periodico
omologato
DCOER0975
Posteitaliane

Review

TeamSystem Review

Periodico di informazione fiscale

n. 252

Poste Italiane S.p.A.
Spedizione in abbonamento postale D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 N.46), art. 1, comma 1, DGB Pesaro

LYNFA® Gestione dello Studio

L'ERP per il tuo Studio Professionale

Gestione dello Studio, integrato in LYNFA, ti aiuta a controllare, gestire e sviluppare tutte le attività del tuo Studio, dall'acquisizione cliente al controllo di gestione, dai controlli antiriciclaggio alla rilevazione di tempi e costi.
Pensato per realtà di qualsiasi dimensione, dalle più piccole a quelle con decine di posti di lavoro, Gestione dello Studio si adatta perfettamente alle tue esigenze.
Grazie a Gestione dello Studio ti sarà facile seguire tutti gli impegni, verificare lo stato di avanzamento delle attività e conoscere la redditività dello Studio.

Gestione dello Studio è l'equivalente di un ERP aziendale.

1. Funzionalità semplici per gestire **mandati e pratiche** in modo razionale.
2. Strumenti completi per **pianificare e redicontare** il tempo dedicato alle attività.
3. **Automatismi integrati per fatturare** rapidamente e senza errori.
4. **Grafici chiari e intuitivi** per conoscere e controllare il tuo business in modo consapevole.

Gestione dello Studio è il sistema integrato con il quale puoi:

- pianificare, controllare e gestire le attività dello Studio,
- governare e automatizzare i processi amministrativi e gestionali,
- attuare il controllo di gestione e l'analisi delle marginalità.

www.teamsystem.com

TeamSystem®

TeamSystem Review
Periodico di informazione fiscale

Editrice TeamSystem
Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino
Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

Redazione:
Euroconference Editoria

S.E. o O.

Riproduzione vietata

Stampa: Bieffe - Recanati (MC)

Sommario

Schede operative

Trattamento fiscale degli omaggi **2**

Triangolazioni comunitarie "interne" ed "esterne" **10**

La contestazione di antieconomicità estesa agli acquisti ritenuti spropositati **19**

L'Iva nelle cooperative sociali **24**

Scadenzario

Scadenze del mese di gennaio **26**

Trattamento fiscale degli omaggi

Il trattamento fiscale degli omaggi ai fini Iva e delle imposte dirette, non trova nell'ordinamento tributario una disciplina unitaria.
Sia ai fini Iva che imposte dirette e Irap, la detraibilità/deducibilità delle spese relative agli omaggi, varia in base ai soggetti che le effettuano/ricevono e in base alla natura dei beni.
In linea generale l'omaggio riguarda una cessione di beni effettuata gratuitamente nei confronti di un cliente o di un dipendente.

Trattamento degli omaggi ai fini Iva per le imprese

Il trattamento degli omaggi ai fini Iva è regolato dagli articoli 19-*bis*1, lettera h), D.P.R. 633/1972 e dall'articolo 2, comma 2, n.4) del medesimo, D.P.R. 633/1972.
Ai sensi dell'articolo 19-*bis*1, lettera h)*"non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a 50 euro".*
Da quanto sopra l'Iva non è detraibile per le spese qualificabili di rappresentanza relative all'acquisto di beni di qualunque natura (oggetto o meno dell'attività di impresa) di importo unitario superiore a 50 euro.
Diventa, quindi, importante la definizione di spese di rappresentanza come stabilita ai fini delle imposte sul reddito perché è solo per queste che si applica la lettera h) dell'articolo 19-*bis*1, D.P.R. 633/1972.
La norma di riferimento è l'articolo 1, D.M. 19 novembre 2008 che dispone *"si considerano inerenti, sempreché effettivamente sostenute e documentate, le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore"*.
Le spese di rappresentanza sono quindi considerate tali quando:

- riguardano cessioni di beni e prestazioni di servizi a titolo gratuito;
- sono sostenute con finalità promozionali e di pubbliche relazioni;
- il loro sostenimento è considerato ragionevole in funzione dell'obiettivo perseguito;
- sono coerenti con le pratiche commerciali del settore.

Al riguardo si precisa che, come chiarito dalla circolare n. 34/E/2009, non si possono mai considerare spese di rappresentanza le cessioni gratuite di beni e servizi a favore dei dipendenti, in quanto per esse non si configura l'attività promozionale richiesta per essere definita spesa di rappresentanza. Pertanto, per tali spese non sarà mai possibile detrarre l'Iva per mancanza del requisito dell'inerenza.

L'articolo 1, D.M. 19 novembre 2008 non fa nessuna distinzione tra beni o servizi oggetto o meno dell'attività di impresa. Conseguentemente qualunque bene o servizio che abbia le caratteristiche sopra esposte può essere considerato spesa di rappresentanza sia esso un bene oggetto dell'attività di impresa o meno.

Considerato che gli omaggi e le spese di rappresentanza, riguardano beni e servizi offerti gratuitamente, il loro trattamento ai fini Iva interessa anche, come già detto, l'articolo 2, D.P.R. 633/1972
Come si avrà modo di illustrare, ai fini Iva, è comunque necessario distinguere tra le spese di rappresentanza che riguardano beni oggetto dell'attività di impresa e gli altri beni, perché attraverso la lettura congiunta dei citati articoli 19-*bis*1, lettera h) e 2, comma 2, n. 4, D.P.R. 633/1972 si desume un trattamento fiscale differente.
Infatti l'articolo 2 comma 2, n. 4 indica cessione di beni anche

Le cessioni gratuite di beni a esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore a 50 euro e di quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972.

Da quanto sopra sono comunque considerate cessione di beni e quindi soggette all'applicazione dell'Iva:

- le cessioni gratuite di beni oggetto dell'attività di impresa per le quali è stata operata la detrazione all'atto dell'acquisto in base all'articolo 19, D.P.R. 633/1972, qualunque sia l'importo.

Non sono considerate cessioni di beni:

- le cessioni gratuite di beni non rientranti nell'attività di impresa di costo unitario inferiore a 50 euro;
- le cessioni gratuite di beni non rientranti nell'attività propria di impresa superiori a 50 euro in quanto non è stata possibile effettuare la detrazione in base a quanto previsto dall'articolo 19-*bis*1, lettera h), D.P.R. 633/1972;
- le cessioni di beni oggetto dell'attività di impresa di qualunque importo per i quali all'atto dell'acquisto non è stata operata la detrazione di cui all'articolo 19, D.P.R. 633/1972.

Quest'ultimo caso si riscontra solo nell'ipotesi in cui al momento dell'acquisto del bene, l'impresa sa già di cederlo gratuitamente, quale spesa di rappresentanza, e quindi sceglie di non detrarre l'Iva per evitare l'assoggettamento nella successiva cessione gratuita. Non ci sarebbe, infatti, nessun altro motivo che possa indurre l'impresa a non detrarre l'Iva su un bene oggetto dell'attività di impresa.

Una volta delineato l'aspetto generale della detrazione e assoggettamento dell'imposta per gli omaggi e spese di rappresentanza, possiamo analizzare i vari casi che si possono presentare.

Trattamento Iva per i beni non oggetto dell'attività propria di impresa ceduti gratuitamente ai clienti

I beni ceduti gratuitamente rientrano, come visto, nella definizione di spese di rappresentanza quando, ovviamente, ricorrono anche tutti gli altri requisiti indicati nel citato D.M.. In tal caso l'acquisto, quindi, comporterà la detrazione dell'Iva se il costo unitario del bene è pari o inferiore a 50 euro; mentre se il bene è di costo unitario superiore a 50 euro l'Iva sarà indetraibile.

La successiva cessione gratuita sarà in ogni caso fuori campo Iva ai sensi dell'articolo 2, comma 2, n. 4 D.P.R. 633/1972 indipendentemente dall'ammontare del costo unitario:

Trattamento Iva beni non oggetto attività di impresa a clienti		
Costo unitario	Detraibilità Iva	Regime Iva cessione
Costo unitario pari o inferiore a 50 euro	Sì	Fuori campo Iva
Costo unitario superiore a 50 euro	No	Fuori campo Iva

Come indicato, la norma fa riferimento al costo unitario del bene, pertanto è necessario capire cosa si intende per costo unitario. Ciò diventa importante soprattutto in relazione agli omaggi natalizi. Questi, infatti, possono consistere in un unico bene o in una confezione unica (come un cesto regalo) costituita da più beni. In questo secondo caso, per individuare il costo unitario si deve considerare il costo dell'intera confezione e non quello del singolo componente. Quindi, nell'ipotesi di un cesto regalo il cui costo complessivo supera i 50 euro, l'Iva all'acquisto è indetraibile anche se i singoli beni componenti il cesto sono di costo inferiore a 50 euro.

Un caso particolare, ma che, soprattutto in occasione di omaggi natalizi, si presenta spesso è l'omaggio relativo ad alimenti e bevande. L'acquisto, in linea generale, comporta l'indetraibilità dell'Iva ai sensi dell'articolo 19-*bis*1, lettera f), D.P.R. 633/1972 ma, come specificato dalla circolare n. 54/E/2002, qualora il costo unitario dei beni non superi 50 euro e la cessione costituisca una spesa di rappresentanza ai sensi dell'articolo 19-*bis*1, lettera h), D.P.R. 633/1972 l'Iva è detraibile applicandosi quest'ultima norma.

ESEMPIO

La società Delta Spa acquista in data 2 dicembre 2017 20 cesti natalizi da regalare ai clienti della società. In ogni cesto c'è un panettone dal costo di 15 euro e una bottiglia di vino dal costo di 20 euro. Il costo complessivo del cesto è di 35 euro e pertanto l'Iva a credito è detraibile e la cessione ai clienti fuori campo Iva

La società Gamma Spa acquista in data 2 dicembre 2017 cesti natalizi da regalare ai clienti. In ogni cesto c'è una bottiglia di vino del costo di 40 euro e un panettone del costo di 35 euro. Il costo complessivo del cesto è di 75 euro (superiore a 50 euro) pertanto l'Iva è indetraibile e la cessione ai clienti è fuori campo Iva.

La disciplina illustrata si applica solo alle spese di rappresentanza relative a beni ceduti gratuitamente ai clienti. Per questo è necessario dimostrare a chi sono destinati gli omaggi. Pertanto, pur non essendo obbligatorio emettere alcun documento fiscale, in quanto la cessione è sempre fuori dal campo di applicazione dell'Iva, risulta opportuno emettere un documento di trasporto (ddt) o un buono di consegna con l'indicazione del destinatario e la causale omaggio.

Documentazione della cessione gratuita omaggio	Documento di trasporto o buono di consegna con indicazione dei beni ceduti, del destinatario del bene e con la specifica indicazione "omaggio"

Trattamento Iva per i beni oggetto dell'attività propria di impresa ceduti gratuitamente ai clienti da imprese

Come già anticipato, nel definire le spese di rappresentanza il D.M. 19 novembre 2008 non fa alcuna distinzione tra beni oggetto attività dell'impresa e non oggetto. Pertanto, anche i beni oggetto dell'attività dell'impresa possono essere considerate spese di rappresentanza quando ne ricorrano i requisiti sopra illustrati. A differenza delle cessioni gratuite di beni non oggetto dell'attività, le cessioni in questione sono sempre rilevanti ai fini Iva a meno che l'imposta relativa all'acquisto non sia stata detratta.

