

***Voucher multiuso, nessun obbligo di esterometro
L'Iva si detrae se c'è nesso economico con l'attività***

Con la risposta ad interpello n. 579/2022, l'agenzia delle Entrate ha analizzato il rapporto esistente tra i voucher multiuso e l'esterometro chiarendo che non sussiste obbligo di comunicazione in quanto il successivo trasferimento dei voucher rappresenta una cessione di denaro o di crediti fino a quando il buono non viene riscattato. Il chiarimento rappresenta l'occasione anche per fare il punto sul tema dei voucher, con particolare attenzione ai profili Iva.

I voucher multiuso

I "**voucher di acquisto**" (o anche "buoni-corrispettivo") sono strumenti che contengono l'obbligo di essere accettati come corrispettivo a fronte di una cessione di beni o di una prestazione di servizi.

Ai fini delle **imposte dirette**, l'utilizzo di questi strumenti trova la disciplina nell'articolo 51 del Tuir, per quanto riguarda le persone fisiche, e nell'articolo 100, per le imprese. In particolare, in capo all'impresa, l'erogazione dei benefit in conformità a disposizioni di contratto, di accordo o di regolamento che configuri l'adempimento di un obbligo negoziale determina la **deducibilità integrale** dei relativi costi; l'erogazione di benefit su base volontaria da parte del datore di lavoro comporta, invece, la **deducibilità** del costo **nel limite del 5 per mille** dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

Ai fini **Iva**, invece, la disciplina dei voucher è contenuta negli articoli 6-bis **(1)**, 6-ter e 6 quater **(2)** del Dpr 633/1972 e nell'articolo 13, comma 5-bis, sempre del decreto Iva. Si tratta di norme introdotte dal Dlgs 141/2018, che ha recepito la direttiva Ue 2016/1065 (cosiddetta "direttiva Voucher"). Con questa direttiva il Consiglio dell'Unione europea ha introdotto delle norme specifiche per quanto riguarda l'emissione, il trasferimento e il riscatto dei cosiddetti "buoni" al fine di *"garantire un trattamento uniforme e certo, assicurare la coerenza con i principi di un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi ed evitare incoerenze, distorsioni della concorrenza, la doppia imposizione o la non imposizione e di ridurre il rischio dell'elusione fiscale"*.

Ai fini Iva, in particolare, gli articoli da 6-bis a 6-quater contengono la **definizione** di buono corrispettivo prima anticipata e in più definiscono la **distinzione** tra i buoni "**monouso**" che sono quelli per i quali, al momento dell'emissione, è nota la disciplina Iva

applicabile e buoni "**multiuso**", vale a dire quelli per i quali, invece, la disciplina Iva sarà nota solo al momento di utilizzo effettivo. La distinzione è importante perché diverso è il momento in cui l'operazione s'intende effettuata e, di conseguenza, diverso è il momento in cui l'Iva diviene esigibile. Nel caso di voucher multiuso, l'Iva è esigibile quando i beni o i servizi cui il buono si riferisce sono **ceduti o prestati**; nel caso di voucher monouso, l'Iva è esigibile al momento dell'**emissione** del buono, prima della cessione del bene o della prestazione del servizio.

L'articolo 13, comma 5-bis, invece, definisce le **regole** per la determinazione della **base imponibile** precisando, quale regola generale (salva qualche eccezione), che questa coincide con il **corrispettivo dovuto** per il buono-corrispettivo o, in assenza di informazioni su detto corrispettivo, con il **valore monetario** del buono-corrispettivo multiuso al netto dell'imposta sul valore aggiunto relativa ai beni ceduti o ai servizi prestati.

Sul tema dei voucher è intervenuta l'agenzia delle Entrate con alcune risposte ad interpello; si segnalano le risposte ad interpello nn. 519/2019, 617/2020, 147/2021 e 512/2021.

L'esterometro

L'**esterometro** è stato introdotto dal legislatore con la legge 205/2017 e consiste nell'obbligo di trasmettere, telematicamente, all'agenzia delle Entrate i dati relativi alle **operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi** effettuate e ricevute verso e da **soggetti non stabiliti** nel territorio dello Stato.

