Euroconference NEWS
L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA
Direttori: Sergio Pellegrino e Giovanni Valcarenghi

Edizione di mercoledì 14 marzo 2018

DICHIARAZIONI

Nuova integrativa a favore con effetto retroattivo
di **Alessandro Bonuzzi**

IVA

Accesso al regime forfetario: dichiarazione Iva 2018
di **Federica Furlani**

CONTENZIOSO

"Silenzio-rifiuto" impugnabile anche se da ufficio non competente
di **Francesco Rizzi**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Transfer pricing e fattori di comparabilità – II° parte
di **Gian Luca Nieddu**

BILANCIO

Gli impegni e le garanzie in nota integrativa
di **EVOLUTION**

DICHIARAZIONI

Nuova integrativa a favore con effetto retroattivo

di **Alessandro Bonuzzi**

La **dichiarazione** relativa alle imposte su redditi, all'Irap, ai sostituti d'imposta nonché all'Iva predisposta dal contribuente **può contenere degli errori** che abbiano **determinato l'esposizione** di un **maggior imponibile**, il **versamento di maggiori imposte** o la **determinazione di un minor credito**.

In tali circostanze il soggetto ha la possibilità di **rimediare** all'errore a proprio danno presentando la cosiddetta **dichiarazione integrativa "a favore"**.

Con la nuova formulazione dei **commi 8** e **8-*bis* dell'articolo 2 D.P.R. 322/1998**, nonché dei commi ***6-bis***, ***6-ter*** e ***6-quater*** del successivo articolo 8, recata ad opera del **D.L. 193/2016**, per la **correzione a favore delle dichiarazioni**, il contribuente ha a disposizione lo stesso **tempo concesso** all'Amministrazione finanziaria per i **controlli**.

L'eventuale **credito** derivante dal **minor debito** o dal **maggiore credito** emergente dal modello integrativo può essere utilizzato in **compensazione**. In particolare:

- nel caso in cui l'integrativa a favore venga presentata **entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo** e nel caso di **errori contabili di competenza**, l'eventuale credito emergente dal modello può essere utilizzato in compensazione **con qualsiasi debito**;
- diversamente, nel caso in cui l'integrativa a favore venga presentata **oltre il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo**, l'eventuale credito emergente dal modello può essere utilizzato in compensazione **solo con debiti sorti a decorrere dall'anno successivo a quello di presentazione della integrativa**.

Peraltro, in quest'ultima ipotesi, la norma prevede che il **credito** debba essere indicato nel **modello dichiarativo del periodo di imposta nel quale è presentata la dichiarazione integrativa**. A tal fine, è stato **inserito** in dichiarazione un apposito quadro.

Sicché, in caso di integrazione del modello Unico/Irap 2016 **nel 2018** (decorso quindi "l'anno successivo") occorre indicare il credito emergente, che sarà compensabile solo con **debiti sorti dal 2019**, nel modello dichiarativo del 2018 (**modello Redditi/Irap/Iva 2019**).

Tratto caratterizzante delle ipotesi in analisi è quello per cui il contribuente non ha arrecato **alcun danno** all'Erario; ne deriva che **per la dichiarazione integrativa "a favore" non è dovuta alcuna sanzione**.

In ogni caso, **rimane comunque ferma** la possibilità, per il contribuente, di far valere:

- anche in sede di accertamento o
- di giudizio

eventuali **errori** di fatto o di diritto che abbiano determinato un maggior imponibile, una maggiore imposta o un minor credito.

Proprio in relazione all'**ambito temporale** di applicabilità delle **nuove disposizioni** sulla dichiarazione integrativa "a favore", si è espressa di recente la **CTR Lombardia**.

In particolare, con la **sentenza n. 407/2018**, depositata il 30 gennaio 2018, la Commissione lombarda, **ribaltando** il giudizio di prime cure:

- dopo aver osservato che la riforma ha **dilatato** i tempi di presentazione dell'integrativa a favore del contribuente fino al termine per l'accertamento,
- ha stabilito che le modiche hanno una **valenza sistematica** e trovano applicazione per **ogni rapporto non ancora esaurito**.

Ciò significa che il **nuovo termine** per presentare la dichiarazione integrativa "a favore" ha **valenza retroattiva**, applicandosi anche al caso oggetto della sentenza in cui il contribuente ha presentato l'integrativa Iva a favore relativa all'anno 2009 in data **7 novembre 2013**, quindi, oltre il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo (30 settembre 2011).

