

Valdobbiadene, 16 dicembre 2011

CIRCOLARE n. 7/14/2011

A TUTTI I CLIENTI

- Oggetto:**
1. *Modelli Organizzativi D. Lgs. 231/2001.*
 2. *La comunicazione dei beni ai soci.*
 3. *Le risposte dell'Agenzia delle Entrate ai quesiti sulla compilazione elenchi clienti e fornitori.*
 4. *La compensazione IVA.*
 5. *Divieto di compensazione in presenza di iscrizioni a ruolo.*
 6. *Il trattamento fiscale degli omaggi e delle cessioni gratuite.*
 7. *Le spese di rappresentanza.*
 8. *Misura della deducibilità.*

1) MODELLI ORGANIZZATIVI D. LGS. 231/2001

Sottolineiamo l'importanza dell'adozione dei Modelli Organizzativi previsti dal D. Lgs. 231/2001 in quanto a distanza di tempo dalla decorrenza dell'obbligo, sempre più spesso, vengono presi in considerazione nelle controversie legali in corso per l'addebito di responsabilità alle società. Riportiamo per stralcio quanto già comunicatoVi nella ns. circolare n. 8/00/2008:

« Responsabilità persone giuridiche e modelli di organizzazione e di gestione

Sono stati definiti nel dettaglio i requisiti dei modelli di organizzazione e di gestione considerati idonei ad escludere la responsabilità amministrativo/penale delle persone giuridiche in caso di omicidio colposo e lesioni colpose gravi (ex D. Lgs. 231/2001), prevedendo la possibilità che la Commissione consultiva permanente per la salute e la sicurezza sul lavoro individui modelli ritenuti "conformi" ai requisiti richiesti. Si evidenzia che le sanzioni previste per le persone giuridiche (introdotte dalla Legge 123/2007) per le violazioni sopra indicate, pur "ammorbite" dal testo unico sicurezza, sono comunque elevatissime.

In sede di prima applicazione, i modelli di organizzazione aziendale definiti conformemente alle Linee guida UNI - INAIL o al British Standard OHSAS 18001:2007 si considerano "conformi".

In considerazione della delicatezza delle problematiche trattate dalle nuove norme, suggeriamo a tutti di rivolgersi al proprio consulente del lavoro, oppure alle società specializzate che già hanno trattato tali questioni quando entrò in vigore la Legge 626/94, per incaricarli di completarle ed eventualmente integrare la documentazione e le misure da applicare per adeguarsi alle nuove normative. »

2) LA COMUNICAZIONE DEI BENI AI SOCI

Con provvedimento Prot. n. 166485 del 16 novembre 2011 pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate in luogo della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, ai sensi dell'articolo 1, comma 361, della legge 24 dicembre 2007,

n. 244, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha dettato le regole di comunicazione dei dati relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento a soci o familiari.

L'obbligo nasce dall'articolo 2, comma 36-sexiesdecies, del decreto-legge 13 agosto 2011 n. 138.

Come noto il comma 36-sexiesdecies prevede che al fine di garantire l'attività di controllo, sui beni concessi in uso ai soci, (verifica deducibilità in capo all'azienda e dell'eventuale compenso in natura in capo all'utilizzatore) l'impresa concedente ovvero il socio o il familiare dell'imprenditore comunicano all'Agenzia delle entrate i dati relativi ai beni concessi in godimento.

Le modalità di comunicazione erano demandate al provvedimento che qui commentiamo.

Evidenziamo comunque che il provvedimento non appare esaustivo, molti sono i dubbi che potranno essere risolti solamente dalle interpretazioni che l'Agenzia delle Entrate vorrà fornire.

Motivazioni

Il provvedimento precisa che l'intervento normativo, ha la finalità di riportare l'intestazione dei beni all'effettivo utilizzatore, scoraggiando l'occultamento anche attraverso lo schermo societario di beni che di fatto vengono posti nella disponibilità dei soci - comprese le persone fisiche che direttamente, o indirettamente detengono partecipazioni nell'impresa concedente - o dei familiari dell'imprenditore, che ne traggono immediata utilità.

Considerato poi che il comma 36-septiesdecies dell'art. 2 del DL. n. 138, prevede che l'Agenzia delle entrate proceda al controllo sistematico della posizione delle persone fisiche che utilizzano i beni concessi in godimento e che effettuano finanziamenti o capitalizzazioni, anche ai fini della ricostruzione sintetica del reddito nei confronti dei predetti soggetti, vengono richiesti anche i dati dei versamenti a favore della società.

Reddito per il socio e indeducibilità per la società

Attenzione, l'eventuale differenza fra il valore di mercato e il corrispettivo previsto per la concessione del bene, costituisce, per il socio o familiare, reddito diverso (art. 67 TU.).

Mentre per la società, se il bene è concesso a un corrispettivo inferiore al valore normale, il costo di quel bene sarà completamente indeducibile.

A voler applicare il principio del divieto di doppia imposizione, la norma (art. 2 c. 36-terdecies del DL. 138/11) dovrebbe essere interpretata nel senso che il costo indeducibile sarà pari alla differenza fra valore di mercato e corrispettivo per l'utilizzo.

Soggetti obbligati

Obbligati all'invio della comunicazione sono i soggetti che esercitano attività di impresa, sia in forma individuale che societaria. Non sono quindi coinvolte solamente le società ma anche, ricorrendone i presupposti, le imprese individuali.

La comunicazione può essere inviata, in alternativa, dall'impresa concedente, dal socio o dal familiare dell'imprenditore.

Oggetto della comunicazione

La comunicazione deve essere effettuata per ogni bene concesso in godimento nel periodo d'imposta, nonché per ogni finanziamento o capitalizzazione realizzati nello stesso periodo.

L'obbligo di comunicazione sussiste, comunque, anche per i beni per i quali il godimento permane nel periodo d'imposta in corso al 17 settembre 2011, così come per i finanziamenti o capitalizzazioni in corso nello stesso periodo.

Devono essere comunicati i dati anagrafici dei soci - comprese le persone fisiche che direttamente o indirettamente detengono partecipazioni nell'impresa concedente - o dei familiari dell'imprenditore che hanno ricevuto in godimento beni dell'impresa, nonché effettuano qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione nei confronti della società concedente, secondo l'allegato tecnico al provvedimento.

La comunicazione deve essere effettuata anche per i beni concessi in godimento dall'impresa ai soci, o familiari di questi ultimi, o ai soci o familiari di altra società appartenente al medesimo gruppo.

L'obbligo della comunicazione riguarda le seguenti categorie di beni:

- "autovetture",
- "altri veicoli",
- "unità da diporto",
- "aeromobili",
- "immobili"
- "altri Beni"

Per gli altri beni, quelli da includere nella categoria "**altro**", l'obbligo non sussiste se sono di valore **non superiore a tremila euro**, al netto dell'IVA.

Beni che non devono essere indicati

Sicuramente non devono essere indicati i beni in uso che non superano il valore di 3.000 euro, in questi dovrebbero rientrare tranquillamente i pc portatili, i telefonini, i palmari ecc..

Non rientrano i beni utilizzati esclusivamente nell'attività d'impresa, quindi utilizzati dal socio esclusivamente per l'attività aziendale e non personale.

Concetto di familiare

L'art. 5 comma 5 del TUIR definisce familiare: - il coniuge; - i parenti entro il 3° grado; - gli affini entro il 2° grado.

In pratica sono familiari, marito e moglie, figli, fratelli, nonni, nipoti (figli di figli), suoceri, genero e nuora, fratelli del coniuge, bisnonni, zii e nipoti (figli di fratelli).

La norma non parla di familiari conviventi per cui l'obbligo risulta più allargato.

Dati da indicare nella comunicazione

Nella comunicazione devono essere indicati, per le **persone fisiche**:

- codice fiscale, dati anagrafici e stato estero di residenza.

Per i **soggetti diversi** dalle persone fisiche:

- codice fiscale, denominazione e comune del domicilio fiscale o lo stato estero di residenza;

Devono poi essere indicati i vari beni riportando:

- tipologia di utilizzazione del bene;
- tipologia, identificativo del contratto e relativa data di stipula;
- categoria del bene, durata della concessione (data di inizio e fine), corrispettivo e relativo valore di mercato.

Infine va indicato anche l'ammontare dei finanziamenti e capitalizzazioni.

Modalità di comunicazione dei dati

I soggetti obbligati effettuano le comunicazioni, utilizzando il servizio telematico Entratel o Fisconline, in relazione ai requisiti da essi posseduti per la trasmissione telematica delle dichiarazioni.

Al fine della trasmissione telematica devono essere utilizzati i software di controllo messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate.

Per la trasmissione dei dati, è possibile avvalersi degli intermediari abilitati di cui all'articolo 3, comma 3, del DPR. 322/98 (commercialisti, consulenti ecc.).

Gli archivi contenenti le comunicazioni da trasmettere tramite il servizio telematico dovranno avere dimensioni non superiori a 3 megabyte.

Termini di comunicazione dei dati

La comunicazione deve essere effettuata entro il **31 marzo dell'anno successivo** a quello di chiusura del periodo d'imposta in cui i beni sono concessi in godimento.

Per i beni concessi in godimento nei periodi d'imposta precedenti a quello di prima applicazione delle disposizioni del presente provvedimento, la comunicazione deve essere effettuata entro il 31 marzo 2012.

La comunicazione deve essere effettuata, entro il medesimo termine con riferimento ai beni per i quali nel periodo d'imposta precedente è cessato il diritto di godimento.

Prova dell'invio

La trasmissione dei dati si considera effettuata nel momento in cui è completata, da parte dell'Agenzia delle Entrate, la ricezione del file contenente i dati medesimi.

L'Agenzia delle Entrate attesta l'avvenuta trasmissione dei dati mediante una ricevuta, contenuta in un file, munito del codice di autenticazione per il servizio Entratel o del codice di riscontro per il servizio Internet (Fisconline)

Salvo cause di forza maggiore, le ricevute sono rese disponibili per via telematica entro i cinque giorni lavorativi successivi a quello del corretto invio del file all'Agenzia delle entrate.

Scarto della comunicazione

La ricevuta non è rilasciata e, conseguentemente, i dati si considerano non trasmessi qualora il file che li contiene sia scartato per uno dei seguenti motivi:

- a) mancato riconoscimento del codice di autenticazione o del codice di riscontro di cui ai citati allegati tecnici del Decreto 31 luglio 1998 e successive modificazioni;
- b) codice di autenticazione o codice di riscontro duplicato, a fronte dell'invio dello stesso file avvenuto erroneamente più volte;
- c) file non elaborabile, in quanto non verificato utilizzando il software di controllo;
- d) mancato riconoscimento del soggetto tenuto alla trasmissione dei dati.

Le circostanze dello scarto sono comunicate, sempre per via telematica, al soggetto che ha effettuato la trasmissione del file, il quale è tenuto a riproporre la corretta trasmissione entro i cinque giorni lavorativi successivi alla comunicazione di scarto.

Annullamento della comunicazione e comunicazione sostitutiva.

La procedura di annullamento dei file inviati è consentita entro il termine di trenta giorni dalla data indicata nella ricevuta telematica.

La trasmissione di un file in sostituzione di un altro precedentemente inviato per lo stesso periodo di riferimento, è possibile dopo che siano trascorsi 30 giorni dalla ricezione del file da sostituire.

Attività da porre in essere

Per adempiere correttamente a questo nuovo obbligo, le società dovranno monitorare le posizioni in essere nel 2011 verificando i casi di utilizzo di beni aziendali e i versamenti ricevuti.

Sarà opportuno regolarizzare le varie posizioni con un contatto scritto

L'obbligo pare sussistere anche per quei beni e versamenti che sono stati restituiti/estinti nel 2011.

Per le autovetture si dovrà recuperare il numero di telaio, cose che potrebbe rivelarsi problematica per quelle cedute nel corso del 2011.

Per gli immobili andranno indicati i dati catastali, per gli aeromobili la potenza in kw mentre per le barche va indicata la lunghezza in metri.

Deve essere considerato il periodo di godimento del bene, va recuperato il contratto giustificativo e infine andrà indicato il corrispettivo pagato e il valore di mercato.

Su quest'ultimo punto sembra logico considerare i valori, al lordo dell'eventuale IVA, ma una conferma ufficiale è più che auspicabile.

Appare infine opportuno valutare una eventuale cessione dei beni in questione al diretto utilizzatore, in questo modo si superano le problematiche in argomento, per le autovetture ad esempio si potrebbe scegliere il rimborso chilometrico per la parte di utilizzo in favore della società.

Valore di mercato

Nella comunicazione dovrà essere indicato il valore di mercato attribuibile all'utilizzo dei beni in uso ai soci/familiari.