Si possono quindi verificare le seguenti situazioni:

- al momento dell'acquisto del bene già si conosce che si tratta di spesa di rappresentanza perché il bene è destinato a omaggio, per esempio natalizio. In questo caso l'Iva è detraibile per i beni di costo unitario non superiore a 50 euro (articolo 19-*bis*1, lettera h), D.P.R. 633/1972); la successiva cessione è soggetta a Iva in virtù dell'articolo 2, comma 2, n. 4, D.P.R. 633/1972 a meno che non si decida di non detrarre l'Iva all'atto dell'acquisto;
- se il bene che si intende omaggiare è considerato spesa di rappresentanza al momento dell'acquisto e il costo unitario è superiore a 50 euro l'Iva è indetraibile e la successiva cessione è fuori campo Iva (a causa dell'Iva non detratta a monte);
- se il bene che si intende omaggiare non è ritenuta spesa di rappresentanza l'Iva è detraibile qualunque sia il valore del bene come è soggetta a Iva la successiva cessione gratuita qualunque sia il valore del bene.

Nei casi in cui la cessione gratuita è soggetta a Iva la base imponibile è determinata ai sensi della lettera c) del comma 2 dell'articolo 13, D.P.R. 633/1972 "*…dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o dei beni simili, determinati al momento in cui si effettuano tali operazioni…*"

Generalmente in queste situazioni il cedente non effettua la rivalsa dell'Iva, non essendo obbligatoria ai sensi dell'articolo 18, D.P.R. 633/1972, che resta quindi a suo carico come costo indeducibile *ex* articolo 99, comma 1, Tuir.

La documentazione della cessione in assenza di rivalsa può avvenire:

- con emissione di fattura applicando l'Iva senza però addebitarla al cliente *indicando "omaggio senza rivalsa Iva"* articolo 18, D.P.R. 633/1972;
- con emissione di autofattura indicando il valore dei beni determinato a norma dell'articolo 13, D.P.R. 633/1972, le aliquote Iva e relativa imposta, specificando sempre che si tratta di autofattura per omaggio;

- annotazione su un apposito registro omaggi dove vengono annotate giornalmente le cessioni gratuite distinte per aliquota.

Trattamento Iva per i beni non oggetto dell'attività propria ceduti gratuitamente ai clienti da lavoratori autonomi

Come per le imprese, anche per i lavoratori autonomi, ai fini dell'applicazione dell'articolo 19-*bis*1, lettera h), D.P.R. 633/1972 vi è innanzitutto la necessità di dare una definizione di spese di rappresentanza nell'ambito, in questo caso, del reddito di lavoro autonomo. In questo senso, la circolare n. 34/E/2009 ha chiarito che per individuare le spese di rappresentanza in ambito di lavoro autonomo valgono gli stessi criteri utilizzati per il reddito di impresa. Pertanto ai fini della detraibilità dell'Iva valgono le stesse regole viste per le imprese.
Posto che sul punto l'agenzia non si è mai esplicitamente espressa, diversa invece è la disciplina sulla cessione gratuita. L'articolo 2, comma 2, n. 4), D.P.R. 633/1972 considera, infatti, non rilevanti ai fini Iva le cessioni gratuite di beni non rientranti nell'oggetto dell'attività di impresa se di costo unitario non superiore a 50 euro. Stante l'espresso riferimento della norma all'attività di impresa e non anche a quella di lavoro autonomo, è da ritenere che anche la cessione gratuita di beni di costo unitario inferiore a 50 euro sia da assoggettare a Iva e sia quindi obbligatorio adempiere agli obblighi conseguenti, quali la fatturazione e registrazione. Resta comunque la possibilità al lavoratore autonomo di non detrarre l'Iva all'atto dell'acquisto e quindi procedere alla cessione del bene senza l'applicazione dell'Iva.
Per i beni, invece, di costo unitario superiore a 50 euro si applica la medesima disciplina prevista per le imprese: indetraibilità dell'Iva all'atto dell'acquisto e successiva cessione senza Iva.

Cessione gratuita di beni non oggetto dell'attività da parte dei lavoratori autonomi		
Costo unitario	Iva all'acquisto	Regime Iva cessione
Costo unitario pari o inferiore a 50 euro	Detratta	Soggetta a Iva
Costo unitario pari o inferiore a 50 euro	Non detratta per scelta	Fuori campo Iva
Costo unitario superiore a 50 euro	Non detratta *ex* articolo 19-*bis*1, lettera h)	Fuori campo Iva

Trattamento Iva per i beni non oggetto dell'attività di impresa o professione ceduti gratuitamente ai dipendenti

Come esposto, la particolare disciplina di detraibilità in materia di omaggi, è applicabile solo quando la spesa si configura come una spesa di rappresentanza. In tal senso la circolare n. 34/E/2009, confermando quanto già stabilito dalla risoluzione n. 666305/1990, ha precisato che la cessione gratuita di un bene a favore di un dipendente non può essere considerata come spesa di rappresentanza per mancanza dell'inerenza con l'attività di impresa o di lavoro autonomo. In questo caso, quindi, l'Iva sarà indetraibile ai sensi dell'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972 e la successiva cessione esclusa da Iva ai sensi dell'articolo 2, comma 2, n. 4, D.P.R. 633/1972 per effetto dell'indetraibilità dell'Iva.

Trattamento ai fini Iva degli omaggi ai dipendenti di beni rientranti nell'oggetto dell'attività di impresa

Anche gli omaggi ai dipendenti dei beni rientranti nell'oggetto dell'attività di impresa non si configurano come spese di rappresentanza. Pertanto l'Iva è detraibile, al pari di un normale acquisto, e le cessioni successive sono da assoggettare a Iva, a meno che non sia stata detratta l'Iva all'atto dell'acquisto. A parere di chi scrive, quando all'atto dell'acquisto del bene vi è già la consapevolezza che lo stesso sarà ceduto gratuitamente ai dipendenti, l'Iva è indetraibile per mancanza di inerenza ai sensi dell'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/72 e la successiva cessione è esclusa da Iva.

Cessioni gratuite di beni oggetto o non oggetto dell'attività di impresa ai clienti. Trattamento ai fini delle imposte dirette Ires/Irpef

Le cessioni gratuite di beni sono da ricomprendere tra le spese di rappresentanza indipendente-

mente che i beni rientrino o non rientrino nell'oggetto dell'attività di impresa. Come già evidenziato, infatti, il D.M. 19 novembre 2008, nel definire le spese di rappresentanza, non fa alcuna distinzione al riguardo.

Ai fini reddituali la norma di riferimento per le imprese è l'articolo 108, comma 2, D.P.R. 917/1986 "l*e spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse. Le spese del periodo precedente sono commisurate all'ammontare dei ricavi e dei proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari a: a) all'1,5% dei ricavi e altri proventi fino a 10 milioni di euro; b) allo 0,6% dei ricavi e proventi per la parte eccedente 50 milioni di euro; allo 0,4% dei ricavi e proventi per la parte eccedente 50 milioni di euro. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro"*.

Per i lavoratori autonomi la norma di riferimento è, invece, il comma 5 dell'articolo 54, Tuir "… le spese di rappresentanza sono deducibili nei limiti dell'1% dei compensi percepiti nel periodo di imposta…".

La prima verifica da fare per la deducibilità è quindi l'inerenza. Come già esposto in precedenza la norma di riferimento è l'articolo 1, D.M. 19 novembre 2008 che considera inerenti le spese che:

- sono effettuate a titolo gratuito, quindi in assenza di un corrispettivo;
- perseguono finalità promozionali o di pubbliche relazioni. Come chiarito dalla circolare n. 34/E/2009 "*le attività promozionali consistono nella divulgazione sul mercato dell'attività svolta, dei beni e servizi prodotti, a beneficio sia degli attuali clienti che di quelli potenziali"*; "*nel concetto di pubbliche relazioni devono essere ricomprese tutte le iniziative volte a diffondere/consolidare l'immagine dell'impresa, ad accrescerne l'apprezzamento presso il pubblico, senza una diretta correlazione con i ricavi*".
- hanno la caratteristica della ragionevolezza, intesa come idoneità, almeno potenziale, a generare benefici economici per l'impresa;
- sono coerenti con le pratiche commerciali del settore;

come osservato dalla circolare n. 9/IR/2009 del Cndcec i primi 2 requisiti sono indispensabili ai fini della riconducibilità della spesa tra quelle di rappresentanza, mentre gli ultimi 2 sono da ritenersi alternativi.

Il comma 1 dell'articolo 1, D.M. 19 novembre 2008 considera comunque sempre spese di rappresentanza le seguenti tipologie di spesa:

- le spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concerto svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi, effettuate con finalità promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa;
- le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose;
- le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;
- le spese per feste, ricevimenti e latri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa;
- contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza indicati dal comma 1;
- ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza indicati dal comma 1.

Il comma 2, articolo 108, Tuir indica, inoltre, il limite delle suddette spese parametrandole all'entità dei ricavi, determinando in questo modo anche la congruità delle stesse ai fini della deducibilità:

Ricavi e altri proventi della gestione caratteristica	Importo massimo deducibile della spesa
Fino a 10 milioni di euro	1,5%
Parte eccedente 10 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro	0,6%
Parte eccedente 50 milioni di euro	0,4%

Le spese relative a beni distribuiti gratuitamente restano comunque sempre deducibili se di valore unitario non superiore a 50 euro e non confluiscono nell'importo deducibile da confrontare con i ricavi.

Per i lavoratori autonomi vale solo il limite sopra indicato (1% dei compensi) e non è prevista deducibilità integrale per i beni di costo unitario non superiore a 50 euro come per le imprese.

<table>
<tr><th colspan="2">Riepilogando</th></tr>
<tr><th>Soggetti</th><th>Limiti di deducibilità</th></tr>
<tr><td>Imprese</td><td>• integrale se di valore unitario non superiore a 50 euro (comprensivo dell'eventuale Iva indetraibile)
• se di valore unitario superiore a 50 euro:
<table>
<tr><th>ricavi e altri proventi della gestione caratteristica</th><th>Importo massimo deducibile della spesa</th></tr>
<tr><td>Fino a 10 milioni di euro</td><td>1,5%</td></tr>
<tr><td>Parte eccedente 10 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro</td><td>0,6%</td></tr>
<tr><td>Parte eccedente 50 milioni di euro</td><td>0,4%</td></tr>
</table></td></tr>
<tr><td>Lavoratore autonomo</td><td>Nei limiti dell'1% dei compensi percepiti nel periodo di imposta</td></tr>
</table>

L'indicazione di detti limiti non consente all'ufficio di sindacare la spese in termini di congruità perché appunto indicata esplicitamente dalla norma.

Trattamento ai fini Irap per le imprese degli omaggi ai clienti

La deducibilità fiscale degli omaggi per le imprese dipende dal metodo fiscale utilizzato. Come è noto le società di capitali e gli enti commerciali determinano la base imponibile Irap con il metodo così detto "da bilancio". Stesso metodo può essere utilizzato dalle società di persone e ditte individuali in contabilità ordinaria, a condizione che venga effettuata apposita opzione. Con il metodo da bilancio la base imponibile Irap è data dalla differenza tra il Valore della produzione (A) e i costi della produzione (B). Tra questi ultimi rientrano anche i costi della voce B14 del Conto economico in cui confluiscono anche le spese di rappresentanza in oggetto. Pertanto, quando la determinazione della base imponibile Irap è effettuata con il metodo da bilancio, queste spese sono interamente deducibili.

