

**Edizione di mercoledì 4 ottobre 2017**

## **IVA**

**Consegna diretta in Italia con interposizione del rappresentante fiscale**

di **Marco Peirola**

## **ADEMPIMENTI**

**Nuovo modello RLI: contratti con canone “differenziato”**

di **Raffaele Pellino**

## **REDDITO IMPRESA E IRAP**

**Spese per alberghi e ristoranti: trattamento fiscale**

di **Federica Furlani**

## **ACCERTAMENTO**

**Gruppi di impresa: opportunità, non pericolo**

di **Massimiliano Tasini**

## **CONTENZIOSO**

**I presupposti del ricorso per Cassazione**

di **Dottryna**

## IVA

---

# ***Consegna diretta in Italia con interposizione del rappresentante fiscale***

di **Marco Peirola**

In un [precedente intervento](#) è stato osservato come talvolta, pur a fronte di un orientamento giurisprudenziale più che consolidato a favore del contribuente, gli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate continuano a seguire le **divergenti istruzioni** impartite a livello centrale dalla stessa Agenzia. È il caso, per esempio, della condizione del trasporto "a cura o a nome del cedente" nell'ambito delle operazioni in triangolazione.

In altre occasioni, può invece accadere che gli Uffici locali decidano di **discostarsi** dall'interpretazione resa, a livello centrale, dall'Agenzia delle Entrate adottando un'impostazione più restrittiva, ancora una volta a sfavore del contribuente.

Si consideri la questione dell'interposizione della posizione IVA italiana del cedente non residente nell'ipotesi di **consegna diretta dei beni al cessionario nazionale**.

Con la [circolare 36/E/2010](#), l'Agenzia ha ritenuto possibile interporre l'identificazione ai fini IVA in Italia del soggetto non residente per le cessioni di beni con consegna diretta al cessionario nazionale, soggetto d'imposta.

Nel caso considerato, una società con sede in altro Stato membro della UE dispone di un rappresentante fiscale in Italia. Tenuto conto che la società in questione cede un bene, per il tramite del proprio rappresentante fiscale, ad un cliente italiano soggetto passivo d'imposta, si chiede quali siano gli adempimenti relativi all'operazione nella specifica ipotesi in cui il bene non si trovi già in Italia, ma sia **trasportato/spedito al destinatario dallo Stato membro del cedente**.

Nella risposta n. 31 della circolare, l'Agenzia ha chiarito che il rappresentante fiscale deve compilare gli elenchi **INTRASTAT** degli acquisti intracomunitari (di cui all'[articolo 38, comma 3, lett. b\), del D.L. 331/1993](#)), mentre il cliente nazionale deve assoggettare l'acquisto a IVA attraverso la procedura di *reverse charge*.

In pratica, **anche in caso di consegna diretta dei beni al cessionario italiano**, l'operazione complessivamente posta in essere può essere **scomposta** in un acquisto intracomunitario "per assimilazione" (da parte della posizione IVA italiana del cedente comunitario) e in un acquisto interno (da parte del cessionario nazionale), soggetto alla procedura di integrazione e registrazione prevista dagli [articoli 46 e 47 del D.L. 331/1993](#), al quale rinvia l'[articolo 17,](#)

[comma 2, del D.P.R. 633/1972.](#)

Lo **sdoppiamento dell'operazione in un trasferimento intracomunitario a "se stessi" e in una cessione interna** è stato **respinto** dalla Direzione Regionale delle Entrate per il Piemonte in una consulenza giuridica del 23 agosto 2011. In particolare, è stato ritenuto che, verificandosi la duplice circostanza evidenziata, ossia che il cedente sia non residente e il cessionario sia invece stabilito in Italia, è **solo su quest'ultimo che ricadono gli obblighi relativi all'applicazione dell'imposta**. Conseguentemente, secondo l'Agenzia, nonostante il contenuto della [circolare 36/E/2010](#), non è possibile interporre la posizione IVA in Italia del cedente comunitario, come fosse un soggetto terzo, tra lo stesso cedente non residente e il suo cliente italiano, in quanto questa soluzione implicherebbe che sia disattesa la normativa vigente, ritornando, di fatto, ad applicare la disciplina in vigore prima della modifica operata dal D.Lgs. 18/2010.

A sostegno delle indicazioni della [circolare 36/E/2010](#) è possibile richiamare la posizione espressa dalla Commissione europea nell'ambito delle risposte alle istanze di *VAT Cross Border Ruling* (CBR).