Circa il concetto di valore di mercato, il riferimento dovrebbe essere all'art. 9 del TU. si tratta del prezzo mediamente praticato per beni e servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel luogo e nel tempo in cui i beni o servizi sono stati ceduti o prestati, e in mancanza nel tempo e luogo più prossimo.

Determinare questi valori non è sempre facile, per gli immobili si potrebbe far riferimento ai valori degli affitti, determinati dall'Agenzia del Territorio, per gli altri beni si dovrebbe disporre di preventivi riferiti all'utilizzo di beni simili a quelli posseduti e assegnati.

Chiarimenti indispensabili

L'amministrazione dovrà confermare:

- che i valori da indicare si intendono IVA compresa;
- se i versamenti dei soci in essere nel 2011 vanno indicati anche se effettuati in anni precedenti;
- se e come vadano indicati i beni a deducibilità limitata es. le auto deducibili al 40% o 80% per gli agenti.

Ricordiamo che non vanno riepilogati i beni di valore non superiore ai 3.000 euro se rientranti nella categoria degli "altri beni", mentre le auto, le barche, gli immobili e gli aerei vanno comunque indicati qualsiasi sia il loro valore.

Appare poi estremamente interessante capire:

- perché il provvedimento disponga l'obbligo di comunicazione anche per il 2011 quando la legge lo prevede dal 2012;
- perché il provvedimento includa anche i versamenti dei soci mentre la legge non li contempla.

La norma di legge - Articolo 2 del DL. 138/2011 estratto

36-sexiesdecies. Al fine di garantire l'attività di controllo, nelle ipotesi di cui al comma 36-quaterdecies l'impresa cedente ovvero il socio o il familiare dell'imprenditore comunicano all'Agenzia delle entrate i **dati relativi ai beni concessi in godimento**. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto sono individuati modalità e termini per l'effettuazione della predetta comunicazione. Per l'omissione della comunicazione, ovvero per la trasmissione della stessa con dati incompleti o non veritieri, è dovuta, in solido, una sanzione amministrativa pari al 30 per cento della differenza di cui al comma 36-quinquiesdecies. Qualora, nell'ipotesi di cui al precedente periodo, i contribuenti si siano conformati alle disposizioni di cui ai commi 36-quaterdecies e 36-quinquiesdecies, è dovuta, in solido, la sanzione di cui all'[articolo 11, comma 1, lettera a\), del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471](#).

36-septiesdecies. L'Agenzia delle entrate procede a controllare sistematicamente la posizione delle persone fisiche che hanno utilizzato i beni concessi in godimento e ai fini della ricostruzione sintetica del reddito tiene conto, in particolare, di qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione effettuata nei confronti della società.

36-duodevicies. Le disposizioni di cui ai commi da 36-terdecies a 36-septiesdecies si applicano a **decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto.** Nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo di imposta di prima applicazione si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni di cui ai commi da 36-terdecies a 36-septiesdecies.

3) LE RISPOSTE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE AI QUESITI SULLA COMPILAZIONE ELENCHI CLIENTI E FORNITORI

A fine anno scade il termine per l'invio telematico degli elenchi clienti e fornitori, riferito al 2010 e limitatamente alle operazioni di importo pari o superiore a 25.000 euro, riteniamo interessante riportare una serie di risposte ai quesiti più comuni fornite dall'Agenzia delle Entrate in data 11 ottobre 2011.

- 1) Riepilogo dei quesiti**
- 2) Annullamento della comunicazione**
- 3) Contratti collegati**

1) D – Annullamento della comunicazione – Esempio

Chiediamo conferma sulla seguente fase operativa che si chiude con l'annullamento di una comunicazione già inviata:

- 1) lo studio Rossi predispose il Flusso_A (un unico file) contenente le comunicazioni di "n" diversi contribuenti. Il file conterrà la seguente sequenza di record:

- | | |
|-------------------------------------------|------------------|
| - record di tipo 0 | (contribuente A) |
| - record di dettaglio replicato "n" volte | (contribuente A) |
| - record di tipo 9 | (contribuente A) |
| - record di tipo 0 | (contribuente B) |
| - record di dettaglio replicato "n" volte | (contribuente B) |
| - record di tipo 9 | (contribuente B) |
| - record di tipo 0 | (contribuente C) |
| - record di dettaglio replicato "n" volte | (contribuente C) |
| - record di tipo 9 | (contribuente C) |

e così via per ogni contribuente

- 2) tramite Entratel viene acquisito il Flusso_A ed assegnato il Protocollo telematico "X"
- 3) tramite Entratel verranno restituite le ricevute telematiche di ogni contribuente riportanti:
contribuente_A "Prot. telematico X" e "Prot. Documento n"
contribuente_B "Prot. telematico X" e "Prot. documento n+1"
contribuente_C "Prot. telematico X" e "Prot. documento n+2"
e così via per ogni contribuente

- 4) per annullare la comunicazione del contribuente_C lo studio Rossi predispose il Flusso_B contenente i record:

- a) record di tipo 0
al campo 5 indicherà "Prot. telematico X"
al campo 6 indicherà "Prot. documento n+2"
- b) record di tipo 9
al campo 5 indicherà "Prot. telematico X"
al campo 6 indicherà "Prot. telematico n+2"

In questo modo, con riferimento al Flusso_A, verrà annullata la sola comunicazione relativa al contribuente_C.

1) R – No, la ricevuta telematica contiene solamente il protocollo del file, non è dettagliata per "documenti"; è possibile cioè annullare, in una comunicazione composta da più file, anche uno solo di essi ma non è possibile annullare parte del file. La comunicazione di annullamento di un file individuato con protocollo telematico comporta la cancellazione dell'intero contenuto del file.

2) D – Contratti collegati

Con riferimento alla identificazione dei contratti collegati, il provvedimento del 22 dicembre 2010 non stabilisce che ai fini della comunicazione occorre considerare l'importo complessivo dei contratti collegati nell'anno solare di riferimento. Tuttavia l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 24/E del 30 maggio 2011 precisa che: in caso di pagamento frazionato del corrispettivo relativo a più contratti tra loro collegati in relazione ai quali sono previsti corrispettivi di importo complessivo superiore, in un anno solare, ai limiti comunicativi (3.000/3.600 euro), il contribuente dovrà comunicare l'importo complessivo delle operazioni rese e ricevute nell'anno di riferimento, anche se il corrispettivo relativo al singolo contratto è inferiore a detti limiti. Si chiede di chiarire se a titolo di esempio due contratti collegati tra loro di importo pari a 2.000 euro ciascuno, stipulati in due anni solari diversi, non debbano essere comunicati in quanto, in ciascun anno solare di riferimento, l'importo è inferiore alla soglia comunicativa.

2) R – L'importo va verificato con riferimento al valore complessivo dei contratti collegati quindi i due contratti dell'esempio, da 2.000 €, costituiscono oggetto di comunicazione. Più precisamente, dovranno essere comunicati con la "modalità di pagamento" = 2, quali importi frazionati.

3) D – Contratti collegati nel rapporto Consorzio\consorziati

Nella Circolare n. 24 del 30 maggio 2011, è affermato che, ai fini della comunicazione delle operazioni, il collegamento negoziale rileva quando dalla pluralità di contratti emerge nei confronti dello stesso contribuente un corrispettivo superiore alla soglia.

Si pone come esempio il caso del rapporto tra Consorzio e consorziati nell'attività di autotrasporto, taxi, edilizia, ecc.

I soggetti che intervengono nella stipula di un contratto sono generalmente tre:

- il committente che stipula col Consorzio;
- il Consorzio che stipula un contratto col committente e diversi contratti di affidamento con i consorziati;
- i consorziati che ricevono in affidamento dal Consorzio l'esecuzione dei lavori\servizi relativi al contratto originario stipulato tra Consorzio e committente.

Si chiede se nel rapporto Consorzio-consorziati è ravvisabile la fattispecie di contratti tra loro collegati.

Se così fosse, il Consorzio per la verifica del superamento della soglia dovrebbe tener conto di tutti i contratti di affidamento stipulati con i consorziati riferibili al contratto originario stipulato col committente.

Si ipotizzi, ad esempio, che in un Consorzio di tassisti composto da 10 consorziati, sia stipulato un contratto di trasporto con il Comune per 10.000 €.

Per la determinazione della soglia e delle operazioni da indicare nella comunicazione effettuata dal Consorzio si procederebbe come segue:

- a) per il contratto stipulato col Comune, verifica del valore soglia con riferimento all'importo di 10.000 € e indicazione delle operazioni rese nei confronti del Comune, anche se inferiori alla soglia, che rientrano nel contratto;
- b) per i contratti stipulati coi singoli consorziati, verifica del valore soglia con riferimento alla somma dei corrispettivi previsti per ciascun contratto di ciascun consorziato e comunicazione delle fatture ricevute dai consorziati anche se inferiori alla soglia.

Si chiede conferma di tale interpretazione.

3) R – Si conferma che nel contratto stipulato dal Consorzio col committente può aver luogo l'erogazione del servizio contrattualizzato in diverse operazioni che andranno comunicate, anche se inferiori al valore soglia, in quanto riconducibili al contratto originario, nell'esempio, del valore di 10.000 €.

Tali operazioni saranno comunicate con "modalità di pagamento" = 2 cioè importo frazionato.

Per il caso di contratti stipulati dal Consorzio con i consorziati si conferma l'ipotesi sub b) del quesito e cioè la comunicazione delle operazioni (anche se inferiori al valore soglia) avverrà qualora il singolo contratto col consorziato sia di valore superiore ai 3.000 €; va precisato che il riscontro del superamento della soglia di rilevanza avverrà indipendentemente dal valore dell'eventuale contratto originariamente stipulato col committente.

4) D – Contratti da cui derivano corrispettivi periodici

Per i contratti di appalto, di fornitura, di somministrazione, noleggio, locazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, l'operazione deve essere comunicata nel caso in cui i relativi corrispettivi dovuti in un anno solare

siano complessivamente di importo pari o superiore ai limiti rilevanti (3.000/3.600 euro). Tale operazione vale indipendentemente dal fatto che il pagamento sia frazionato o eseguito in una unica tranches e che avvenga nel medesimo anno solare di riferimento o in anni solari diversi. Per tali contratti il contribuente deve comunicare l'importo complessivo delle operazioni rese/ricevute, compilando un'unica riga del tracciato record, nella quale deve essere indicato nel campo "data dell'operazione", la data di registrazione o effettuazione dell'ultima operazione resa/ricevuta nell'anno di riferimento. Si chiede di precisare se il contribuente possa evitare di accorpate in un solo rigo le varie fatture nel caso in cui questa rilevazione sia difficoltosa (si consideri che, non è sempre agevole identificare con precisione la natura di tali contratti).

4) R - Si ogni operazione documentalmente distinta può essere riportata in un autonomo record di dettaglio.

5) D - Contribuenti minimi 1

Con riferimento ai contribuenti minimi la Circolare n. 24/E del 30 maggio 2011 precisa che l'esonero viene meno quando, in corso d'anno, il regime semplificato cessa di avere efficacia; in tal caso la circolare specifica che "il contribuente è obbligato alla comunicazione per tutte le operazioni sopra le soglie effettuate a decorrere dalla data in cui vengono meno i requisiti per l'applicazione del regime semplificato". Si chiede conferma che il contribuente minimo debba essere tenuto alla comunicazione in corso d'anno solamente nel caso in cui consegua ricavi/compensi per importi superiori a 45.000 euro (oltre il 50% rispetto al limite di legge dei 30.000 euro). Negli altri casi l'obbligo dovrebbe decorrere dall'anno successivo.

5) R - Sì, si conferma

6) D - Contribuenti minimi 2

Si chiedono inoltre informazioni circa il corretto trattamento da attribuire alle fatture di acquisto (che superano le soglie rilevanti) che un soggetto passivo IVA riceve da contribuenti minimi (fatture che non recano l'addebito dell'imposta). Si ritiene che, poiché l'operazione effettuata da un contribuente minimo, pur non recando addebito di imposta, sia da considerare comunque una operazione rilevante (e, quindi, soggetta a registrazione) ai fini IVA, questa sia da inserire nella comunicazione in oggetto - qualora di importo rilevante ai fini del presente obbligo. Al riguardo, si potrebbe fare forse utile riferimento alla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 26/E del 13 febbraio 2008, par. 3.6, che prescriveva ai destinatari di fatture emesse da contribuenti minimi, di inserire tali operazioni nell'elenco clienti e fornitori, all'epoca vigente. Si chiede conferma circa la correttezza di tale impostazione.

6) R - Sì, si conferma che la fattura ricevuta, di importo rilevante, costituisce oggetto di comunicazione per chi la riceve, indipendentemente dalla sussistenza dell'obbligo di comunicazione in capo al contribuente minimo che l'ha emessa.