Gli altri soggetti, ovvero le società di persone e ditte individuali in contabilità semplificata, o quelle in ordinaria che non hanno effettuato l'opzione per la determinazione dell'Irap con il metodo da bilancio, determinano la base imponibile come differenza tra i ricavi + variazione delle rimanenze e costi materie prime sussidiarie e merci, servizi, ammortamenti, canoni locazione. Tra i suddetti costi non sono ricomprese le spese di rappresentanza. Infatti, come chiarito dalla circolare n. 60/E/2008, i costi per servizi da considerare sono quelli elencati nel D.M. 17 gennaio 1992, che non ricomprendono le spese di rappresentanza. Pertanto per i soggetti che determinano la base imponibile Irap con il così detto "metodo fiscale", articolo 5-*bis*, D.Lgs. 446/1997, le spese per omaggi a clienti sono interamente indeducibili.

Trattamento ai fini Irap degli omaggi ai clienti per i lavoratori autonomi

In base all'articolo 8, comma 1, D.Lgs. 446/1997, la base imponibile Irap è data dalla "differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti all'attività esercitata… così come rilevanti ai fini della dichiarazione dei redditi". Pertanto le spese per i beni destinati a essere ceduti gratuitamente alla clientela sono deducibili nei limiti dell'1% dei compensi percepiti nell'anno.

Trattamento ai fini delle imposte dirette degli omaggi di beni ai dipendenti Ires/ Irpef

Come già detto gli omaggi ai dipendenti non rientrano tra le spese di rappresentanza. Pertanto la norma di riferimento, ai fini della deducibilità di impresa, non è l'articolo 108, Tuir. Ai sensi dell'articolo 95, comma 1, Tuir il costo degli omaggi ai dipendenti rappresenta per l'impresa un costo deducibile in quanto considerata spesa per prestazioni di lavoro. Analogamente la spesa è deducibile anche dal reddito di lavoro autonomo in base a quanto disposto dall'articolo 54, comma 1, Tuir.

Trattamento degli omaggi ai dipendenti ai fini Irap

Gli acquisti di beni che vengono destinati a omaggi ai dipendenti rientrano tra i costi del personale. Per questo sono indeducibili ai fini Irap. Potrebbero però rientrare nella deducibilità prevista applicando la deduzione per il costo residuo del personale ai sensi dell'articolo 11, comma 4-*octies*, D.Lgs. 446/1997.

Tassazione in capo ai dipendenti

Per completezza di argomento è giusto precisare che ai sensi dell'articolo 51, comma 3, Tuir gli omaggi di beni ai dipendenti non costituiscono per gli stessi reddito da sottoporre a tassazione quando di importo complessivo non superiore a 258,23 euro nel periodo di imposta. Se il valore dei beni stessi risulta, invece, essere superiore al predetto importo, l'intero valore è soggetto a tassazione anche ai fini previdenziali.

Al riguardo il punto 16 della circolare n. 59/E/2008 precisa che solo erogazioni liberali in natura sono soggette alla suddetta disciplina e non anche le erogazioni in denaro. Pertanto, se un dipendente riceve un cesto natalizio di 100 euro, il costo è deducibile da parte dell'impresa e non va a tassazione al dipendente. Se, invece, nello stesso anno riceve oltre la cesto natalizio anche un bene in natura di 200 euro al dipendente viene imputato un reddito da assoggettare a tassazione di 300 euro (200 + 100). Se l'erogazione avviene in denaro questa è sempre soggetta a tassazione indipendentemente dall'importo.

Riepilogo trattamento Iva – Ires/Irpef/Irap beni non oggetto dell'attività - imprese				
Destinatari omaggio	**Detrazione Iva**	**Regime cessione Iva**	**Deducibilità Irpef/Ires**	**Deducibilità Irap**
Clienti	Sì se di costo unitario inferiore o uguale a 50 euro No se di costo unitario > 50 euro	Cessione Fuori campo Iva Cessione Fuori campo Iva	Integrale nell'esercizio se di costo unitario inferiore o pari a 50 euro Deducibile nel limite del 1,5% - 0,6% e 0,54% dei ricavi e altri proventi caratteristici se di costo superiore a 50 euro	Deducibili se si determina la base imponibile con il metodo da bilancio Indeducibili se si determina la base imponibile con il metodo fiscale
Dipendenti	No per mancanza di inerenza	Cessione Fuori campo Iva	Integrale come spesa da lavoro dipendente	Sempre indeducibile

Lavoratori autonomi				
Destinatari omaggio	**Detrazione Iva**	**Regime cessione Iva**	**Deducibilità Irpef**	**Deducibilità Irap**
Cliente	Sì se di costo unitario inferiore o uguale a 50 euro No se di costo unitario > 50 euro	Imponibile Iva Fuori campo Iva	La spesa è deducibile entro il limite dell'1% dei compensi incassati nell'anno	La spesa è deducibile entro il limite dell'1% dei compensi incassati nell'anno
Dipendenti	No per mancanza di inerenza	fuori campo Iva	Integrale come spesa da lavoro dipendente	Sempre indeducibile

Beni oggetto dell'attività				
Destinatari omaggio	**Detrazione Iva**	**Regime cessione Iva**	**Deducibilità Irpef/Ires**	**Deducibilità Irap**
Clienti	Sì se spesa non di rappresentanza Sì se si considera spesa di rappresentanza ma se di costo unitario inferiore o uguale a 50 euro	In ogni caso sempre imponibile Iva a meno che non sia stata detratta l'Iva all'atto dell'acquisto	Integrale nell'esercizio se di costo unitario inferiore o pari a 50 euro Deducibile nel limite del 1,5% - 0,6% e 0,54% dei ricavi e altri proventi caratteristici	Deducibili se si determina la base imponibile con il metodo da bilancio Indeducibili se si determina la base imponibile con il metodo fiscale
Dipendenti	Sì. Non sono mai spese di rappresentanza No se già al momento dell'acquisto il bene è destinato a omaggio ai dipendenti (mancanza inerenza)	Imponibile Iva a meno che non sia stata detratta l'Iva all'atto dell'acquisto. Si può scegliere di non effettuare la rivalsa Fuori campo Iva	Integrale come spesa da lavoro dipendente	Sempre indeducibile

Pranzo/cena di Natale

Capita spesso che in prossimità del Natale le imprese organizzino una cena per lo scambio degli auguri. Sembra giusto, pertanto, analizzare brevemente il trattamento fiscale da applicare.

Si tratta innanzitutto di una prestazione di servizi gratuita che quindi esula dalla disciplina sopra vista che riguarda, infatti, solo le cessioni di beni. Come tipologia di spesa, alla luce dei chiarimenti forniti dalla circolare n. 34/E/2009, si può considerare di rappresentanza solo nel caso in cui non vi siano solo i dipendenti. Pertanto le casistiche che si possono presentare sono di 2 tipi:

- presenza esclusiva di dipendenti;
- presenza oltre ai dipendenti anche di altri soggetti.

Nel primo caso la spesa non può essere qualificata come di rappresentanza. Si può ipotizzare, quindi, che rientri tra le erogazioni liberali rivolte alla generalità dei dipendenti. Se così fosse la spesa è deducibile dal reddito di impresa per il 75% del costo, perché relativa a spese di vitto *ex* articolo 109, comma 5, Tuir e nel limite del 5 per mille delle spese per prestazioni di lavoro dipendente *ex* articolo 100, comma 1, Tuir. Ai fini Irap il costo è invece indeducibile in quanto tale spesa è riconducibile alle spese per lavoro dipendente. Il principio contabile Oic 12 stabilisce, infatti, che della voce B.9.e) fanno parte anche le erogazioni dirette a favore dei dipendenti. Nel secondo caso, ovvero in presenza di altri soggetti oltre ai dipendenti, la spesa è qualificabile come spesa di rappresentanza e pertanto è deducibile al 75% del costo sostenuto e nei limiti previsti dall'articolo 108, Tuir (1,5% - 0,6% - 0,4% dei ricavi e altri proventi della gestione caratteristica). Ai fini Irap la spesa è deducibile se l'impresa determina la base imponibile con il metodo da bilancio ed è indeducibile se l'impresa determina la base imponibile con il metodo fiscale.

Riferimenti normativi

Articolo 19-*bis*1, lettera h), D.P.R. 633/1972
Articolo 2, comma 2, n.4, D.P.R. 633/1972
Circolare n. 34/E/2009
Circolare n. 54/E/2002
Circolare n. 9/IR/2009
Circolare n. 59/E/2008
Risoluzione n. 666305/1990

Triangolazioni comunitarie "interne" ed "esterne"

Nelle triangolazioni comunitarie "interne", in cui la prima cessione è nazionale in quanto posta in essere tra 2 operatori italiani, è la destinazione finale dei beni in altro Paese membro dell'Unione Europea a giustificare l'applicazione del beneficio della non imponibilità previsto per le cessioni intracomunitarie. Allo stesso modo, nelle triangolazioni comunitarie "esterne", in cui partecipano 3 soggetti identificati ai fini Iva in 3 distinti Paesi membri, l'applicazione della non imponibilità alla prima cessione si pone come semplificazione del sistema impositivo applicabile alle predette vendite "a catena", in considerazione del "consumo" dei beni nel Paese del cessionario finale.

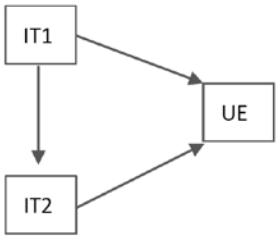
Le triangolazioni sono le operazioni che coinvolgono 3 soggetti, vale a dire:
- il promotore della triangolazione (primo cessionario e secondo cedente);
- il suo fornitore (primo cedente);
- il destinatario finale dei beni (secondo cessionario).

L'operazione complessivamente posta in essere si qualifica come:
- triangolazione comunitaria "interna" quando 2 soggetti (primo cedente e promotore della triangolazione) sono identificati in Italia, mentre il terzo soggetto (secondo cessionario) è identificato in altro Paese membro dell'Unione Europea;
- triangolazione comunitaria "esterna" quando i 3 soggetti sono identificati in Paesi membri diversi.

A fronte di un unico trasferimento fisico dei beni (dal primo cedente italiano al cessionario finale comunitario o extra comunitario), si verifica un duplice trasferimento di proprietà, ossia dal primo cedente al promotore della triangolazione e da quest'ultimo al proprio cliente.

Triangolazioni comunitarie "interne"

Le triangolazioni comunitarie "interne", cioè quelle caratterizzate dalla presenza di 2 soggetti (primo cedente e promotore della triangolazione) identificati in Italia, mentre il terzo soggetto (secondo cessionario) è identificato in altro Paese UE, sono disciplinate dagli articolo 41, comma 1, lettera a) e 58, comma 1, D.L. 331/1993. Nello specifico, l'articolo 58, comma 1, D.L. 331/1993 dispone che il regime di non imponibilità previsto, per le cessioni intracomunitarie di beni, dall'articolo 41, sempre D.L. 311/1993 si applica alle "cessioni di beni, anche tramite commissionari, effettuate nei confronti di cessionari o commissionari di questi se i beni sono trasportati o spediti in altro Stato membro a cura o a nome del cedente, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi". In pratica, la triangolazione comunitaria "interna" si verifica quando la cessione, anche tramite un commissionario, è eseguita dal cedente con trasporto/spedizione dei beni nel Paese del cessionario finale su incarico del cessionario italiano o del suo commissionario. Come anticipato, a fronte di un unico trasferimento fisico dei beni (dal primo cedente italiano al cessionario finale comunitario), si verifica un duplice trasferimento di proprietà, ossia:
- dal primo cedente al promotore della triangolazione e
- da quest'ultimo al proprio cliente non residente.



