **si applicherà l'aliquota al 17%**.

**METODO****FORMULA****Metodo presuntivo**

$$A = (\text{Fondo Tfr } 31.12.2023 \text{ dipendenti presenti al } 30.11.2024) \times$$
$$(\text{incremento indice Istat } 12/2023) \times 90\% \times 17\% [\text{imposta riferita ai dipendenti in forza } 30/11/2024]$$

$B = (\text{imposta trattenuta su rivalutazioni cessati } 1.1.2024 - 30.11.2024) \times 90\%$

$C = A + B = \text{imposta da versare in acconto entro il } 16.12.2024$

Importante ricordare che il **metodo presuntivo**, che tiene conto delle cessazioni avvenute nel 2024, **risulta particolarmente conveniente** quando nel corso dello stesso anno si sono verificate significative **diminuzioni nel numero dei dipendenti**.



#### Nota bene

Tuttavia, le modalità di calcolo presentate precedentemente presentano un'eccezione. Nel caso in cui tutti i **dipendenti terminino il rapporto di lavoro prima del 16.12 di ogni anno**, sarà possibile calcolare l'acconto sulla quota di rivalutazione accumulata nello stesso anno in cui **si effettua il versamento dell'acconto** (e non sulla quota di rivalutazione dell'anno precedente).

#### Versamento dell'acconto: casi particolari

Con la [circolare n. 50/E/2002](#) sono stati disciplinati i **casi particolari** di versamento dell'acconto per alcune categorie di sostituti d'imposta.

##### Tipologia di soggetti

##### Modalità di versamento

Soggetti **costituiti nel 2023**

- possono versare **direttamente il saldo dell'imposta sostitutiva entro il 16 febbraio** dell'anno successivo a quello per il quale è dovuto l'acconto, **ossia entro il 16.2.2025**, ovvero;
- possono determinare l'acconto in via presuntiva avendo riguardo **al 90% delle rivalutazioni che maturano nello stesso anno (2024)**.

Soggetti **costituiti nel 2024**

Non devono versare **l'imposta sostitutiva dell'17%**, mancando una rivalutazione del TFR.

In caso di **operazioni straordinarie**, come fusioni o scissioni, si delineano diverse situazioni a seconda che i soggetti preesistenti vengono estinti o meno:

- se i soggetti preesistenti **vengono estinti**, la responsabilità del versamento dell'acconto

spetta agli stessi soggetti fino alla **data di efficacia della fusione o della scissione**.

Successivamente, sarà la nuova società risultante dall'operazione straordinaria a essere tenuta al versamento;

- **se non ci sono conseguenze estintive** per i soggetti preesistenti, l'obbligo di versamento ricade sul datore di lavoro originario (per quei dipendenti che non trasferiscono presso un altro datore).

Nel caso in cui ci sia un passaggio continuativo dei dipendenti con il relativo Tfr maturato verso un nuovo datore, **sarà quest'ultimo soggetto a essere responsabile del versamento**.

## Compensazione

Secondo quanto precisato nella [circolare n. 29/E/2001](#), anche l'imposta sostitutiva sul Tfr può essere oggetto di compensazione, tramite il modello F24, utilizzando **eventuali crediti accumulati per altre imposte** o, più specificamente, dal prelievo anticipato sui trattamenti di fine rapporto, come previsto dall'[articolo 3, L. 662/1996](#).



### Nota bene

Nel caso in cui l'acconto versato dovesse superare l'importo dovuto a saldo, l'importo in eccesso può essere **dedotto dai versamenti relativi ad altre ritenute alla fonte effettuata dal sostituto d'imposta**, oppure potrà essere utilizzato per compensare altre imposte.

La compensazione dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione del Tfr avviene tramite il modello F24, da presentarsi esclusivamente tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, pena lo scarto della delega di pagamento ([risoluzione n. 42/E/2023](#)), inserendo:

- l'importo da compensare nella colonna dei crediti con il **codice 1250**;
- Indicando, **quale anno di riferimento per l'utilizzo del credito, ovvero il "2024"** per la compensazione **con l'acconto e il "2025"** per quella con il saldo.

## ESEMPIO

Si propongono, di seguito, le principali operazioni di calcolo e i conseguenti effetti contabili relativi alla determinazione dell'imposta sostitutiva applicata ai redditi che derivano dalle rivalutazioni dei fondi per il Tfr.

- **Retribuzioni complessive** esercizio di riferimento 2024: euro 24.600;
- **Fondo Tfr preesistente**: euro 73.800;
- **Coefficiente di rivalutazione**: Indice ISTAT 3% (del quale consideriamo il 75%) + 1,5% fisso = 3,75%.

Nel bilancio di esercizio di riferimento, l'accantonamento a fondo Tfr risulta, ai sensi dell'[articolo 2120 cod. civ.](#), così quantificato:

- quota di accantonamento annua: euro 1.822,22 = (euro 24.600 / 13,5);
- rivalutazione fondo Tfr anno precedente: euro 2.767,50 = (euro 73.800 × 0,0375).

Per uno stanziamento complessivo di euro 4.589,72 = (euro 1.822,22 + euro 2.767,50).

Entro il 16.12.2024, il datore di lavoro **procederà al versamento dell'acconto** (calcolato con metodo storico) **pari a euro 423,43** = (euro 2.767,50 × 17% × 90%).