A detta della CTR, infatti, un sistema legislativo che intendesse negare in radice la rettificabilità della dichiarazione darebbe luogo a un **prelievo fiscale indebito** e, pertanto, non compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa.

Inoltre, una interpretazione contraria a quella resa confliggerebbe con il disposto dell'**articolo 10 L. 212/2000** che sancisce il **principio di collaborazione** e **buona fede** nei rapporti tra contribuente e Fisco.

IVA

Accesso al regime forfetario: dichiarazione Iva 2018

di **Federica Furlani**

I soggetti che nel 2017 hanno applicato il regime fiscale ordinario, possono, possedendo i requisiti richiesti, accedere **per il 2018 al regime forfetario** di cui all'**articolo 1, commi da 54** a **89, L. 190/2014**, sempreché l'applicazione del **regime ordinario** non sia stata opzionale. In tal caso, come noto, la scelta è irrevocabile per almeno un **triennio**.

Essendo il regime forfetario un **regime "naturale"** per i soggetti che possiedono i requisiti richiesti, la **circolare AdE 6/E/2015** ha precisato che il passaggio al regime agevolato non richiede l'effettuazione di specifici adempimenti: non è pertanto necessaria alcuna comunicazione (modello AA9/12), come invece nel caso di inizio attività, ma è necessario segnalarlo nell'ultima **dichiarazione Iva** antecedente il passaggio.

Di conseguenza i soggetti che dal 2018 intendono avvalersi del **regime forfetario** e, nell'anno precedente, applicavano il regime ordinario che obbligava alla presentazione della dichiarazione, devono compilare il rigo **VA14** della dichiarazione Iva 2018, comunicando che trattasi dell'ultima dichiarazione in regime ordinario.

VA14	Regime forfetario per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti e professioni (art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014) Barrare la casella se si tratta dell'ultima dichiarazione in regime ordinario IVA	1 X

Trattandosi di un regime di **esclusione dall'Iva** è necessario procedere alla r**ettifica della detrazione dell'Iva** con riferimento ai **beni non ancora ceduti** e **servizi non ancora utilizzati** esistenti al **31 dicembre 2017**, stante la loro **mutata destinazione** (**articolo 19-bis2, comma 3, D.P.R. 633/1972**).
La **rettifica deve essere operata in un'unica soluzione** senza attendere il materiale impiego dei beni/servizi (**circolare AdE 73/E/2007**).Trattandosi di un regime di **esclusione dall'Iva** è necessario procedere alla r**ettifica della detrazione dell'Iva** con riferimento ai **beni non ancora ceduti** e **servizi non ancora utilizzati** esistenti al **31 dicembre 2017**, stante la loro **mutata destinazione** (**articolo 19-bis2, comma 3, D.P.R. 633/1972**).

Tuttavia, mentre per le **rimanenze** e per i **servizi non ancora utilizzati** la rettifica va operata con riferimento al totale dell'Iva a credito detratta all'atto dell'acquisto, per i **beni ammortizzabili** la rettifica va effettuata solo se non sono trascorsi i **quattro anni** successivi a quello della loro entrata in funzione (e con riferimento a tanti quinti dell'imposta quanti sono gli anni che mancano al quinquennio di tutela fiscale) e, se si tratta di **beni immobili**, **dieci anni** dalla data di acquisto (e con riferimento a tanti decimi dell'imposta quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio di tutela fiscale).

Di conseguenza nel caso di un'**attrezzatura** acquistata nel 2015 la rettifica va effettuata per i 2/5 dell'imposta; mentre nel caso di **immobile** acquistato nel 2014 la rettifica va effettuata per i 6/10.

La rettifica va inoltre effettuata, trattandosi di servizi non ancora utilizzati, anche con riferimento all'Iva detratta su **canoni di leasing anticipati/maxicanone iniziale**, sulla base del periodo di **residua durata** del contratto.

L'imposta dovuta a seguito della suddetta **rettifica** deve essere indicata nella **dichiarazione Iva 2018**.

L'**articolo 1, comma 61, L. 190/2014** stabilisce infatti che "*Il passaggio dalle **regole ordinarie** di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto al **regime forfetario** comporta la **rettifica della detrazione** di cui all'articolo 19-bis.2 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, **da operarsi nella dichiarazione dell'ultimo anno di applicazione delle regole ordinarie***".

A tal fine è pertanto necessario indicare nel **rigo VF70** l'importo della **rettifica** con **segno negativo** in quanto a **sfavore** del contribuente.