Condizione del trasporto a cura o a nome del primo cedente

L'articolo 8, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972 dispone che costituiscono cessioni all'esportazione, non imponibili Iva, "*le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione dei beni fuori del territorio della Comunità economica europea, a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari*". La stessa previsione è contenuta nell'articolo 58, comma 1, D.L. 331/1993, in base al quale il regime di non imponibilità previsto, per le cessioni intracomunitarie di beni, dall'articolo 41, D.L. 331/1993 si applica alle "*cessioni di beni, anche tramite commissionari, effettuate nei confronti di cessionari o commissionari di questi se i beni sono trasportati o spediti in altro Stato membro a cura o a nome del cedente, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi*".

In pratica, la triangolazione nazionale, indipendentemente dal Paese di destinazione finale dei beni (Paese extra UE o altro Paese UE), si verifica quando la cessione, anche tramite un commissionario, è eseguita dal cedente con trasporto/spedizione dei beni nel Paese del cessionario finale su incarico del cessionario italiano o del suo commissionario.

Tenuto conto che, ai fini della non imponibilità della cessione interna, le disposizioni richiamate richiedono che i beni siano trasportati/sperditi nel Paese di destinazione "a cura o a nome del cedente", occorre innanzi tutto ricordare che l'articolo 13, comma 1, L. 413/1991, con norma di interpretazione autentica, ha stabilito che, ai fini della detassazione, non conta che la fattura relativa alla spedizione o al trasporto dei beni all'estero sia emessa nei confronti del primo cedente o del cessionario nazionale.

L'Amministrazione finanziaria, con un "approccio formalistico", ha costantemente affermato che i beni oggetto di esportazione si presumono consumati in Italia se il promotore della triangolazione ne acquisisce la disponibilità prima dell'invio all'estero. È stato, infatti, precisato che il contratto di trasporto o di spedizione deve essere stipulato dal primo cedente[1].

Più recentemente, con la risoluzione n. 35/E/2010, in parziale rettifica delle precedenti indicazioni di prassi, è stato chiarito che l'operazione beneficia della non imponibilità anche nel caso in cui il promotore della triangolazione stipuli il contratto su mandato e in nome del primo cedente; in questo caso, infatti, il promotore agisce quale mero intermediario del primo cedente, senza mai avere la disponibilità dei beni, ove al vettore sia affidato l'incarico di ritirare la merce presso il primo cedente e di consegnarla al destinatario finale non residente. Dal punto di vista dell'Amministrazione finanziaria, è evidente che la ratio delle disposizioni in materia resta quella di evitare che il promotore della triangolazione acquisisca la disponibilità "fisica" dei beni oggetto di esportazione.

È il caso di osservare che la giurisprudenza è pervenuta a una diversa conclusione, privilegiando l'aspetto sostanziale dell'operazione in triangolazione.

In un primo tempo, anche la Suprema Corte aveva sposato l'orientamento più restrittivo, secondo il quale l'esportazione dei beni deve avvenire a cura o a nome del cedente anche se su incarico del cessionario, senza possibilità di inserimento, in tale fase, del cessionario[2].

Di diverso avviso la giurisprudenza di legittimità più recente, che con un orientamento ormai consolidato ha affermato come, affinché un'operazione triangolare possa qualificarsi come cessione non imponibile, l'espressione letterale "a cura" del cedente va interpretata in relazione allo scopo della norma, che è quello di evitare operazioni fraudolente, quali si verificherebbero se il cessionario nazionale potesse autonomamente (al di fuori, cioè, di un preventivo regolamento contrattuale con il cedente) decidere di inviare i beni in altro Stato membro o al di fuori dell'Unione Europea.

Pertanto, non è necessario che il trasporto/spedizione avvenga in esecuzione di un contratto concluso direttamente dal cedente o in rappresentanza di quest'ultimo, essendo essenziale solo che vi sia la prova (il cui onere grava sul contribuente) che l'operazione, fin dalla sua origine e nella sua

[1] Cfr. risoluzione n. 51/E/1995 e n. 115/E/2011.
[2] Cfr. Cassazione n. 5065/1998, n. 22445/2008 e n. 22233/2011.

rappresentazione documentale, sia stata voluta, secondo la comune volontà degli originali contraenti, come cessione nazionale in vista del trasporto/spedizione al cessionario residente all'estero[3]. L'interpretazione offerta dall'Amministrazione finanziaria in merito alla locuzione "a cura o a nome del cedente" si pone in contrasto anche con gli arresti della giurisprudenza della Corte di Giustizia, volta a riconoscere il trattamento di non imponibilità della cessione interna a prescindere dal soggetto che abbia la disponibilità dei beni durante il trasporto/spedizione a destinazione del cliente finale non residente[4].
È dunque l'esistenza della triangolazione, desumibile dalla volontà delle parti, che garantisce la tutela del divieto di immissione in consumo in Italia, senza che abbia alcuna rilevanza il soggetto nella cui disponibilità rientrano i beni da inviare in territorio estero.

***Plafond* libero e *plafond* vincolato**

In base all'articolo 8, comma 2, D.P.R. 633/1972, i cessionari che intervengono in una operazione di triangolazione possono avvalersi del plafond di cui dispongono:

- integralmente per gli acquisti di beni che siano esportati nello stato originario nei 6 mesi successivi alla loro consegna (*plafond* a utilizzo vincolato);
- nei limiti della differenza tra il *plafond* complessivo di cui dispongono e l'ammontare delle cessioni dei beni effettuate nei loro confronti nello stesso anno senza Iva, in quanto esportate in triangolazione, per gli acquisti di altri beni/servizi (*plafond* a utilizzo libero).

I contribuenti che si trovano nella situazione di disporre di un *plafond* vincolato sono coloro che intervengono in una triangolazione in qualità di primo cessionario/secondo cedente. Ciò avviene nelle seguenti ipotesi:

- esportazione in triangolazione prevista dall'articolo 8, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, in cui il cessionario nazionale conferisce l'incarico al cedente di inviare la merce fuori dal territorio dell'Unione Europea;
- cessione intracomunitaria in triangolazione prevista dal combinato disposto degli articolo 40, comma 2, e 41, D.L. 331/1993, in cui il soggetto nazionale acquista beni in altro Stato membro e li fa trasportare direttamente dal primo cedente nello Stato membro del proprio cessionario comunitario, designato quale debitore d'imposta;
- cessione intracomunitaria in triangolazione prevista dall'articolo 58, comma 1, D.L. 331/1993, in cui il soggetto nazionale conferisce l'incarico al primo cedente italiano di inviare i beni direttamente in altro Stato membro, a destinazione del proprio cessionario.

ESEMPIO 1

Le operazioni in triangolazione di cui ai primi 2 punti possono configurarsi come segue:

- IT1 (soggetto passivo d'imposta in Italia) vende a IT2 (anch'egli soggetto passivo d'imposta in Italia) merce per 10.000 euro;
- IT2 cede a sua volta la merce a UE o a EXUE (soggetto passivo d'imposta in altro Paese UE o in un Paese extra UE) per 11.000 euro;
- la merce è spedita o consegnata nel Paese di destinazione (UE o extra UE) dal soggetto IT1 su incarico del soggetto IT2.

In tale esempio, la prima cessione da IT1 a IT2 è non imponibile ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972 o dell'articolo 58, comma 1, D.L. 331/1993, a seconda del Paese di destinazione finale dei beni; la successiva cessione da IT2 a UE o a EXUE è, rispettivamente, una cessione intracomunitaria o una cessione all'esportazione non imponibile Iva ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972 o dell'articolo 41, comma 1, D.L. 331/1993.
Pertanto:

- IT1 dispone di un *plafond* di 10.000 euro, liberamente utilizzabile;
- IT2 dispone di un duplice *plafond*:

[3] Cfr. Cassazione n. 4098/2000, n. 24964/2010, n. 6898/2011, n. 14186/2013, n. 13331/2013, n. 23735/2013, n. 14405/2014.
[4] Cfr. causa C-245/04 del 6 aprile 2006, causa C-430/09 16 dicembre 2010, causa C-587/10 del 27 settembre 2012.

- 1.000 euro (pari alla differenza tra il corrispettivo dei beni ceduti e quello dei beni acquistati: 11.000 - 10.000) liberamente utilizzabile;
- 10.000 euro (pari al corrispettivo dei beni acquistati) a utilizzo vincolato, con il quale potrà acquistare beni da esportare nello stato originario entro sei mesi dalla data in cui gli sono stati consegnati.

Compilazione dei modelli Intrastat

Nell'ipotesi in cui il soggetto nazionale IT2 acquisti i beni dal fornitore nazionale IT1, attribuendo a quest'ultimo l'incarico di spedirli direttamente al proprio cliente stabilito in altro Stato membro, è stato ricordato che:

- il rapporto che si instaura tra i 2 soggetti passivi stabiliti in Italia si configura come operazione interna, non imponibile ai sensi dell'articolo 58, comma 1, D.L. 331/1993;
- il rapporto tra IT2 e il cessionario stabilito in altro Stato membro costituisce una cessione intracomunitaria non imponibile a norma dell'articolo 41, comma 1, lettera a), D.L. 331/1993.

Come precisato dalla circolare n. 13-VII-15-464/1994 (§ B.16.1), la non imponibilità Iva nel primo rapporto trova applicazione solo se i beni non vengono consegnati nel territorio dello Stato ma trasportati/spediti direttamente nell'altro Stato membro per incarico del cessionario (IT2) a cura o a nome del fornitore (IT1).

Ai fini degli adempimenti relativi agli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie, l'obbligo della compilazione del modello relativo alle cessioni di beni ricade esclusivamente su IT2, soggetto nazionale promotore della triangolazione[5].

Triangolazioni comunitarie "esterne"

Nella triangolazione comunitaria intervengono 3 soggetti identificati ai fini Iva in 3 diversi Paesi membri dell'Unione Europea.

A fronte di un unico trasferimento "fisico" dei beni (dal primo cedente al cliente del promotore della triangolazione), si verifica un duplice trasferimento di proprietà, ossia:

- dal primo cedente al promotore della triangolazione; e
- da quest'ultimo al proprio cliente.

È opportuno puntualizzare che, nell'ambito delle triangolazioni comunitarie e, più in generale, degli scambi intracomunitari di beni, la disciplina prevista dal D.L. 331/1993, fondata sul principio di tassazione nel Paese membro di destinazione, si applica ai soggetti identificati ai fini Iva all'interno dell'Unione Europea, senza avere riguardo al luogo di stabilimento, che può pertanto essere anche esterno all'Unione Europea[6].

Questa conclusione è confermata, con specifico riferimento ai modelli Intrastat, dalla circolare n. 36/E/2010 (Parte I, § 1), secondo cui "ciò che rileva è l'aspetto oggettivo dell'operazione posta in essere", per cui devono essere incluse "nella dichiarazione Intrastat tutte le operazioni che presentano gli elementi costitutivi delle cessioni o acquisti intracomunitari (acquisizione della proprietà del bene, effettiva movimentazione dello stesso tra 2 Stati membri, status di operatore economico dei contraenti), a prescindere dalla circostanza che una delle parti del contratto sia un soggetto stabilito in un Paese terzo, sempre che, ovviamente, il medesimo sia identificato ai fini Iva nella Comunità".

ESEMPIO 2

È possibile, quindi, applicare le regole previste per le triangolazioni comunitarie anche nell'ipotesi in cui la triangolazione avvenga tra soggetti tutti stabiliti al di fuori dell'Unione Europea, ma con rappresentante fiscale nominato in 3 Paesi membri diversi.

[5] Cfr. circolare n. 43/E/2010 (§ 5).