Il modello F24 andrà compilato come segue:

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
<b>IMPOSTE DIRETTE - IVA</b>	<b>1712</b>		<b>2024</b>	<b>423,43</b>	
<b>RITENUTE ALLA FONTE</b>					
<b>ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI</b>					
codice ufficio	codice atto				
			<b>TOTALE A</b>	<b>423,43B</b>	<b>SALDO (A-B)</b>
					<b>423,43</b>

### Scritture contabili

Erario c/acconto	a	Banca c/c	423,43
imp. sost. Tfr			

**Al 31 dicembre** (sempre dell'esercizio di riferimento), si procederà alla rilevazione dell'accantonamento al fondo Tfr.



significative modifiche all'art. 13 del D.Lgs. 471/97, disponendo la riduzione della sanzione dal 30% al 25%, con la conseguenza che **se il tardivo versamento è contenuto:**

- nei 90 giorni, la sanzione non è più del 15% ma del 12,5%.
- nei 14 giorni, la sanzione del 15% è ridotta a 1/15 per giorno di ritardo ([articolo 13, D.Lgs. 471/1997](#)).

Pertanto, per effetto delle novità introdotte dal D.Lgs. 87/2024, posto che per le violazioni commesse dall'1.9.2024 la sanzione è stata abbassata dal 30% al 25%, consegue che **se il ritardo è contenuto nei 14 giorni, la riduzione a 1/15 per giorno di ritardo va calcolata sulla sanzione del 12,5% e non più su quella del 15%.**



#### Nota bene

Ove il contribuente si ravveda (c.d. ravvedimento sprint), va applicata la **riduzione a un decimo** prevista dalla lettera a) dell'[articolo 13, D.Lgs. 472/1997](#), essendo, per definizione, un ravvedimento su un tardivo versamento **avvenuto nei trenta giorni dalla violazione**

Nel contesto specifico **dell'acconto dell'imposta sostitutiva**, la **sanzione dovuta** (identificata dal codice tributo 8906) sarà determinata come segue a seguito del **ravvedimento operoso**:

- 1,25% dell'importo dell'imposta non versata se il ravvedimento avviene **entro il novantesimo giorno dalla scadenza**, con eventuali riduzioni ulteriori per ritardi inferiori a 14 giorni.

In base all'articolo 13, comma 1, secondo periodo, del D.Lgs. 471/1997, le sanzioni sono ulteriormente **ridotte di un quindicesimo per ogni giorno di ritardo**. Pertanto, per i ritardi nel versamento dell'acconto dell'imposta sostitutiva fino al 31.12.2024, la **sanzione giornaliera sarà dall' 0,08% all' 1,17%.**

Ambito temporale	Sanzione	Riduzione per ravvedimento
Entro 14 giorni dalla violazione.	12,5%	1/10 del minimo + 1/15 per giorno di ritardo (dall'0,08 all'1,17%)
Da 15 a 30 giorni dalla violazione.	12,5%	1/10 del minimo

Da 31 a 90 giorni dalla violazione.	12,5%	(pari al 1,25% = $12,5\% \cdot 1/10$ ) 1/9 del minimo (pari al 1,39% = $12,5\% \cdot 1/9$ )
Dal 91 esimo giorno e sino al termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione (mod. 770).	25%	1/8 del minimo (pari al 3,12% = $25\% \cdot 1/8$ )
Oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione (mod. 770).	25%	1/7 del minimo (pari al 3.57% = $25\% \cdot 1/7$ )



#### Nota bene

È importante sottolineare che la facoltà di usufruire del ravvedimento operoso **non è ammessa**, come stabilito dall'[articolo 13, comma 1-ter, D.Lgs. 472/1997](#), nel caso in cui il contribuente abbia **già ricevuto notifica dell'avviso di accertamento** o dell'avviso bonario emesso a seguito di liquidazione automatica o **controllo formale della dichiarazione**.

Oltre **a saldare l'importo dell'imposta sostitutiva** dovuta a titolo di acconto e la relativa sanzione per omesso versamento, il contribuente deve versare gli **interessi moratori al tasso legale** (identificato con il **codice tributo 1712**).



#### Nota bene

Questi interessi si accumulano giornalmente, con le seguenti modalità:

- al **tasso del 2,5% su base annua a partire dall'1.1.2024**, secondo quanto stabilito dal D.M. 29.11.2023;
- **salvo eventuali modifiche** che potrebbero essere apportate a partire dall' 1.1.2025, le quali saranno determinate attraverso un D.M. da pubblicare sulla Gazzetta Ufficiale entro il prossimo 15.12.2024.

## ***Le clausole che limitano il trasferimento di partecipazioni nelle s.r.l.***

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

L'ormai più che **ventennale riforma del diritto societario** ha comportato notevoli mutamenti nella disciplina delle **società di capitali**. In merito alle Srl, uno degli aspetti interessanti ed innovativi (rispetto alla previgente disciplina), e che meritano una particolare attenzione anche per le relative conseguenze, riguarda la **definitiva legittimazione**, in materia di trasferibilità delle partecipazioni, delle **clausole che limitano il trasferimento delle stesse**, e che possono essere distinte come segue:

- **intrasferibilità assoluta;**
- **gradimento**, con distinzione tra mero gradimento e gradimento motivato;
- **prelazione.**

In questo contributo ci si sofferma sulla **prime delle tre limitazioni**, ossia sulla possibilità di prevedere addirittura una **limitazione assoluta alla trasferibilità delle partecipazioni** da parte dei soci della Srl.

