

Edizione di giovedì 30 Maggio 2019

IVA

L'omessa dichiarazione Iva non incide sullo status di esportatore abituale

di Marco Peirolo

DICHIARAZIONI

Auto aziendali: deducibilità costi e modello Redditi 2019

di Clara Pollet, Simone Dimitri

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Quadro RW: definizione di titolare effettivo mutuata “con adattamenti”

di Lucia Recchioni

DICHIARAZIONI

Le spese di rappresentanza nel modello Redditi 2019

di Alessandro Bonuzzi

ACCERTAMENTO

Legittimo l'accertamento per importi superiori a quelli indicati nel pvc

di Angelo Ginex

IVA

L'omessa dichiarazione Iva non incide sullo status di esportatore abituale

di Marco Peirolo

Il contribuente che ha dimostrato la sussistenza dei **requisiti sostanziali** per ottenere lo **status di esportatore abituale** ha diritto all'applicazione del **regime della sospensione dell'Iva** di cui all'[articolo 8, comma 1, lett. c\), D.P.R. 633/1972](#), nei limiti del *plafond* relativo all'anno precedente, anche se ha **omesso** di presentare la **dichiarazione Iva** relativa a tale anno.

È il principio espresso dalla [Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 14190 del 24.05.2019](#).

In sostanza, **l'omessa presentazione della dichiarazione Iva non esclude la sussistenza della qualifica di esportatore abituale** ed il diritto di quest'ultimo di avvalersi della **sospensione d'imposta** nei limiti del *plafond* disponibile.

Tale diritto, infatti, si desume dal **comportamento concreto del contribuente**, che acquisisce lo **status** di esportatore abituale, con riferimento ad un determinato anno, se ha **effettuato operazioni con l'estero per un importo superiore al 10% del volume d'affari**, calcolato ai sensi dell'[articolo 1, comma 1, lett. a\), D.L. 746/1983](#).

Laddove, pertanto, tale condizione sia soddisfatta, **gli acquisti e le importazioni possono essere effettuati senza applicazione dell'Iva nei limiti del plafond**, cioè dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle operazioni con l'estero dell'anno precedente.

La rilevanza del **comportamento concludente** era già stata valorizzata dalla **Suprema Corte con l'ordinanza n. 9028 del 09.04.2011**, negando che il diritto di acquistare beni/servizi senza Iva possa essere precluso all'esportatore abituale che abbia **omesso di compilare il quadro VC**, nella specie non comunicando la scelta del **regime del plafond mobile**.

Di diverso avviso la **prassi amministrativa**, secondo cui, ai fini dell'opzione per l'utilizzo di un sistema piuttosto che l'altro, vale il **“comportamento attivo”** del contribuente, **confermato, in sede di dichiarazione Iva**, dalla **compilazione dell'apposito quadro** destinato agli esportatori abituali, contenente una casella da barrare allo scopo di indicare il metodo utilizzato ([circolare dell'Agenzia delle Dogane 27.02.2003, n. 8, § 4](#)).

Per la **giurisprudenza**, rileva esclusivamente il **comportamento concludente dell'operatore**, che deve intendersi ammesso ad esercitare le opzioni relative al regime dell'Iva qualora la contabilità obbligatoria sia **adeguatamente uniformata al regime scelto**.

Contano, pertanto, le **condizioni sostanziali per l'acquisto senza applicazione dell'imposta**, vale a dire la **qualifica di esportatore abituale**, collegata all'effettuazione di operazioni con l'estero, e l'esistenza di un **plafond disponibile**. Anche la comunicazione dei dati della dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate dovrebbe avere rilevanza sostanziale, ma si segnala la **posizione contraria della giurisprudenza** ([Cass., n. 9586 del 05.04.2019](#)).

La **prevalenza della sostanza sulla forma** è stata riconosciuta anche dalla [sentenza n. 19366 del 20.07.2018](#), con la quale la Suprema Corte ha esaminato gli effetti dell'omessa comunicazione all'Agenzia delle Entrate del **trasferimento del plafond in caso di affitto d'azienda**.

Tale omissione comporta la violazione dell'[articolo 8, comma 4, D.P.R. 633/1972](#), ma per i giudici di legittimità all'affittuario non può essere precluso il beneficio collegato al *plafond*, in **assenza di un danno erariale** e della circostanza che, nel caso di specie, il contratto di affitto d'azienda, contenente la clausola di trasferimento del *plafond*, era stato **regolarmente registrato**, cosicché l'Amministrazione finanziaria risultava in possesso di tutti i **dati necessari per una concreta ed effettiva attività di controllo**.

