



Aggiornamento  
Professionale  
Settimanale

# quaderno

# settimanale

## Focus settimanale:

- Mancato pagamento del bollo e-fattura: niente ravvedimento se l'Agenzia delle Entrate ha già comunicato
- Non si applica l'aliquota del 4% per la demolizione e ricostruzione dell'immobile
- Obblighi fiscali e dichiarativi per gli immobili detenuti da soggetti non residenti – prima parte
- La bozza della legge di bilancio 2020 – prima parte
- Gli omaggi natalizi

## Indice:

### Flash di stampa



4

### L'Agenzia interpreta



14

### Il Giudice ha sentenziato



17

In breve .....	19
Mancato pagamento del bollo e-fattura: niente ravvedimento se l'Agenzia ha già comunicato ..	19
Non si applica l'aliquota del 4% per la demolizione e ricostruzione dell'immobile .....	21
L'Approfondimento – 1 .....	23
Obblighi fiscali e dichiarativi per gli immobili detenuti da soggetti non residenti – prima parte ...	23
L'Approfondimento – 2 .....	31
La bozza della legge di bilancio 2020 – prima parte .....	31
L'Approfondimento – 3 .....	42
Gli omaggi natalizi .....	42

*Bissacco Barbara  
Burzacchi Francesco  
Cannatà Giuseppe  
Capodicasa  
Francesco  
Costa Francesco*

**Comitato scientifico:**

*Costa Gianfranco  
De Stefani Alberto  
La Torre Giampiero  
Lupi Flavio  
Marcolla Alessandro  
Moro Nicola*

*Tatone Alessandro  
Trevisan Michele  
Ziantoni Daniele  
Ugo Oscar*

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito web e nel materiale scientifico edito da Associazione SERCONTEL sono soggetti a copyright.

Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Associazione SERCONTEL è vietato.

La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.

**SerConTel**  
.IT

**Associazione Ser.Con.Tel.** - Viale San Concordio, 738 - 55100 Lucca (LU) - C.F. e P.IVA 02372220463  
web: [www.sercontel.it](http://www.sercontel.it) mail: [info@sercontel.it](mailto:info@sercontel.it)

## Flash di stampa



Termini decadenza per gli accertamenti d'imposta	IL SOLE 24 ORE 14.12.2020	Con l'avvicinarsi della fine del 2020 ricordiamo che non scade il consueto termine di decadenza per gli accertamenti fiscali per effetto delle svariate proroghe emergenziali e a regime. Una parte rilevante di questi differimenti deriva dall'art. 157 del D.L. 34/2020 in base al quale gli atti ordinariamente in scadenza tra l'8.03.2020 e il 31.12.2020 devono essere solamente emessi entro fine anno, ma possono essere notificati tra il 1.01.2020 e il 31.12.2021 (salvo casi di indifferibilità e urgenza).
Canone unico per suolo pubblico e pubblicità	IL SOLE 24 ORE 14.12.2020	Dal 1.01.2021 dovrebbe entrare in vigore il canone patrimoniale per l'occupazione di suolo pubblico e la diffusione di pubblicità salvo una proroga già richiesta da più parti. Il canone unico si basa su 2 autonomi presupposti uno relativo all'occupazione di suolo pubblico e l'altro sulla diffusione di messaggi pubblicitari.
Nuova procedura di risoluzione delle controversie fiscali	IL SOLE 24 ORE 14.12.2020	Con l'attuazione della direttiva UE 1852/2017 (grazie al D.Lgs. 49/2020) vi è una nuova procedura nella risoluzione delle controversie fiscali che generano doppia imposizione che si affianca alla "Mutual agreement procedure" e alla "Advance pricing agreement". Questo nuovo meccanismo è applicabile a tutti gli accordi sottoscritti dall'Italia e alle controversie derivanti dalla loro interpretazione. È prevista una maggiore centralità del contribuente e una durata massima di 3 anni. Si segnala tra le novità la possibilità di accedere alla procedura anche nel caso di definizione della controversia attraverso istituti deflattivi del contenzioso o nel caso di omessa impugnazione.
Versamento pieno della Tari anche per le attività chiuse	IL SOLE 24 ORE 15.12.2020	Ricordiamo che durante il periodo pandemico e natalizio la Tari deve essere versata nella sua interezza anche dalle attività fermate a novembre-dicembre dai

vari provvedimenti che hanno reso l'Italia rossa o arancione. Quindi esercizi come bar, ristoranti, palestre, piscine, scuole di danza ecc. dovranno versare la tariffa come se avessero lavorato e prodotto rifiuti a pieno ritmo.