SEZ. 4 IVA ammessa in detrazione	VF70	TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/–)	,00
	VF71	IVA ammessa in detrazione	,00

L'importo indicato in tale rigo confluisce poi nel **quadro VL** e concorre alla determinazione dell'importo a debito/credito Iva risultante dalla **dichiarazione annuale**.

CONTENZIOSO

"Silenzio-rifiuto" impugnabile anche se da ufficio non competente

di **Francesco Rizzi**

Tra gli atti dell'Amministrazione finanziaria suscettibili di **impugnazione** mediante ricorso al giudice tributario vi è anche il **rifiuto**, "**espresso**" o "**tacito**", alla richiesta di **restituzione** di tributi e/o altri accessori non dovuti.

Di fatti, l'articolo 19, comma 1, lett. g), D. Lgs. 546/1992, nell'elencare gli **atti impugnabili** dal contribuente, prevede espressamente che "*il **ricorso** può essere proposto avverso: ... omissis ... g) il **rifiuto espresso o tacito** della **restituzione** di **tributi**, **sanzioni** pecuniarie ed **interessi** o **altri accessori** non dovuti ...*".

È poi previsto, ai sensi del successivo articolo 21 D.Lgs. 546/1992, che:

- il **rifiuto espresso** debba essere impugnato, a pena d'**inammissibilità**, **entro** il termine di **sessanta** giorni dalla data di **notificazione** dell'**atto di diniego** nei confronti della richiesta di rimborso;
- il "**silenzio**" (*rectius* "l'inerzia") dell'Amministrazione finanziaria rispetto alla richiesta di rimborso del contribuente costituisce "**tacito diniego**" impugnabile a partire dal **novantesimo** giorno dalla domanda di rimborso presentata **entro** i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e **fino a quando** il diritto alla restituzione non sia **prescritto**. In caso di **assenza** di specifiche disposizioni è inoltre previsto che la domanda di restituzione **non** possa essere presentata dopo **due** anni dal pagamento ovvero, se **posteriore**, dal **giorno** in cui si sia verificato il **presupposto** per la restituzione.

Ciò premesso, **nella pratica** potrebbe capitare di inviare la richiesta di rimborso ad un ufficio **non competente**, sebbene comunque **appartenente** all'Amministrazione finanziaria.

E non è infrequente, in tali casi, che l'ufficio **non** trasmetta (**come dovrebbe**) la richiesta all'ufficio competente e che **neppure comunichi** al contribuente la propria **incompetenza**.

Decorsi **novanta** giorni **senza** che il contribuente abbia ricevuto un **formale diniego** alla propria istanza di rimborso, ci si chiede allora se tale **inerzia**, sebbene proveniente da un ufficio **incompetente**, formi o meno il "**silenzio – rifiuto**" impugnabile ai sensi del predetto articolo 19 e quindi possa intendersi quale **risposta** negativa **idonea** a far nascere in capo al contribuente un **interesse** ad agire meritevole di **tutela giurisdizionale**.

La questione non è di poco conto. Di fatti, oltre ad essere in gioco il **diritto di azione** del contribuente in sede giudiziale **contro** un atto dell'Amministrazione finanziaria, sono in

discussione anche gli **effetti** che l'impugnazione avrebbe nei confronti dei **termini prescrizionali** e **di decadenza**. L'impugnazione dell'atto, infatti, **impedisce** la decadenza e **interrompe** la prescrizione.

La **risposta** al suddetto dubbio proviene dalla Cassazione ed è a favore dell'**impugnabilità**.

Avendo **mutato** da tempo un proprio **diverso** orientamento sul tema, ispirato ad una **lontana** sentenza emessa addirittura a Sezioni Unite (la **n. 11217/1997**) ma riferita alla **previgente** disciplina del contenzioso tributario (recata dall'abrogato D.P.R. 636/1972), negli ultimi anni la **Suprema Corte** si è invece pronunciata **a favore dell'impugnabilità del "silenzio-rifiuto" dell'Amministrazione finanziaria, anche se proveniente da un ufficio non competente** (*cfr.*, *ex plurimis*, Cass. sent. n. 4773/2009) e ciò in ossequio al **principio di collaborazione** dettato dallo **Statuto dei diritti del contribuente** (L. n. 212/2000) e del **principio del giusto processo** recato dall'articolo 111 Cost..