Benché non puntualizzato, tale ultima condizione è coerente con le indicazioni offerte dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, secondo cui l'Autorità fiscale, se è **già in possesso delle informazioni necessarie** per dimostrare lo specifico diritto che l'operatore intende far valere (es. quello alla detrazione dell'Iva), non può imporre, riguardo al medesimo diritto, **condizioni supplementari** che possano avere l'effetto di vanificarne l'esercizio ([sent. 22 dicembre 2010, causa C-438/09, Dankowski; sent. 8 maggio 2008, cause riunite C?95/07 e C?96/07, Ecotrade; sent. 30 settembre 2010, causa C?392/09, Uszodaépít?](#)).

Anche su questo aspetto, riguardante **l'affitto d'azienda**, la posizione della Suprema Corte supera quella della **prassi amministrativa**.

Il **Ministero dell'Economia e delle Finanze**, nella [risposta del 27 gennaio 2010](#) all'interrogazione parlamentare n. 5-02385, dopo avere ricordato che *“l'acquisizione a titolo derivativo del diritto di utilizzazione del plafond giustifica la previsione di una serie di adempimenti puntuali e specifici per la trasferibilità del diritto in questione”*, ha precisato che la norma in questione *“non richiede che nel contratto d'affitto sia espressamente indicata la trasmissione in capo all'affittuario di tutti i rapporti con la clientela o, più in generale, di tutte le posizioni creditorie e debitorie relative all'azienda affittata, tra le quali può farsi rientrare in senso lato il diritto all'utilizzazione del plafond”*.

In conclusione, secondo l'Agenzia delle Entrate, *“qualora ricorrono astrattamente i presupposti richiesti dalla norma ed i contribuenti provvedano puntualmente ad espletare gli adempimenti dalla stessa enucleati (espressa previsione nel contratto di affitto e comunicazione in terminis all'ufficio competente), l'affittuario può, in linea di principio, utilizzare il plafond maturato dall'affittante*. Tuttavia, resta impregiudicata la possibilità di **contestare eventuali profili elusivi** connessi all'operazione di affitto di azienda in relazione al trasferimento e all'utilizzo del plafond,

*specie in situazioni peculiari quali quelle in cui il contratto di affitto dell'azienda **non prevede il trasferimento dei rapporti con la clientela**".*

Dalla risposta fornita dal Ministero dell'Economia e delle Finanze risulta chiaro che la comunicazione da rendere nel **modello AA7/10 o AA9/11** assume **portata sostanziale**, cioè **costitutiva del diritto di avvalersi del plafond in precedenza maturato in capo all'affittante**, in contrasto però con la posizione della giurisprudenza.

Seminario di specializzazione
IVA INTERNAZIONALE 2019 NOVITÀ NORMATIVE E CASISTICA PRATICA
[Scopri le sedi in programmazione >](#)

DICHIARAZIONI

Auto aziendali: deducibilità costi e modello Redditi 2019

di Clara Pollet, Simone Dimitri

L'[articolo 164 Tuir](#) dispone i **limiti di deduzione** delle spese e degli altri componenti negativi relativi a **taluni mezzi di trasporto a motore**, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni. Per gli altri veicoli non espressamente citati dall'[articolo 164](#), la deducibilità è regolata dal principio generale dell'**inerenza** ([articolo 109, comma 5, Tuir](#)).

Nella valutazione della **deducibilità del costo dei veicoli** occorre considerare che l'**Iva, non detraibile** in fase di registrazione della fattura ricevuta dal fornitore, costituisce un **onere accessorio di diretta imputazione** al costo del bene o servizio cui si riferisce e si aggiunge, quindi, al costo del veicolo.

Con riferimento alle **autovetture**, come definite dal Codice della Strada (**categoria M1**, ossia veicoli destinati al trasporto di persone, aventi al massimo nove posti, compreso quello del conducente, **lett. a)** dell'[articolo 54, comma 1, D.Lgs. 285/1992](#)), sono **interamente deducibili** le relative spese e gli altri componenti negativi se le stesse vengono **utilizzate nell'esercizio di imprese, arti e professioni, esclusivamente come beni strumentali** nell'attività o **adibiti ad uso pubblico**.