**Modifiche al disegno di legge di Bilancio 2021**

IL SOLE 24 ORE  
15.12.2020

Tra le possibili modifiche al disegno di legge di Bilancio 2021 si ricorda:

- L'esclusione dal pagamento dei minimali contributivi per lavoratori autonomi con ricavi o compensi fino a 50.000 euro;
- La proroga del superbonus al 110% di 6 mesi per il 2022 con la possibilità di considerare beneficiabili gli interventi avviati entro il 30.06.2022;
- L'introduzione di una specie di ammortizzatore sociale per i lavoratori autonomi iscritti alla Gestione Separata Inps che hanno subito una decurtazione reddituale pari o superiore al 50% della media dei redditi realizzati nei 3 anni precedenti la presentazione della richiesta.

**Equo compenso professionisti per superbonus 110%**

IL SOLE 24 ORE  
15.12.2020

ITALIA OGGI  
15.12.2020

È stato votato l'emendamento al Decreto Ristori sul tema dell'equo compenso per i professionisti in tema di superbonus 110%. Non è un'applicazione generalizzata, sono obbligati a rispettare i parametri dell'equo compenso i soggetti destinatari della cessione dell'agevolazione fiscale, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, per le prestazioni rese dai professionisti nei rapporti con clienti diversi dai consumatori.

**Superbonus 110% enti terzo settore**

ITALIA OGGI  
14.12.2020

Il direttore dell'Agenzia delle Entrate nella propria audizione in Senato del 18.11.2020 ha chiarito che non essendo prevista alcuna limitazione espressa il superbonus 110% spetta a Onlus, associazioni di promozione sociale (Aps) e organizzazioni di volontariato (Odv) per tutti gli interventi agevolabili, indipendentemente dalla categoria catastale e dalla destinazione dell'immobile oggetto degli interventi

medesimi, ferma restando la necessità che gli interventi ammessi siano effettuati sull'intero edificio o sulle singole unità immobiliari. È stato chiarito che per i soggetti in questione non opera la limitazione in ordine all'applicazione del superbonus agli interventi realizzati sugli immobili residenziali, né la possibilità di fruire dell'agevolazione limitatamente a due unità immobiliari.

Detassazione  
indennità e  
contributi  
eccezionali

ITALIA OGGI  
15.12.2020

Nella fase di conversione in legge del D.L. 137/2020 è stato approvato un emendamento che prevede che i contributi e le indennità di qualsiasi natura erogati "in via eccezionale" a seguito dell'emergenza epidemiologica aggiuntivi a diversi rispetto a quelli già presenti anteriormente all'emergenza a prescindere dal soggetto che li ha erogati e indipendentemente dalla modalità di contabilizzazione e fruizione non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini dell'imposizione diretta e dall'Irap.

Acconto Iva

ITALIA OGGI  
14.12.2020

Entro il 28.12.2020 dovrà essere effettuato il versamento dell'acconto dell'Iva dovuta per l'ultimo periodo fiscale dell'anno. Ai sensi dell'art. 2 D.L. 157/2020 possono rinviare i versamenti Iva in scadenza a dicembre compreso quindi l'acconto:

- I soggetti con sede nello stato con ricavi/compensi non superiori a 50 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente che hanno subito una diminuzione di fatturato/corrispettivi di almeno il 33% a novembre 2020 rispetto a novembre 2019;
- I soggetti con sede nello Stato che hanno iniziato l'attività dopo il 30.11.2019;
- I soggetti con sede nello Stato che esercitano le attività economiche sospese ai sensi dell'art. 1 Dpcm 3.11.2020;
- I soggetti esercenti le attività dei servizi di ristorazione che hanno sede nelle zone rosse o arancioni;
- I soggetti operanti nei settori economici individuati nell'allegato 2

al D.L. 149/2020 e cioè gli esercenti attività alberghiera di agenzia di viaggio o di tour operator che hanno sede nelle zone rosse.

I versamenti sospesi dovranno essere effettuati senza sanzioni e interessi in unica soluzione entro il 16.03.2021 oppure da tale data in 4 rate mensili di pari importo.