Dall'introduzione della norma, il legislatore ha previsto la possibilità di **evitare** la compilazione e la trasmissione dell'esterometro in due casi:

- › per quanto riguarda il lato attivo, ricorrendo all'emissione della fattura verso il soggetto estero **in formato elettronico** (in tal modo, infatti, i dati sarebbero entrati già nella disponibilità del Sistema di Interscambio, evitando di doverli comunicare appositamente);
- › per quanto riguarda le operazioni passive, con riferimento a quelle documentate da **fattura elettronica o bolletta doganale**.

In un primo momento, l'invio era previsto con cadenza mensile, entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello della data del documento emesso ovvero a quello della data di ricezione del documento comprovante l'operazione; con il DL 124/2019 l'invio viene previsto con **cadenza trimestrale**, entro la fine del mese successivo al trimestre di riferimento.

Dal **1° luglio 2022 (3)** è diventato obbligatorio inviare i dati delle operazioni con soggetti non stabiliti, avvalendosi del canale della **fatturazione elettronica** .

La modifica è stata prevista dalla legge di Bilancio 2021 (articolo 1, comma 1103, legge 178/2020) la quale è intervenuta direttamente sul comma 3-bis dell'articolo 1 del Dlgs 127/2015 **(4)**.

La principale novità attiene alle **modalità di invio** dei dati che non è più massiva e con cadenza trimestrale ma deve essere effettuato **per ogni singola operazione**. Va precisato che l'esterometro non coincide con l'integrazione/autofattura, anche se con un adempimento si soddisfano entrambi.

L'agenzia delle Entrate ha fornito sul tema chiarimenti con la circolare 26/E/2022.

Per quanto riguarda la trasmissione dei dati, per le operazioni attive, il termine coincide con l'emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi. Il termine per la trasmissione coincide, quindi, in linea generale con il **dodicesimo giorno successivo a quello di effettuazione** dell'operazione (che è il termine per l'emissione della fattura). Va da sé che se il termine per l'emissione della fattura è differente, anche il termine per la trasmissione dei dati transfrontalieri sarà differente. Ad esempio, con riferimento alle cessioni intracomunitarie di beni, l'articolo 46 del DI 331/1993 prevede l'obbligo di emettere la fattura entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione; di conseguenza anche i dati delle operazioni transfrontaliere devono essere inviati entro questo termine. La trasmissione va fatta anche nel caso in cui l'operazione intercorra con un soggetto non passivo.

Per quanto riguarda il flusso passivo, il termine di invio è **il giorno 15 del mese successivo a quello di ricevimento** della fattura oppure, nel caso di mancato ricevimento della fattura o nel caso di servizi extra-Ue, a quello di effettuazione dell'operazione.

Come accadeva nel "vecchio" esterometro, ci sono delle **esclusioni**. Come previsto dal comma 3-bis sopra citato, l'obbligo di invio dei dati non sussiste per le operazioni **documentate da bolletta doganale**, per le operazioni documentate **da fattura elettronica** e per le operazioni **fuori campo Iva** a norma degli articoli da 7 a 7-octies del decreto Iva, purché di ammontare non superiore a 5.000 euro.

La risposta interpello 579/2022

Il rapporto tra voucher multiuso ed esterometro è stato analizzato dall'agenzia delle Entrate con la risposta ad interpello n. 579 dello scorso 30 novembre.

Il caso riguardava una società operativa nel settore del welfare aziendale che, nell'esercizio della sua attività, riceveva frequentemente fatture da fornitori esteri relative ad acquisti qualificabili come "buoni corrispettivi multiuso" ai sensi dell'articolo 6-quater del Dpr 633/1972, quali ad esempio cofanetti regalo (smart box), che venivano poi rivenduti sulla base di un mandato senza rappresentanza ai clienti che avevano attivato piani di welfare aziendale per i propri dipendenti.