L'[articolo 2469, comma 1, cod. civ.](#), stabilisce, quale principio generale, che le quote di partecipazione **sono liberamente trasferibili per atto tra vivi o mortis causa**, fatta salva la possibilità che l'atto costitutivo preveda dei **limiti al trasferimento**. Evidenziando che il documento in cui prevedere eventualmente delle limitazioni non è l'atto costitutivo, il successivo comma 2, del medesimo [articolo 2469, cod. civ.](#), prevede la possibilità di **inserire una clausola che impedisca in ogni caso il trasferimento delle partecipazioni**. Risulta del tutto evidente che una clausola così "drastica", se da un lato permette di **mantenere solida la base sociale**, dall'altro impone un vincolo eccessivamente forte in capo al singolo socio, il quale si vede limitare **la propria libertà nel disporre della partecipazione**. E appena il caso di precisare che, prima dell'avvento della riforma del diritto societario, una **clausola di intrasferibilità assoluta non era ammessa**, in quanto **la norma non lo consentiva**.

Sebbene l'inserimento di una limitazione così importante deve essere valutata con estrema attenzione, potrebbe **essere utile inserire una clausola di questo tipo** in quelle società in cui la **componente personale dei soci assume un rilievo decisivo** per la buona riuscita dell'iniziativa imprenditoriale. Si pensi, ad esempio, ad una società che intende svolgere **un'attività di ricerca e sviluppo per l'ottenimento di un particolare brevetto** o marchio, per la cui riuscita è necessario avvalersi della **professionalità specifica dei componenti della società**, senza i quali



l'obiettivo sarebbe senz'altro impossibile o molto **più difficile da raggiungere**.

Per ovviare al vincolo che incombe in capo ai soci, lo stesso comma 2, dell'[articolo 2469, cod. civ.](#), nel legittimare la **clausola di intrasferibilità assoluta** delle quote, inserisce una **via di fuga per il socio**, il quale può esercitare, ai sensi dell'[articolo 2473, cod. civ.](#), il **diritto di recesso *ad nutum*** per il semplice fatto che nello statuto sia stata inserita la **predetta clausola limitativa**. In altre parole, la mera presenza della clausola consente al socio di **esercitare il diritto di recesso**, con conseguente **liquidazione della quota sociale**, secondo le regole previste dallo stesso [articolo 2473 cod. civ.](#) (al valore di mercato), con conseguenze patrimoniali negative in capo alla società che si troverebbe costretta a **ridurre la propria consistenza patrimoniale** per liquidare la quota al socio recedente. L'unica "attenuazione" alla facoltà di recesso del socio è prevista nello stesso comma 2, dell'[articolo 2469, cod. civ.](#), secondo cui nello statuto **può essere inserito un termine, non superiore a due anni** a partire dalla costituzione della società o dall'acquisto della partecipazione, prima del quale il **socio non può esercitare il diritto di recesso**. Pertanto, pur tenendo conto della limitazione temporale iniziale, l'inserimento di una clausola di intrasferibilità assoluta delle partecipazioni potrebbe indurre il socio ad **attendere il momento più propizio per esercitare il diritto di recesso**, ottenendo in tal modo la liquidazione della sua quota ad un **valore più alto possibile**.

## ***I cinque fattori di comparabilità OCSE: centro dell'analisi di transfer pricing***

di Gian Luca Nieddu

OneDay Master

### **Esercitazione pratica sul TP: analisi economiche e benchmark**

Scopri di più

Negli ultimi contributi su queste pagine, abbiamo dapprima presentato gli **elementi caratterizzanti le disposizioni in materia di [Transfer Pricing documentation e penalty protection](#)**, per giungere poi a condividere **alcune considerazioni di natura operativa** e mettere così in luce la portata strategica che un **progetto sui prezzi di trasferimento può avere**.

Successivamente, si è voluto condividere alcune riflessioni aventi ad oggetto 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 sei modelli di business – la **separazione dai risultati ottenuti dai business** condotti con soggetti terzi.

Ora, per poter mettere a **confronto i prezzi di trasferimento** applicati alla transazione controllata con quelli caratterizzanti le transazioni indipendenti (i *comparables*), è necessario prendere in considerazione i c.d. ***cinque fattori di comparabilità***: nel presente contributo essi verranno dunque esaminati uno dopo l'altro al fine di coglierne gli elementi essenziali e di come essi siano – in ultima istanza – necessariamente **collegati al modello di business** della specifica transazione intercompany in esame.

### **La declinazione dei cinque fattori di comparabilità: dalla teoria alla pratica**

L'applicazione del **principio di libera concorrenza** (o *arm's length principle* – ALP) richiede l'utilizzo di **dati comparabili** con quelli della società oggetto di analisi (i.e., dati provenienti da transazioni comparabili o da società comparabili). Affinché i risultati di tale comparazione siano affidabili, le caratteristiche economicamente rilevanti delle transazioni da confrontare devono essere **sufficientemente comparabili**.