Si tratta dei **veicoli senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata** come, ad esempio, per le imprese che effettuano **attività di noleggio** ([circolare 48/E/1998](#)).

Sono deducibili, invece, **nella misura del 20% i medesimi veicoli utilizzati in modo diverso dal precedente (auto uso aziendale)**, limitatamente ad **un solo veicolo per le attività svolte in forma individuale**, oppure, **un solo veicolo per ogni socio o associato** se l'attività è svolta da società semplici, società di persone o enti di cui all'[articolo 5 Tuir](#).

La deducibilità è **elevata all'80%** per i veicoli utilizzati dai soggetti esercenti attività di **agenzia o di rappresentanza di commercio**.

Occorre inoltre considerare l'esistenza di un **limite fiscale massimo per la deducibilità dei costi**, da applicare a **ciascun socio o associato** nel caso di esercizio delle attività in forma associata ([articolo 5 Tuir](#)). Non si tiene conto:

- della parte del **costo di acquisizione** delle autovetture che **eccede 18.075,99 euro (per gli agenti il limite è di 25.822,84 euro)**;
- dell'ammontare dei canoni **proporzionalmente corrispondente al costo di detti veicoli** che eccede i limiti indicati, se i beni medesimi sono utilizzati in **locazione finanziaria**;

- dell'ammontare dei **costi di locazione e di noleggio** delle autovetture che **eccede 3.615,20 euro** (per gli agenti il limite è di **164,57 euro**).

I limiti predetti, anche con riferimento al valore dei contratti di locazione finanziaria o di noleggio, **vanno ragguagliati ad anno**.

Si fa presente che, per l'impresa utilizzatrice che imputa a conto economico i **canoni di locazione finanziaria**, la deducibilità di tali canoni (se le auto aziendali non sono assegnate in modo specifico) è ammessa per un periodo **non inferiore al periodo di ammortamento** corrispondente ai coefficienti fiscali ([articolo 102, comma 7, Tuir](#)).

Nel caso di **auto assegnate ai dipendenti** oppure altre tipologie di mezzi, a prescindere dalla durata contrattuale prevista, la deduzione è ammessa per un periodo **non inferiore alla metà del periodo ammortamento** corrispondente al coefficiente fiscale (Telefisco 2014).

Nell'ipotesi di **noleggio "full service"** di un'autovettura il limite di valore si applica esclusivamente alla **tariffa di noleggio** che, pertanto, **deve essere specificamente indicata con depurazione delle spese per i servizi accessori** di cui si fruisce. **In mancanza della divisione** la tariffa corrisposta deve essere considerata unitariamente e **rileva per intero** ai fini del raggiungimento del limite posto dal legislatore.

I veicoli dati in uso promiscuo ai **dipendenti** per la maggior parte del periodo d'imposta sono, infine, deducibili nella **misura del 70% dall'azienda** (per il **dipendente** ci sarà il **calcolo del fringe benefit pari ad una presunzione di percorrenza per motivi personali di 4.500 chilometri annui**).

Il veicolo assegnato in uso promiscuo all'amministratore, titolare di un reddito assimilato a lavoro dipendente, avrà una **deducibilità totale pari al valore del fringe benefit** attribuito per **l'uso personale del veicolo**; la parte eccedente del costo sarà deducibile seguendo le **regole normali del costo delle auto aziendali** (con deducibilità limitata al 20%).

Le **spese per carburante per autotrazione** sono deducibili nella stessa misura prevista per l'acquisto/leasing o noleggio del veicolo, **se effettuate esclusivamente mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate** emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'[articolo 7, comma 6, D.P.R. 605/1973](#).

Nel momento della cessione del mezzo, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, le **plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali** rilevano **nella stessa proporzione** esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato.

Nel modello Redditi 2019 in corrispondenza di costi parzialmente deducibili ci saranno delle **variazioni in aumento del reddito imponibile**. Così, ad esempio, nel **modello Redditi SC 2019** tra le **variazioni in aumento del reddito**, nel **rigo RF18**, va indicato l'ammontare indeducibile delle spese e degli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore utilizzati,

in applicazione dei criteri stabiliti dall'[articolo 164 Tuir](#).