La società presentava l'istanza di interpello al fine di chiedere se dovessero essere comunicati con l'esterometro anche gli acquisti fuori campo Iva diversi dagli acquisti di beni e servizi non rilevanti territorialmente ai fini Iva in Italia ai sensi degli articoli da 7 a 7-octies del Dpr 633/1972, quali operazioni fuori campo Iva per mancanza del presupposto oggettivo ed escluse dalla base imponibile ai sensi degli articoli 2 e 15 del Dpr 633/1972.

Nella risposta, l'agenzia, richiamando la circolare 26/E/2022, ricorda che l'evoluzione normativa dell'esterometro ha come conseguenza che la *ratio* dell'adempimento non sia più da identificare nel mero controllo delle operazioni rilevanti ai fini Iva effettuate tra soggetti passivi, ma nel **monitoraggio** di tutte quelle in cui **una delle parti è "estera"**. Ai fini dell'adempimento dell'obbligo comunicativo, infatti, è rilevante solo la circostanza che il soggetto non sia stabilito in Italia, **indipendentemente** dalla **natura** dello stesso mentre **non è significativo** il fatto che l'**operazione** sia o meno **rilevante**, ai fini Iva, nel territorio nazionale.

Tuttavia, ricorda l'agenzia, l'obbligo comunicativo scatta quando si è in presenza di una cessione di beni o di una prestazione di servizi (di cui sia parte un soggetto passivo d'imposta residente o stabilito in Italia).

Nel caso esposto nell'interpello, i voucher ceduti sono **assimilati a cessioni di denaro o di crediti in denaro** (e non a cessioni di beni o a prestazioni di servizi in senso stretto) e, in quanto tali, rappresentano **operazioni fuori campo Iva e non vanno comunicati** con l'esterometro.

Il trattamento Iva dei voucher

Ai fini Iva, sebbene il legislatore definisca con puntualità il momento in cui l'Iva diviene esigibile per i voucher e le modalità di determinazione della base imponibile, **non** prevede alcuna specifica **norma** per quanto riguarda la **detrazione dell'imposta** assolta sull'acquisto dei buoni. L'assenza di una specifica previsione ha fatto sì che si sviluppassero diversi orientamenti che sono però non in linea tra di loro.

Il tema è stato anzitutto affrontato dalla **Corte di Cassazione** che, con l'ordinanza 22332 del 2018, ha definito come detraibile l'Iva relativa a costi di welfare aziendale. Il caso deciso dai giudici riguardava delle spese sostenute dall'impresa per benefici concessi in favore dei figli dei dipendenti, per formazione e qualificazione del personale dipendente, nonché per servizi di trasporto.

Nella sentenza, i giudici (citando, peraltro, alcune pronunce della Corte di Giustizia Ue) ricordano che la **detrazione dell'Iva** è ammessa:

- › **non solo** quando sussiste un **nesso diretto ed immediato** tra l'operazione a monte e l'operazione a valle;
- › **ma anche** quando sussiste un **nesso economico** con il complesso delle attività poste in essere dal contribuente.

Il concetto, cioè, affermato dai giudici è che anche qualora non possa essere ricostruito un nesso immediato e diretto tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, l'Iva può comunque essere detratta se riferita ad una operazione che assume rilevanza quale spesa generale connessa al complesso delle attività economiche del soggetto passivo.

A parere dei giudici, le spese sostenute per il welfare aziendale rientrerebbero in questa seconda categoria.

Di diverso avviso, invece, l'**agenzia delle Entrate** che ha affrontato il tema in due diversi documenti di prassi, la risposta ad interpello n. 388/2020 e la più recente risposta ad interpello n. 273/2022.

Il concetto espresso nei due documenti è sostanzialmente lo stesso e cioè quello della **indetraibilità dell'Iva assolta** sui costi sostenuti per le spese di welfare **per mancanza** sia di un nesso diretto tra operazioni a monte e operazioni imponibili a valle, sia di un nesso economico con le attività generali svolte dall'impresa.