[6] La definizione di "soggetto passivo stabilito" è fornita dall'articolo 7, comma 1, lettera d), D.P.R. 633/1972. In particolare, per i soggetti diversi dalle persone fisiche, è previsto che assume rilevanza la sede dell'attività, intesa come sede legale. L'articolo 10, Regolamento UE 282/2011 dispone, invece, che la sede dell'attività è quella "in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale dell'impresa".

Finalità della disciplina relativa alle triangolazioni comunitarie

Nel regime transitorio degli scambi intracomunitari delineato dalla Direttiva 91/680/CE non era previsto un sistema di "operazioni triangolari" analogo a quello conosciuto nella disciplina nazionale nell'ambito delle cessioni all'esportazione.

Sulla scorta, infatti, delle previsioni dettate dalla citata Direttiva, la realizzazione delle operazioni triangolari era stata impostata in modo che assumessero rilevanza per il sistema di controllo, in assenza di barriere doganali, solo le operazioni effettuate negli Stati in cui erano identificati, ai fini Iva, il primo fornitore e il destinatario finale dei beni, con l'obbligo della nomina di un rappresentante fiscale nel Paese di destinazione o di origine dei beni da parte del soggetto promotore della triangolare. In tal modo, il rappresentante avrebbe ricevuto direttamente i beni dal fornitore, realizzando in proprio un acquisto intracomunitario, con successiva cessione interna, soggetta a imposta, nei confronti del proprio cliente.

Il meccanismo ipotizzato, pur apparendo sostanzialmente trasparente e idoneo a evitare eventuali pericoli di evasioni, avrebbe avuto il grosso difetto di imporre agli operatori economici, che volessero realizzare operazioni triangolari con tutti gli altri Paesi membri, di nominare un rappresentante fiscale per ogni Stato, con i relativi costi e problemi.

Per tali motivi, con la Direttiva 92/111/CE è stato concepito un sistema di semplificazioni, che prevede l'eliminazione dell'obbligo di nominare il rappresentante fiscale nello Stato di destinazione del bene da parte del promotore della triangolazione, a condizione che quest'ultimo designi il proprio cessionario quale "debitore dell'imposta" relativa alla cessione in tale Stato.

Non imponibilità Iva delle triangolazioni comunitarie

In via generale, le triangolazioni comunitarie sono non imponibili Iva sia per il primo cedente sia per il promotore della triangolazione, in quanto assoggettate a imposta in capo al destinatario finale dei beni.

Tali operazioni sono disciplinate:

- dall'articolo 38, comma 7, D.L. 331/1993, secondo cui l'Iva non è dovuta per l'acquisto intracomunitario nel territorio dello Stato, da parte del soggetto passivo di altro Stato membro, di beni dallo stesso acquistati in altro Stato membro e trasportati/spediti in Italia a propri cessionari, soggetti passivi, designati per il pagamento dell'imposta relativa alla cessione. In buona sostanza, l'Iva è assolta dal soggetto passivo italiano, destinatario finale dei beni, a condizione che in fattura sia espressamente designato come debitore della relativa imposta[7];
- dall'articolo 40, comma 2, D.L. 331/1993, secondo cui si considera comunque effettuato senza pagamento dell'imposta l'acquisto intracomunitario di beni trasportati/spediti in altro Stato membro se:
  1. i beni stessi risultano ivi oggetto di successiva cessione a un soggetto passivo;
  2. il cessionario risulta designato come debitore della relativa imposta;
- dall'articolo 44, comma 2, lettera a), D.L. 331/1993, secondo cui l'Iva è dovuta, per le cessioni di cui al citato articolo 38, comma 7, D.L. 331/1993, dal cessionario italiano, soggetto passivo, designato come debitore della relativa imposta.

Dal quadro normativo di cui sopra si desume che la legislazione Iva nazionale disciplina le triangolazioni in cui il soggetto passivo italiano interviene in qualità:

- di destinatario finale dei beni, ovvero
- di promotore della triangolazione.

In particolare:

- nella prima ipotesi, l'Iva è dovuta dal soggetto passivo italiano se è stato designato al pagamento dell'imposta da parte del proprio fornitore;
- nella seconda ipotesi, l'acquisto intracomunitario si considera comunque effettuato in Italia da parte del soggetto passivo italiano, anche se non è dovuta la relativa Iva alla duplice condizione che:

1. i beni siano trasportati/spediti direttamente dallo Stato membro del fornitore a quello del clien-

[7] Cfr. risoluzione n. 47/E/1995.

te del soggetto passivo italiano;
2. il soggetto passivo italiano designi in fattura il proprio cliente come debitore della relativa imposta.

Iva sull'acquisto intracomunitario pagata in Italia ed esercizio della detrazione

L'articolo 40, Direttiva 2006/112/CE stabilisce che, per gli acquisti intracomunitari, il luogo impositivo coincide con il luogo "fisico" di arrivo dei beni, in cui si realizza il relativo consumo.
Affinché l'operazione sia ivi tassata, il cessionario deve essere identificato in tale Paese, di modo che si abbia identità territoriale tra il luogo di destinazione dei beni e quello di identificazione del destinatario dei medesimi.
Tuttavia, nell'ipotesi in cui il luogo di arrivo non coincida con quello di identificazione del cessionario, il successivo articolo 41, Direttiva 2006/112/CE prevede che l'acquisto intracomunitario è imponibile nel Paese membro in cui il cessionario risulta identificato.
Ai sensi dell'articolo 42, Direttiva 2006/112/CE, corrispondente all'articolo 40, comma 2, D.L. 331/1993, l'eccezione in oggetto, diretta a evitare che l'operazione resti completamente detassata, non si applica se il cessionario è in grado di dimostrare che la merce è stata acquistata per essere successivamente ceduta in altro Paese membro, nell'ambito cioè dello schema delle c.d. "triangolazioni comunitarie". In questo caso, si ritorna alla regola generale e, quindi, alla tassazione nel luogo di destinazione, in cui il cessionario finale è anche identificato.
Secondo la Corte di Giustizia, nella circostanza indicata, in cui i beni vanno assoggettati a Iva a titolo di acquisto intracomunitario considerato effettuato nello Stato membro di identificazione (nella specie, in Italia), è evidente che i beni non sono stati effettivamente introdotti in detto Stato membro[8].
In questa situazione, non si può, infatti, considerare che l'acquisto intracomunitario posto in essere dia diritto alla detrazione ai sensi dell'articolo 168, § 1, lettera c), Direttiva 2006/112/CE, corrispondente all'articolo 45, D.L. 331/1993 (secondo cui la detrazione è ammessa per gli acquisti intracomunitari effettuati nell'esercizio d'impresa o di arte o professione).
Del resto, osservano i giudici comunitari, la detrazione, in una siffatta ipotesi, rischierebbe di vanificare l'effetto utile della disciplina relativa alle triangolazioni comunitarie, dato che il soggetto passivo, che ha beneficiato del diritto alla detrazione nello Stato membro di identificazione, non sarebbe più incentivato a comprovare la tassazione dell'acquisto intracomunitario nello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto. Una simile soluzione potrebbe, in fin dei conti, mettere a repentaglio l'applicazione della regola di base secondo la quale, per gli acquisti intracomunitari, il luogo impositivo è situato nello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto, cioè nello Stato membro di consumo finale, che è l'obiettivo del regime transitorio degli scambi intracomunitari di beni.

Casistiche operative

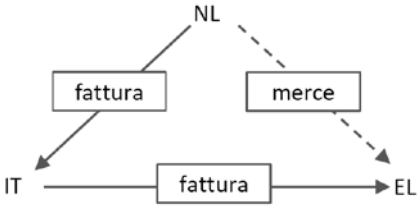
La circolare n. 13-VII-15-464/1994 (§ B.16.2) individua il trattamento Iva delle triangolazioni comunitarie, distinguendo in base alla posizione assunta dal soggetto passivo italiano, in veste:
- di promotore della triangolazione; ovvero
- di primo cedente; ovvero
- di destinatario finale dei beni.

Soggetto italiano promotore della triangolazione

L'operatore economico italiano (IT) acquista i beni da un soggetto passivo olandese (NL), con incarico a quest'ultimo di consegnarli direttamente al proprio cliente greco (EL).

[8] Cfr. sentenza cause riunite C-536/08 e C-539/08 del 22 aprile 2010.

Figura 1 - Soggetto italiano promotore della triangolazione



IT:

- nel rapporto con il fornitore olandese pone in essere un acquisto intracomunitario (ex articolo 38, D.L. 331/1993);
- nel rapporto con il cliente greco effettua una cessione intracomunitaria (ex articolo 41, D.L. 331/1993).

Di conseguenza, IT:

- riceve una fattura senza imposta che deve integrare e registrare a norma degli articoli 46 e 47, D.L. 331/1993, senza tuttavia esporre l'Iva a norma dell'articolo 40, comma 2, sempre D.L. 311/1993. In particolare, IT deve:
  - numerare e integrare la fattura intracomunitaria emessa dal fornitore olandese, indicando il controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell'operazione, espressi in valuta estera, senza tuttavia indicare l'ammontare dell'Iva;
  - annotare la fattura intracomunitaria così integrata nel registro delle fatture emesse (di cui all'articolo 23, D.P.R. 633/1972), entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricevimento della fattura, e con riferimento al mese precedente. L'annotazione nel registro degli acquisti (di cui all'articolo 25, D.P.R. 633/1972) non è, invece, obbligatoria non essendo possibile esercitare la detrazione;
- emette fattura senza Iva, ai sensi dell'articolo 41, comma 1, lettera a), D.L. 331/1993:
  - entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, con l'indicazione, in luogo dell'ammontare dell'imposta, che si tratta di operazione non imponibile e con l'eventuale specificazione della norma comunitaria o nazionale di riferimento;
  - da annotare distintamente nel registro delle fatture emesse (di cui all'articolo 23, D.P.R. 633/1972), designando espressamente sul documento il cliente greco quale responsabile, in sua sostituzione, del pagamento dell'imposta all'atto dell'arrivo dei beni in Grecia.

Per entrambe le operazioni sorge l'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari:

- entro il giorno 25 del mese successivo al periodo (mese o trimestre) di registrazione della fattura intracomunitaria;
- dai quali deve risultare in modo specifico il ricorso all'operazione triangolare, ancorché i beni non transitano materialmente per il territorio dello Stato.

Nello specifico:

- nel modello INTRA 2-*bis*, nelle colonne 2 e 3, relative al fornitore, deve essere indicato il codice ISO e il numero identificativo del soggetto olandese, mentre nella colonna 6 (natura della transazione) deve essere indicato un codice alfabetico in sostituzione di quello numerico;
- nel modello INTRA 1-*bis*, nelle colonne 2 e 3 devono essere indicati il codice ISO e il numero identificativo del cessionario greco, mentre nella colonna 5 (natura transazione) il codice alfabetico in sostituzione di quello numerico.

Le colonne da 7 a 13 per le cessioni e da 8 a 15 per gli acquisti, riguardanti i dati statistici, non devono essere compilate nemmeno dai contribuenti tenuti alla presentazione mensile degli elenchi.
In base all'articolo 8, comma 2, D.P.R. 633/1972, i cessionari che intervengono in una operazione di triangolazione possono avvalersi del plafond di cui dispongono:

- integralmente per gli acquisti di beni che siano esportati nello stato originario nei sei mesi successivi alla loro consegna (*plafond* a utilizzo vincolato);

- nei limiti della differenza tra il *plafond* complessivo di cui dispongono e l'ammontare delle cessioni dei beni effettuate nei loro confronti nello stesso anno senza Iva, in quanto esportate in triangolazione, per gli acquisti di altri beni/servizi (*plafond* a utilizzo libero).