Nel caso n. 2014/10, riguardante una transazione tra il Belgio e l'Olanda, è stata presa in considerazione l'ipotesi in cui un'impresa svizzera (A), per il tramite del proprio rappresentante fiscale belga (B), **trasferisca direttamente** i beni a favore di un'impresa olandese (C), con invio della merce dal Belgio all'Olanda.

La Commissione, alla luce della consultazione avviata con le Autorità fiscali di Belgio e Olanda, ha reso noto che:

- *"In principle, A carries out an exempt intra-community supply in BE (article 138.1 of Directive 2006/112) and B has to carry out an intra-community acquisition in NL. But **it is possible to divide the intra-community supply into a transfer followed by a local supply**. Hence, A could carry out an exempt transfer of goods in BE and a deemed intra-community acquisition of goods in NL (...) (Note: the possibility to divide the intra-community supply into a transfer followed by a local supply, is the application of the conclusion of the meeting of 22 and 23 February 1993 of the Working Group n°1);*
- *Then, A carries out a local supply of goods to B in NL with application of NL VAT; there is no reverse charge as B is not established in NL (only VAT registered)".*

Nell'aggiornamento della risposta al mese di gennaio 2016, la Francia ha confermato che il trattamento IVA descritto si applica, corrispondentemente, **anche nel caso in cui il trasferimento di beni sia posto in essere direttamente a favore del cliente olandese**, con l'invio della merce dalla Francia all'Olanda, con ciò avvalorando ulteriormente la possibilità ammessa dall'Agenzia delle Entrate con la [circolare 36/E/2010](#).

Master di specializzazione

# IVA NAZIONALE ED ESTERA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## ADEMPIMENTI

---

### ***Nuovo modello RLI: contratti con canone “differenziato”***

di **Raffaele Pellino**

A decorrere dallo scorso 19 settembre, per le locazioni immobiliari, va utilizzato il “**nuovo modello RLI**”. Questo, lo si ricorda, è generalmente utilizzato per richiedere la registrazione dei contratti di locazione di immobili ed eventuali proroghe, cessioni, subentro e risoluzioni “*con il calcolo delle relative imposte e di eventuali interessi e sanzioni*”, per l’esercizio dell’opzione/revoca della cedolare secca, nonché per altri specifici adempimenti.

Tra le novità del modello si segnala l’introduzione del **quadro “E”** utilizzabile laddove il contratto di locazione contempli **canoni “differenti” per una o più annualità**. In tal caso, va indicato per ogni annualità “**successiva**” **alla prima l’importo del relativo canone**. Tale quadro va compilato – precisano le istruzioni – se è stata compilata la casella “*Casi particolari*” del quadro A ed è stato indicato il codice “1” o “3”.

**QUADRO A - DATI GENERALI**

Tipologia di contratto	<input type="text"/>	Pagamento intera durata	<input type="text"/>	Eventi eccezionali	<input type="text"/>	Casi particolari	<input type="text"/>
------------------------	----------------------	-------------------------	----------------------	--------------------	----------------------	------------------	----------------------

codice	Fattispecie	Indicazione
"1"	canone "diverso" per una o più annualità	canone annuo concordato per la prima annualità (nel quadro "E" vanno riportati i canoni riferiti alle annualità successive).
"3"	canone "diverso" per una o più annualità e imposta di registro per tutte le annualità	canone annuo concordato per la prima annualità (nel quadro "E" vanno riportati i canoni riferiti alle annualità successive). Va, inoltre, barrato il campo "pagamento intera durata" nel caso l'imposta di registro sia versata in unica soluzione.  Si segnala che, laddove sia compilata la presente casella, è <b>obbligatoria l'allegazione del contratto.</b>

Al fine di meglio comprendere come procedere nell'eventualità in cui si decida di adottare un **canone "diverso" per una o più annualità** si propone la seguente esemplificazione.

Supponiamo che il signor Verdi conceda in locazione un ufficio, con stipula del relativo contratto il 4/10/2017. I canoni pattuiti per ciascuna annualità sono i seguenti:

- primo anno: € 9.600;
- secondo anno: € 12.000;
- terzo anno: € 12.500;

- dal quarto anno in poi : € 13.200;

e si opti per il pagamento dell'**imposta di registro** in relazione all'**intera durata** del contratto.