Ipotizziamo l'**acquisto di un'autovettura aziendale nel 2018** del valore di 30.000 euro più Iva del 22% pari a 6.600. Il valore è così suddivisibile:

- **l'iva indetraibile** (60% di 6.600, pari a 3.960 euro) diventa **costo da aggiungere all'imponibile** e, pertanto, il costo ammonta a 33.960 euro; la **quota di ammortamento** in contabilità il primo anno sarà del 12,50%, pari a 4.245 euro;
- la **deducibilità fiscale del costo** incontra un **primo limite di valore**, pari a **075,99 euro**, da ammortizzare con aliquota del 25% (12,50% il primo anno) ed un **secondo limite, la deducibilità fiscale nella misura del 20%**, prevista per le auto aziendali non assegnate ai dipendenti e non strumentali pari, quindi, a 451,90 euro;
- in assenza di altri costi la ripresa fiscale si traduce in una **variazione in aumento del reddito imponibile** di 3.793,10 euro, pari alla differenza tra 4.245 euro e 451,90 euro.

I costi dell'autovettura, eccedenti i limiti fiscali, saranno ripresi nel **modello Redditi SC 2019 nel rigo RF18**, come di seguito illustrato.

Variazioni in aumento	RF7 Quota costante delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio	1	,00	2	,00
	RF8 Quota costante dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lettera b)				,00
	RF9 Reddito determinato con criteri non analitici				,00
	RF10 Redditi di immobili non costituenti beni strumentali né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività				,00
	RF11 Spese ed altri componenti negativi relativi agli immobili di cui al rigo RF10				,00
	RF12 Ricavi non annotati			ISA	
		1	,00	2	,00
	RF13 Rimanenze non contabilizzate o contabilizzate in misura inferiore a quella determinata ai sensi del Tuir (artt. 92, 92-bis 93, 94)				,00
	RF14 Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5)				,00
	RF15 Interessi passivi indeducibili	1	,00	2	,00
	RF16 Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1)				,00
	RF17 Oneri di utilità sociale		Erogazioni liberali	1	,00
	RF18 Spese per mezzi di trasporto indeducibili ai sensi dell'art. 164 del TUIR			2	,00
					3.793 ,00

Seminario di specializzazione

IVA INTERNAZIONALE 2019 NOVITÀ NORMATIVE E CASISTICA PRATICA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Quadro RW: definizione di titolare effettivo mutuata “con adattamenti”

di Lucia Recchioni

La definizione di **titolare effettivo** prevista dalla **disciplina dell'antiriciclaggio** non può essere **mutuata tout court** nell'ambito delle disposizioni fiscali in materia di **monitoraggio fiscale**, essendo necessaria un'attività **interpretativa di adattamento** al fine di individuare i **soggetti chiamati alla compilazione del quadro RW**: è questa la tesi dell'**Agenzia delle entrate** ribadita con la [risoluzione 53/E/2019](#), pubblicata nella giornata di ieri, **29 maggio**.

Più precisamente, il **caso** proposto all'attenzione dell'Agenzia delle entrate riguarda il **presidente del consiglio di amministrazione** e di **direttore generale** di una **fondazione**, la quale ogni anno era chiamata alla compilazione del **quadro RW**.

Pare utile a tal proposito ricordare che, ai sensi dell'[articolo 4 D.L. 167/1990](#), **devono compilare il quadro RW**:

- **le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate** residenti in Italia che **detengono investimenti all'estero o attività estere di natura finanziaria** suscettibili di produrre **redditi imponibili**,
- i soggetti indicati nel punto precedente che, **pur non essendo possessori diretti** degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria, **sono titolari effettivi dell'investimento** secondo le previsioni in materia di **antiriciclaggio** di cui al **D.Lgs. 231/2007**.

Con specifico riferimento alle **fondazioni** (oggetto, come detto, del caso esaminato con la [risoluzione](#) in esame) il **titolare effettivo** è individuato dall'[articolo 20 D.Lgs. 231/2007](#), in forza della quale *“nel caso in cui il cliente sia una persona giuridica privata, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361, sono cumulativamente individuati, come titolari effettivi:*

- a) i fondatori, ove in vita;*
- b) i beneficiari, quando individuati o facilmente individuabili;*
- c) i titolari di funzioni di direzione e amministrazione”.*

Dubbi potrebbero quindi sussistere con riferimento alla necessità, per il **presidente del**

consiglio di amministrazione e di direttore generale di una fondazione, di **compilare il quadro RW**.