In sostanza, “*essere comparabili*” significa che **nessuna delle differenze** (qualora ve ne siano) tra le condizioni oggetto del confronto possa effettivamente **incidere sulla transazione da esaminare** dal punto di vista della metodologia (ad esempio prezzi o margini), o che si possano **effettuare delle correzioni ragionevolmente eque** al fine di eliminare le conseguenze dovute a tali differenze.

Il comma 1, dell’articolo 3, D.M. 14.5.2018 (anche il “Decreto”) stabilisce che **un’operazione non controllata** si considera comparabile ad un’operazione controllata, ai fini dell’applicazione delle disposizioni del comma 7, dell’articolo 110, Tuir, quando:

- a) **non sussistono differenze significative** tali da incidere in maniera rilevante sull’indicatore finanziario utilizzabile in applicazione del metodo più appropriato;
- b) in presenza delle differenze di cui alla lettera a), sia possibile effettuare in modo accurato **rettifiche di comparabilità**, così da **eliminare o ridurre in modo significativo gli effetti di tali differenze** ai fini della comparazione.

Il Decreto richiama, fedelmente, quanto rappresentato al par. 1.33 delle Linee guida OCSE:

*«As stated in paragraph 1.6 a “**comparability analysis**” is at the **heart of the application of the arm’s length principle**. Application of the arm’s length principle is based on a comparison of the conditions in a controlled transaction with the conditions that would have been made had the parties been independent and undertaking a comparable transaction under comparable circumstances».*

E ancora al par. 3.47 delle medesime Linee guida si legge che *«**To be comparable** means that none of the differences (if any) between the situations being compared could materially affect the condition being examined in the methodology or that reasonably accurate adjustments can be made to eliminate the effect of any such differences».*

Le caratteristiche economicamente rilevanti, che devono essere identificate nelle relazioni commerciali o finanziarie tra le imprese associate per delineare in modo accurato l’effettiva operazione tra di loro intercorsa, nonché per **determinare se due o più operazioni siano comparabili tra loro**, sono definiti **fattori di comparabilità** (par. 1.36 delle Linee guida OCSE e art. 3 del Decreto). Più precisamente, essi sono:

1. i **termini contrattuali** delle operazioni;
2. le **funzioni svolte da ciascuna delle parti coinvolte** nelle operazioni, tenendo conto dei beni strumentali utilizzati e dei rischi assunti, inclusi il modo in cui queste funzioni si collegano alla più ampia generazione del valore all’interno del gruppo multinazionale cui le parti appartengono, le circostanze che caratterizzano l’operazione e le consuetudini del settore;
3. le **caratteristiche dei beni ceduti** e dei servizi prestati;
4. le **circostanze economiche** delle parti e le condizioni di mercato in cui esse operano;

5. le **strategie aziendali** perseguite dalle parti.

Alla luce, quindi, del grado di interazione di **questi cinque fattori** sarà anche possibile individuare il metodo più appropriato per la **determinazione dei prezzi** di trasferimento in relazione alla specifica transazione infragruppo in esame.

A tal fine, l'analisi di comparabilità si compone allora di **due fasi** cruciali (par. 1.33):

1. *«the first aspect is to identify the commercial or financial relations between the associated enterprises and the conditions and economically relevant circumstances attaching to those relations in order that the controlled transaction is **accurately delineated**».*
2. *«the second aspect is to compare the conditions and the economically relevant circumstances of the controlled transaction as accurately delineated with the conditions and the economically relevant circumstances of comparable transactions between independent enterprises».*

Giova, a questo punto, andare ad esaminare più da vicino i tratti caratterizzanti di ciascun fattore di comparabilità.

### **I termini contrattuali della transazione**

Le Linee guida OCSE affermano (par. 1.42) che una transazione è la conseguenza o l'espressione delle **relazioni commerciali o finanziarie esistenti tra le parti**.

Inoltre, le transazioni tra le imprese associate possono essere state formalizzate in **contratti scritti** che rispecchiano l'intento delle parti al tempo in cui il contratto fu concluso in relazione agli **aspetti della transazione coperti dalle pattuizioni**, inclusi tipicamente la divisione delle responsabilità, gli obblighi ed i diritti, l'assunzione di determinati rischi e gli accordi sul prezzo.

Pertanto, nel caso in cui la transazione sia stata **formalizzata dalle imprese associate** tramite contratto scritto, quest'ultimo costituisce il punto di partenza per l'esame della transazione e di come **le parti abbiano inteso dividersi**, al momento della conclusione del contratto, le responsabilità, i **rischi e gli utili attesi** derivanti dalla transazione.

L'OCSE sottolinea anche come **ulteriori informazioni potranno essere ottenute considerando l'evidenza fornita dalle relazioni commerciali e finanziarie** rivelate dalle condizioni economicamente rilevanti espresse dagli altri quattro fattori, anche e soprattutto quando **non è prevista alcuna pattuizione in forma scritta**.

In conclusione, quindi, è sicuramente utile sottolineare come – ai fini della rilevazione dei termini contrattuali della transazione infragruppo e della verifica della conformità dei *transfer*

*prices* al principio di libera concorrenza – si debba fare riferimento alla **realtà effettiva che le società del gruppo** hanno voluto porre in essere, andando così al di là delle **mere pattuizioni rinvenibili dagli accordi** (se in forma scritta) e **dalle fatture**.