QUADRO A - DATI GENERALI																					
Tipologia di contratto		S1		Pagamento intera durata		X		Eventi eccezionali				Casi particolari		3							
SEZIONE I Registrazione		Ufficio territoriale di		MODENA						Contratto a tempo indeterminato											
		Durata								N. pagine		N. copie		Esenzioni							
		dal		giorno		mese		anno		al		giorno		mese		anno		0 4		0 2	
				1 0		1 0		2 0		1 7		0 9		1 0		2 0					
		Importo del canone		9.600						Data stipula								Contratto soggetto a IVA			
																		Condizione sospensiva			
		Importo garanzia prestata da terzi e/o PAC								Codice fiscale del garante								Clausola penale volontaria			

Tralasciando qui l'indicazione dei dati identificativi del locatore e del locatario, che vanno comunque riportati, il modello RLI, da presentare entro il 3/11/2017, dovrà riportare i **dati catastali** dell'immobile locato e, nel quadro "E", i **canoni** concordati per le diverse annualità.

**QUADRO C - DATI DEGLI IMMOBILI**

NUMERO IMMOBILE	Immobile/Partenza	Codice comune	T/U	I/P	Sezione urbana/ Comune catastale	Foglio	Particella	Provincia (sigla)
1	1	F 2 5 7	U	I		4	1 4 3 /	MO
	Subalterno	in via di accatastamento	MODENA			Comune		
	9							
	Categoria catastale	Rendita catastale	Tipologia (via, piazza, ecc.)			Indirizzo		N. civico
	A 1 0	121.260 00	VIA			EMILIA OVEST		50

**QUADRO E - LOCAZIONE CON CANONI DIFFERENTE PER UNA O PIÙ ANNUALITÀ**

	Importo del canone	Importo del canone
2° annualità	12.000,00	3° annualità 12.500,00
	Importo del canone	Importo del canone
4° annualità	13.200,00	5° annualità 13.200,00
	Importo del canone	Importo del canone
6° annualità	13.200,00	7° annualità
	Importo del canone	Importo del canone
8° annualità		9° annualità

Seminario di specializzazione

## I CONTRATTI DI LOCAZIONE IMMOBILIARE: ASPETTI CIVILISTICI

Scopri le sedi in programmazione >



## REDDITO IMPRESA E IRAP

---

### ***Spese per alberghi e ristoranti: trattamento fiscale***

di **Federica Furlani**

Il trattamento fiscale relativo alle **spese per alberghi e ristoranti** coinvolge tanto l'Iva, ai fini della relativa detraibilità, quanto le imposte dirette, ai fini della relativa deducibilità.

L'**Iva a credito** risultante dalle fatture di acquisto legate a prestazioni alberghiere e di somministrazioni di alimenti e bevande è **interamente detraibile**, sia per il professionista che per l'impresa, secondo le regole dettate dall'[articolo 19 D.P.R. 633/1972](#); a condizione quindi che i **costi** siano:

- **inerenti** allo svolgimento dell'attività;
- **documentati esclusivamente da fattura**.

La **detrazione** non è pertanto ammissibile se la spesa è documentata mediante scontrino o ricevuta fiscale: in tal caso, come chiarito dalla [circolare 23/E/2010](#), l'imprenditore e il professionista possono **dedurre dal reddito** – come elemento aggiuntivo del costo sostenuto per l'acquisto delle prestazioni medesime – l'**Iva non detratta**, sempreché la stessa presenti la natura di "costo inerente".

Diversamente, non può costituire un costo inerente all'attività esercitata e, conseguentemente, non è deducibile dal reddito, l'Iva documentata mediante fattura e rimasta a carico dell'impresa ovvero del professionista a causa del **mancato esercizio del diritto alla detrazione**.

Nelle ipotesi in cui la prestazione alberghiera o di ristorazione sia fruita da un soggetto diverso dall'effettivo committente del servizio, ai fini della detrazione è necessario che la fattura rechi anche l'intestazione di tale soggetto: ad esempio il datore di lavoro potrà detrarre l'imposta relativa alle prestazioni rese al proprio dipendente in trasferta qualora risulti **cointestatario** della fattura.

Da ultimo, per le **prestazioni alberghiere e di ristorazione qualificabili come spese di rappresentanza**, secondo le definizioni adottate ai fini delle imposte sul reddito, trova applicazione la specifica previsione di **indetraibilità** di cui all'[articolo 19-bis.1, comma 1, lett. h\), D.P.R. 633/1972](#).

Per quanto riguarda la deducibilità del costo, con riferimento alla determinazione del **reddito di lavoro autonomo**, l'[articolo 54, comma 5, del Tuir](#) stabilisce che *"Le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75 per cento e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2 per cento"*

*dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta."*

Considerato che la disposizione che limita al 75% la deducibilità dei costi per prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande assume carattere di regola generale, la stessa deve trovare applicazione anche quando detti costi, essendo sostenuti in contesti e circostanze particolari, si configurino quali **spese di rappresentanza**: in tal caso il costo sostenuto, deducibile entro il limite teorico del 75% deve rispettare anche l'ulteriore parametro di deducibilità, ovvero il limite dell'1% dei compensi ritratti nel periodo d'imposta.