<p>Sospensione dei contributi in scadenza il 16.12.2020</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 15.12.2020</p>	<p>L'Inps con la circolare n. 145 del 14.12.2020 ha riepilogato le regole dell'art. 2 del D.L. 157/2020 – Decreto Ristoriquater relative alla sospensione dei versamenti contributivi in scadenza il 16.12.2020. Oltre ai contributi dovuti per i dipendenti la sospensione opera anche con riferimento alle rate in scadenza nel mese di dicembre relative alle sole rateazioni dei debiti in fase amministrativa concesse dall'Inps. I soggetti interessati alla sospensione dovranno versare in unica soluzione entro il 16.03.2021 le rate sospese dei piani di ammortamento già emessi.</p>
<p>Proroga sospensione rate mutui prima casa</p>	<p>ITALIA OGGI 15.12.2020</p>	<p>Un emendamento presentato in sede di conversione in legge del Decreto Ristori approvato in commissione del Senato prevede la sospensione del pagamento delle rate dei mutui prima casa fino al 31.12.2021.</p>
<p>Contributo a fondo perduto per riduzione dei canoni di locazione</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 16.12.2020  ITALIA OGGI 16.12.2020</p>	<p>È stato approvato in Senato il maxiemendamento al Decreto Ristori che prevede tra gli altri la possibilità di beneficiare di un contributo a fondo perduto per i locatori che riducono il canone di locazione per i contratti in essere al 28.10.2020 di immobili adibiti dai locatari ad abitazione principale. È anche necessario che l'immobile sia ubicato nei Comuni ad alta tensione abitativa inclusi in un apposito elenco redatto dal Comitato interministeriale per la programmazione economica. Il contributo massimo spettante valido sui redditi maturati nell'anno 2021 è pari a 1.200 euro per singolo locatore e può arrivare fino al 50% della riduzione del canone.</p>

Conversione in legge decreto Ristori	ITALIA OGGI 16.12.2020	Tra le novità introdotte con emendamenti alla bozza del disegno di legge di conversione del Decreto Ristori è prevista la proroga della sospensione delle rate dei mutui “prima casa” per tutto il 2021 e il rifinanziamento di 400 milioni di euro del Fondo Gasparri. È prevista anche la possibilità di rateizzazione della 2° o unica rata dell’acconto delle imposte sui redditi e dell’Irap fino ad un massimo di 4 rate mensili di pari importo con il versamento della 1° rata entro il 30.04.2021. Per i bar, ristoranti e ambulanti è prevista una nuova sospensione del versamento di Cosap e Tosap per i primi 3 mesi del 2021. Ulteriore novità sullo sgravio contributivo del 100% per i primi 3 anni per i datori di lavoro che occupano fino a 9 dipendenti se assumeranno nel 2021 giovani con contratti di apprendistato. Infine è stata introdotta anche la detassazione di contributi e indennità Covid-19.
Decreto Ristori finale	IL SOLE 24 ORE 16.12.2020	Nel mese di gennaio 2021 dovrebbe essere pubblicato un nuovo Decreto Ristori c.d. finale con nuovi sconti per l’Imu 2021 e il sostegno ai settori rimasti esclusi dai 4 decreti ristori.
Pagamenti bancomat contactless rischiano di non entrare nel cashback	IL SOLE 24 ORE 16.12.2020	Per l’accredito del Cashback di Stato i titolari di una carta di debito Pago Bancomat/Maestro devono prestare attenzione a richiedere alla cassa evitando il contactless e quindi di utilizzare per il pagamento il circuito nazionale Pagobancomat e non quello internazionale Maestro. Ad oggi chi utilizza il bancomat appoggiando la carta sul Pos non può essere certo di ricevere l’accredito del 10% di quanto speso sul portafoglio digitale dell’App IO.
Niente regime agevolato Iva per i guanti riutilizzabili	IL SOLE 24 ORE 16.12.2020	L’Agenzia delle Dogane in risposta ad un FAQ condivisa con l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che il trattamento Iva agevolato per i beni anti Covid-19 spetta solo ai guanti in lattice in vinile o in nitrile classificati come Dpi o come dispositivo medico a condizione che non si tratti di