Anche con la recente **ordinanza n. 5203 del 06/03/2018**, la **Cassazione**, in riferimento a una fattispecie di rimborso di imposte sui redditi, ha infatti ribadito il seguente **principio di diritto**: "*la presentazione di un'istanza di **rimborso** ad un organo **diverso** da quello territorialmente competente a provvedere costituisce atto **idoneo** non solo ad **impedire la decadenza** del contribuente dal **diritto** al **rimborso**, ma anche a determinare la **formazione del silenzio-rifiuto impugnabile** dinanzi al giudice tributario, **sia** perché l'ufficio non competente (quando non estraneo all'Amministrazione finanziaria* ... omissis *...) **è tenuto a trasmettere l'istanza all'ufficio competente**, in conformità delle regole di collaborazione tra organi della stessa Amministrazione, **sia** alla luce dell'esigenza di una sollecita definizione dei **diritti delle parti**, ai sensi dell'articolo 111 Cost.*".

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Transfer pricing e fattori di comparabilità – II° parte

di **Gian Luca Nieddu**

Dopo aver esaminato, nel **precedente contributo**, i **cinque fattori di comparabilità** che sono volti a delineare in modo accurato le caratteristiche della transazione infragruppo oggetto di analisi, sarà necessario procedere al confronto con le condizioni e le circostanze economicamente rilevati per **soggetti indipendenti** in situazioni similari.

Per valutare le condizioni che potrebbero spingere una impresa indipendente ad avviare una transazione, ci si attende, ad esempio, che imprese indipendenti **confrontino** tale **opportunità di *business*** con le **altre opzioni** realisticamente disponibili e la effettuino soltanto se non individuano nessuna alternativa che risulti chiaramente **più vantaggiosa** per raggiungere i propri obiettivi commerciali. In altre parole, le imprese indipendenti effettuano una transazione soltanto nel momento in cui si attendono che essa non peggiori la loro condizione rispetto ad un'altra opzione. Le imprese indipendenti tengono, infatti, generalmente conto di **tutte le differenze economicamente significative** tra le opzioni per loro realisticamente disponibili (come le differenze nel livello di rischio) nel momento in cui tali opzioni sono valutate.

Pertanto, identificare quelle che sono considerate da parti terze **caratteristiche economicamente rilevanti** di una possibile operazione risulta essere determinante allo scopo di delineare in modo accurato le **caratteristiche della transazione** tra le imprese associate, ivi incluso il vaglio delle eventuali **alternative realisticamente disponibili** che potrebbero presentarsi eventualmente **più vantaggiose** per raggiungere gli obiettivi commerciali individuati.

Si noti poi come nell'effettuare una simile valutazione, potrebbe essere opportuno valutare la transazione nel contesto di un **più ampio insieme di transazioni**, poiché la valutazione delle opzioni realisticamente disponibili per soggetti terzi non si limita necessariamente alla singola transazione, ma può prendere in considerazione un più ampio insieme di **transazioni economicamente collegate** (par. 1.38 delle Linee guida OCSE).

Considerazioni finali

La breve rassegna qui condotta sulle principali caratteristiche dei **cinque fattori di comparabilità** e degli aspetti rilevanti allorquando viene effettuato il confronto con le opzioni realisticamente disponibili per soggetti indipendenti, ha permesso di ribadire – una volta ancora – come le analisi sui prezzi di trasferimento debbano inevitabilmente partire da una **attenta disamina delle circostanze effettive** che hanno determinato la transazione infragruppo,

indipendentemente da quelle che possono essere le pattuizioni formalmente rinvenibili ad esempio in contratti scritti.

In altri termini, ciò che assume rilevanza decisiva – sia nel momento in cui ci si appresti ad una prima analisi sulla congruità delle *transfer pricing policies* implementate, sia nel momento in cui il contribuente riceva una visita da parte della amministrazione finanziaria – sono i **tratti distintivi delle operazioni *intercompany*** così come rivelati dall'agire quotidiano delle consociate del gruppo. Questi aspetti (i.e., la rilevanza economica) sono stati ben posti in evidenza dai **lavori del Progetto BEPS** (in ultima istanza finalizzati ad individuare misure atte a consentire la tassazione del profitto là ove viene prodotto) che hanno portato all'ultima versione delle **Linee guida OCSE** licenziata nel **luglio 2017** e – similmente – sono stati richiamati anche nella Consultazione pubblica sui prezzi di trasferimento di recente avviata dal MEF.