### L'analisi funzionale

L'analisi funzionale (par. 1.51 delle Linee guida OCSE) mira a **identificare le attività economicamente significative e le responsabilità assunte, i beni utilizzati o apportati ed i rischi assunti** dalle parti che realizzano le transazioni: l'analisi, quindi, si focalizza su cosa effettivamente facciano le parti e sulle capacità che esprimono.

È importante acclarare **come venga generato valore da parte del gruppo nel suo complesso, l'interdipendenza tra le funzioni svolte** dalle imprese associate nei rapporti con il resto del gruppo, nonché il contributo apportato dalle singole imprese associate **alla creazione di tale valore**.

Allora, l'analisi funzionale dovrà prendere in considerazione (par. 1.54) la tipologia di **beni utilizzati**, come impianti e attrezzature, l'utilizzo di beni immateriali di valore, le attività finanziarie etc., nonché la **natura dei beni utilizzati**, come la vetustà, il valore di mercato, l'ubicazione, la possibilità di tutelare i diritti di proprietà e altre caratteristiche rilevanti.

La stessa analisi funzionale ha poi un momento fondamentale nella identificazione dei principali **rischi assunti** da ciascuna controparte, poiché l'effettiva assunzione dei rischi influenzerà i prezzi e le altre condizioni delle transazioni tra le imprese associate. Infatti, **sul libero mercato, l'assunzione di maggiori rischi è compensata da un aumento dei rendimenti attesi**, sebbene il rendimento reale possa più o meno aumentare **a seconda dell'effettivo grado di realizzazione di tali rischi**.

Questa maggiore centralità dei rischi nell'ambito della analisi funzionale (frutto della elaborazione che ha avuto luogo in sede del Progetto BEPS e che ha trovato espressione a partire dalle Linee guida OCSE del luglio 2017) emerge in tutta chiarezza dalla formulazione di alcuni passaggi delle stesse Linee guida (sezione “**D.1.2.1. Analysis of risks in commercial or financial relations**”):

*«1.56 A functional analysis is incomplete unless the material risks assumed by each party have been identified and considered since the actual assumption of risks would influence the prices and other conditions of transactions between the associated enterprises. Usually, in the open market, the assumption of increased risk would also be compensated by an increase in the expected return, although the actual return may or may not increase depending on the degree to which the risks are actually realised. The level and assumption of risk, therefore, are economically relevant characteristics that can be significant in determining the outcome of a transfer pricing analysis».*

E ancora:

*«1.57 (...) **Identifying risks** goes hand in hand with identifying functions and assets and **is integral to the process of identifying the commercial or financial relations** between the associated enterprises and of accurately delineating the transaction or transactions».*

*Di conseguenza, «1.58 (...) in making comparisons between controlled and uncontrolled transactions and between controlled and uncontrolled parties it is necessary to analyse what risks have been assumed, what functions are performed that relate to or affect the assumption or impact of these risks and which party or parties to the transaction assume these risks».*

Per rendere ancora più concrete le **indicazioni metodologiche** concernenti l'analisi delle funzioni aziendali (svolte dalle consociate coinvolte nella transazione) sotto il profilo dei rischi connessi e della effettiva attribuzione degli stessi in considerazione della effettiva capacità economica, finanziaria e patrimoniale di farvi fronte al loro manifestarsi, le Linee guida OCSE (par. 1.60 e seguenti) indicano **un approccio di analisi da articolarsi in sei momenti distinti** (*six steps approach*). Più in dettaglio:

- **Identificare i rischi** economicamente significativi in modo specifico (sezione D.1.2.1.1).
- **Determinare in che modo** i rischi specifici ed economicamente significativi **sono contrattualmente assunti** dalle imprese associate secondo i termini della transazione (sezione D.1.2.1.2).
- Determinare attraverso un'analisi funzionale come le imprese associate (che sono parti della transazione) operano in relazione **all'assunzione e alla gestione dei rischi specifici** ed economicamente significativi, e in particolare quale impresa o imprese svolgono funzioni di controllo e funzioni di mitigazione del rischio, quale impresa o imprese subiscono conseguenze positive o negative dei risultati del rischio e quale impresa o imprese hanno la capacità finanziaria di assumersi il rischio (sezione D.1.2.1.3).
- Avendo i passaggi 2-3 identificato le informazioni relative all'assunzione e alla gestione dei rischi nella transazione controllata, il passaggio successivo consiste nell'interpretare le informazioni e determinare se l'assunzione contrattuale del rischio è coerente con la condotta delle imprese associate e altri fatti del caso analizzando (i) se le imprese associate **seguono i termini contrattuali** secondo i principi della Sezione D.1.1; e (ii) se la parte che assume il rischio, come analizzato al punto (i), **eserciti il controllo sul rischio** e abbia la capacità finanziaria di assumersi il rischio (sezione D.1.2.1.4).
- Qualora la parte che assume il rischio ai sensi dei passaggi da 1 a 4(i) **non controlli il rischio** o non abbia la capacità finanziaria per assumerlo, si dovranno **applicare le linee guida sull'allocazione del rischio** (sezione D.1.2.1.5).
- La transazione effettiva, come accuratamente delineata considerando l'evidenza di tutte le caratteristiche economicamente rilevanti della transazione come stabilito nelle Linee guida nella Sezione D.1, dovrà, quindi, essere valutata **tenendo conto delle conseguenze finanziarie e di altro tipo dell'assunzione del rischio**, come

opportunamente allocato, e compensando adeguatamente le funzioni di gestione del rischio (sezione D.1.2.1.6).