		guanti che si prestano ad uso prolungato ritenuto incompatibile con la finalità sanitaria di protezione “usa e getta”.
Bonus baby-sitter autonomi	ITALIA OGGI 16.12.2020	Con il messaggio n. 4678/2020 l’Inps ha reso operativa la possibilità di presentare le richieste del bonus baby-sitting per i genitori, lavoratori autonomi, delle zone rosse (Calabria, Lombardia, Piemonte, Valle d’Aosta, Campania, Toscana, Abruzzo e provincia autonoma di Bolzano).
Recupero dei contributi pensionistici	IL SOLE 24 ORE 16.12.2020	L’Inps sta iniziando a recuperare i contributi pensionistici a rischio prescrizione per tutti i lavoratori dipendenti che dal 2015 hanno registrato un’omissione contributiva legata all’errata applicazione del massimale contributivo mediante l’invio di avvisi di “Diffida massimale – Tutoraggio aziendale UniEmens”.
Falsa autodichiarazione per spostamenti e rilevanza penale	IL SOLE 24 ORE 16.12.2020	Il Gip del tribunale di Milano ha sostenuto l’irrelevanza penale del comportamento del contribuente che ha dato false attestazioni del modello di autodichiarazione per spostamenti durante il lockdown nel caso in cui si riferisca alla semplice intenzione di recarsi in un determinato luogo.
Nuovo portale Enea per attestati di prestazione energetica	IL SOLE 24 ORE 16.12.2020	Si segnala che è operativo il portale unico dell’Enea che raccoglie gli attestati di prestazione energetica (Ape) di edifici e unità immobiliari. Il portale di chiama SIAPE.
Tele assemblea di condominio	IL SOLE 24 ORE 16.12.2020	La L. 159/2020 consente di tenere l’assemblea condominiale con modalità di videoconferenza ma non sono modificate le modalità per l’invio della convocazione che sono: posta raccomandata, pec, fax, consegna a mano. La mancanza di segnale sulla piattaforma consentirebbe ai dissidenti di registrare tale circostanza sul proprio dispositivo per rendere non effettiva la prima convocazione così si passerebbe in seconda con come previsto dall’art. 1136 c.c. con quorum più alti.

Tasso di interesse legale	ITALIA OGGI 17.12.2020	Il Ministero dell'Economia con il D.M. 11.12.2020 pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 15.12.2020 ha annunciato che dal 1.01.2021 il tasso degli interessi legali fissato allo 0,5% scenderà allo 0,01%.
Accesso a Entratel con Spid per i professionisti	IL SOLE 24 ORE 17.12.2020	Ci si prepara dal prossimo anno l'abbandono delle attuali credenziali di accesso ai servizi telematici delle pubbliche amministrazioni destinate a cedere il posto prevalentemente allo Spd, questo avverrà con un calendario specifico per professionisti e imprese. Per gli operatori economici dal 28.2.2021 le pubbliche amministrazioni non potranno più rilasciare o rinnovare credenziali per l'identificazione e l'accesso dei cittadini ai propri servizi in rete diverse da Spid, Cie o Cns fermo restando l'utilizzo di quelle già rilasciate fino alla loro naturale scadenza comunque non oltre il 30.09.2021.
Emendamenti al disegno di legge di Bilancio 2021	IL SOLE 24 ORE 18.12.2020	<p>Gli emendamenti alla bozza del disegno di legge di Bilancio 2021 prevedono:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Pacchetto turismo con l'esenzione della prima rata Imu 2021 da estendere anche al settore dello spettacolo e il prolungamento fino ad aprile 2021 del credito d'imposta del 60% sugli affitti di alberghi attività ricettive agenzie e tour operator;</li> <li>• Per altri sei mesi la rivalutazione di partecipazioni e terreni posseduti al 1.01.2021. Possibile rideterminazione con la sostitutiva dell'11% partecipazioni qualificate terreni edificabili e con destinazione agricola.</li> </ul>
Consultazione pubblica per l'imposta sui servizi digitali	IL SOLE 24 ORE 18.12.2020  ITALIA OGGI 18.12.2020	L'Agenzia delle Entrate ha posto in consultazione pubblica fino al 31.12.2020 la bozza del provvedimento che stabilisce le modalità applicative sull'imposta dei servizi digitali. Le proposte di modifica e i commenti dovranno arrivare alla casella mail <a href="mailto:div.contr.internazionale@agenziaentrate.it">div.contr.internazionale@agenziaentrate.it</a> .