È importante evidenziare che, dal 2017 ([articolo 8 L. 81/2017](#)), i limiti sopra indicati non trovano applicazione con riferimento alle spese relative a prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e **addebitate analiticamente in capo al committente**. Inoltre, se sostenute direttamente dal committente **non** costituiscono **compensi in natura** per il professionista.

Anche ai fini della determinazione del reddito d'impresa è prevista analoga percentuale di riduzione della deducibilità: l'[articolo 109, comma 5, Tuir](#) stabilisce infatti che *"le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell'articolo 95, sono **deducibili nella misura del 75 per cento**"*.

La limitazione della deduzione al 75% opera inoltre anche in relazione alle spese che si configurano quali costi di rappresentanza, a cui in ogni caso si devono applicare anche i **limiti di deducibilità** di cui all'[articolo 108, comma 2, Tuir](#):

- 1,5% dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni di euro;
- 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni di euro;
- 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni di euro.

Dalla limitazione al 75% restano invece escluse, per espressa previsione normativa, le spese di vitto e alloggio sostenute dal datore di lavoro per le **trasferte effettuate dai dipendenti** e dai titolari dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, disciplinate dall'[articolo 95, comma 3, del Tuir](#).



La soluzione ai tuoi casi,  
sempre a portata di mano.

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



richiedi la prova gratuita per 30 giorni >

## ACCERTAMENTO

---

### ***Gruppi di impresa: opportunità, non pericolo***

di **Massimiliano Tasini**

Il fatto che le imprese si organizzino in **Gruppi** per razionalizzare, per realizzare economie di scala, per ampliare i propri confini, le proprie competenze, e via così, non necessita di commenti. Insomma, per agire “**in modo economico**”.

Durante le **verifiche fiscali**, l'Agenzia delle Entrate, tuttavia, applica il principio dell'economicità in maniera talvolta discutibile: insegnano i *Maestri* che non sia mai che qualcuno – incluso il Fisco – possa entrare nel merito delle **scelte dell'imprenditore**, salvo che esse siano così abnormi da risultare inverosimili.

Sull'argomento, merita di essere segnalata la **sentenza** della [Cassazione n. 4615/2016](#), che si occupa di due problemi insorti in conseguenza di una verifica posta in essere proprio nei confronti di un Gruppo, segnatamente attinenti al **distacco** di personale ed alla corresponsione di **interessi passivi**.

Sul primo punto, la Corte richiama intanto la giurisprudenza in ambito giuslavoristico, segnalando che il distacco è consentito “*soltanto a condizione che esso realizzi, per tutta la sua durata, uno **specifico interesse imprenditoriale***”; dopodiché, essa però rimarca la discrezionalità “*ontologicamente connessa alle scelte organizzative imprenditoriali*” nello scegliere la **formula** del distacco di personale, piuttosto che seguire l'alternativa di obbligarsi contrattualmente a fornire mediante impiego di proprio personale una prestazione di servizi dietro pagamento di un corrispettivo.

E qui viene il primo punto cruciale: l'eventuale violazione, sul punto, di norme vigenti non può dar luogo, di per sé, ad un fenomeno di abuso del diritto in materia tributaria ([Cassazione n. 21953/2015](#)), atteso che l'indeducibilità dei costi viene in evidenza in ragione della **non inerenza** degli stessi. Principio che peraltro viene completato da due fondamentali affermazioni, ovverosia: a) il **riordino** degli **aspetti societari** è espressione di insindacabili scelte imprenditoriali; b) “*l'inserimento in un gruppo non annulla, ai fini fiscali, la **soggettività** del singolo contribuente*” ([Cassazione n. 10981/2009](#)).

In sostanza, se abbiamo ben inteso, la Corte vuol dirci: *caro Fisco*, non guardare l'operazione in modo formalistico, ricercando ragioni discutibili per creare materia imponibile, ma guarda alla **sostanza** del problema; e, non dirmi che, siccome si tratta di un Gruppo, “il sospetto” giustifica l'accertamento.

Uno a zero per il contribuente.

L'altra ripresa a tassazione riguarda interessi passivi relativi ad un **prestito infragruppo**. La Corte **cassa** la pronuncia della Commissione Tributaria Regionale, che ne aveva apoditticamente ammesso la deducibilità, in **mancanza**: a) di un **vero e proprio contratto di finanziamento**; b) di **sottoscrizione** di qualsivoglia patto; c) di **data certa**; d) di **pattuizioni specifiche**, soprattutto in riferimento al tasso di interesse. Qui invece è chiaro come le due società abbiano fatto prevalere la "logica di Gruppo", evitando pattuizioni ritenute evidentemente superflue: ma, se siamo di fronte a due **soggetti autonomi e distinti**, al di là delle connessioni societarie, non possiamo poi attenderci "sconti", ritenendo superflui **accordi** che sarebbero invece esistiti tra soggetti tra loro estranei.