In particolare, per quanto concerne i cinque fattori di comparabilità, è appena il caso di far notare come nella precedente versione delle **Linee guida OCSE** (luglio 2010), **l'ordine in cui venivano esposti** era il seguente: caratteristiche dei beni e servizi, analisi funzionale, termini contrattuali, condizioni economiche e strategie di impresa.

Oggi, dunque, si è avuta una **inversione di posizione** tra le **caratteristiche dei beni/servizi** ed i **termini contrattuali**, come a ribadire ulteriormente che è dalla **sostanza economica delle cose** che le analisi di ***transfer pricing*** devono avere inizio, al fine di giungere ad una adeguata ripartizione del profitto tra gli attori coinvolti.

BILANCIO

Gli impegni e le garanzie in nota integrativa

di **EVOLUTION**

I conti d'ordine sono stati soppressi dal D.Lgs. 139/2015, tuttavia le informazioni trovano rappresentazione in nota integrativa sia per chi redige il bilancio in forma ordinaria che in forma abbreviata. Anche le micro imprese, che sono esonerata dalla redazione della nota integrativa, devono indicare gli impegni e le garanzie in calce allo stato patrimoniale
Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in EVOLUTION, nella sezione "Bilancio e contabilità", una apposita Scheda di studio.

A seguito delle modifiche apportate al bilancio d'esercizio dal D.Lgs. 139/2015, le informazioni che prima andavano indicate nei conti d'ordine, vanno ora indicate in nota integrativa al numero 9, comma 1 dell'articolo 2427 cod. civ., di seguito riportato, il quale recita come segue: "*la nota integrativa deve indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni: (...)* ***l'importo complessivo degli impegni****, delle* ***garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale****, con indicazione della* ***natura delle garanzie reali prestate****; gli* ***impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili****, nonché gli* ***impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate****, nonché* ***controllanti*** *e* ***imprese sottoposte al controllo di quest'ultime*** *sono distintamente indicati*".

Considerato ciò, l'Organismo Italiano di contabilità, nell'aggiornare i propri principi contabili, ha deciso di eliminare l'OIC 22, intitolato "conti d'ordine", e revisionare l'OIC 12, che è ora il principio contabile di riferimento.

In merito alle informazioni da inserire in nota integrativa, il principio chiarisce quanto segue:

- per le **passività** potenziali non iscritte in bilancio, si deve far riferimento all'OIC 31;
- gli **impegni non risultanti dallo stato patrimoniale** rappresentano obbligazioni assunte dalla società, da cui derivano effetti obbligatori certi ma non ancora eseguiti da nessuna delle due parti. La certezza dell'obbligazione deve riguardare l'esecuzione dell'adempimento e non anche il relativo importo (come avviene, ad esempio, per i contratti con clausola di revisione prezzo). Ai fini dell'iscrizione, si deve fa riferimento

al valore nominale che si desume dalla relativa documentazione. Qualora l'impegno non sia quantificabile se ne dà informativa nel prospetto.

- tra le **garanzie non risultanti dal bilancio** vi rientrano tutte le garanzie prestate dalla società, sia reali che personali, sia per obbligazioni proprie che per quelle altrui. Il valore di tali garanzie corrisponde al valore della garanzia prestata o se non determinata, alla migliore stima del rischio assunto alla luce della situazione esistente in quel momento.

Un caso particolare è rappresentato dalla co-fidejussione, per la quale l'OIC 12 prevede che in nota integrativa si riporti l'intero ammontare della garanzia prestata, o se inferiore, l'importo complessivo del debito garantito alla data di riferimento del bilancio. In questa ipotesi, qualora il garante risponda unicamente per una parte del debito oggetto di fidejussione (cd. *beneficium divisionis*), in nota integrativa deve essere riportato sia l'ammontare complessivo del debito esistente alla data di riferimento del bilancio, che quello pro-quota garantito.

Inoltre, l'articolo 2427, comma 1, numero 22-ter, cod. civ. richiede che vengano indicati anche gli **accordi fuori bilancio**, ossia quegli accordi che potrebbero esporre la società a rischi o a benefici significativi.

Bilancio abbreviato e micro imprese

Le informazioni richieste dall'articolo 2427, comma 1, numeri 9 e 22-ter devono essere riportate anche nella nota integrativa delle imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata.

Per le micro imprese, l'articolo 2435-ter cod.civ. richiede unicamente le informazioni del citato numero 9 in calce allo stato patrimoniale, tranne nel caso in cui decidano di redigere la nota integrativa, poiché in questo caso devono indicare tutte le informazioni previste per i bilanci abbreviati.