Cessione del credito e sconto in fattura	IL SOLE 24 ORE 18.12.2020	La Commissione di vigilanza sull'Anagrafe tributaria con al relazione "sull'applicazione delle misure fiscali per la riqualificazione energetica e sismica (c.d. Superbonus)" ha affermato la necessità di rendere strutturali sia lo sconto in fattura sia la cessione del credito. Infine sarebbero da semplificare le procedure e da allungare i tempi di vita del 110%.
Esportazione di beni ed esenzione Iva	ITALIA OGGI 18.12.2020	La Corte di Giustizia Europea nella causa C-656/19 ha ritenuto inapplicabile l'esenzione Iva prevista per i beni ceduti a viaggiatori extracomunitari e trasportati fuori dall'Unione Europea nei bagagli alle operazioni di natura commerciali. Se risulta che i beni hanno lasciato il territorio unionale la cessione è comunque esente dall'imposta anche senza aver rispettato le formalità doganali e se risultano commessi illeciti che non riguardano il sistema comune dell'Iva.
Sospensione pagamenti premi Inail	ITALIA OGGI 18.12.2020	L'Inail con la nota n. 14846/2020 ha ricordato che fino al 20.12.2020 potrà essere comunicata l'eventuale applicazione della sospensione ai pagamenti dei premi, prevista dalla normativa sull'emergenza epidemiologica da Covid-19.
Nomina dell'organo di controllo e del revisore nel Terzo settore	IL SOLE 24 ORE 18.12.2020	Il Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili ha chiarito che la nomina dell'organo di controllo e del revisore legale per gli Ets potrà avvenire con l'approvazione del bilancio d'esercizio 2020 poiché le indicazioni del Ministero del lavoro del 2.11.2020 sarebbero intervenute fuori tempo massimo per garantire agli Ets di provvedere tempestivamente alla nomina, quindi tali chiarimenti dovrebbero per il futuro. Per le Onlus l'obbligo di nomina dovrebbe essere previsto non prima del venir meno della qualifica di Onlus.
Brexit e impatti doganali	IL SOLE 24 ORE 19.12.2020	L'Agenzia delle Dogane e Monopoli si prepara alla Brexit e predispone per gli operatori delle linee guida per l'export nel

Regno Unito proponendo a favore del mercato procedure semplificate per l'appuramento dei regimi doganali. La circolare 49/D/2020 sono stati predisposti nuovi modelli per l'esecuzione delle pratiche export in house presso le imprese cedenti merci con destinazione UK e chiarite alcune procedure per le quali permane una situazione di generale incertezza.

Conversione in legge del Decreto Ristori

ITALIA OGGI  
19.12.2020

La Camera ha convertito in legge il D.L. n. 137/2020 il primo della serie come risultante dall'inserimento dei 3 successivi (149/2020 bis, 154/2020 ter, 157/2020 quater) e dalle altre modifiche apportate in commissione. Il tutto finalizzato a sostenere le attività economiche danneggiate dalle nuove restrizioni e i lavoratori autonomi che hanno perso reddito. Fino al 31.2.2021 ci sarà la sospensione della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, sono confermati i vari contributi a fondo perduto da erogare a favore dei soggetti colpiti dalle ultime restrizioni. I contributi si rivolgono a titolari di partita IVA attivata prima del 20.10.2020 e non cessata al momento di presentazione della domanda e che esercitano prevalentemente l'attività in uno dei settori economici indicati. Per le imprese e professionisti è previsto lo sconto delle bollette. Infine tra le novità anche l'entrata in vigore di alcune modifiche previste nel Codice della crisi e dell'insolvenza in materia di sovraindebitamento con l'obiettivo di aiutare imprenditori e famiglie in difficoltà a causa dell'emergenza Covid-19.

Modifiche degli ISA

ITALIA OGGI  
19.12.2020

Sono in fase di revisione 87 ISA che sono stati rinviati a gennaio come correttivi del periodo Covid-19 e che sono ancora in elaborazione. Quindi sembra che non ci sarà nessuna disapplicazione nel 2020 degli ISA per effetti della pandemia.

Modifiche alla guida della fatturazione elettronica

ITALIA OGGI  
19.12.2020

L'Agenzia delle Entrate ha modificato la guida alla fatturazione elettronica recependo quanto richiesto da

---

Assosoftware in merito all'identificativo SdI che dovrà essere indicato se disponibile. La nota osserva che nel caso in cui non fosse stato possibile riportare nel momento della trasmissione dei tipi documento TD16-19 l'identificativo SdI del documento di acquisto si sarebbe comunque potuto indicare il numero e la data del documento.

---

**Conguagli Irpef  
2020**

IL SOLE 24 ORE  
19.12.2020

Sarà la dichiarazione dei redditi il momento in cui i conguagli dell'Irpef del 2020 potranno considerarsi conclusi. Solo in quel momento quando saranno sommati i redditi corrisposti dai datori di lavoro e quelli dell'Inps a titolo di cassa integrazione le detrazioni saranno definitivamente riconosciute e l'imposta netta liquidata.