Al fine di fornire una risposta al quesito prospettato l'Agenzia delle entrate ricorda innanzitutto che le disposizioni **antiriciclaggio** hanno subito **importanti modifiche ad opera del D.Lgs. 90/2017**, il quale è intervenuto, tra l'altro, modificando la definizione di **titolare effettivo**.

La nuova definizione di **titolare effettivo** appare **più ampia rispetto al passato**. Tuttavia, anche prima delle novità introdotte, ai fini della **corretta applicazione della disciplina in materia di monitoraggio fiscale**, erano stati ritenuti necessari degli **adattamenti**.

Prima delle **modifiche** introdotte con il **D.Lgs. 90/2017**, infatti, per le **entità giuridiche diverse dalle società** i cui **beneficiari non erano stati ancora determinati**, il titolare effettivo era rappresentato dalla **“categoria di persone nel cui interesse principale è istituita o agisce l'entità giuridica”**.

Sul punto la [circolare AdE 38/E/2013](#) precisò però che **“non è pertinente al monitoraggio il criterio utilizzato ai fini della disciplina dell'antiriciclaggio per individuare il ‘titolare effettivo’ nel caso in cui i beneficiari dell'entità non siano ancora determinati (...) Considerato, infatti, che la dizione ‘categoria di persone’ non consente di individuare puntualmente un soggetto tenuto all’obbligo di monitoraggio, il quadro RW deve essere compilato dall’entità giuridica stessa ricorrendone i presupposti”**.

La stessa **esigenza di “adattamento” della disciplina si ripropone oggi**, in considerazione della finalità della disciplina del **monitoraggio fiscale**, che, come noto, è quella di garantire il **corretto adempimento degli obblighi tributari** in relazione ai redditi derivanti da investimenti all'estero e da attività estere di natura finanziaria.

Deve quindi sussistere una **relazione giuridica (intestazione) o di fatto (possesso o detenzione)** tra il soggetto e le attività estere oggetto di dichiarazione, così come ribadito anche dalla [circolare 10/E/2014](#).

È invece **esclusa l'esistenza di un obbligo di monitoraggio** nelle ipotesi in cui il soggetto possa esercitare – in relazione alle attività detenute all'estero – un **mero potere dispositivo** in esecuzione di un mandato per conto del soggetto intestatario.

Si pensi, a tal proposito, agli **amministratori delle società di capitali** che hanno il potere di firma sui conti correnti delle società: in questo caso, pare evidente che, pur **potendo movimentare i fondi**, gli stessi **non possono essere considerati beneficiari dei redditi**.

Stesse considerazioni sono state poi espresse, nell'ambito della **previgente disciplina** antiriciclaggio, anche nei confronti dei **trustee**, con la [circolare AdE 38/E/2013](#).

Con la **risoluzione in esame** è stato quindi ritenuto che **“la definizione di titolare effettivo prevista dall'articolo 20, comma 5, del decreto legislativo n. 231 del 2007 che si applica ai soggetti titolari di funzioni di direzione e amministrazione non possa essere estesa nell'ambito della disciplina del monitoraggio fiscale”**.

Il presidente del consiglio di amministrazione e il direttore generale di una fondazione non sono quindi tenuti alla compilazione del quadro RW della propria dichiarazione dei redditi.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione

LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW 2019

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

DICHIARAZIONI

Le spese di rappresentanza nel modello Redditi 2019

di Alessandro Bonuzzi

Le **spese di rappresentanza** costituiscono un componente di costo **ricorrente** nella **contabilità** della clientela di studio, da gestire, quindi, nella determinazione del **reddito** e ai fini della compilazione della **dichiarazione**.

Nell'ambito del **reddito d'impresa** la relativa disciplina è regolata dall'[articolo 108 Tuir](#), il quale ne detta gli attuali **scaglioni** di **deducibilità**, nonché dal **D.M. 19.11.2008**, recante i criteri per individuare le **fattispecie di spesa riconducibili alla categoria**.

Oltre a tali disposizioni occorre aver riguardo alla norma di **carattere generale** che regola la deducibilità delle **spese di vitto e alloggio** di cui all'[articolo 109, comma 5, Tuir](#).