-

### **Beni ceduti e Servizi prestati**

Per quanto riguarda le caratteristiche dei beni e dei servizi oggetto della transazione intercompany, è importante, in primo luogo, tenere in considerazione che le differenze nelle caratteristiche specifiche di beni o servizi possono spiegare, almeno in parte, le **differenze del loro valore sul libero mercato**.

Di conseguenza, il confronto di queste caratteristiche potrebbe essere utile nel **delineare la transazione** e nel determinare la comparabilità di transazioni tra imprese associate e transazioni tra parti indipendenti (par. 1.127). Ecco, dunque, che tra le caratteristiche da considerare nel caso di **trasferimento della proprietà di un bene materiale** vi sono senz'altro: le **caratteristiche fisiche del bene**, la sua qualità e la sua affidabilità, nonché la disponibilità di approvvigionamento e il **volume della fornitura**.

Nell'ipotesi della **prestazione di servizi**, poi, sono senz'altro da considerare: la **natura e l'entità dei servizi**; nel caso di beni immateriali, la forma giuridica della transazione (contratto di concessione in licenza o di vendita), la tipologia del bene (ad esempio, brevetti, marchi o know-how), la **durata e il livello di protezione legale**, nonché i **vantaggi attesi dall'utilizzo del bene in questione**.

Inoltre, i prezzi di libera concorrenza possono variare in diversi mercati anche **per transazioni riguardanti gli stessi beni o servizi**. Quindi, **per ottenere la comparabilità**, è necessario che i mercati nei quali operano le imprese indipendenti e quelle associate **non presentino differenze che abbiano un effetto significativo** sul prezzo o presentino differenze per le quali possano essere effettuate rettifiche adeguate. Nell'ambito di tali considerazioni, sarà sicuramente necessario identificare il mercato o i **mercati rilevanti**, tenendo conto di beni o servizi sostitutivi disponibili.

-

### **Circostanze economiche e condizioni di mercato**

Le Linee guida OCSE (par. 1.130) forniscono alcune esemplificazioni quanto alle **condizioni economiche** che possono essere rilevanti nella determinazione della comparabilità dei mercati:

- la **localizzazione** geografica;
- la **dimensione dei mercati**;
- il **grado di concorrenza** sui mercati e le relative posizioni concorrenziali degli acquirenti e dei venditori;



- la disponibilità (e relativi rischi) di beni e servizi sostitutivi;
- i **livelli dell'offerta** e della domanda nel mercato nel suo complesso e, se del caso, in zone particolari;
- il potere d'acquisto dei consumatori;
- la **natura e la portata della regolamentazione pubblica** del mercato;
- i costi di produzione, compresi il costo di terra, lavoro e capitale;
- i costi legati ai trasporti;
- la **fase di commercializzazione** (per esempio dettaglio o ingrosso);
- la **data e il tempo** in cui sono state effettuate le transazioni.

I fatti e le circostanze proprie di ciascun caso determineranno se le differenze delle **condizioni economiche** hanno un effetto significativo sui prezzi e se possono essere **compiuti aggiustamenti** al fine di eliminare gli effetti di tali differenze.

-

### **Le strategie aziendali**

Anche le strategie aziendali perseguite dalle parti coinvolte nelle transazioni infragruppo devono essere prese in considerazione, al fine di **delineare le caratteristiche della transazione** e, quindi, determinare **la comparabilità ai fini dei prezzi di trasferimento**.

Le strategie aziendali (par. 1.134) dovranno, ad esempio, tener conto dei **numerosi aspetti di un'impresa**, quali ad esempio:

- **l'innovazione e lo sviluppo** di nuovi prodotti;
- **il grado di diversificazione**;
- **l'avversione all'assunzione del rischio**;
- la **valutazione dei cambiamenti politici**;
- il ruolo della **normativa giuslavorista** in vigore e in fase di programmazione;
- la **durata degli accordi** e altri fattori che influenzano il funzionamento quotidiano delle imprese.

Allo stesso modo, le strategie aziendali possono anche riguardare le **modalità di ingresso in un nuovo mercato** (e.g., applicazione temporanea di prezzi inferiori a quelli di mercato allo scopo di sottrarre quote ai *competitors*) che possono indurre a considerare una fase iniziale di "start-up" ed una successiva fase di consolidamento della posizione competitiva.

A conclusione di questo breve contributo, in merito alla presentazione dei tratti salienti dei cinque fattori di comparabilità, si vuole porre nuovamente l'accento su un **elemento caratterizzante l'intera disciplina** delle transazioni infragruppo e dei prezzi di trasferimento: ovvero, la **necessità di partire da una attenta ricognizione** e disamina degli elementi effettivi che definiscono le diverse tipologie di operazioni intercompany nelle quali le società del gruppo sono coinvolte.