---

## L'Agenzia interpreta



<p>Ricavi e costi da sentenze emesse in fasi intermedie del giudizio</p>	<p>CONSULENZA GIURIDICA N. 9/2020</p>	<p>L'Agenzia delle entrate ha chiarito che per valutare come imputare ricavi e costi relativi a sentenze emesse in fasi intermedie del giudizio è necessario individuare correttamente il periodo d'imposta in cui il provvedimento viene a giuridica esistenza. In particolare il corretto esercizio in cui far concorrere i componenti di reddito positivi derivanti da una sentenza favorevole è il periodo d'imposta in cui il provvedimento viene a "giuridica esistenza" perché in tale momento si realizzano i requisiti di certezza e di obiettiva determinabilità dell'indennizzo da corrispondere.</p>
<p>Aliquota 10% per interventi di manutenzione ordinaria nelle residenze private</p>	<p>CONSULENZA GIURIDICA N. 11/2020</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate ha affermato che gli interventi di manutenzione ordinaria sono soggetti all'aliquota Iva del 10% solo se eseguiti su edifici a prevalente destinazione abitativa privata.</p>
<p>Cessione di cibi ordinati con app</p>	<p>INTERPELLO N. 581/2020 DEL 14/12/2020</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la cessione di prodotti alimentari e di bevande ai consumatori, effettuata presso il ristorante a seguito dell'ordinazione mediante app, non può essere ritenuta una somministrazione di alimenti ai fini Iva e quindi non può beneficiare dell'aliquota agevolata del 10%.</p>
<p>Iva impianti produzione calore-energia</p>	<p>INTERPELLO N. 582/2020 DEL 14/12/2020</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate ha precisato che si applica l'aliquota Iva al 10% sugli impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia.</p>
<p>Bonus non riconosciuto con attività cessata</p>	<p>INTERPELLO N. 589 DEL 15/12/2020</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate ha precisato che il contributo a fondo perduto Covid-19 non spetta ai soggetti la cui attività risulta cessata alla data di presentazione dell'istanza.</p>
<p>Modello per la cessione del</p>	<p>PROVVEDIMENTO N. 378222/2020</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate ha approvato il nuovo modello per la cessione del credito</p>

credito d'imposta locazioni	DEL 14/12/2020	d'imposta per canoni di locazione che copre le ulteriori mensilità interessate dal bonus previste dal Decreto Agosto e dal Decreto Ristori. È stato chiarito che è possibile inoltrare la comunicazione anche tramite un intermediario abilitato.
Superbonus la nuda proprietà non crea il condominio	RISOLUZIONE N. 78/E DEL 15/12/2020	L'Agenzia delle Entrate afferma con interpretazione restrittiva sulla questione del proprietario unico che la nuda proprietà non porta alla nascita di un condominio e quindi non sblocca il superbonus per i proprietari di un intero edificio in tutte le sue unità.
Buoni sconto e disciplina dei voucher con nota di variazione Iva	INTERPELLO N. 592 DEL 15/12/2020	L'Agenzia delle Entrate ha precisato che i buoni sconto sono fuori dalla disciplina dei voucher con nota di variazione Iva. In particolare il caso esaminato riguarda un operatore che vende i prodotti a piccoli rivenditori operanti nella grande distribuzione e che per incentivare le vendite adotta un programma promozionale attraverso il "buono sconto immediato alla cassa".
Nota di variazione in diminuzione	INTERPELLO N. 593 DEL 17/12/2020	L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i 90 giorni supplementari concessi dalla legge per presentare la dichiarazione annuale Iva non riguardano la nota di variazione in diminuzione la cui emissione deve avvenire entro il termine di presentazione ordinario (a regime 30.04, quest'anno 30.06.20).
Utilizzo credito imposta locazione botteghe e negozi	INTERPELLO N. 594 DEL 17/12/2020	L'Agenzia delle Entrate ha precisato che il diretto beneficiario del credito d'imposta sulla locazione di botteghe e negozi può utilizzare esclusivamente il credito in compensazione oppure cederlo entro il 31.12.2021. Il cessionario può utilizzare esclusivamente il credito in compensazione entro tale scadenza e né il diretto beneficiario né il cessionario possono chiedere il credito a rimborso. Non si applicano limiti di cui all'art. 34 L. 388/2000 e di cui all'art. 1 c. 53 L. 244/2007 sia quando la compensazione è eseguita dai diretti beneficiari sia quando a compensare sono i cessionari.