7) D - Corrispettivi SNAI

Si chiede se, ai fini della comunicazione delle operazioni di importo pari o superiore ai 3.000 €, debbano essere considerati rilevanti:

- i corrispettivi scaturenti dagli estratti conto quindicinali SNAI al gestore degli apparecchi da intrattenimento ex art.110, comma 7, TULPS;
- le fatture emesse dal pubblico esercizio dove sono collocati gli apparecchi nei confronti del gestore degli stessi;
- i corrispettivi derivanti da singole giocate al Lotto da parte di soggetti privati.

7) R - Sì, in quanto trattasi di operazioni rilevanti ai fini IVA

8) D - Corrispettivi delle distinte riepilogative ASL

Si chiede se, ai fini della comunicazione delle operazioni di importo pari o superiore ai 3.000 €, debbano essere considerati rilevanti i corrispettivi emessi dalle farmacie a fronte dell'incasso delle distinte riepilogative ASL.

8) R - Sì, come sopra

9) D - Data dell'operazione

Con riferimento al campo del tracciato record intitolato "data dell'operazione" dove si deve indicare nel formato GGMMAAAA la data di registrazione dell'operazione (o in mancanza quella di effettuazione della operazione) si chiedono le seguenti precisazioni.

- a) Si chiede in quale comunicazione debba essere inserita una operazione oggetto di fatturazione differita, nell'ipotesi in cui la fattura sia emessa nell'anno solare successivo rispetto a quello della consegna. A titolo di esem-

pio, una consegna di beni effettuata nel mese di dicembre 2011, fatturata e registrata il 15 gennaio 2012, deve essere comunicata nell'aprile 2012 oppure nell'aprile 2013? Analoghe considerazioni valgono per le fatture emesse in dicembre e registrate in gennaio dell'anno successivo per effetto dei 15 giorni di tempo utili per la relativa registrazione ai sensi dell'art. 23 del DPR n. 633/7

- b) Le istruzioni relative al campo intitolato dati della operazione specificano che occorre indicare la data di registrazione o di effettuazione della operazione e che tale data deve essere inclusa nell'anno di riferimento o nell'anno immediatamente precedente. Si chiede quale sia il caso in cui tale data debba essere inclusa nell'anno immediatamente precedente.

9) R - La data da indicare normalmente è quella di registrazione; il software di controllo dei file che formano la comunicazione ammette date che siano dell'anno in corso o di quello immediatamente precedente per i casi in cui si sia optato per l'indicazione della data di effettuazione dell'operazione, come nell'esempio.

10) D - Dispensa da adempimenti per le operazioni esenti

Si chiede se i soggetti che si avvalgono della dispensa per le operazioni esenti ai sensi dell'art. 36-bis del DPR n. 633/72 (es. banche, assicurazioni, finanziarie, ecc.) siano sempre obbligati a comunicare le operazioni attive e passive sopra la soglia comunicativa, oppure se tale obbligo operi solo in presenza di fatture emesse dietro richiesta del cliente ovvero relative ad operazioni rilevanti ai fini IVA diverse da quelle esenti.

10) R - La circolare n. 24/E del 30 maggio 2011 precisa che sono obbligati alla comunicazione anche i soggetti che si avvalgono della dispensa da adempimenti per le operazioni esenti ai sensi dell'art. 36-bis del DPR n. 633/72 (es. banche, assicurazioni, finanziarie, ecc). Pertanto, vanno sempre comunicate le operazioni attive e passive esenti se di importo superiore alla soglia stabilita (3000/3600 euro); soglia che è sempre di 3000 euro in presenza di fatture emesse dietro richiesta del cliente.

11) D - Fatture > Cessioni documentate con fattura differita

Nel Provvedimento è prevista la comunicazione per ogni operazione per la quale i corrispettivi dovuti secondo le condizioni contrattuali sono di importo pari o superiore a 3.000 €. Si verificano casi in cui, nel corso dello stesso mese, vengono poste in essere nei confronti dello stesso cliente/fornitore più operazioni di acquisto vendite, documentate da DDT o da altro documento equipollente, che vengono tutte comprese in un'unica fattura differita.

Questa modalità è adottata, in genere, nei casi in cui si hanno rapporti commerciali costanti con lo stesso cliente/fornitore, e per questo le operazioni possono essere autonome l'una dall'altra e non comprese nello stesso contratto di fornitura.

Si chiede se per la verifica della soglia dei 3.000 € e per la relativa comunicazione si debba considerare ogni singola operazione documentata da DDT o altro documento oppure se si debba fare riferimento all'importo della fattura differita.

Si ritiene di dover prendere a riferimento l'importo della fattura differita, considerato che l'operazione va indicata nella comunicazione con la data di registrazione che è unica com'è unico il documento di vendita. Si chiede conferma.

11) R - Si conferma che il superamento della soglia dei 3.000 € va verificato con riguardo alla fattura riepilogativa differita che va considerata come il documento che rappresenta l'operazione oggetto di comunicazione.

12) D - Fatture > Cessioni gratuite oggetto di autofattura

Si chiede di precisare come debbano essere segnalate le cessioni gratuite di beni rientranti nell'attività propria dell'impresa oggetto di autofatturazione da parte dell'impresa cedente, specie qualora si proceda all'emissione dell'autofattura a fine mese, per riepilogare tutti gli omaggi effettuati nel mese stesso ai diversi soggetti. Si chiede di chiarire, in particolare, cosa occorra indicare nel campo codice fiscale della controparte. E' da ritenere che, per ragioni di semplificazione, sia da indicare la partita IVA del cedente; soluzioni alternative comporterebbero il rischio per il cedente stesso di non poter emettere una autofattura riepilogativa, ma di dover autofatturare ogni singolo omaggio. Si chiede conferma della correttezza di tale possibile interpretazione.

12) R - Si conferma che in caso di comunicazione di cessioni gratuite di beni rientranti nell'attività propria dell'impresa, oggetto di autofatturazione, è da indicare la partita IVA del cedente.

13) D - Fatture cointestate

Come va compilata la comunicazione nel caso in cui la fattura sia cointestata (classica parcella

del notaio agli eredi oppure fattura del settore dell'edilizia)?

13) R - L'operazione documentata da fattura cointestata va comunicata per ognuno dei cointestatori, in distinti record di dettaglio. La verifica del superamento della soglia va fatta con riferimento all'importo totale della fattura e, nel caso la quota parte dell'importo relativa a taluno dei cointestatori sia inferiore al limite dei 3.000 €, la "modalità di pagamento" da indicare sarà "importofrazionato".

14) D - Fatture con sconto

Vorremmo sapere come deve essere trattato un documento (fattura, note di variazioni) che presenta, sin dall'origini uno sconto condizionato, sul totale del documento. Il documento dovrà essere comunicato al lordo o al netto dello sconto?

Esempio : Fattura con pagamento rimessa diretta 10gg sconto 3% Imponibile 1.000,00 - Imposta 200,00 Totale 1.200,00 - Sconto 3% (36,00) totale € 1.164,00

Come andrà comunicato?

14) R - La fattura dell'esempio non va comunicata perchè di importo non rilevante, salvo che sia riferita ad un importo frazionato o ad un corrispettivo periodico, casi in cui va trasmessa per il valore corrispondente alla somma incassata e quindi al netto dello sconto.

15) D - Fatture > Determinazione della soglia in caso di operazioni rese soggette al reverse-charge

Al punto 3.1 della Circolare n. 24 del 30 maggio 2011, è previsto che per i soggetti che hanno l'obbligo di emettere la fattura e non hanno l'obbligo di indicare separatamente l'imposta quali ad esempio le agenzie di viaggio, il limite il cui superamento comporta l'obbligo di comunicazione è di 3.600 € e non 3.000 €.

Viceversa nel caso di operazioni soggette al regime del reverse-charge (es. oro, subappalto in edilizia, cessioni di fabbricati strumentali per le quali è stata fatta l'opzione per l'imposta), l'imposta non è indicata in fattura perché assolta dal cessionario. Pertanto si chiede conferma che nel caso di operazioni soggette al reverse-charge l'importo della soglia da verificare è 3.000 €.

15) R - Si conferma

16) D - Fatture > esempio di compensazione nell'anno

Nel seguente caso:

- Fattura di Acconto del 10/5/2011 per 5.000 euro comunicata nella comunicazione del 2011
- Fattura a Saldo del 10/6/2012 per 2.000 euro
- Nota credito del 20/6/2012 così composta:
 - Storno fattura a saldo del 10/6/2012 per 2.000 euro
 - Storno fattura di acconto del 10/5/2011 per 500 euro

Cosa deve essere comunicato nella comunicazione del 2012?

16) R - Nella comunicazione del 2012, da effettuarsi entro il 30 aprile 2013, andrà trasmessa la sola nota di variazione riferita alla fattura del 10/5/2011, a debito per 500 €.

17) D - Fatture riepilogative

Si chiedono indicazioni circa la corretta comunicazione delle fatture riepilogative di più operazioni anche diverse (es: cessioni e prestazioni oggetto della medesima fattura), nonché di quelle soggette a regimi diversi di fatturazione (es.: presenza contemporanea nella medesima fattura di operazioni imponibili e non imponibili).

Più in particolare, si chiede di precisare come rilevino queste operazioni sia ai fini della determinazione della soglia rilevante di comunicazione, che ai fini della relativa esposizione nella comunicazione? Si consideri, ad esempio, una fattura relativa sia ad una cessione di beni per 2.000 euro, che ad una prestazione di servizi non accessoria (e non collegata) di 3.000 euro. Si chiede se occorre indicare nella comunicazione solo la seconda operazione? E' presumibile, invece, che qualora la prestazione di servizi (es. prestazione di trasporto), sia accessoria (e quindi collegata) alla cessione del bene, occorra indicare l'intera operazione di 5.000 euro: si chiede conferma della correttezza di tale tesi. In caso affermativo, si chiedono indicazioni sulla causale da attribuire ad una tale tipologia di operazione (che si presume da considerare unitariamente, sulla base delle interpretazioni fornite al par. 3.2 della circolare n. 24/E del 30 maggio 2011): più

specificatamente, si chiede se nella casella denominata "tipologia della operazione" sia da indicare la causale 1 (cessione di beni) ovvero la 2 (prestazione di servizi).

17) R - Si conferma che in caso di rappresentazione in un'unica fattura di operazioni di natura diversa che concorrono a determinare un valore complessivo del documento superiore ai limiti previsti dall'art. 2 del Provvedimento del 22 dicembre 2010, la fattura va comunicata con riferimento al totale e avrà la tipologia dell'operazione prevalente.

18) D - Indicazione dei codici fiscali dei privati

Dalla lettura delle norme per la compilazione e la trasmissione delle comunicazioni, ci sembra di capire che la mancata correttezza formale dei codici fiscali dei privati, non determina un errore bloccante della fornitura. Chiediamo una conferma di questo assunto.

Inoltre a tal proposito sarebbe importate sottolineare in un documento di prassi, che l'errata indicazione, di natura anche formale, del codice fiscale del cliente di per se non comporta l'applicazione di sanzioni. A tal fine occorre, infatti, superare la presunta buona fede del contribuente, connessa all'impossibilità per quest'ultimo di controllare le corrette generalità del proprio cliente.

18) R - L'immissione, in qualsiasi record del tracciato, di un codice fiscale formalmente errato determina lo scarto dell'intera fornitura; tale errore viene segnalato già al momento della preparazione del file.

Viceversa la comunicazione di un codice fiscale formalmente corretto, anche se non presente in archivio, non è causa di scarto.

19) D - Monitoraggio delle operazioni poste in essere con privati con decorrenza 1° luglio 2011

Nel caso di operazioni concluse con privati, in considerazione del fatto che l'obbligo di monitoraggio decorre dal 1° luglio 2011, si chiede se nell'ipotesi di contratti tra loro collegati o di contratti di appalto, fornitura, somministrazione ed altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, nonché prestazioni unitarie che prevedono acconti e saldi, al fine di stabilire il superamento del limite dei 3.600 €, occorre aver riguardo anche alle operazioni realizzate dal 1° gennaio al 30 giugno 2011. Considerato che nel citato periodo non era in vigore alcun obbligo di monitoraggio, è corretto ritenere che le operazioni effettuate dal 1° gennaio al 30 giugno 2011 non debbano essere prese in considerazione?

19) R- Sì, in quanto l'obbligo decorre dal 1° luglio.

20) D - Note di variazione 1

Con riferimento alle modalità di gestione delle note di variazione la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 24/E del 30 maggio 2011, indica che "l'operazione non andrà comunicata se, per effetto della nota di variazione in diminuzione, l'importo dell'operazione, inizialmente superiore al limite di 3.000 euro scende al di sotto di detto limite; se invece l'importo dell'operazione è in origine superiore al limite dei 3.000 euro e con la nota di variazione in diminuzione l'importo rimane comunque superiore al limite stesso, l'operazione va comunicata al netto dell'importo stornato". Il provvedimento del 21 giugno 2011 prevedendo, invece, il tracciato record per i tipi "4" (Operazioni con soggetti residenti - titolari di partita IVA - note di variazione) e per i tipi "5" (Operazioni con soggetti non residenti - note di variazione), sembra implicare la necessità di comunicare la fattura ed anche la nota di variazione. Si chiede, in primo luogo, di confermare la correttezza di tale ipotesi.