Tale situazione ricorre, tra l'altro, nell'ipotesi della cessione intracomunitaria in triangolazione prevista dal combinato disposto degli articoli 40, comma 2 e 41, D.L. 331/1993, in cui il soggetto nazionale acquista beni in altro Stato membro e li fa trasportare direttamente dal primo cedente nello Stato membro del proprio cessionario comunitario, designato quale debitore d'imposta.

ESEMPIO 3

Si consideri il caso in cui:

- IT (soggetto passivo d'imposta in Italia) acquista da NL (soggetto passivo d'imposta in Olanda) merce per 10.000 euro;
- IT cede a sua volta la merce a EL (soggetto passivo d'imposta in Grecia) per 11.000 euro;
- la merce è spedita o consegnata in Grecia da NL su incarico di IT.

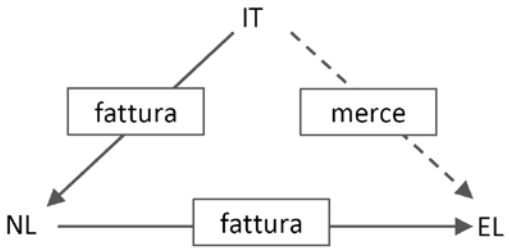
In tale esempio, IT dispone di un duplice *plafond*:

- 1.000 euro (pari alla differenza tra il corrispettivo dei beni ceduti e quello dei beni acquistati: 11.000- 10.000) liberamente utilizzabile;
- 10.000 euro (pari al corrispettivo dei beni acquistati) a utilizzo vincolato, con il quale potrà acquistare beni da esportare nello stato originario entro 6 mesi dalla data in cui gli sono stati consegnati.

Soggetto italiano primo cedente

L'operatore economico italiano (IT) fornisce i beni al cliente olandese (NL), con consegna diretta in Grecia al cessionario (EL) di quest'ultimo.

Figura 2 - Soggetto italiano primo cedente

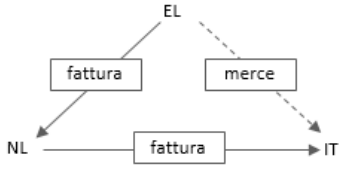


IT:

- effettua una cessione intracomunitaria, per cui emette fattura non imponibile (ex articolo 41, D.L. 331/1993) nei confronti del cliente olandese:
  - entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, con l'indicazione, in luogo dell'ammontare dell'imposta, che si tratta di operazione non imponibile e con l'eventuale specificazione della norma comunitaria o nazionale di riferimento;
  - da annotare distintamente nel registro delle fatture emesse (di cui all'articolo 23, D.P.R. 633/1972), secondo l'ordine della numerazione ed entro il termine di emissione, con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione;
- compila e presenta il modello INTRA 1-*bis*:
  - entro il giorno 25 del mese successivo al periodo (mese o trimestre) di registrazione della fattura intracomunitaria;
  - indicando nelle colonne 2 e 3 il codice ISO e il numero identificativo dell'operatore olandese. La compilazione dell'elenco agli effetti statistici è obbligatoria solo per gli operatori che presentano i modelli con cadenza mensile; in tal caso nella colonna 12 (Paese di destinazione) va indicato il codice ISO dello Stato comunitario destinatario del bene (nella specie, EL).

Soggetto italiano destinatario finale dei beni
L'operatore italiano (IT) acquista dal fornitore olandese (NL) i beni provenienti dalla Grecia (EL).

Figura 3 - Soggetto italiano destinatario finale dei beni



IT:
- riceve la fattura senza addebito d'imposta, con la quale il fornitore olandese lo designa espressamente quale responsabile, in sua sostituzione, del pagamento dell'imposta in Italia;
- integra e registra la fattura intracomunitaria nei modi stabiliti dagli articoli 46 e 47, D.L. 331/1993. In particolare, IT deve:
  - numerare e integrare la fattura intracomunitaria emessa dal fornitore olandese, indicando il controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell'operazione, espressi in valuta estera, nonché l'ammontare dell'imposta, calcolata secondo l'aliquota propria dei beni;
  - annotare la fattura intracomunitaria così integrata sia nel registro delle fatture emesse (di cui all'articolo 23, D.P.R. 633/1972), entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricevimento della fattura, e con riferimento al mese precedente, sia nel registro degli acquisti (di cui all'articolo 25, D.P.R. 633/1972), anteriormente alla liquidazione periodica o alla dichiarazione annuale nella quale viene esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta;
- compila e presenta il modello INTRA 2-*bis*:
  - entro il giorno 25 del mese successivo al periodo (mese o trimestre) di registrazione della fattura intracomunitaria;
  - indicando nelle colonne 2 e 3 il codice ISO e il numero identificativo del proprio fornitore olandese. La compilazione dell'elenco agli effetti statistici è obbligatoria solo per gli operatori che presentano i modelli con cadenza mensile; in tal caso nella colonna 13 (Paese di provenienza) va indicato il codice ISO dello Stato comunitario di provenienza dei beni (nella specie, EL).

L'operazione, dal punto di vista giuridico, non costituisce un acquisto intracomunitario (*ex* articolo 38, comma 7, D.L. 331/1993), ma una cessione nello Stato, con esonero - per il fornitore olandese - di identificarsi ai fini Iva in Italia:
- direttamente (*ex* articolo 35-*ter*, D.P.R. 633/1972); ovvero
- per mezzo di un proprio rappresentante fiscale.

Riferimenti normativi
Articolo 8, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972
Articolo 58, comma 1, D.L. 331/1993
Articolo 41, sempre D.L. 311/1993
Risoluzione n. 35/E/2010
Direttiva 92/111/CE

La contestazione di antieconomicità estesa agli acquisti ritenuti spropositati

La contestazione di antieconomicità è estremamente diffusa nell'ambito dell'accertamento tributario, riguardando solitamente la non corretta gestione aziendale, con recupero dei ricavi, ovvero anche il singolo affare, quando il corrispettivo pattuito è ritenuto non in linea con le ordinarie operazioni di mercato. La Corte di Cassazione ha nel tempo ampliato il raggio di azione di tale tipologia di rilievo, che può riguardare finanche i componenti negativi, laddove appare evidente la non normalità del costo sostenuto. Tale assunto è stato da ultimo ribadito nella sentenza n. 25257/2017.

Il concetto di antieconomicità

Nel corso del tempo l'Amministrazione finanziaria ha con maggiore frequenza utilizzato il parametro dell'antieconomicità per procedere ad accertamenti fiscali nelle situazioni in cui l'ambito formale della fattispecie analizzata appariva totalmente corretto. Due solitamente le direzioni di un simile rilievo:

- la contestazione di maggiori ricavi derivanti dalla palese irrazionalità delle scelte aziendali valutate nel complesso;
- la contestazione di un comportamento irrazionale nell'unico negozio giuridico posto in essere, in rapporto ad altri aventi le medesime caratteristiche.

L'antieconomicità deve ovviamente essere suffragata da una serie di elementi probatori, non superficiali e limitati a pochi parametri numerici, posto che deve essere in grado di avere un livello di attendibilità tale da reggere l'avviso di accertamento. In tale ottica, è notorio che l'antieconomicità può rappresentare anche un elemento in grado da solo di avere le caratteristiche di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'accertamento analitico induttivo fondato sulle presunzioni c.d. qualificate. E tale forza accertativa, in relazione alle predette principali ipotesi di utilizzo della contestazione, arriva al punto di superare la correttezza formale sia dei dati contabili del contribuente, sia del singolo negozio giuridico, la cui validità non è affatto contestata.

Volendo esplicitare degli esempi, è evidente che sul fronte dell'irrazionalità dei comportamenti aziendali, incappare in aziende con costante incremento delle rimanenze, continue vendite, pochi incassi e magari anche apporti di denaro da parte della compagine societaria, lascia intuire che trattasi di una gestione sin troppo anomala e in realtà caratterizzata da comportamenti evasivi. Allo stesso tempo, verificare una serie di vendite di appartamenti all'interno dello stesso immobile, con discrepanze elevate tra il prezzo di vendita di alcuni e il prezzo di vendita di tanti altri, porta a dubitare della veridicità dei minori prezzi praticati.

In simili circostanze la giurisprudenza costantemente ritiene formata in maniera corretta la prova da parte dell'Amministrazione finanziaria, a prescindere come detto sia dalla correttezza formale della contabilità, sia della validità giuridica dell'atto di compravendita; tocca dunque al contribuente offrire la prova della validità dei comportamenti attuati.

Rimanendo agli esempi, quanto alla presunta antieconomicità della gestione aziendale, il contribuente dovrebbe fornire adeguata motivazione delle scelte sostenute, ossia il perché dei continui acquisti nonostante l'incremento delle rimanenze (che dunque denotano scarse vendite), unitamente ai continui apporti di denaro da parte della compagine societaria. Si potrebbe immaginare che le rimanenze risentono degli accumuli del passato di merce ormai fuori mercato, mentre gli apporti dei soci, peraltro giustificati in maniera idonea sul fronte finanziario (in altri termini, i soci devono poter avere la provvista necessaria per intervenire, non ritrovandosi esposti a contestazioni da redditometro), servono proprio a rinnovare i prodotti in vendita, circostanza che giustifica gli incrementi degli acquisti. Certo, una simile prova difensiva sarà tanto più forte quanto maggiore sarà la capacità di

conseguire risultati nel tempo, con dimostrazione che in un certo lasso temporale tutti i comportamenti "distorti" sono stati corretti.
Sul fronte invece del singolo negozio giuridico, onere del contribuente sarà quello di provare che i prezzi di vendita ribassati erano in realtà il frutto delle condizioni del bene venduto. Nel caso dell'immobile, ad esempio, si potranno illustrare le relative condizioni (meglio se suffragate da una perizia giurata di un tecnico qualificato), quali ad esempio la scarsa esposizione al sole, l'utilizzo di materiali di seconda scelta, la vicinanza ai locali commerciali posti al piano terra, etc..
L'onere probatorio non è affatto semplice e laddove non dovessero esservi adeguate motivazioni, le contestazioni del Fisco avranno vita facile, come la costante giurisprudenza della Corte di Cassazione insegna.

La posizione della Corte di Cassazione

Senza andare troppo dietro nel tempo, è sufficiente richiamare alcune decisioni della Suprema Corte per comprendere che il tema è alquanto diffuso e vincente per l'Amministrazione finanziaria. Proprio in riferimento all'antieconomicità della conduzione aziendale, con la sentenza n. 28190/2013, è stato ritenuto idoneamente motivato l'avviso di accertamento in cui sono stati illustrati gli indici di inattendibilità dei dati di alcune poste di bilancio, con ulteriore dimostrazione che gli stessi sono idonei a rappresentare una capacità contributiva non dichiarata. Di contro "*… grava sul contribuente l'onere di dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate, anche in relazione all'eventuale antieconomicità delle stesse, senza che sia sufficiente invocare l'apparente regolarità delle annotazioni contabili…*". Al che, come detto, non resta che dimostrare la validità delle proprie scelte, esercizio non certamente semplice, perché se è vero che in determinati frangenti l'insieme degli indizi dapprima sinteticamente richiamati non sono significativi (si pensi a una fase di start-up, dove potrebbe essere naturale avere rimanenze crescenti con acquisti elevati e vendite ancora contenute), è altrettanto vero che in situazioni standard (magari un'azienda ormai sul mercato e senza palesi indici di crisi), i risultati negativi costanti sono a dir poco anomali e irrazionali sul piano della ordinaria condotta aziendale.