---

Cessione “member list”

INTERPELLO  
N. 609  
DEL 18/12/2020

L’Agenzia delle entrate ha chiarito che la cessione di una “member list” contenente l’anagrafica degli utenti di una piattaforma online non configura la vendita di un ramo aziendale e deve essere trattata come prestazione di servizi ai fini Iva. Viene confermato anche il divieto di separare l’attività di locazione di immobili strumentali in base al regime d’imponibilità/esenzione, mentre afferma che l’attività di verifica delle piattaforme per il gioco online è esente Iva essendo un servizio strettamente collegato alla raccolta delle giocate.

---

## Il Giudice ha sentenziato



<p>Le spese di giudizio vanno rimborsate anche se l'ufficio si ritira dal contezioso</p>	<p>C.T.R. DELLA LOMBARDIA SENTENZA N. 2597/25/2020</p>	<p>La Commissione tributaria regionale della Lombardia (sezione staccata di Brescia) ha affermato che è sempre legittima la condanna alla refusione delle spese di giudizio in capo all'ufficio che dopo il ricorso proposto dal contribuente si avvede della manifestata infondatezza dell'atto impugnato e chiede al giudice adito la cessazione della lite. Questo anche se prima di impugnare l'atto lo stesso ricorrente non ha provveduto a far rilevare all'ente impositore mediante memorie osservazioni o istanze di annullamento alcuna irregolarità.</p>
<p>Definizione agevolata, comunicazione del totale non impugnabile</p>	<p>C.T.P. DI MILANO SENTENZA N. 1129/2020</p>	<p>La Commissione tributaria di Milano afferma che la comunicazione delle somme dovute per la definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione non è un atto autonomamente impugnabile in giudizio non rientrando tra gli atti tipici previsti dall'art. 19 del D.Lgs. 546/1992.</p>
<p>Assenza di incassi e condanna per evasione</p>	<p>CASSAZIONE SENTENZA N. 35696 DEL 14.12.2020</p>	<p>La Cassazione ha affermato che l'imprenditore non può essere condannato per evasione Iva se la sua azienda ha una crisi di liquidità perché non incassa. Sono rilevanti il rifiuto della banca di sottoscrivere l'accordo transattivo e il successivo fallimento.</p>
<p>Debiti della società estinta</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE ORDINANZA N. 28401/2020</p>	<p>La Corte di Cassazione ha stabilito che qualora l'Agenzia delle Entrate intenda riscuotere dal socio i debiti della società estinta deve procedere alla notifica di apposito provvedimento indicando i motivi per i quali è tenuto a versare le imposte pretese.</p>
<p>Denaro non giustificato e riciclaggio</p>	<p>CASSAZIONE SENTENZA N. 32221/2020</p>	<p>La Cassazione ha negato che il possesso di somme non giustificate equivalga automaticamente a riciclaggio. La cautela deve valere</p>

anche se si tratta di una somma ingente di denaro contante in mano ai pregiudicati privi di una fonte di reddito e incapaci di giustificarne la provenienza.

**Esenzione IMU**

CASSAZIONE  
ORDINANZA  
N. 28534  
DEL 15.12.2020

La Cassazione ha affermato che nel caso in cui il soggetto passivo sia coniugato ai fini della spettanza delle detrazioni e riduzioni IMU "prima casa" del soggetto passivo dall'art. 8 D.Lgs. 504/1992 non è sufficiente che il coniuge abbia trasferito la propria residenza nel comune in cui l'immobile è situato ma occorre che in tale immobile si realizzi la coabitazione dei coniugi.

**Accertamento nei confronti del socio di Spa, Snc, Sas e società semplice**

CASSAZIONE  
SENTENZA  
N. 28709  
DEL 16.12.2020

La Cassazione ha ritenuto legittimo l'accertamento notificato al socio di Snc, Sas e Spa quanto l'Amministrazione Finanziaria prova l'insufficienza del patrimonio aziendale. Se si tratta di società semplice incombe sul socio l'onere di provare che il creditore possa soddisfarsi in tutto o in parte sul patrimonio sociale se invece si tratta di società in nome collettivo, in accomandita semplice o per azioni, è l'amministrazione creditrice a dover provare l'insufficienza totale o parziale del patrimonio sociale.

**Tardiva emissione delle autofatture**

CASSAZIONE  
SENTENZA  
N. 28938

La Corte di Cassazione ha ritenuto sanzionabile la tardiva emissione delle autofatture anche se ritenuta una violazione formale poiché intralcia l'attività di controllo dell'Amministrazione.

**Verifiche fiscali**

CASSAZIONE  
ORDINANZA  
N. 29070  
DEL 18.12.2020

La Cassazione ha sancito che la Direzione Regionale delle Entrate può fare ispezioni presso i piccoli contribuenti e inoltre l'accertamento è valido anche quando indica genericamente i motivi della verifica da parte degli agenti.