In caso affermativo, si chiede se, al fine di determinare l'importo di una operazione e di verificarne il superamento della soglia rilevante, sia necessario prendere a riferimento l'importo comprensivo della nota di variazione o meno? Si consideri, ad esempio, il seguente caso: un'operazione (B2B) registrata il 30 maggio 2011 di 3.100 euro e una nota di variazione di 300 € registrata in data 15 giugno 2011. Si chiede se nella comunicazione relativa al 2011 dovrà essere indicata un'operazione di 3.100 euro ed una nota di variazione di 300 euro ovvero non si deve comunicare nulla.

Si chiede di valutare la possibilità di semplificare il tracciato record relativo alla comunicazione delle note di variazione delle operazioni oggetto di comunicazione. Il tracciato record infatti non sembra limitarsi a richiedere l'indicazione della data, del numero, dell'imponibile e della eventuale imposta della nota di variazione, ma chiede di indicare anche: data, numero, imponibile ed imposta della fattura oggetto di rettifica. È molto complicato e gravoso per il contribuente reperire tali informazioni.

20) R - L'ipotesi non è corretta; i record di dettaglio n. 4 e n. 5 sono relativi a note di variazione che intervengono su operazioni già comunicate e non già effettuate nello stesso anno in cui viene emessa/ricevuta la nota di variazione. Rimane dunque valido quanto stabilito dalla Circolare n. 24 del 30 maggio 2011 sull'obbligo di comunicazione delle operazioni al netto delle note di variazione.

Sulle informazioni da indicare con riguardo alla fattura oggetto di rettifica si precisa che il numero è stato reso non obbligatorio.

21) D – Note di variazione 2

Resta il dubbio della corretta modalità di comportamento nelle ipotesi in cui la nota di variazione incrementativa, relativa ad una operazione originaria sotto soglia, viene emessa oltre il termine di presentazione della comunicazione (generalmente il mese di aprile).

Ad esempio si può trattare di lavori di manutenzione edilizia che in origine siano preventivati di importo inferiore a 3.000 euro e che in seguito, per l'inserimento di ulteriori lavori in corso d'opera, supera questo limite. Deve essere anche chiarito, in maniera ufficiale, quanto emerso nel corso della riunione, in merito alla possibilità di inserire la nota di variazione nella comunicazione relativa all'anno in cui è stata emessa non solo se la medesima reca una data superiore a quella del termine per l'invio della comunicazione, ma anche se porta una data successiva al 31.12 dell'anno di riferimento della comunicazione.

21) R – In questi casi viene lasciata piena facoltà di comunicare operazioni che siano al netto anche delle note di variazione emesse o ricevute dal 1° gennaio al 30 aprile dell'anno successivo a quello a cui è relativa la comunicazione.

22) D – Note di variazione di fatture non trasmesse

Nei record di dettaglio relativi alle note di variazione sono stati eliminati i campi "Imponibile della fattura da rettificare" e "IVA della fattura da rettificare".

Nella relazione sull'incontro presso l'Agenzia delle Entrate del 06.07.2011 era stato specificato che: "Le note di variazione che si espongono separatamente negli specifici record se registrate in un anno solare successivo a quello della fattura, devono comprendere anche gli importi delle fatture non già trasmesse negli anni precedenti in quanto di importo inferiore al limite".

In questo caso, quindi, gli importi delle fatture non già trasmesse, devono essere inclusi nei campi "Imponibile della nota di variazione" e "IVA della nota di variazione".

22) R – No, i campi relativi alle variazioni a credito o a debito non devono comprendere gli imponibili originari delle fatture non trasmesse (perché di valore non rilevante).

Naturalmente le stesse variazioni riferite a fatture di anni precedenti non trasmesse sono oggetto di comunicazione solo qualora incrementino il valore dell'operazione originaria non trasmessa fino a portarlo alla soglia dei 3.000 €.

Esempio: Una fattura del 2011 che documenti una operazione a sé stante per 2.490 € + IVA non è rilevante e, nella comunicazione da inviare entro il 30 aprile 2012, non viene trasmessa.

L'anno dopo si scopre un errore nella quantificazione delle merci/servizi che comporta una variazione in aumento del venduto per 520 €.

Si comunicherà nel 2013 per l'anno 2012 una nota di variazione di 520 € che significa che con quel cliente nel 2011 è stata posta in essere un'operazione di valore superiore ai 3.000 €.

23) D – Operazioni realizzate con spedizioni internazionali delle merci

Con riferimento alla nuova normativa che entrerà in vigore con la prossima scadenza del 31.10.2011 per quanto riguarda l'obbligo di trasmettere i dati relativi alle operazioni iva di importo superiore a 25.000 € (per l'anno 2010) e 3.000 € a partire dalle operazioni riguardanti l'anno 2011 tenuto conto che nelle disposizioni emanate da codesta Agenzia con Provvedimento del 22.10.2010 si escludono dall'obbligo di comunicazione i seguenti tipi di operazioni:

- Importazioni
- Esportazioni di cui all'art. 8 (merci)
- Cessione di beni e prestazioni di servizi effettuate e ricevute registrate e soggette a registrazione nei confronti di operatori economici aventi sede in paesi cosiddetti Black List
- Operazioni che hanno costituito oggetto di comunicazione all'Anagrafe Tributaria, ai sensi dell'Art. 7 del D.P.R. nr. 605 29/9/73.

Si chiede quanto segue:

1. le prestazioni di servizio strettamente legate ad operazioni di importazione ed esportazione (es. servizi di spedizione e trasporto), sono da comunicare se di importo superiore alla soglia stabilita, ovvero rientrano nell'esclusione prevista per le importazioni e le esportazioni?
2. le operazioni effettuate con i paesi UE che vengono tra l'altro già evidenziate ora con l'INTRASTAT, vanno comunque comunicate e non escluse come quelle riguardanti operazioni con committenti aventi sede nei paesi BLACK LIST?
3. nel caso i servizi suddetti strettamente connessi ad operazioni d'importazione ed esportazione dovessero essere comunicati, vanno comunicate anche le fatture che superano i 3.000 euro a causa di importi fatturati con voce "Esclusa IVA art. 15" (es. diritti doganali)?

23) R – Le prestazioni di servizio strettamente legate ad operazioni di importazione ed esportazione (es. servizi di spedizione e trasporto), disciplinate dall'articolo 9 del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972 n. 633, sono da comunicare se di importo superiore alla soglia stabilita, escluso il caso in cui il limite viene superato a causa di importi fatturati con voce "Esclusa IVA art. 15" (es. diritti doganali), così come chiarito nel punto 3.1 della Circolare n. 24/2011.

Viceversa, sono escluse dall'obbligo di comunicazione le operazioni effettuate e ricevute in ambito comunitario, in quanto, come peraltro precisato della circolare n. 24 del 2011, tali operazioni sono già acquisite tramite i modelli INTRA e utilizzate per i riscontri con i dati presenti nel sistema VIES, secondo un modello adottato da tutti i Paesi membri dell'Unione Europea.

24) D – Passaggi interni di beni tra attività separate

Si chiede conferma che non occorra indicare nella comunicazione le operazioni aventi per oggetto i passaggi interni di beni tra attività separate ai sensi dell'art. 36 del DPR n. 633/72.

24) R – si conferma le operazioni aventi per oggetto i passaggi interni di beni tra attività separate non sono da indicare nella comunicazione

25) D – Ricevute fiscali

Nel caso in cui una impresa alberghiera abbia emesso nei confronti di un soggetto passivo di imposta ricevuta fiscale anziché fattura, si chiede come debba essere segnalata tale operazione nella comunicazione. Nel tracciato record – reso pubblico con il Provvedimento n. 2011/92846 del 21 giugno 2011 – relativo all'operazione con soggetti passivi, sono previsti campi separati dove indicare l'imponibile e la relativa imposta. Ciò significa che il contribuente deve scorporare l'IVA dal corrispettivo della ricevuta fiscale in modo da indicarli separatamente nei rispettivi campi 5 e 6, oppure è possibile compilare solo il campo 6 al lordo dell'IVA?

25) R – Nel campo in cui al progressivo 6 del tracciato è prevista l'indicazione dell'importo dell'operazione al netto dell'IVA, pertanto nel caso di emissione di ricevuta fiscale nei confronti di un soggetto passivo IVA andrà effettuato lo scorporo dell'imposta ai fini della separata indicazione di Imponibile e IVA.

26) D – Riferimento al pagamento rateale

Nell'esempio, occorrerebbe sostituire il riferimento all'acquisto rateizzato in più anni, con il riferimento all'acquisto per il quale sono previsti più versamenti in acconto. Il riferimento al pagamento rateale, concetto puramente finanziario, potrebbe indurre in errore.

26) R – La corrente versione delle norme di compilazione è stata aggiornata eliminando il riferimento al pagamento rateale

27) D – Software compilazione

Vista la complessità del nuovo adempimento comunicativo e le difficoltà di compilazione riscontrate dai contribuenti, causate anche dalla mancanza di istruzioni chiare e dettagliate relative ai nuovi tracciati record – resi pubblici con il Provvedimento n. 2011/92846 del 21 giugno 2011 – si chiede se l'Agenzia delle Entrate metterà a disposizione dei contribuenti oltre al software di controllo, finalizzato e verificare la congruenza dei dati con le specifiche tecniche dei tracciati record della comunicazione, anche quello di compilazione di tale comunicazione.

27) R – Sì, è prevista la distribuzione del software di compilazione

28) D – Tracciato record – record di dettaglio

A pag. 3 delle istruzioni per la compilazione delle comunicazioni telematiche previste dall'art. 21 del DL 78/2011, allegato al Provvedimento n. 2011/92846 del 21 giugno 2011, si specifica che "la sequenza dei record all'interno della fornitura deve rispettare le seguenti regole:

- presenza obbligatoria di un solo record di tipo "0", posizionato come primo record della fornitura;
- presenza dei record di dettaglio per un massimo di 15.000 record complessivi, ad esclusione delle trasmissioni di "annullamento" per le quali non è ammessa la presenza dei record di dettaglio;
- presenza obbligatoria di un solo record di tipo "9", posizionato come ultimo record della fornitura".

Si chiede di precisare se, all'interno del file, sia necessario seguire un ordine di inserimento dei record di dettaglio: in altri termini, si devono inserire prima tutti i tipi di record "1", poi i "2" e così via?

Al riguardo, con riferimento ai record di dettaglio, in assenza di specifiche indicazioni, appare ipotizzabile che non sia necessario seguire uno specifico ordinamento logico dei record; è ipotizzabile che, qualora ciò fosse stato necessario, sarebbe stato espressamente richiesto dall'Agenzia delle Entrate. Si chiede conferma della correttezza di tale ipotesi.

28) R – Si precisa che i record di dettaglio devono essere compresi nel tracciato record secondo la sequenza dei numeri che li contraddistinguono.

4) LA COMPENSAZIONE IVA

L'articolo 10, del Decreto Legge numero 78 del 2009 ha introdotto dal 2010, nuove regole al fine di contrastare le indebite compensazioni del credito annuale Iva. Ha previsto, al comma 1, lett. b), che con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, tenendo conto delle esigenze di bilancio, il limite dei crediti compensabili dagli attuali euro 516.456, 90, può essere elevato a euro 700.000,00. **Alla data odierna, il Decreto che eleva il limite dei crediti compensabili, non risulta ancora essere stato emanato.**

La compensazione nel modello di versamento F24 del credito Iva è soggetta a queste regole:

1. la compensazione dei crediti Iva annuali di importo superiore ai 10.000 euro è possibile solo a seguito della presentazione della dichiarazione IVA annuale, che a questo fine, potrà essere inviata in via autonoma (quindi non compresa nel modello Unico) già dal 1° febbraio di ogni anno;
2. La compensazione dei crediti IVA trimestrali, di importo superiore ai 10.000 euro è possibile solo a seguito della presentazione dell'istanza infrannuale;
3. L'utilizzo del credito in compensazione superiore a 10.000 euro, non potrà più avvenire, a partire dal primo giorno del periodo (anno o trimestre) successivo, ma potrà essere utilizzato dal giorno 16 del mese successivo alla presentazione della dichiarazione IVA o dell'istanza di rimborso infrannuale da cui il credito emerge.

In pratica il credito IVA che supera i 10.000 euro, risultante dalla dichiarazione annuale, potrà essere utilizzato in compensazione al più breve entro il **16 marzo** dell'anno successivo mentre quello derivante dalle richieste infrannuali potrà essere utilizzato al meglio dal:

16 maggio - con riferimento al 1° trimestre;

16 agosto - con riferimento al 2° trimestre;

16 novembre - con riferimento al 3° trimestre.