Sicché **le spese di rappresentanza sono deducibili**:

- se **inerenti**, quindi sostenute per **finalità promozionali** o di **pubbliche relazioni**, sempreché rispondano a criteri di **ragionevolezza** in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, **benefici economici** per l'impresa ovvero siano **coerenti** con le **pratiche commerciali** di settore;
- in **misura non superiore**:
 1. all'**1,5%** dei ricavi e altri proventi **fino a euro 10 milioni**;
 2. allo **0,6%** dei ricavi e altri proventi **per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni**;
 3. allo **0,4%** dei ricavi e altri proventi **per la parte eccedente euro 50 milioni**;
- con l'ulteriore **limitazione del 75%** se trattasi di spese di vitto o di alloggio.

Ad ogni modo, l'**elemento essenziale** che connota le spese di rappresentanza è quello della **gratuità**, ossia della **mancanza** di un **corrispettivo** e di un correlato **obbligo** di **dare o fare**.

Ragione per cui rientrano nella categoria di spesa in questione anche gli **omaggi** concessi ai **clienti**. Sia che i **beni ceduti gratuitamente** rientrino nell'**oggetto** dell'attività d'impresa, sia che **non vi rientrino**, se di **valore unitario non superiore a 50 euro**, il relativo costo è **integralmente deducibile**; diversamente, quindi se di **valore unitario superiore a 50 euro**, la loro deducibilità soggiace, insieme a tutte le altre spese di rappresentanza, agli **scaglioni di deducibilità** previsti dall'**articolo 108 Tuir**.

La gestione delle spese di rappresentanza in **dichiarazione** dei redditi ne prevede l'indicazione sia tra le **variazioni in aumento** che tra le **variazione in diminuzione**; i righi dedicati sono, rispettivamente, l'**RF23** e l'**RF43**.

Nel **rgo RF23** va indicato l'ammontare:

- in **colonna 1**, delle **spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti** e bevande la cui **deducibilità è limitata al 75%**;
- in **colonna 2**, delle **spese di rappresentanza diverse dalle precedenti**;
- in **colonna 3**, per quanto qui interessa, gli importi indicati nelle **colonne precedenti**.

Invece, nel **rgo RF43**:

- in **colonna 1**, va indicato il **75%** delle **spese di rappresentanza relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande**;
- in **colonna 2**, vanno indicate le **spese di rappresentanza, comprese** le spese indicate in **colonna 1**, per l'**ammontare deducibile** in base agli **scaglioni di deducibilità**;
- in **colonna 3**, oltre all'importo di **colonna 2**, va indicato il **75%** delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande **non qualificabili** quali **spese di rappresentanza**, diverse da quelle di cui all'articolo 95, comma 3, Tuir.

Per maggior chiarezza si veda il seguente **esempio**.

Nel corso del 2018 la Alfa Srl ha sostenuto:

- **spese per inaugurare una nuova sede** per 50.000 euro (**spese di rappresentanza**);
- **spese di vitto aenti natura di spese di rappresentanza** per 2.000 euro;
- **spese di vitto relative a spostamenti dei dipendenti** all'interno del comune della sede di lavoro per 1.000 euro (**no spese di rappresentanza**).

I ricavi e gli altri proventi ammontano a 3 milioni di euro, quindi, il **plafond di deducibilità** così come stabilito dall'**articolo 108 Tuir** ammonta a 45.000 euro (3.000.000*1,5%).

Il **quadro RF** del **modello Redditi 2019** va compilato nel modo seguente.

RF23	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)	¹ 3.000 ,00	² 50.000 ,00	³ 53.000 ,00
RF43	Spese di cui agli artt. 108, 109, comma 5, ultimo periodo, ed altri componenti negativi non dedotti in precedenti esercizi o non imputati a conto economico	¹ 1.500 ,00	² 45.000 ,00	³ 45.750 ,00

ACCERTAMENTO

Legittimo l'accertamento per importi superiori a quelli indicati nel pvc

di Angelo Ginex

Non sussiste alcuna **lesione** del **diritto di difesa** per il sol fatto che la **ripresa a tassazione** contenuta nell'avviso di accertamento sia per **importi superiori** a quelli emergenti dal **prodromico processo verbale di constatazione**, atteso che non da quest'ultimo dipende necessariamente l'atto impositivo, solo in esso esternandosi ciò che viene constatato ed accertato dall'amministrazione finanziaria. È questo il singolare principio sancito dalla **Corte di Cassazione** con [ordinanza n. 13490 del 18.05.2019](#).

La vicenda trae origine dalla notifica ad una società di due **avvisi di accertamento**, relativi alle imposte dirette e all'Iva, emessi a seguito di **indagini finanziarie** di cui all'[articolo 32 D.P.R. 600/1973](#).