Uno pari.

Le due statuizioni costituiscono **lati opposti della stessa medaglia**. Qualcuno potrà obiettare che "costa fatica" applicare questi principi anche nei Gruppi di impresa. Ma, come si dice dalle nostre parti, *"meglio la faccia rossa prima che bianca dopo"*.



## CONTENZIOSO

---

### ***I presupposti del ricorso per Cassazione***

di **Dottryna**



Il ricorso per Cassazione è un mezzo di impugnazione a critica vincolata, in quanto, ai sensi dell'articolo 62, comma 1, D.Lgs. 546/1992, esso è esperibile avverso le sentenze di secondo grado soltanto per i motivi tassativamente indicati nell'articolo 360 c.p.c..

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in *Dottryna*, nella sezione "*Contenzioso*", una apposita *Scheda di studio*.

Il presente contributo mette in luce i presupposti del ricorso per Cassazione.

I **principi generali** previsti in tema di **impugnazioni** trovano applicazione **anche in caso di ricorso per Cassazione**. Conseguentemente, anche nel processo tributario di cassazione occorre verificare:

- **legittimazione e interesse ad impugnare;**
- **acquiescenza;**
- **rispetto del termine di impugnazione.**

#### **Legittimazione e interesse ad impugnare**

In linea generale, la **legittimazione attiva** e l'**interesse ad impugnare**, così come la **legittimazione passiva**, spettano al **soggetto che ha assunto la qualità di parte** nel precedente grado di giudizio.

Fanno **eccezione** evidentemente le **ipotesi di successione nei diritti controversi** (è il caso, ad esempio, della morte della parte o della estinzione della società).

#### **Acquiescenza**

L'**acquiescenza** può essere **espressa**, laddove sia intervenuta una **dichiarazione di accettazione** della sentenza, o **tacita**, in caso di **comportamento incompatibile** con la volontà di impugnare.

In ogni caso, l'acquiescenza deve essere **anteriore alla proposizione del gravame**, atteso che **successivamente** è configurabile solo una **rinuncia** allo stesso.

### **Termine di impugnazione**

È previsto un **doppio termine** per la proposizione del **ricorso per Cassazione**:

- un **termine “breve” di 60 giorni**, decorrente dalla **data di notificazione** della sentenza ad istanza di parte ex [articolo 325, comma 2, c.p.c.](#);
- un **termine “lungo” di 6 mesi**, decorrente dalla **data di pubblicazione** della sentenza, in caso di mancata notifica ex [articolo 327, comma 1, c.p.c.](#)

Per i **giudizi instaurati successivamente al 4.07.2009**, trova **applicazione**, anche nel processo tributario, il **principio generale** sancito dall'[articolo 153, comma 2, c.p.c.](#), secondo cui la parte che dimostra di essere **incorsa in decadenze per causa ad essa non imputabile** può chiedere al giudice di essere **rimessa in termini**.

La **sospensione feriale** dei termini di cui alla **L. 742/1969** si applica sia al **termine breve**, sia al **termine lungo** di impugnazione, che rimane pertanto **sospeso dal 1° agosto al 31 agosto**.

In caso **morte o perdita della capacità di stare in giudizio** di una parte o del suo rappresentante legale o la cessazione di tale rappresentanza, nonché di morte, radiazione o sospensione dall'albo del difensore costituito, **sopravvenuta durante la decorrenza del termine breve** di impugnazione trova applicazione l'[articolo 328, commi 1 e 2, c.p.c.](#), il quale stabilisce che tale **termine è interrotto e il nuovo decorre dal giorno in cui la notificazione della sentenza è rinnovata**.

Ai sensi dell'[articolo 328, comma 3, c.p.c.](#), se taluno degli eventi sopra indicati si verifica **durante la decorrenza del termine lungo di impugnazione**, quest'ultimo è **prorogato per tutte le parti di 6 mesi dalla data dell'evento**.

Infine, va osservato che la **parte non costituita** può proporre **impugnazione oltre il decorso del termine lungo**, se dimostra di **non avere avuto conoscenza** del processo per **nullità della notificazione del ricorso** (ex [articolo 327, comma 2, c.p.c.](#)).



*La soluzione ai tuoi casi,  
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



[richiedi la prova gratuita per 30 giorni >](#)