Queste regole si riferiscono alle compensazioni "esterne" quelle in F24, mentre le compensazioni "interne" o "verticali", Iva da Iva, sono libere, nel senso che si può riportare liberamente il credito Iva dell'anno precedente nelle liquidazioni periodiche IVA mensili o trimestrali, dell'esercizio successivo.

Visto di conformità per i rimborsi superiori a 15.000 euro

I contribuenti che intendono utilizzare in compensazione crediti IVA per importi superiori a **15.000 euro annui**, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del **visto di conformità di cui all'articolo 35, c. 1, lettera a) del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241**, relativamente alle dichiarazioni dalle quali detto credito emerge.

Il visto di conformità non è invece richiesto sulle istanze di rimborso del credito IVA trimestrale.

Il Visto di conformità è rilasciato da un professionista abilitato o nelle società dotate di organo di controllo, dall'incaricato alla revisione contabile.

Chi rilascia il Visto deve effettuare una serie di controlli e deve inoltre essere dotato di adeguata polizza assicurativa con un massimale non inferiore a 1.032.914 euro, senza franchigia o scoperti.

Copia della polizza assicurativa accompagnata da una serie di autocertificazioni deve essere depositata presso l'Agenzia regionale delle Entrate.

Situazioni al 1° gennaio 2012

Con la tabella che segue riepiloghiamo le situazioni che possono presentarsi a inizio anno e il relativo comportamento da tenere:

Tipo Credito IVA	Destinazione	Utilizzabile in F24	Visto di conformità	Note
Anno 2010	Già destinato in F24 ma non interamente utilizzato nel 2011	Fino al giorno antecedente a quello di presentazione della Dichiarazione IVA relativa al 2011	Già rilasciato se il credito > 15.000 euro	Con la data di presentazione della dichiarazione IVA 2012 relativa al 2011 il credito rientra nella nuova dichiarazione.
Anno 2011 Importo > 15.000 euro	Compensazione nell' F24 (esterna o orizzontale)	Dal giorno 16 del mese successivo alla presentazione della dichiarazione IVA	SÌ	Considerato che la dichiarazione si può presentare dal 1° febbraio il primo utilizzo in compensazione cade il 16 marzo
Anno 2011 Importo > 10.000 fino a 15.000 euro	Compensazione nell' F24 (esterna o orizzontale)	Dal giorno 16 del mese successivo alla presentazione della dichiarazione IVA	NO	
Anno 2011 Importo < 10.000 euro	Compensazione nell' F24 (esterna o orizzontale)	Dal 1° gennaio 2012	NO	

Compensazione del credito IVA escluso l'F24 via home banking

Sull'argomento l'amministrazione finanziaria ha emanato la circolare n. 57 del 23/12/2009 e il Provvedimento del 21.12.2009, relativamente a quest'ultimo, di seguito riepiloghiamo i punti salienti.

L'utilizzo in compensazione dei crediti IVA maggiori (di importo superiore ai 10.000 e/o 15.000 euro) può essere fatto presentando il modello F24 **unicamente tramite i canali Fisconline o Entratel** (diretto o tramite il professionista intermediario) rimane quindi esclusa la presentazione del modello F24 con l'utilizzo dei sistemi di home banking di Poste e Banche come pure è escluso l'utilizzo del sistema (Cbi) di remote banking, questi canali che definiremo "bancari" sono utilizzabili solo se con il mod. F24 si compensano crediti IVA di importo fino (il provvedimento indica "inferiori") a 10.000 euro non soggetti alle nuove restrizioni.

Termini per presentare il modello F24

Il modello F24 relativo alle compensazioni dei crediti IVA maggiori (>10.000) può essere presentato non prima che siano trascorsi dieci giorni dalla presentazione della dichiarazione o istanza dalla quale emerge.

Nuovi criteri generali

Poiché già dal 2010 i crediti IVA maggiori sono diventati "monitorati", il loro utilizzo è subordinato alla presentazione della dichiarazione annuale o istanza di rimborso infrannuale.

L'utilizzo del canale Entratel si rende indispensabile in quanto il sistema Entratel effettua un controllo scartando (successivamente all'accettazione) quei modelli F24 con i quali si cerca di compensare un credito IVA che:

- non emerge dalla dichiarazione o istanza;
- emerge dalla dichiarazione, è di importo superiore ai 15.000 euro ma è privo del visto di conformità;
- eccede il credito disponibile.

Cassetto fiscale e credito IVA

La situazione del credito è consultabile tramite il servizio cd. “cassetto fiscale” messo a disposizione dall’agenzia delle entrate.

Chi è abilitato a questo servizio può consultare on-line i dati relativi alla presentazione delle dichiarazioni, delle istanze, all’utilizzo del credito e al saldo residuo.

Utilizzo di crediti sorti in capo ad altro soggetto

Nei casi particolari in cui si utilizza un credito IVA sorto in capo ad altro soggetto si dovranno utilizzare gli appositi codici tributo istituiti con la risoluzione n. 286/E del 22 dicembre 2009, al fine di consentire l’individuazione del soggetto cui il credito utilizzato in compensazione afferisce, qualora detto credito emerga da dichiarazioni o istanze riferite a soggetti diversi rispetto all’utilizzatore, sono istituiti i seguenti codici identificativi:

“61” denominato –“soggetto aderente al consolidato”

“62” denominato –“soggetto diverso dal fruitore del credito”.

In sede di compilazione del modello F24, i codici “61” e “62” sono indicati nella sezione “Contribuente”, nel campo “codice identificativo”, unitamente al codice fiscale del soggetto cui il predetto credito si riferisce da riportare nel campo “CODICE FISCALE del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare”.

Per un maggior approfondimento si rinvia alla risoluzione citata.

Le precisazioni della circolare 1/2010

l’Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori precisazioni con la **circolare n. 1 del 15 gennaio 2010** in particolare:

Compensazioni interessate

La disciplina sulla compensazione dei crediti IVA riguarda soltanto la compensazione “orizzontale” o “esterna” dei crediti IVA, e non anche la compensazione cosiddetta “verticale” o “interna”, ossia la compensazione dei predetti crediti con altra IVA dovuta.

Inoltre anche l’utilizzo del credito IVA in compensazione in F24 con debiti IVA scaturenti dalle liquidazioni periodiche, non concorre al “tetto” dei 10.000 euro, né a quello dei 15.000 euro ai fini dell’apposizione del visto di conformità. Detta compensazione sarà, comunque, oggetto di controllo al fine di verificare il corretto utilizzo dei crediti IVA disponibili emergenti dalla dichiarazione annuale e/o dall’istanza trimestrale.

La circolare precisa che, se nella medesima delega di pagamento il contribuente utilizza in compensazione crediti IVA, anche maturati in anni diversi, con debiti relativi ad IVA e ad altre imposte, premi o contributi, la compensazione sarà prioritariamente attribuita a copertura dei debiti IVA, a partire dai crediti esposti di più remota formazione.

Determinazione dei valori di riferimento

Il “tetto” di 10.000 euro è riferito all’anno di maturazione del credito e non all’anno solare di utilizzo in compensazione, ed è calcolato distintamente per ciascuna tipologia di credito IVA (annuale o infrannuale).

I contribuenti che possono compensare sia i crediti IVA annuali sia quelli maturati trimestralmente, nello stesso anno solare hanno, quindi, a disposizione crediti IVA distinti, ossia due distinti *plafond* cui fare riferimento:

- il primo relativo al credito IVA annuale;
- il secondo relativo alla sommatoria dei crediti IVA trimestrali.

Così, ad esempio, il contribuente che nel 2011 presenta la dichiarazione IVA relativa all’anno d’imposta 2010 da cui emerge un credito Iva da utilizzare in compensazione pari a 80.000 euro e due modelli IVA TR (secondo e terzo trime-

stre) relativi all'anno 2011 con richiesta di compensazione di crediti, pari rispettivamente a 20.000 e 30.000 euro, disporrà di un *plafond* riferito:

1. al credito annuale pari a 80.000 euro, spendibile in F24 con codice tributo 6099 (anno di riferimento 2010);
2. alla somma dei crediti trimestrali pari a 50.000 euro spendibile rispettivamente con i codici tributo 6037 e 6038 (anno di riferimento 2011).

Il limite dei 10.000 si applica distintamente per i due tipi di credito (annuale e infrannuali).

Da confrontare con i valori delle soglie dei 10.000 o 15.000 euro, non è il credito totale ma quanto man mano compensato nel corso dell'anno.

I limiti vanno quindi confrontati col saldo progressivo compensato nel corso dell'anno.

Crediti IVA annuali - Liberamente utilizzabili i primi 10.000 euro

La circolare conferma che fino a 10.000 euro le compensazioni in F24 sono libere e non serve presentare la dichiarazione.

Anche quando il credito IVA supera la citata soglia e anche se successivamente si utilizzerà per importi superiori a detto limite, l'utilizzo fino a 10.000 è libero e utilizzabile a partire dal primo giorno del periodo (anno o trimestre) successivo.

Quindi con riferimento alla scadenza di **lunedì 16 gennaio 2012** si potrà utilizzare liberamente il credito IVA 2011 fino a 10.000 euro.

Il credito IVA annuale, se superiore a 10.000 euro può quindi essere utilizzato in compensazione orizzontale senza attendere la presentazione della dichiarazione fino al limite dei 10.000 euro, raggiunto tale limite, ogni ulteriore compensazione (di qualsiasi valore) può avvenire dal sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale IVA.

Se poi il contribuente intende destinare alla compensazione somme superiori a 15.000 euro, la dichiarazione deve, altresì, essere dotata del visto di conformità (art. 35, comma 1, lettera a) del D.Lgs. n. 241 del 1997) o per i contribuenti soggetti al controllo contabile *ex* articolo 2409-*bis* del codice civile, controfirmata dai soggetti che compilano la relazione di revisione.

L'agenzia evidenzia che, per non condizionare il contribuente nella scelta dell'utilizzo del credito sin dal momento della presentazione della dichiarazione, continua ad essere presente nei quadri VX e VY del mod. IVA e nel quadro RX del mod. UNICO un unico campo in cui indicare la parte di credito che si intende utilizzare in detrazione o compensazione.

Modifica della scelta per compensare importi superiori ai 15.000 euro

Il contribuente che presenta la propria dichiarazione senza visto di conformità (intendendo, in tal modo utilizzare il credito in compensazione non oltre il limite di 15.000 euro), può modificare la propria scelta mediante presentazione di una dichiarazione correttiva/integrativa, completa di visto, al più tardi entro 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione (30 settembre dell'anno successivo a quello di riferimento), ai sensi dell'articolo 2, comma 7, del D.P.R. n. 322 del 1998. A tal riguardo, l'Agenzia precisa che non saranno applicate sanzioni al contribuente che presenti la dichiarazione correttiva entro il termine di scadenza ordinario, mentre sarà applicabile la sanzione amministrativa per la tardiva presentazione nel caso in cui il contribuente presenti la dichiarazione sostitutiva/integrativa entro i 90 giorni successivi al termine di scadenza.

Crediti IVA infrannuali - Liberamente utilizzabili i primi 10.000 euro

Come è noto, i contribuenti in possesso dei requisiti per la richiesta dei rimborsi di imposta relativi a periodi inferiori all'anno, indicati dal secondo comma dell'articolo 38-bis del DPR. n. 633/72) possono, utilizzare detti crediti in compensazione per l'ammontare massimo corrispondente all'eccedenza detraibile del trimestre di riferimento, presentando in via telematica, entro l'ultimo giorno del mese di riferimento apposita istanza (modello IVA TR).

Anche questi crediti infrannuali, se di importo superiore a 10.000 euro possono essere utilizzati in compensazione orizzontale senza attendere la presentazione del modello IVA TR fino al limite dei 10.000 euro, raggiunto tale limite, ogni ulteriore compensazione (di qualsiasi valore) può avvenire dal sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza di rimborso infrannuale IVA.

Come già evidenziato, i contribuenti hanno due “tetti” di 10.000 euro, uno riferito al credito IVA annuale maturato nell’anno precedente, ed uno riferito all’ammontare complessivo dei crediti dei tre trimestri dell’anno in corso.

Così, ad esempio, ai fini del calcolo del limite di 10.000 euro, il credito IVA maturato nel 2010 va distinto dai crediti IVA maturati nei tre trimestri del 2011, ancorché gli importi di entrambe le tipologie di credito possano essere utilizzati in compensazione nel corso del 2011.

Per i crediti trimestrali il rispetto del limite di 10.000 euro deve essere verificato con riferimento alla sommatoria degli importi maturati nei tre trimestri.

Così, ad esempio, un contribuente con un credito IVA infrannuale relativo al primo trimestre di 5.000 euro, può utilizzare in compensazione detta somma senza dover attendere il sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione dell’istanza.