Si tratta di **elementi distintivi di natura economica, legale, aziendale, finanziaria**, di *business strategy* ed organizzativa che devono essere necessariamente colti in un esercizio di continua messa a fuoco passando da una dimensione *macro* (quella del gruppo e della sua *value chain*) ad **una dimensione micro** (quella della singola impresa associata e delle specifiche transazioni intercompany nelle quali è coinvolta) **e ritorno**.

Così facendo, infatti, si avrà modo di **cogliere i drivers fondamentali delle operazioni infragruppo**, di individuare eventuali incongruenze tra sostanza e forma, e infine di valutare i possibili correttivi alle *transfer pricing policies* per renderle maggiormente in linea con il modello operativo e di business del gruppo. Un simile approccio fornirà, allora, la possibilità non solo di limitare le possibili contestazioni di natura tributaria in sede di verifica fiscale, bensì anche di **migliorare i risultati del gruppo attraverso una valorizzazione degli elementi di forza** ed una correzione dei punti di debolezza in una visione integrata delle singole entità.

## ***Residenza fiscale delle persone fisiche: i primi chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate***

di **Francesca Benini**

Convegno di aggiornamento

### **Fiscalità internazionale: novità e criticità della riforma**

Scopri di più

L'Agenzia delle entrate, con la [circolare n. 20/E/2024](#), ha fornito i primi chiarimenti in merito alla nuova definizione di **residenza fiscale delle persone fisiche**.

A decorrere dall'1.1.2024, il nuovo [articolo 2, comma 2, Tuir](#), così come modificato dal D.Lgs. 209/2023, prevede che, ai fini delle imposte sui redditi, si considerano residenti le persone che, per la **maggior parte del periodo d'imposta, hanno la residenza** ai sensi del Codice civile **o il domicilio nel territorio dello Stato** oppure **sono ivi presenti**.

Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le **persone iscritte**, per la **maggior parte del periodo di imposta**, nelle **anagrafiche della popolazione residente**.

Le novità della citata norma riguardano:

- la **nozione di domicilio** che, rispetto al passato, è distinta da quella civilistica;
- l'introduzione del **nuovo criterio di collegamento** consistente nella **presenza fisica** nel territorio dello Stato;
- l'attribuzione di una valenza di presunzione relativa al **dato formale dell'iscrizione anagrafica**.

Volendo entrare nel dettaglio.

L'Agenzia delle entrate, in primo luogo, con la [circolare n. 20/E/2024](#), ha esaminato il **nuovo criterio di collegamento del domicilio**, inteso come *"il luogo in cui si sviluppano in via principale le relazioni personali e familiari del contribuente"*.

In particolare, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, nella citata nozione, debbano rientrare sia i **rapporti tipici disciplinati dalle vigenti disposizioni normative** (come, ad esempio, il **rapporto di coniugio o il rapporto di unione civile**), sia le **relazioni personali** connotate da un **carattere di stabilità** che esprimono un radicamento con il **territorio dello Stato** (ad esempio, nel caso di **coppie conviventi**).

Allo stesso modo, secondo l'Agenzia delle entrate, può assumere rilievo, ai fini della nozione di domicilio, la **dimensione stabile dei rapporti sociali** del contribuente nella misura in cui risulti da elementi certi, come, ad esempio, **l'iscrizione annuale a un circolo culturale o sportivo**.

L'Agenzia delle entrate, poi, con la circolare oggetto di esame, è passata ad analizzare il **criterio di collegamento basato sulla presenza in Italia**.

Tale criterio, come espressamente chiarito dall'Agenzia delle entrate, richiede esclusivamente la **presenza fisica di un soggetto nel territorio dello Stato italiano**, a prescindere dalle motivazioni di tale presenza e senza che sia necessaria la **configurazione di alcuno degli altri criteri di collegamento** previsti dall'[articolo 2, comma 2, Tuir](#) (residenza civilistica, domicilio o iscrizione anagrafica).

L'Agenzia delle entrate, quindi, è passata ad analizzare la circostanza che il nuovo [articolo 2, comma 2, Tuir](#), **escluda la presunzione assoluta di residenza in Italia per gli italiani non iscritti all'AIRE**. In particolare, l'Agenzia delle entrate ha sottolineato **come il Legislatore tributario**, rispetto al passato, abbia **(de)qualificato l'iscrizione all'anagrafe** come presunzione relativa di residenza fiscale, prevedendo – in ogni caso – che **l'onere della prova gravi in capo al contribuente**.

L'Agenzia delle entrate, inoltre, con la [circolare n. 20/E/2024](#), ha affermato che, **ai fini della residenza fiscale**, i **quattro criteri di collegamento** (residenza civilistica, domicilio, presenza fisica e iscrizione anagrafica) **sono tra loro alternativi** e devono **sussistere per la maggior parte del periodo di imposta**.

A questo riguardo, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, ai fini del computo della “maggior parte del periodo di imposta”, si deve avere riguardo anche **a periodi non consecutivi nel corso dell'anno**, sommandoli, quindi, tra loro.