Non dovendo dimenticare che altri elementi possono corroborare il convincimento dell'esistenza dell'evasione, come l'eventuale remunerazione dell'imprenditore inferiore a quella corrisposta ai dipendenti o ancora il quadro patrimoniale complessivo dell'imprenditore medesimo. La citata sentenza n. 28190/2013 è chiara in tale direzione nel momento in cui sottolinea: "*… anche le vicende relative alla situazione patrimoniale del contribuente accadute in anni diversi da quello in contestazione possono costituire legittimi indici di capacità contributiva …*".

In ordine invece all'antieconomicità del singolo atto quale la vendita di un immobile, è utile richiamare la sentenza n. 457/2014. Le contestazioni sono state mosse sulla base del raffronto del prezzo di vendita non solo con le stime Omi ma anche con ulteriori elementi quali la sommatoria della caparra, degli acconti vari e del mutuo contratto dagli acquirenti, oltre che in forza del riscontro di una media di ricarico davvero esigua e antieconomica. Come nel caso in precedenza illustrato, viene ribadita la legittimità dell'operato dell'Amministrazione finanziaria, che ben può procedere a tali accertamenti anche in presenza di contabilità formalmente corretta. Alle stesse conclusioni è peraltro giunta nel corso del 2016 la sentenza n. 19137/2016.
Gli esempi sono comunque molteplici in diverse direzioni, essendo sufficiente ricordare tra le altre decisioni della Suprema Corte:

- la sentenza n. 10077/2009, secondo cui nell'ambito dell'accertamento analitico induttivo vige il consolidato principio di diritto in forza del quale l'accertamento dei maggiori ricavi può essere desunto dalla conclamata difformità della percentuale di ricarico applicata dal contribuente rispetto a quella solitamente riscontrata nel settore di appartenenza, quando detta difformità abbia livelli di abnormità e irragionevolezza tali da privare di ogni attendibilità la documentazione contabile;
- sulla stessa falsariga, la recente sentenza n. 3984/2017, secondo cui la drastica riduzione del

ricarico praticato è sinonimo di comportamento antieconomico (dovendo peraltro rammentare che le improvvise variazioni dei ricarichi praticati sono solitamente abbinate a manipolazioni più o meno palesi delle rimanenze finali, adattate all'obiettivo dichiarativo voluto dal contribuente);
- le decisioni in materia di società di comodo, sia di senso favorevole al contribuente sia contrario. Si pensi, nella prima direzione, alla sentenza n. 3852/2016, che ha escluso dall'accertamento una società successivamente fallita (e verrebbe da dire "meno male", posto che la crisi e l'incapacità di realizzare risultati sono stati talmente forti da condurre al fallimento dell'attività). A favore dell'Amministrazione finanziaria, invece, è utile rammentare l'ordinanza n. 8218/2017, che ha ritenuto una società di "comodo" in presenza di un immobile ceduto in locazione a terzi a un canone assolutamente non remunerativo se rapportato alle rilevanti spese di ristrutturazione sostenute;
- in ambito professionale, la sentenza n. 14281/2016, che ha ritenuto giustamente accertabile il professionista che "dichiara inverosimili e ripetute perdite d'esercizio".

Il comportamento antieconomico in riferimento ai componenti negativi

Non mancano, comunque, importanti conclusioni giurisprudenziali che hanno ritenuto sanzionabile anche il comportamento palesemente antieconomico nei componenti negativi.

Trattasi peraltro di fattispecie molto delicata, essendo estremamente sottile il confine, in diverse ipotesi, con le casistiche di sovrafatturazione o di totale prestazione inesistente, con conseguente configurarsi di un reato tributario. Non dovendo dimenticare la facilità con cui alle volte si pongono in essere comportamenti anomali (e passibili di essere tacciati anche come falsi), tra società appartenenti alla medesima compagine societaria, come nell'ipotesi classica dell'immobiliare di famiglia, le cui locazioni spesso oscillano paurosamente in funzione delle esigenze finanziarie (per pagare un mutuo, un *leasing* o eseguire un nuovo investimento).

La Suprema Corte in diverse occasioni è giunta ad acclarare la validità dell'accertamento operato dall'Amministrazione finanziaria:
- nella famosa sentenza n. 7272/2009 è stata affermata la totale inattendibilità delle schede carburante, con conseguenze inattendibilità dell'intera contabilità, attesa la palese sproporzione dei costi nelle stesse annotate rispetto all'attività svolta dal contribuente e al relativo parco auto (è il caso classico degli agenti di commercio che "forzando" la mano nella disciplina del reddito d'impresa e nella relativa deducibilità maggiorata all'80% dei costi auto si ritrovano con 3 o 4 vetture – ovviamente della famiglia – intestate);
- con la sentenza n. 24379/2016 è stata dichiarata la non deducibilità dei compensi erogati agli amministratori, in quanto totalmente spropositati rispetto al fatturato realizzato, essendo invece necessario fornire la prova anche sul piano quantitativo dell'inerenza dei costi alla produzione dei ricavi;
- con l'ordinanza 20303/2017 è stato ribadito che rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria la valutazione, tra l'altro, della congruità dei costi esposti in bilancio e nelle dichiarazioni, anche se non ricorrono irregolarità nella tenuta delle scritture contabili, posto che ai fini della generale deducibilità dei costi non è sufficiente la prova dell'effettività dei componenti negativi, ma anche la prova dell'inerenza degli stessi, anche in senso quantitativo, alla produzione dei ricavi.

La decisione della sentenza n. 25257/2017

Il caso analizzato nella sentenza in commento ha riguardato il pagamento di costi di trasporto spropositati, giustificati dal contribuente con la necessità di ottenere un servizio sicuro e puntuale, ma contestato dall'Amministrazione finanziaria sulla base di altri ben convincenti elementi, quali:
- la circostanza che in realtà in altre occasioni erano stati utilizzati trasportatori più strutturati di quello con prezzi maggiori;
- la mancata dimostrazione che effettivamente l'utilizzo del vettore più costoso portava a conse-

gne maggiormente sicure e puntuali rispetto agli altri trasportatori;
- l'esistenza di connessioni societarie tra il trasportatore con i prezzi maggiori utilizzato e il contribuente accertato;
- l'avvenuto immediato pagamento delle fatture in argomento, quindi senza benefici di carattere finanziario rispetto agli altri trasportatori che invece erano disposti ad attendere del tempo per ottenere i pagamenti.

In CTR gli ulteriori elementi addotti dall'Amministrazione finanziaria erano stati del tutto ignorati, avendo invece i giudici solo rimarcato la libertà di scelta imprenditoriale di ricorrere anche a chi pratica prezzi maggiori se ciò comunque garantisce ritorni ulteriori.

D'altra parte il concetto di fondo è innegabile. L'imprenditore ben può optare per prestazioni più costose, ma connaturate da vantaggi ulteriori, quali appunto rimanendo nel caso di cui si discute, la maggiore puntualità, l'integrità dei prodotti consegnati, la copertura nazionale della rete di trasporti, minori costi connessi come quelli assicurativi (proprio in considerazione dell'affidabilità del vettore), logistica migliore anche per raggiungere la clientela, etc..

È evidente, però, che detti elementi devono essere tutti comprovati, circostanza che a parere dei Supremi giudici non è stata soddisfatta. E in effetti a ben vedere appaiono anomale alcune delle evidenze sottolineate dall'Amministrazione finanziaria, ossia che non trattasi del vettore per antonomasia tra i migliori e che non solo vi sono legami societari, ma addirittura non si hanno nemmeno benefit finanziari dato che si procede a immediati pagamenti.

Tali anomalie non sono sfuggiti alla Corte di Cassazione, che ha ritenuto del tutto insoddisfacente la motivazione dei giudici della regionale. In tali termini si sono espressi gli Ermellini: "*Nella fattispecie, la motivazione del giudice d'appello non è chiara, in ordine al percorso logico seguito per giungere alla decisione impugnata, in quanto da essa non è desumibile la ragione per cui sono stati disattesi tutti gli argomenti prospettati dall'ufficio. Anzitutto, come detto, la CTR non ha esposto le ragioni per cui gli altri trasportatori non avrebbero potuto garantire parimenti puntualità e affidabilità; tale lacuna è significativa, inficiando la coerenza intrinseca dell'argomentazione adottata nella motivazione della sentenza. Inoltre, dall'avviso d'accertamento- allegato nel ricorso- si evince che l'ufficio fiscale contestò al contribuente vari rilievi fondati su fatti, ritenuti, nel loro complesso, espressivi dell'antieconomicità legittimante l'esclusione dei costi dedotti in quanto incongrui. In particolare, i verificatori rilevarono che: la società aveva commissionato trasporti a terzi dotati di strutture aziendali e di esperienza maggiore della AD Srl (senza che la Ctr avesse chiaramente esplicitato ii contrario, avendo solo argomentato che la parte di trasporti non effettuata dalla AD fu affidata a 40 distinte imprese); tra la S Srl e la AD Srl vi erano plurimi collegamenti, sia societari che aziendali, come evidenziati a pag. 29 del ricorso (per esempio, un socio della AD era dirigente della S); i bonifici a favore della AD Srl erano pagati in tempi ridotti rispetto agli altri creditori. Alla luce di tali rilievi, può sostenersi che l'insufficienza motivazionale lamentata sia desumibile anche dall'esame complessivo degli argomenti omessi dal giudice d'appello che, se valutati, avrebbero potuto condurre a una diversa decisione. Al riguardo, occorre richiamare l'orientamento della Corte secondo cui la decisività richiesta dall'articolo 360, n. 5, c.p.p. per integrare il vizio di motivazione è costituita dalla potenziale idoneità di un elemento, risultante dal processo e non sottoposto ad adeguata critica da parte del giudicante, a determinare una decisione diversa, atteso che la decisione deve essere il risultato necessario di un percorso volto a escludere ogni alternativa e che la motivazione è la descrizione di questa necessità, sia in positivo, attraverso l'esplicitazione degli elementi interni al ragionamento del giudicante, sia in negativo, attraverso la critica di elementi (di natura materiale, logica o processuale) che, rimasti estranei al ragionamento del giudice, sarebbero stati idonei a determinare una decisione diversa da quella adottata; tuttavia, affinché sia rilevabile in sede di legittimità di cui all'articolo 360, n. 5, c.p.c., non è sufficiente che sussista un elemento trascurato dal giudice di merito e potenzialmente idoneo a condurre a diversa decisione, ma è necessario che tale elemento sia integralmente e adeguatamente descritto, nel suo contenuto e nella sua decisività, dallo stesso ricorso, dovendo quest'ultimo essere, a tal fine, autosufficiente*

(Cassazione n. 3183/1999). Invero, nel caso concreto l'ufficio ha utilizzato presunzioni dirette a dimostrare l'irragionevolezza delle operazioni relative ai suddetti costi, secondo parametri oggettivi, mentre il contribuente non ha assolto l'onere probatorio afferente alla liceità delle stesse operazioni. Al riguardo, motivazione della CTR è insufficiente in ordine all'adempimento di tale onere probatorio a carico della società".

Il giudicato dianzi riportato lascia poco spazio a contestazioni di sorta: le scelte imprenditoriali, sempre libere, devono comunque avere un fondamento razionale; se irrazionali, tocca al contribuente spiegarne la ragione.