Qualora nel successivo trimestre il contribuente abbia maturato un credito di 8.000 euro, può utilizzare in compensazione tale somma, fino all’importo di 5.000 euro, senza dover attendere il sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione dell’istanza, mentre può compensare l’ulteriore credito IVA di 3.000 euro solo a decorrere dal predetto sedicesimo giorno, ed esclusivamente mediante i servizi telematici di pagamento dell’Agenzia delle Entrate.

Nell’ipotesi in cui il credito IVA trimestrale compensabile sia superiore a 15.000 euro, non ricorre l’obbligo di apposizione del visto di conformità sull’istanza trimestrale (modello IVA TR), atteso che il dato letterale della norma prevede l’apposizione del visto di conformità “*relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito*”.

Utilizzo del canale Entratel o fisconline

Il Provvedimento del 21.12.2009 prevede che l’utilizzo in compensazione dei crediti IVA maggiori (di importo superiore ai 10.000 e/o 15.000 euro) può essere fatto presentando il modello F24 **unicamente tramite i canali Fisconline o Entratel** (diretto o tramite il professionista intermediario) escludendo quindi la presentazione del modello F24 con l’home banking di Poste e Banche e quello del sistema (Cbi) di remote banking, questi canali che definiremo “bancari” sono utilizzabili solo se con il mod. F24 si compensano crediti IVA di importo fino (il provvedimento indica “inferiori”) a 10.000 euro non soggetti alle nuove restrizioni.

Ci si chiede allora se la compensazione “libera” dei primi 10.000 euro non sia soggetta al vincolo dell’utilizzo del sistema telematico dell’Agenzia delle Entrate se successivamente l’utilizzo del credito IVA supererà tale limite dei 10 mila euro.

Sul punto la circolare 1/2010 nota 1 consiglia l’utilizzo del sistema telematico dell’agenzia delle Entrate in particolare l’agenzia dice: “Si precisa che, in tutti casi in cui il contribuente intende destinare alla compensazione crediti Iva di importo superiore a 10.000 euro annui, è opportuno utilizzare i servizi telematici messi a disposizione dall’Agenzia delle Entrate anche per la trasmissione di deleghe contenenti singolarmente compensazioni Iva inferiori ai 10.000 euro ovvero la cui somma non ha ancora raggiunto il limite dei 10.000 euro.”.

Con riferimento al canale telematico la circolare ricorda, infine, che il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 21 dicembre 2009, al fine di consentire la corretta esecuzione dei controlli, ha stabilito che la trasmissione telematica delle deleghe di pagamento recanti compensazioni di crediti IVA che superano l’importo annuo di 10.000 euro, può essere effettuata **non prima che siano trascorsi dieci giorni** dalla presentazione della dichiarazione o dell’istanza da cui il credito emerge, **indipendentemente dalla data di addebito indicata che**, in ogni caso, non può essere inferiore al sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione e/o dell’istanza.

In seguito alla trasmissione telematica di una delega di pagamento, infatti, il contribuente (o l’intermediario preposto) riceve una prima comunicazione attestante l’avvenuta acquisizione del *file* da parte dei servizi telematici dell’Agenzia delle Entrate. Nel caso di utilizzo di un credito IVA, la delega è successivamente sottoposta ad ulteriori controlli finalizzati alla verifica del rispetto dei requisiti previsti, a fronte dei quali è prodotta una seconda comunicazione attestante l’esito di accettazione o di scarto.

L'Agenzia delle Entrate consiglia pertanto di presentare le deleghe contenenti compensazioni IVA con alcuni giorni di anticipo rispetto alla scadenza, così da avere la possibilità, in caso di scarto, di ritrasmettere il modulo corretto.

Sanzioni

La norma in commento si colloca, nel quadro del contrasto all'indebito utilizzo in compensazione nel modello F24 di crediti inesistenti e completa le disposizioni contenute nell'articolo 27, commi da 16 a 20, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185. Tali disposizioni, hanno allungato i termini per la riscossione dei crediti inesistenti (consentendo che l'atto di recupero sia notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello dell'indebito utilizzo), ed hanno previsto la sanzione nella misura dal 100 al 200 per cento del loro importo.

Al riguardo si evidenzia che l'articolo 7, comma 2, del decreto legge n. 5 del 2009, inasprisce la predetta sanzione, fissandola al 200 per cento nell'ipotesi di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per un ammontare superiore a cinquantamila euro, mentre l'articolo 10, comma 1, lettera a), numero 8 del decreto legge n. 78 del 2009 esclude, in generale, la definizione agevolata di cui agli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (pagamento di un quarto della sanzione irrogata).

Resta inteso che, nel caso di utilizzo in compensazione di crediti, di cui sia constatata l'esistenza, in misura superiore al limite di 10.000 euro in data precedente a quella di presentazione della dichiarazione annuale, ovvero in misura superiore al limite di 15.000 euro senza che sia stato apposto sulla dichiarazione il prescritto visto di conformità, continua ad applicarsi la sanzione di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, vale a dire quella per omesso versamento (pari al 30 per cento del credito indebitamente utilizzato in compensazione).

5) DIVIETO DI COMPENSAZIONE IN PRESENZA DI ISCRIZIONI AL RUOLO

Come già trattato nella ns. circolare n. 3/0/2011 dell'8/06/2011, rammentiamo l'argomento:

Come previsto dall'art. 31 del DL. 78/2010, a decorrere dal **1° gennaio 2011**, la compensazione dei crediti di cui all'articolo 17, comma 1, del D.Lgs. n. 241/97 (compensazione col mod. F24), relativi alle imposte erariali, è **vietata** fino a concorrenza dell'importo dei debiti, di ammontare superiore a 1.500 euro, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento.

In presenza quindi di una iscrizione a ruolo definitiva, di importo superiore ai 1.500 euro, l'eventuale credito fiscale potrà essere compensato solo per la parte che eccede l'importo iscritto a ruolo.

Esempio: Credito IVA = 5.000
 Iscrizione a ruolo scaduta e definitiva = 2.000
 Importo compensabile = **3.000** (5.000 - 2.000)

Se l'iscrizione a ruolo fosse di 1.000 euro, tutto il credito IVA dell'esempio sarebbe compensabile.

Infine, in considerazione del tenore letterale della norma, il divieto non pare applicabile ai crediti previdenziali o altri non di carattere erariale.

Sanzioni

In caso di inosservanza del divieto di compensazione si applica la sanzione pari al 50% dell'importo **dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori per i quali è scaduto il termine di pagamento ed entro il limite dell'importo** indebitamente compensato.

La sanzione non può essere applicata fino al momento in cui sull'iscrizione a ruolo pende contestazione giudiziale o amministrativa e non può essere comunque superiore al 50% di quanto indebitamente compensato; nelle ipotesi di cui al periodo precedente, i termini di decadenza e prescrizione di cui all'[articolo 20 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472](#), decorrono dal giorno successivo alla data della definizione della contestazione.

Compensazione imposte a ruolo col credito relativo alla stessa imposta

È comunque ammesso il pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte, con le modalità stabilite col decreto 10 febbraio 2011 del MEF., pubblicato sulla GU. n. 40 del 18.2.2011 del che attua il regime delle compensazioni delle cartelle di pagamento.

Con successiva risoluzione n. 18/2011 è stato istituito il codice tributo per pagare le cartelle esattoriali mediante compensazione.

Controlli

All'Agencia delle Entrate e alla Guardia di finanza è demandata la vigilanza sull'indebita compensazione anche mediante specifici piani operativi.

A decorrere dal 1° gennaio 2011, per i ruoli di ammontare non superiore a **1.500 euro**, non operano le disposizioni di cui all'articolo 28-ter del DPR. n. 602/73, vale a dire che in sede di rimborso non ci sarà più la verifica della presenza di eventuali somme iscritte a ruolo e la relativa proposta di compensazione.

Comunicazione importante

In considerazione delle pesanti sanzioni applicabili, invitiamo i contribuenti che si avvalgono della nostra assistenza nel pagamento telematico del modello F24, di verificare l'esistenza delle condizioni che inibiscono la compensazione e di comunicarcelo immediatamente per iscritto.

Detto controllo dovrà essere costante nel tempo, il verificarsi delle condizioni che fanno scattare il divieto di compensazione dovrà essere immediatamente comunicato al nostro studio.

6) IL TRATTAMENTO FISCALE DEGLI OMAGGI E DELLE CESSIONI GRATUITE

Premessa

Con l'avvicinarsi delle festività, presentiamo il consueto commento sul trattamento fiscale degli omaggi e delle cessioni gratuite. Analizzeremo dal punto di vista contabile, dell'IVA e delle imposte dirette, gli obblighi e adempimenti connessi alla consegna di omaggi e alle cessioni gratuite.

Classificazione delle situazioni e norme di riferimento

Per individuare il trattamento fiscale da riservare alle cessioni gratuite dobbiamo classificarle in due gruppi.

Il primo gruppo di cessioni gratuite riguarda i beni che rientrano nell'oggetto dell'attività dell'impresa.

Per beni che rientrano nell'oggetto della propria attività si intende quei beni che vengono normalmente prodotti o commercializzati dall'azienda, quali ad esempio:

- le scarpe per il calzaturificio;
- i dolci per l'industria dolciaria;
- i mobili per il mobilificio.

Nel secondo gruppo di cessioni gratuite ritroviamo invece i beni che non rientrano nell'oggetto dell'attività dell'impresa, vale a dire quei beni che non sono prodotti o commercializzati, dall'azienda che li regala (es. i dolci per il calzaturificio).

Le norme di riferimento sono:

- l'art. 19-bis1 del testo IVA che alla lettera h) prevede l'indetraibilità IVA per le spese di rappresentanza, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario fino a Euro **25,82**;
- l'art. 108 del TUIR. che al secondo comma detta le regole di deduzione delle spese di rappresentanza.

Circa le regole dettate dall'art. 108 del TUIR., nella versione da ultimo modificato dalla finanziaria 2008, si prevede che:

“Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa. **Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50”.**

Il valore di 50,00 € deve intendersi comprensivo dell'eventuale IVA indetraibile, riferita ai beni di valore unitario superiore a 25,82 euro, così ad esempio:

- con IVA 10%: imponibile € 45,45 + IVA indetr. € 4,55 totale costo € 50,00
- con IVA 21%: imponibile 41,32 + IVA indetr. € 8,68 totale costo € 50,00

Evidenziamo quindi lo scoordinamento fra i limiti della detraibilità IVA (25,82 euro) e della deducibilità dal reddito (50 euro).

Obblighi IVA e tabella riepilogativa

Le cessioni gratuite di beni del primo gruppo (beni oggetto della propria attività) sono considerate in campo IVA, quindi imponibili con applicazione della relativa aliquota.

Le cessioni gratuite di beni del secondo gruppo (beni non rientranti nell'oggetto dell'attività), indipendentemente dal loro valore, sono operazioni escluse da IVA per le quali non è obbligatoria la fatturazione.

Con lo schema che segue cercheremo di chiarire meglio quanto detto:

TRATTAMENTO FISCALE DEI BENI CEDUTI GRATUITAMENTE

GRUPPO	DESCRIZIONE	IN FASE DI ACQUISTO		NELLA SUCCESSIVA CESSIONE GRATUITA		
		DETRAZIONE IVA	DEDUZIONE COSTO	EMISSIONE FATTURA	TIPO OPERAZIONE	RICAVO
1	Beni rientranti nell'oggetto dell'attività	SÌ (a)	SÌ 100%	SÌ	in campo IVA (1)	SÌ
2	Beni non rientranti nell'oggetto dell'attività di valore > a 25,82 Euro	NO (2)	SÌ (3) Limite di 50 euro	NO	fuori campo IVA (4)	NO
2/A	Beni non rientranti nell'oggetto dell'attività di valore fino a 25,82 Euro ai fini IVA e 50 euro ai fini II.DD.	SÌ limite di 25,82 euro(2)	SÌ 100% Limite di 50 euro (3)	NO	fuori campo IVA (5)	NO

(a) Chi acquista beni oggetto della propria attività sapendo già che sono destinati ad essere ceduti gratuitamente, può scegliere di considerare indetraibile l'IVA in acquisto, la successiva cessione gratuita sarà da considerare fuori campo IVA.

(1) La cessione gratuita fatta in Italia o nella Comunità Europea è imponibile, mentre la cessione gratuita Extra-Ue costituisce un'esportazione e quindi operazione non imponibile ai sensi dell'art. 8.

(2) Art. 19-bis1 lett. h) DPR 633/72

(3) Art. 108 ex 74 c. 2 DPR 917/86. Oltre i 50 euro è deducibile nei limiti percentuali previsti dal decreto ministeriale 19.11.2008 – vedere articolo che segue.