Tuttavia, è proprio questo secondo aspetto che merita un approfondimento e che, a nostro parere, dovrebbe essere oggetto di un ripensamento da parte dell'Ufficio: nella

risposta 273/2022 l'agenzia qualifica i servizi come spese integralmente deducibili dal reddito ai sensi dell'articolo 95 del Tuir, e come tali inerenti all'attività di impresa.

Se, quindi, è vero questo, allora è anche vero che la fornitura di beni e servizi nell'ambito di un piano di welfare aziendale risponde, anzitutto, ad un'esigenza dell'impresa e, solo in un secondo momento, al vantaggio personale che il lavoratore ne ritrae.

Di fatto, le prestazioni di welfare altro non sono che una remunerazione di un fattore produttivo dell'impresa, qual è il dipendente.

In quest'ottica, quindi, sembrerebbe garantita la sussistenza di quel nesso economico tra gli acquisti di tali beni/servizi a vantaggio del dipendente e il complesso dell'attività economiche svolte dall'istante, necessario ai fini del legittimo esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva.

Note:

(1) L'articolo 6-bis del Dpr 633/1972 dispone: *"1. Ai fini del presente decreto, per buono-corrispettivo si intende uno strumento che contiene l'obbligo di essere accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo a fronte di una cessione di beni o di una prestazione di servizi e che indica, sullo strumento medesimo o nella relativa documentazione, i beni o i servizi da cedere o prestare o le identità dei potenziali cedenti o prestatori, ivi incluse le condizioni generali di utilizzo ad esso relative"*.

(2) L'articolo 6-quater del Dpr 633/1972 dispone: *"1. Un buono-corrispettivo di cui all'articolo 6-bis si considera multiuso se al momento della sua emissione non è nota la disciplina applicabile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto alla cessione dei beni o alla prestazione dei servizi a cui il buono-corrispettivo dà diritto. 2. Ogni trasferimento di un buono-corrispettivo multiuso precedente alla accettazione dello stesso come corrispettivo o parziale corrispettivo della cessione dei beni o della prestazione dei servizi a cui il buono-corrispettivo dà diritto non costituisce effettuazione di detta cessione o prestazione. 3. La cessione di beni o la prestazione di servizi a cui il buono-corrispettivo multiuso dà diritto si considera effettuata al verificarsi degli eventi di cui all'articolo 6 assumendo come pagamento l'accettazione del buono-corrispettivo come corrispettivo o parziale corrispettivo di detti beni o servizi. 4. Per i trasferimenti di un buono-corrispettivo multiuso diversi da quelli che intercorrono tra il soggetto che effettua le operazioni soggette ad imposta ai sensi del comma 3*

e i soggetti nei cui confronti tali operazioni sono effettuate, i servizi di distribuzione e simili sono autonomamente rilevanti ai fini dell'imposta".

(3) Il termine, inizialmente previsto dalla legge di Bilancio 2021 per la decorrenza delle modifiche in tema di esterometro, era il 1° gennaio 2022; tale decorrenza è stata sostituita dall'articolo 5, comma 14-ter del DI 146/2021, con il 1° luglio 2022. Termine in ultimo confermato dall'articolo 12 del DI 73/2022.

(4) Il comma 3-bis, a seguito delle modifiche, dispone così: *" I soggetti passivi di cui al comma 3 trasmettono telematicamente all'agenzia delle entrate i dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, salvo quelle per le quali è stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche secondo le modalità indicate nel comma 3. La trasmissione telematica è effettuata trimestralmente entro la fine del mese successivo al trimestre di riferimento. Con riferimento alle operazioni effettuate a partire dal 1° luglio 2022, i dati di cui al primo periodo sono trasmessi telematicamente utilizzando il Sistema di interscambio secondo il formato di cui al comma 2. Con riferimento alle medesime operazioni: a) la trasmissione telematica dei dati relativi alle operazioni svolte nei confronti di soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato è effettuata entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi; b) la trasmissione telematica dei dati relativi alle operazioni ricevute da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato è effettuata entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento del documento comprovante l'operazione o di effettuazione dell'operazione "*