Detti atti impositivi venivano ritualmente **impugnati**, ma i **ricorsi** venivano **rigettati** dai competenti giudici di prime cure e la decisione veniva altresì **confermata in sede d'appello**.

In particolare, i giudici di entrambi i gravami ritenevano che i **contribuenti non avessero offerto prove idonee a superare le presunzioni** relative derivanti dagli **accertamenti bancari** svolti dall'Amministrazione finanziaria.

La contribuente si induceva, pertanto, a proporre **ricorso per cassazione**, deducendo, tra gli altri motivi di dogliananza, la violazione di legge *ex articolo 360, comma 1 n. 3 c.p.c.* per **erronea applicazione** dell'**articolo 32**, sull'assunto che il giudice del gravame avesse errato nel confermare che le **movimentazioni bancarie giustificassero le riprese**, nonostante la prova contraria fornita.

Contestava, inoltre, l'erronea conferma donata dal giudice di seconde cure circa la **legittimità dell'avviso di accertamento emesso per importi superiori a quelli accertati a seguito della notifica del pvc**, con conseguente **violazione dell'obbligo di contraddittorio preventivo**, per non aver consentito alla contribuente di giustificare le movimentazioni contestate.

I Supremi giudici, **ritenendo infondate le censure della ricorrente**, hanno dapprima **chiarito** le questioni inerenti all'**onere della prova** e al **contraddittorio endoprocedimentale** scaturenti dalle indagini finanziarie.

In particolare, dando seguito a precedenti giurisprudenziali conformi, si è detto che gli

accertamenti bancari fanno sorgere la **presunzione relativa di riconducibilità ad operazioni imponibili dei dati** raccolti in sede di accesso ai conti correnti e che **la legittimità del loro utilizzo non è subordinata all'instaurazione di un contraddittorio preventivo con il contribuente**, atteso il mero **ruolo facoltativo** da esso giocato (cfr. **Cass., sentenza n. 10249/2017**).

In sede giurisdizionale, poi, il giudice tributario non può estendere la propria indagine, in ordine alla fondatezza della pretesa stessa, all'esame di circostanze nuove ed estranee a quelle originariamente invocate dall'ufficio, in quanto il **processo tributario**, così com'è strutturato, è un giudizio di **impugnazione del provvedimento** e tale caratteristica **circoscrive il dibattito alla pretesa effettivamente avanzata** con l'atto impugnato (cfr. **Cass., sentenza n. 4125/2002**).

Nel caso di specie, rilevano i Supremi giudici, è stata fatta corretta applicazione del canone dell'**onere della prova** rinveniente dall'[articolo 32 D.P.R. 600/1973](#) da parte dei giudici del gravame e, quindi, la **doglianaza** è stata **rigettata**.

Per quanto attiene, invece, la singolare questione afferente all'**accertamento per importi superiori a quelli dedotti nel processo verbale di constatazione**, i giudici di legittimità hanno premesso che **non esiste nell'ordinamento nazionale un obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo**, specie nei casi di **controlli a tavolino**, come nel caso *de quo*.

Inoltre, **l'avviso di accertamento è un atto del tutto svincolato dal prodromico pvc**, in quanto solo con detto atto impositivo viene esternata la pretesa fiscale accertata e constata dall'Amministrazione finanziaria e **solo al rispetto del suo contenuto è tenuto il giudice tributario**.

Pertanto, **non necessariamente devono coincidere gli importi dedotti nel pvc con quelli dell'avviso di accertamento, né il pvc può circoscrivere i poteri del giudice**, atteso che il giudizio attiene all'atto impugnato.

Da ciò ne deriva la **legittimità dell'avviso di accertamento** emesso dall'Amministrazione finanziaria per un **importo in misura maggiore rispetto a quanto constatato nel processo verbale di constatazione**.

Pertanto, sulla base di tali ragioni, il **ricorso** dei contribuenti è stato **rigettato**, con condanna della ricorrente alla **rifusione delle spese processuali**, nonché al versamento di un'ulteriore somma a titolo di contributo unificato, ex [articolo 13, comma 1-bis, D.P.R. 115/2002](#).

Seminario di specializzazione

ANTIRICICLAGGIO: APPROFONDIMENTO OPERATIVO SULLE NUOVE REGOLE TECNICHE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)