- (4) Circolare Ministeriale n. 188/E del 16.7.98 (risposta n. 2 in materia IVA)
- (5) Non costituisce cessione ai sensi dell'art. 2 c. 2 n. 4 del DPR 633/72

Come evidenziato nello schema, l'imprenditore che cede gratuitamente i beni oggetto della propria attività, deve adempiere agli obblighi IVA, (salvo il caso di cui alla nota "a") della tabella) optando a sua scelta per uno dei seguenti adempimenti:

- 1) Emissione di regolare fattura nei confronti del cliente.

In sede di fatturazione, sono possibili due soluzioni:

- a) se gli accordi **non** prevedono per il cliente il pagamento né dell'imponibile né dell'imposta, è necessario indicare in fattura che trattasi di:

"cessione gratuita senza rivalsa IVA".

Chi riceve la fattura non potrà detrarre l'IVA, in quanto non pagata;

- 1/b) nel caso invece l'accordo col cliente preveda il pagamento della sola imposta, la fattura riporterà la seguente dicitura:

"cessione gratuita con rivalsa IVA".

In tal caso, il cliente, pagando l'imposta, potrà portarla in detrazione nei modi normali, salvo il caso in cui l'importo sia oggettivamente indetraibile (es.: ai sensi art. 19-bis1 del DPR 633/72, beni di lusso ecc.).

- 2) È anche possibile annotare la cessione gratuita su un apposito "registro degli omaggi", ora solo numerato e non più bollato inizialmente, con l'indicazione del cliente cessionario, del valore normale dei beni ceduti in ciascun giorno, dell'aliquota applicabile e della relativa imposta.

I valori indicati in questo registro concorreranno alla liquidazione periodica IVA.

In quest'ultimo caso al Cliente non sarà rilasciata nessuna fattura.

- 3) È infine possibile l'emissione di autofattura indicando che trattasi di "autofattura per omaggi".

In quest'ultimo caso circa gli obblighi di compilazione degli elenchi clienti e fornitori riportiamo la risposta n. 12 fornita dall'Agenzia delle Entrate in data 11 ottobre 2011.

12-D - Fatture > Cessioni gratuite oggetto di autofattura

Si chiede di precisare come debbano essere segnalate le cessioni gratuite di beni rientranti nell'attività propria dell'impresa oggetto di autofatturazione da parte dell'impresa cedente, specie qualora si proceda all'emissione dell'autofattura a fine mese, per riepilogare tutti gli omaggi effettuati nel mese stesso ai diversi soggetti. Si chiede di chiarire, in particolare, cosa occorra indicare nel campo codice fiscale della controparte. E' da ritenere che, per ragioni di semplificazione, sia da indicare la partita IVA del cedente; soluzioni alternative comporterebbero il rischio per il cedente stesso di non poter emettere una autofattura riepilogativa, ma di dover autofatturare ogni singolo omaggio. Si chiede conferma della correttezza di tale possibile interpretazione.

12) R - Si conferma che in caso di comunicazione di cessioni gratuite di beni rientranti nell'attività propria dell'impresa, oggetto di autofatturazione, è da indicare la partita IVA del cedente.

Valore normale delle cessioni gratuite

Una novità di rilievo è stata introdotta dalla legge comunitaria 2008 (legge 88/2009) la stessa modificando l'art. 13 del testo IVA ha previsto che le cessioni gratuite vanno fatturate al valore di costo e non al prezzo normale di vendita.

La nuova lett. c) del 2° comma dell'art. 13 recita infatti che i corrispettivi sono costituiti...

c) per le cessioni indicate nel secondo comma dell'articolo 2, ai numeri 4) cessioni gratuite; 5) autoconsumo; 6) assegnazione ai soci; dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni; per le prestazioni di servizi di cui al primo e al secondo periodo del terzo

comma dell'articolo 3 (gratuite o assegnate), dalle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi medesimi;...

Imposte dirette

Nell'ipotesi di operazione imponibile di cui ai precedenti punti sub 1/a e sub 2) il cedente (colui che regala i beni) non recupera l'IVA, infatti tale obbligo non sussiste, come previsto dall'art. 18 3° comma DPR 633/72.

In questo caso è però evidente che per il cedente l'IVA assolta e non incassata, diventa un costo. Costo tuttavia non deducibile nella determinazione del reddito in quanto l'art. 99, primo comma del T.U.I.R., prevede che le imposte ...” per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione...”. Fra le imposte per le quali è prevista la rivalsa rientra l'IVA e ciò, anche quando in deroga al principio generale, la rivalsa non viene esercitata essendo facoltativa come nel caso in esame.

Spese di rappresentanza

L'art. 108 del T.U.I.R. (Testo Unico delle Imposte sui Redditi) prevede dei limiti alla deduzione delle spese di rappresentanza fra le quali rientrano anche quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente anche se recano emblemi o denominazioni.

Sul punto vedere [l'articolo che segue](#).

Rimangono tuttavia interamente deducibili le spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario fino a 50,00 Euro.

Nella **determinazione del valore, superiore o inferiore a 50,00 Euro**, si deve far riferimento al prezzo di acquisto senza considerare l'eventuale IVA detraibile.

Ricordiamo che nel caso di una **confezione regalo formata da più beni**, si dovrà far riferimento al valore complessivo del regalo e non a quello dei singoli prodotti che lo compongono.

Si ricorda poi che in ogni caso le spese sostenute, devono avere i requisiti della competenza, della certezza e della determinabilità e devono essere inerenti all'attività svolta.

Omaggi ai dipendenti

L'art. 2, comma 6, del Decreto Legge n. 93 del 27 maggio 2008 così recita:

“Nell'art. 51, comma 2, del TUIR, di cui al DPR n. 917 del 22/12/1986, la lettera b) è soppressa”, pareva pertanto che, i regali di Natale e le altre liberalità concesse in occasione di festività e ricorrenze a tutti o a categorie di dipendenti, anche se di valore inferiore a 258,23 euro, concorressero alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

Con circolare n. 59/E del 22/10/2008, però, l'Agenzia delle Entrate e il Ministero del Lavoro hanno individuato una correzione interpretativa, riconoscendo che le liberalità in questione possono essere detassate, in tutte le ipotesi in cui ricorrono le condizioni di applicabilità della “franchigia dei fringe benefit”, regolamentate dall'art. 51, comma 3, del TUIR.

La citata circolare n. 59/E, al paragrafo n. 16, così recita:

“Pertanto, con l'abrogazione della disposizione agevolativa relativa alle liberalità, le stesse, ove siano erogate **IN NATURA** (sotto forma di beni o servizi o di buoni rappresentativi degli stessi) possono rientrare nella previsione di esclusione dal reddito (di lavoro dipendente) se di importo non superiore, nel periodo di imposta, a 258,23 euro. Ai sensi del citato comma 3 dell'art. 51, peraltro, l'esclusione dal reddito opera anche se la liberalità è erogata a un solo dipendente non essendo più richiesto che l'erogazione liberale sia concessa in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti, fermo restando che se il valore in questione è superiore a detto limite di 258,23 euro, lo stesso concorre interamente a formare il reddito di lavoro dipendente”.

Scritture contabili

Le scritture che seguono riguardano naturalmente il caso di cessione dei beni oggetto della propria attività dalla quale deriva l'obbligo di fatturazione. Supponendo pari a 100 il valore del bene ceduto gratuitamente le rilevazioni contabili da effettuare saranno le seguenti:

a) cessione gratuita di beni oggetto della propria attività senza rivalsa IVA:

		DARE	AVERE
1 – Cliente	a Diversi Ricavi IVA su vendite	120	100 20
2 – Diversi Omaggi (costo) Costi fiscalmente indeducibili (IVA non incassata)	a Cliente	100 20	120

b) Cessione gratuita di beni oggetto della propria attività con rivalsa IVA:

		DARE	AVERE
1 – Cliente	a Diversi Ricavi IVA SU VENDITE	120	100 20
2 - Omaggi (costo)	a Clienti	100	100
3 - Cassa (o Banca c/c)	a Clienti	20	20

Documento di trasporto

Se la cessione gratuita è documentata dalla fattura immediata, non sarà necessario nessun altro documento di trasporto. In tutti gli altri casi al fine di poter dare prova della destinazione degli omaggi, si consiglia (anche se poco elegante) l'emissione del documento di trasporto (D.D.T.).

Professionisti

Quanto detto ai fini IVA vale anche per i professionisti, mentre ai fini delle imposte sui redditi ricordiamo che le spese di rappresentanza dei professionisti sono deducibili entro il limite dell'1% dei compensi percepiti (art. 54 c. 5).

Ricordiamo che dal 2009 la deducibilità delle spese alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande qualificate come spese di rappresentanza è pari al minor importo fra il 75% del loro importo e l'1% dei compensi percepiti nell'anno.

Nel caso in cui fra le spese di rappresentanza dei professionisti ci siano spese per alberghi e ristoranti e altre spese di rappresentanza non soggette al limite del 75%, si ritiene che si debba sommare il 75% delle spese di rappresentanza per vitto e alloggio alle altre spese di rappresentanza e il tutto raffrontato con il limite massimo deducibile pari all'1% dei compensi percepiti nell'anno.

Campioni gratuiti di modico valore

Le norme in commento non si rendono applicabili ai campioni gratuiti di modico valore, distribuiti dalle aziende con l'indicazione impressa in modo indelebile che "trattasi di campione gratuito". Tali cessioni sono infatti da considerare fuori campo IVA.

Con risoluzione n. 83 del 3 aprile 2003 l'agenzia delle entrate ha precisato che:

- deve trattarsi di cessioni gratuite volte a migliorare la conoscenza e la diffusione del bene, presso gli utilizzatori anche potenziali;
- i campioni gratuiti devono essere contrassegnati in modo indelebile ad esempio tramite lacerazione, marcatura, perforazione o altro procedimento idoneo (non è sufficiente la semplice etichetta autoadesiva);
- non vi è alcuna definizione del concetto di modico valore per cui si deve far riferimento agli usi commerciali e in ogni caso sono esclusi dalla disposizione i beni di valore rilevante;
- il modico valore è riferito al singolo bene, per cui è ammissibile la consegna di molti pezzi al proprio rivenditore che deve poi consegnarli alla potenziale clientela.

Cessione gratuita di beni alle ONLUS

L'articolo 1 comma 130 della finanziaria 2008 ha previsto che le cessioni gratuite di beni con lievi imperfezioni, diversi da alimenti e farmaci, fatte alle ONLUS, nel limite del 5% del reddito d'impresa dichiarato, non producono ricavi e non sono soggette ad IVA.

I predetti beni si considerano distrutti agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto.

7) LE SPESE DI RAPPRESENTANZA

Premessa

Le spese di rappresentanza sono costi per beni e servizio che l'azienda sostiene e che regala o fa usufruire gratuitamente a soggetti terzi per migliorare la sua immagine e per influenzare anche indirettamente future scelte dei suoi clienti.

A volte può risultare difficile stabilire se una spesa sia qualificabile come "di rappresentanza" oppure "di pubblicità", i criteri generali dovrebbero essere quelli dello schema che segue:

Tab. 1

Spese di pubblicità	Spese di rappresentanza
<ul style="list-style-type: none"> • Portano a conoscenza della generalità dei consumatori l'offerta dei prodotti. 	<ul style="list-style-type: none"> • Creano un'immagine positiva dell'azienda verso il pubblico.
<ul style="list-style-type: none"> • Stimolano la formazione della domanda. 	<ul style="list-style-type: none"> • Aumentano l'immagine dell'azienda, della sua attività, in termini di organizzazione ed efficienza.
<ul style="list-style-type: none"> • Reclamizzano e aumentano la domanda 	<ul style="list-style-type: none"> • Sono effettuate a titolo gratuito.
<ul style="list-style-type: none"> • Derivano da un contratto a fronte del quale, in cambio del pagamento, c'è un obbligo di pubblicizzare o propagandare il prodotto, il marchio, i servizi o comunque l'attività della controparte. 	<ul style="list-style-type: none"> • Non c'è un corrispettivo o una controprestazione da parte dei clienti o destinatari.

Si ricorda che in ogni caso le spese sostenute, devono avere i requisiti della competenza, della certezza e della determinabilità e devono essere inerenti e congrue all'attività svolta.

Deducibilità delle spese di rappresentanza

L'art. 108 del T.U.I.R. (Testo Unico delle Imposte sui Redditi) dal 2008 prevede nuovi criteri di deducibilità delle spese di rappresentanza e nuovo limite per quelle relative a beni distribuiti gratuitamente (di questo si parlerà più avanti). Si ricorda che fino al 31 dicembre 2007 le spese di rappresentanza erano ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare e erano deducibili per quote costanti nell'esercizio in cui erano state sostenute e nei quattro successivi. Per tali spese, sostenute fino al 2007 si continuano a dedurre le quote residue fino al 2011.