Osservazioni conclusive

L'antieconomicità rimane una presunzione accertativa fortissima nelle mani del Fisco e sia consentito aggiungere che tale impostazione appare condivisibile. Ovvio, la stessa necessita di adeguato supporto, non potendo limitarsi a pochi elementi o a scarni periodi di osservazione. Ma laddove sia sufficientemente motivata, appare del tutto lecito chiedere all'imprenditore il conto delle scelte eseguite, che altrimenti sembrano irrazionali. Sarà quest'ultimo a motivare le proprie decisioni, che possono anche apparire antieconomiche se singolarmente considerate, ma che invece ben possono avere una razionalità di medio/lungo periodo. Si pensi alle vendite sottocosto: è evidente che se una simile iniziativa è collegata all'esigenza di rinnovamento dei prodotti, al rilancio pubblicitario del punto vendita e/o ancora al rientro finanziario per evitare il prolungarsi della forte esposizione, non sarà contestabile; di contro, se dovesse divenire il normale *trend* comportamentale dell'impresa, peraltro abbinato a risultati scarni e continui impieghi di capitale con crescente indebitamento, appare del tutto ovvio che l'ipotesi di occultamento dei ricavi diventa particolarmente forte.

Non resta dunque che prestare attenzione ai comportamenti assunti, in modo che in riferimento a quelli che possono apparire anomali, siano documentati i sottostanti parametri di razionalità. In questo modo si sarà pronti ad affrontare le richieste di chiarimento dell'Amministrazione finanziaria, preparando anche le basi per un'eventuale ottimale difesa in contenzioso.

Riferimenti normativi

Sentenza n. 25257/2017

L'Iva nelle cooperative sociali

L'Iva nelle cooperative sociali è sempre stata, nel corso del tempo, oggetto di frequente dibattito. Con l'attuazione della Direttiva 2006/112/CE sembra essere stato messo un punto fermo, che si basa sulla permanente imponibilità delle attività svolte.

L'introduzione della aliquota del 5%

Nel quadro della materia tributaria afferente alle cooperative, un argomento che sembra meritare ancora un'opportuna attenzione è quello dell'applicazione dell'aliquota Iva del 5% alle cooperative sociali. L'introduzione di tale aliquota in forza di una disposizione europea (articolo 110, Direttiva 2006/112/CE), che consente agli Stati membri di applicare aliquote Iva inferiori al 5% solo nel caso che fossero state applicate prima del 1° gennaio 1991, ha consentito di fare il punto sul regime agevolato delle cooperative sociali, riarticolando l'intero comparto (articolo 1, commi 960, 962 e 963, L. 208/2015 - Legge di Stabilità per il 2016). A illustrare la disposizione in esame è intervenuta la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 31/E/2016, che fin dalle prime battute ha precisato come con la Legge di Stabilità appena ricordata è stata introdotta l'aliquota Iva del 5% applicabile alle prestazioni socio-sanitarie, assistenziali ed educative rese dalle cooperative sociali e loro consorzi.
Tralasciando quanto riportato nella circolare in merito alla disciplina previgente, è possibile soffermarci sul paragrafo 3 della stessa, per sviluppare le necessarie considerazioni sulla nuova disciplina vigente e definire compiutamente le modalità di applicazione.

La soppressione della distinzione fra attività imponibili ed esenti

In primo luogo occorre ricordare come, a seguito della citata Direttiva, sia stata disposta l'abrogazione di quanto previsto nella Tabella A, Parte II, n. 41-*bis*, D.P.R. 633/1972, che ammetteva l'applicazione dell'aliquota del 4% alle prestazioni socio-sanitarie, educative e assistenziali svolta dalle cooperative sociali e loro consorzi.
Tale prescrizione risultava essere complementare a quelle corrispondenti, contemplate dall'articolo 10, D.P.R. 633/1972, e considerate esenti.

La nuova disposizione (articolo 1, comma 960, lettera c, L. 208/2015) formula così una sintesi di tutte le precedenti previsioni e assoggetta all'aliquota del 5% tutte le attività, precedentemente esenti e non, svolte dalle cooperative sociali.

La disposizione, infatti, recita che sono soggette all'aliquota del 5% le prestazioni di cui all'articolo 10, comma 1, nn. 18, 19, 20 e 27-*ter*, D.P.R. 633/1972, rese in favore dei soggetti svantaggiati da parte di cooperative sociali e loro consorzi.

Come è possibile osservare, è stata risolta ogni possibilità di dubbio o di confusione riguardo all'applicazione di esenzione o di imponibilità prima esistente. Le prestazioni rese dalle cooperative sociali sono diventate sempre imponibili, ancorché soggette ad aliquota ridotta.

Ulteriormente, appare opportuno considerare che la nuova aliquota ha trovato applicazione con riferimento a una platea più ampia di utenti, infatti la tipologia dei soggetti svantaggiati prima ricordati viene ora ad essere composta da "*anziani e inabili adulti, tossicodipendenti e malati di Aids, handicappati psicofisici, minori, anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, persone detenute, donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo*" (articolo 10, n. 27-*ter*).
Ulteriore chiarimento che viene dato consiste nel fatto che la nuova aliquota si rende applicabile a tutte le tipologie di prestazione e, quindi, sia alle prestazioni effettuate per contratti di appalto, convenzioni e concessioni, sia a quelle svolte nei confronti degli utenti finali, risolvendo anche in tale caso ogni dubbio al riguardo.

Il coordinamento con la normativa sulle Onlus

Quale opportuno coordinamento normativo, il comma 962, L. 208/2015, abroga, ai soli fini Iva, la prescrizione dell'articolo 10, comma 8, D.Lgs. 460/1997, che qualifica come Onlus di diritto le cooperative sociali. Non guasta infatti ricordare che la prescrizione di esenzione Iva, fissata ai numeri 18, 19, 20 e 27-*ter*, si applica contemporaneamente alle Onlus, per cui, se non ci fosse stato l'ulteriore intervento normativo, quanto modificato per le cooperative sociali in termini diretti sarebbe rimasto applicabile alle medesime, in quanto Onlus di diritto.

Riferimenti normativi

Articolo 10, D.P.R. 633/1972
Circolare n. 31/E/2016

Scadenze del mese di gennaio

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° gennaio 2018 al 31 gennaio 2018, con il commento dei termini di prossima scadenza.
Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'art.7 D.L. n.70/11.
In primo piano vengono illustrate, se esistenti, le principali scadenze o termini oggetto di provvedimenti straordinari, mentre di seguito si riportano le scadenze mensili, trimestrali o annuali a regime.

martedì 2 gennaio

Presentazione elenchi Intra 12 mensili
Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di ottobre.

Presentazione del modello Uniemens Individuale
Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di novembre.

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione
Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° dicembre 2017.

Invio comunicazione per applicazione ritenuta ridotta su provvigioni
Per ottenere l'applicazione della ritenuta d'acconto ridotta al 20% della provvigione è necessario inviare entro oggi al committente, preponente o mandante la comunicazione con la quale si dichiara di avvalersi, in via continuativa, dell'opera di dipendenti o di terzi.

Trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati relativi alle fatture emesse e ricevute
Scade oggi per il 2018 il termine per esercitare l'opzione telematica per trasmettere a far data dal 1° gennaio all'Agenzia delle entrate i dati di tutte le fatture emesse e ricevute, nonché delle relative variazioni.

lunedì 15 gennaio

Registrazioni contabili
Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.

Fatturazione differita
Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche
Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

martedì 16 gennaio

Versamenti Iva mensili
Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di dicembre (codice tributo 6012).
I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

Versamento dei contributi Inps
Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di dicembre, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

Versamento delle ritenute alla fonte
Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:
- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

Versamento ritenute da parte condomini
Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

ACCISE - Versamento imposta
Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

Ravvedimento 30 gg versamento del saldo Imu e Tasi 2017
Scade oggi il termine ultimo per ravvedere, con sanzione ridotta pari al 3%, il versamento del saldo Imu e Tasi 2017 non effettuato lo scorso 16 dicembre.

Ravvedimento
Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, lo scorso 16 dicembre.

lunedì 22 gennaio

Presentazione dichiarazione periodica Conai
Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di dicembre, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

giovedì 25 gennaio

Presentazione elenchi Intrastat mensili
Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile e trimestrale, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle vendite intracomunitarie effettuate rispettivamente nel mese o trimestre precedente .

mercoledì 31 gennaio

Presentazione elenchi Intra 12 mensili
Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di novembre.

Presentazione del modello Uniemens Individuale
Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di dicembre.

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione
Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° gennaio 2018.

Contributo revisori legali
Scade oggi il versamento del contributo annuale pari a 26 euro da parte degli iscritti nel Registro dei Revisori legali.

LYNFA Studio®

La splendida sensazione di avere tutto sotto controllo

LYNFA Studio è il sistema gestionale integrato per lo Studio Professionale. Un sistema straordinariamente nuovo perché basato sulla piattaforma tecnologica POLYEDRO, che offre tutti i vantaggi del web: facilità d'uso, strumenti di collaborazione e condivisione, accessibilità da remoto.

LYNFA Studio ha due anime, con due diversi obiettivi:

1. erogare servizi ai Clienti,
2. gestire e sviluppare lo Studio.

LYNFA Studio asseconda e dà slancio a tutte le attività del Professionista e del suo Studio. Dal più piccolo a quello con decine di posti di lavoro.
Ogni Studio è diverso: LYNFA Studio sa prendere esattamente la sua forma e crescere insieme a lui e alle sue necessità.

Insieme alle più classiche funzionalità gestionali, offre:

1. i più avanzati strumenti di controllo delle attività, ovunque ci si trovi, anche da tablet;
2. servizi di condivisione e collaborazione, come l'agenda, la pubblicazione documenti e la bacheca;
3. funzionalità che incrementano la produttività, come il workflow e l'anagrafica unica;
4. servizi innovativi per i Clienti.

LYNFA Studio gestisce lo Studio con managerialità ed efficienza, lasciando al Professionista tutto il tempo e le energie per fare al meglio quello che solo lui può fare: gestire le relazioni, diversificare e accrescere le occasioni di business.

SERVIZIO CERTIFICATO ISO/IEC 27001

Agenzia per l'Italia Digitale
Presidenza del Consiglio dei Ministri

Conservazione Cloud TeamSystem

Molto più che conservazione

Conserva in digitale tutti i tuoi documenti. Risparmia tempo e denaro con TeamSystem!

Il nuovo servizio di Conservazione Cloud TeamSystem permette di conservare qualsiasi documento, liberando totalmente l'utente da qualsiasi onere.
La piattaforma è realizzata per non avere alcun impatto sulle attività, in questo modo il tuo Studio potrà risparmiare risorse e migliorare l'organizzazione del lavoro interno.
Grazie al Servizio di Conservazione Cloud TeamSystem **non devi più preoccuparti di nulla**, provvederemo noi a conservare i documenti rispettando tutti i requisiti definiti dalla normativa vigente. Potrai quindi in qualsiasi momento ricercare e consultare qualsiasi documento attraverso la nostra interfaccia web semplice ed intuitiva.

Con il Servizio Conservazione Cloud TeamSystem potrai:

- conservare digitalmente i tuoi documenti,
- ricercare i tuoi documenti e consultarli in archivio,
- esibire i tuoi documenti in originale seguendo i dettami della normativa,
- esibire e scaricare il Manuale della Conservazione,
- essere sicuro di seguire un processo aggiornato e sempre a norma di legge.

Per gli Studi Professionali

1. Supporti i tuoi clienti con una soluzione ai loro problemi di conservazione.
2. Puoi offrire consulenza organizzativa e formazione alle piccole imprese per permettergli di risparmiare attraverso la conservazione.
3. Ti proponi a nuovi clienti con un servizio ad oggi essenziale che puoi offrire fin da subito, senza aggravio di lavoro per il tuo Studio.

www.teamsystem.com

TeamSystem®