Il calcolo deve, inoltre, essere effettuato tenendo in considerazione anche **le frazioni di giorno**. Nello specifico, nella circolare in commento, si legge che, ai fini del computo dei 183 giorni, la frazione di giorno deve essere **calcolata come giorno intero** (a titolo esemplificativo, il contribuente che atterra in Italia alle ore 23:00 dell'1.7. deve essere considerato **presente nel nostro Stato per tutta la giornata** anche se vi ha passato solo una ora).

L'Agenzia delle entrate, da ultimo, ha chiarito che il nuovo dettato dell'[articolo 2, comma 2, Tuir](#), vale per radicare la **residenza fiscale italiana delle persone fisiche** a partire dall'1.1.2024.

Per i periodi di imposta fino al 2023 (compreso) resta, invece, applicabile la disciplina contenuta nel previgente [articolo 2, comma 2, Tuir](#), compresa la **presunzione assoluta di residenza per le persone fisiche** che, per la maggior parte del periodo di imposta hanno **mantenuto l'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente**.



Iscrizione che, come pacificamente ammesso dalla stessa Agenzia delle entrate con la [circolare n. 20/E/2024](#), può essere superata, in ragione della prevalenza del diritto internazionale pattizio su quello interno, ricorrendo alle c.d. **tie breaker rules dettate dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni**.

**BEST IN CLASS**

---

**Best in class 2024 – STUDIO SCIANDRA**

di Giacomo Gorla

**SCOPRI LA SOLUZIONE EDITORIALE DI FISCOPRATICO!****CASI d'USO AI di EUROCONFERENCEinPRATICA****02 dicembre alle 11.00 - partecipa al webinar gratuito >>**

Lo Studio Sciandra nasce nel 1940 come studio professionale di consulenza del lavoro. L'esperienza maturata negli anni e la crescita delle competenze, favorita dai continui investimenti nella formazione delle risorse umane, ci hanno permesso di **ampliare i servizi offerti ai clienti garantendo un approccio di alto livello su tutti gli aspetti della consulenza fiscale e del lavoro**, fino a ritagliarci una rilevanza nazionale per quanto concerne le principali novità in materia tributaria e aziendale.

Negli oltre 80 anni di vita dello Studio **siamo orgogliosi di avere mantenuto intatti i nostri originari valori di coscienza etica e sociale**, centralità delle persone e responsabilità professionale e sociale. Principi su cui abbiamo costruito il nostro successo e le relazioni con i nostri clienti, divenendo un punto di riferimento per la consulenza e la crescita delle realtà imprenditoriali e sociali del territorio attraverso un'assistenza, un supporto costante e un ampio servizio di elevata qualità.

Giunto oramai alla terza generazione, oggi lo Studio affianca la consueta attività di consulenza in materia di lavoro, contabilità e fisco, a una serie di **servizi specifici per le startup innovative**, offrendo un insieme strutturato e completo di progetti consulenziali per il crowdfunding e le operazioni straordinarie. Un settore in costante crescita anche nel nostro Paese, che lo Studio supporta mediante un ventaglio di soluzioni finalizzate alla costituzione e allo sviluppo di nuove realtà imprenditoriali, con un approccio che assiste la startup innovativa in tutte le sue fasi di vita, compresa quella di apertura a nuovi scenari, investitori e quotazioni sui mercati regolamentati.

Più recentemente, confermando la sua primaria vocazione all'innovazione, **il nostro studio è divenuto partner di tutti i clienti interessati a gestire correttamente il proprio patrimonio di criptovalute e i propri asset del Web 3.0**, dai token non fungibili (NFT) a quelli presenti sul Metaverso.

Con queste premesse, **lo studio ha partecipato con entusiasmo al concorso Best In Class 2024 Edition per potersi misurare con un settore sempre più sviluppato e dinamico**. Confrontarci con altri operatori e comprendere come ci potessimo collocare sul mercato è sempre stata una



delle nostre priorità: un'ambizione al miglioramento continuo che è stata determinante per ricevere numerosi riconoscimenti sulla *digital adoption*, ambito nel quale da oltre 12 anni siamo impegnati in modo attivo, da precursori nella categoria.

Ricordiamo infatti come già nel 2012 avviammo una completa virtualizzazione del server, a cui seguì quella del centralino e di numerosi servizi analogici che hanno permesso allo Studio di conseguire significativi benefici in termini di ottimizzazione di costi, tempi e risorse. Più recentemente abbiamo invece provveduto a virtualizzare la segreteria mediante un chatbot avanzato, che ha ottenuto il Premio Professionista Digitale del Politecnico di Milano nella classe Dottori Commercialisti.

È infine di prossima introduzione un **nuovo chatbot con intelligenza artificiale generativa** che assisterà i clienti nella prima fase di richiesta di assistenza e di predisposizione della documentazione utile per erogare una consulenza ancora più specifica e qualificata.

È anche per questa costante ambizione all'innovazione che abbiamo partecipato con piena soddisfazione all'evento Best In Class, organizzato in una cornice straordinaria alla presenza di partner di grande rilievo come Teamsystem, Forbes, Euroconference e lo Studio Ambrosetti. Un evento a cui lo studio ha preso parte con grande spirito di condivisione e da cui non solamente abbiamo potuto trarre un premio prestigioso come il Top Studio 2024 per la categoria Innovazione digitale, quanto anche nuove conoscenze e rapporti che costituiranno la più utile base per il lancio di nostri ulteriori progetti nel breve termine.