La finanziaria 2008 (Art. 1 c. 33 lett. P) legge 244/2007) ha modificato il secondo comma dell'art. 108 del TUIR.; le modifiche in vigore dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007, prevedono:

1. la deducibilità piena delle spese di rappresentanza riferite a beni distribuiti gratuitamente fino a un valore unitario di 50 euro contro i 25,82 precedenti;
2. la previsione di emanazione di un decreto per definire i requisiti delle spese di rappresentanza e la loro deducibilità.

Sul primo punto possiamo quindi dire che sono interamente deducibili le spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario fino a 50,00 Euro IVA indetraibile compresa.

Sul secondo punto, il previsto provvedimento è stato emanato con un considerevole ritardo, si tratta del DM. 19.11.2008 pubblicato sulla GU. n. 11 del 15 gennaio 2009.

Il decreto ha:

- individuato quelle spese da considerare di rappresentanza, per le quali la deducibilità è rapportata a una percentuale dei ricavi;
- individuato quelle spese da considerare non di rappresentanza e quindi integralmente deducibili;
- previsto il rinvio della deducibilità percentuale delle spese di rappresentanza per le imprese di nuova costituzione prive di ricavi;
- introdotto degli obblighi di annotazione a giustificazione delle spese sostenute.

Ricordiamo che la classificazione ai fini delle imposte dirette incide anche sulla detraibilità IVA in quanto la lettera h) dell'art. 19-bis1 prevede che:

“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 25.82 euro;”

Associazioni sportive dilettantistiche e promozioni sui medicinali

Giova ricordare che resta comunque valida la disciplina contenuta nell'articolo 2, comma 9, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, secondo cui sono indeducibili, ai fini della determinazione del reddito di impresa, i costi sostenuti per l'acquisto di beni e servizi destinati, anche indirettamente, a **medici, veterinari o farmacisti**, allo scopo di agevolare, in qualsiasi modo, la diffusione di specialità medicinali o di ogni altro prodotto ad uso farmaceutico.

Parimenti, resta in vigore la disciplina contenuta nell'articolo 90, comma 8, della stessa legge n. 289 del 2002, secondo cui, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, costituiscono spese di pubblicità volte alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante, fino ad un importo complessivo di 200.000 euro, le spese sostenute a favore di determinati **enti, associazioni e fondazioni che operano nel settore dell'attività sportiva dilettantistica**.

Classificazione delle spese di rappresentanza

Basandoci sul dettato del DM. 19.11.2008 possiamo fornire il seguente schema:

Tab. 2

Art. 1 Spese di rappresentanza deducibili in % sui ricavi ⁽³⁾ IVA non detraibile		Art. 5 Spese deducibili integralmente (non di rappresentanza) ⁽²⁾ IVA detraibile	
Oggetto	Requisiti	Oggetto	Requisiti
a) Spese per viaggio turistico	Con programmazione e svolgimento di attività promozionali di beni e servizi oggetto dell'attività	Beni distribuiti gratuitamente	di valore unitario fino a 50 euro ⁽¹⁾ .
Spese per feste e ricevimenti e altri intrattenimenti	b) Per ricorrenze aziendali, feste nazionali o religiose	Fiere, mostre o esposizioni in cui sono esposti beni e servizi oggetto dell'attività	Spese di viaggio, vitto e alloggio per ospitare clienti anche potenziali ⁽⁴⁾
	c) Inaugurazione nuova sede, uffici o stabilimenti dell'impresa	Visite a sedi e stabilimenti o unità produttive	Spese di viaggio, vitto e alloggio per ospitare clienti anche potenziali.
	d) In occasione di mostre fiere e altri eventi in cui sono esposti beni e servizi prodotti dall'impresa	Fiere e mostre in cui sono esposti beni e servizi oggetto dell'attività o attinenti	Partecipazione dell'imprenditore individuale, spese di viaggio vitto e alloggio (vedi anche circ. 34/09 punto 6.3)
e1) Altre spese	Per beni distribuiti gratuitamente di valore unitario <u>oltre</u> 50 euro e per servizi erogati gratuitamente	Imprese la cui attività caratteristica consiste nella organizzazione di mostre, fiere, manifestazioni	Spese di viaggio, vitto e alloggio per ospitare clienti anche potenziali nell'ambito di iniziative di promozione delle manifestazioni espositive (vedi anche circ. 34/09 punto 6.2)
e2) Contributi	Per convegni, seminari e simili		
		Eventi aziendali	Con la presenza dei soli dipendenti (circ. 34/2009 punto 4))

⁽¹⁾ L'IVA sulla cessione gratuita di beni è detraibile se il loro valore unitario non supera euro 25, 82 nel caso di supero di detto valore l'IVA diventa indetraibile, di conseguenza per rientrare nel limite dei 50 euro, il valore imponibile del bene dovrà essere pari al **48,08**; 45,45 o 41,32 euro a seconda che l'aliquota IVA applicabile sia rispettivamente del **4%**, 10% o 21%.

⁽²⁾ La deducibilità delle erogazioni e delle spese qualificate come non di rappresentanza è subordinata alla tenuta di un'apposita documentazione dalla quale risultino anche le generalità dei soggetti ospitati, la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione e la natura dei costi sostenuti.

⁽³⁾ Le spese di rappresentanza devono in ogni caso essere: - inerenti l'attività; - effettivamente sostenute e documentate; - sostenute per finalità promozionali e di pubbliche relazioni; - effettuate con criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di creare, anche potenzialmente, benefici economici all'azienda.

Le precisazione della circolare 34

La circolare 34 del 13 luglio 2009 ha precisato che:

- Clienti potenziali, sono quei soggetti che in qualche modo hanno manifestato interesse per l'acquisto dei beni o servizi dell'impresa o sono destinatari dell'attività caratteristica esercitata dall'impresa (punto 6.1);

- Le spese per l'ospitalità sostenute in occasione di fiere e mostre a favore di **fornitori** e di **giornalisti** non sono totalmente deducibili, quindi si qualificano come di rappresentanza;
- Le spese sostenute per il vitto e alloggio degli **agenti** in occasione di fiere e mostre non sono totalmente deducibili, quindi si qualificano come di rappresentanza;
- Nel caso in cui le spese per viaggio, vitto o alloggio siano sostenute in maniera indistinta sia per i clienti che per altri destinatari (si pensi alle spese per un **buffet offerto** in occasione di una fiera o di una mostra, al quale partecipano sia i clienti, attuali o potenziali, sia dipendenti, giornalisti o autorità invitate all'evento) tali spese vengono trattate dal regime delle spese di rappresentanza per cui possono essere dedotte nei limiti percentuali sui ricavi e proventi;
- Le spese per alberghi e ristoranti relative alle trasferte dell'imprenditore individuale e dei soci delle società di persone sono deducibili nella misura del 75%.
- particolare rilevanza assume, la documentazione relativa alle generalità dei soggetti ospitati, posto che ai fini del riconoscimento della piena deducibilità delle spese di ospitalità è essenziale riscontrare che si tratti di "*clienti, anche potenziali*" dell'azienda. Inoltre, ai fini della deducibilità integrale delle predette spese, la documentazione prodotta deve comprovare il nesso esistente tra la spesa sostenuta a favore dei clienti, anche potenziali e la loro partecipazione all'evento promozionale. La tenuta della apposita documentazione richiesta dalla norma, cui è subordinata la deduzione delle spese in questione, è un onere documentale la cui inosservanza comporta decadenza dal diritto alla deduzione integrale. In sede di controllo il contribuente potrà tuttavia integrare gli elementi documentali richiesti ai fini della deducibilità integrale delle spese.

Ricavi di riferimento

Per individuare il contenuto delle voci "ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa", dovrebbero valere i criteri già previsti dall'Agenzia delle Entrate per altre norme che utilizzano la stessa terminologia.

Nella risoluzione n. 143/E del 10 aprile 2008, infatti, la stessa Agenzia, nell'interpretare una analoga locuzione contenuta nell'art. 172, comma 7, del Tuir sul riporto delle perdite nelle fusioni, aveva affermato che "con riguardo, poi, alle voci di conto economico da considerare al fine del calcolo dell'ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica, si ritiene che gli stessi siano individuabili in linea generale in tutti quei proventi che in relazione all'attività svolta dalla società in esame possano considerarsi "CARATTERISTICI".

A questo punto restava da chiarire, però, se anche per le spese di rappresentanza, come per le fusioni, l'importo dei ricavi e proventi da considerare, fosse quello risultante dal conto economico (come afferma l'Agenzia nella citata risoluzione) o se si debbano assumere i valori fiscali dei ricavi e dei proventi in base all'art. 85 del Tuir come del resto prevede il DM del 19.11.2008, che detta le nuove regole e che parla espressamente di "ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti DALLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI".

Secondo la circolare 34/2009 punto 5.1 non c'è alcuna incongruità, la stessa ha precisato che:

"Il meccanismo di calcolo previsto dal comma 2 del *decreto* commisura l'ammontare delle spese di rappresentanza deducibili al parametro costituito dai "*ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi*".

Al riguardo, si ritiene che tale nozione faccia riferimento ai ricavi e proventi rilevanti ai fini fiscali.

Si precisa, inoltre, che rilevano tutti quei proventi che, in considerazione dell'attività svolta dall'impresa, possono considerarsi "caratteristici"; in tal senso le società holding potranno considerare a tali fini anche i proventi finanziari iscritti

nelle voci C15 e C16 del conto economico (cfr. risoluzione n. 143/E del 10 aprile 2008). Coerentemente, la relazione illustrativa al decreto, al riguardo, afferma che *“la disposizione attuativa [il comma 2] usa la stessa formulazione individuata in altre norme del TUIR; come, ad esempio, nell’articolo 172, comma 7, concernente i requisiti di operatività delle società incorporate ai fini del riporto delle perdite fiscali. Per l’individuazione dei ricavi e proventi rilevanti agli effetti in questione, dunque, possono ritenersi senz’altro validi gli stessi criteri applicativi valevoli agli effetti della richiamata disposizione”*.

Per quanto concerne le banche e gli altri enti creditizi e finanziari la Circolare precisa agli altri criteri da seguire.

Le spese di rappresentanza di cui alla colonna sinistra della tabella 2 che precede sono deducibili nel periodo d’imposta di sostenimento in proporzione ai ricavi e proventi derivanti dalla gestione caratteristica dell’impresa come risultanti dalla dichiarazione dei redditi.

8) MISURA DELLA DEDUCIBILITÀ

La deducibilità delle spese di rappresentanza deve essere calcolata in rapporto ai ricavi

La misura di deducibilità è così determinata:

Tab. 3

Aliquota	Ricavi e altri proventi		Limite massimo progressivo
	da	a	
1,3%	da zero	a 10.000.000	130.000
0,5%	oltre 10.000.000	fino a 50.000.000	330.000
0,1%	oltre 50.000.000		330.000 + 1.000 ogni milione di ricavi

Sulla base della tabella 3 possiamo dire che un’azienda con ricavi fino a 10 milioni di euro potrà dedurre spese di rappresentanza in misura pari a **euro 13.000** ogni milione di ricavi e proventi, ulteriormente ridotti a 5.000 e 1.000 euro per la quota di ricavi riferita agli scaglioni successivi.

Per le **imprese di nuova costituzione**, le spese sostenute nei periodi d’imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi, possono essere riportate a nuovo e dedotte dal reddito del periodo in cui sono conseguiti i primi ricavi e in quello successivo se e nella misura in cui le spese di rappresentanza sostenute in tali periodi siano inferiori all’importo deducibile. Per un approfondimento si rinvia al punto 5.3 della circolare n. 34 del 13 luglio 2009.

Eventuali residue spese di rappresentanza non dedotte dal reddito del periodo in cui sono conseguiti i primi ricavi e di quello successivo, non saranno ulteriormente riportabili e risulteranno, quindi, definitivamente indeducibili (paragrafo 5.3 – esempio 5 – della circ. 34/E del 13.7.2009).

L’eventuale eccedenza del plafond dei ricavi non può essere portato a nuovo negli esercizi in cui si verificasse una mancanza di capienza.

Infine si vuole evidenziare che dal 2009 le spese relative a prestazioni alberghiere a somministrazione di alimenti e bevande, considerate o meno spese di rappresentanza, sono sempre deducibili nel limite del 75% del costo sostenuto.

Dal periodo d’imposta 2008 la disciplina Irap rende le spese di rappresentanza completamente deducibili per le società di capitali (e per i soggetti Irpef che hanno optato per la stessa base imponibile): infatti per tali soggetti non assumono

segue lettera del 16/12/11 - pag. 29 -

più rilevanza i criteri fiscali del Tuir per la deduzione delle spese di rappresentanza, ma valgono i dati del conto economico civilistico.



Rimaniamo a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento e con l'occasione porgiamo i nostri migliori saluti.

studio commercialistico Camilotto