## In breve

### **Mancato pagamento del bollo e-fattura: niente ravvedimento se l'Agenzia delle Entrate ha già comunicato**

---

*di Francesco Costa*

L'Amministrazione finanziaria ha fornito alcuni chiarimenti sulle relative misure sanzionatorie e sull'eventuale applicabilità dell'istituto del ravvedimento nel caso di mancato pagamento del bollo sulle fatture elettroniche.

Con la consulenza giuridica n. 14 pubblicata il 10.12.2020 l'Agenzia delle Entrate ha risposto a una serie di quesiti concernenti l'omesso versamento del tributo qualora si sia in presenza di fatture cartacee elettroniche extra SdI o elettroniche trasmesse mediante il Sistema di Interscambio.

Sulla base di una prima disposizione chi "non corrisponde in tutto o in parte l'imposta di bollo dovuta sin dall'origine è soggetto oltre al pagamento del tributo ad una sanzione amministrativa dal cento al cinquecento per cento dell'imposta o della maggiore imposta".

L'art. 13 del D.Lgs. 471/97 punisce invece gli omessi versamenti di imposta con una sanzione pari al "trenta per cento di ogni importo non versato".

L'Agenzia delle Entrate ha ricordato che l'imposta di bollo viene generalmente corrisposta mediante pagamento a intermediari convenzionati con l'Agenzia che rilasciano un contrassegno o in modalità virtuale versando il tributo all'ufficio dell'Agenzia o tramite conto corrente postale.

Quanto alle fatture elettroniche trasmesse mediante Sistema di Interscambio sulla base di quanto stabilito dall'art. 6 del DM 17 giugno 2014 il pagamento dell'imposta relativa ai documenti emessi in ciascun trimestre solare è effettuato entro il giorno 20 del primo mese successivo e può essere eseguito mediante l'apposito servizio messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate con addebito sul conto corrente bancario o utilizzando il modello F24. Per quanto riguarda la parte sanzionatoria l'Agenzia evidenzia come qualora sia acconsentito l'assolvimento dell'imposta di bollo mediante contrassegno (nel caso di fatture cartacee) il mancato versamento debba essere sanzionato ai sensi del citato art. 25 comma 1 del DPR 642/72, sanzione dal cento al cinquecento per cento dell'imposta o della maggiorata imposta.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che nel caso di assolvimento del tributo mediante le modalità di cui all'art. 15 del DPR 642/72 e attraverso le modalità di cui all'art. 6 del DM 17 giugno 2014 l'omesso o insufficiente versamento viene punito applicando l'art. 13 del DLgs. 471/97 con una sanzione amministrativa modulata secondo il momento in cui è rimossa la tardività ovvero pari:

- Un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo (1%) se il versamento è eseguito entro 15 giorni dalla scadenza del termine;
- 15% se il versamento è eseguito entro novanta giorni dalla scadenza;
- Al 30% se il versamento è eseguito oltre novanta giorni dalla scadenza.

Tale sanzione può essere oggetto di ravvedimento secondo le disposizioni di cui all'art. 13 del DLgs. 472/97.

L'art. 12-novies del DL 34/2019 dispone con riferimento alle fatture trasmesse mediante Sdl a decorrere dal 1° gennaio 2021 che l'Agenzia delle Entrate in caso di ritardato, omesso o insufficiente versamento, comunichi al soggetto passivo l'ammontare della sanzione di cui al citato art. 13 del DLgs. 471/97 come sopra modulata, ridotta a un terzo. La riduzione si applica soltanto qualora la definizione avvenga entro trenta giorni dalla comunicazione. Tale comunicazione con la quale l'Amministrazione finanziaria constata la violazione e comunica l'imposta limita il ricorso all'istituto del ravvedimento di cui all'art. 13 del DLgs. 472/97.

## **Non si applica l'aliquota del 4% per la demolizione e ricostruzione dell'immobile**

*di Alberto De Stefani*

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello n. 564 pubblicata lo scorso 27.11.2020, ha affermato che nel caso in cui si proceda con la demolizione e ricostruzione di un edificio, anche ottenendo un aumento della volumetria e nonostante il soggetto goda dei cosiddetti requisiti prima casa, non è possibile applicare l'aliquota agevolata del 4%.

Questo perché un simile intervento è riconducibile ad una ristrutturazione edilizia, ai sensi dell'articolo 3 comma 1 lett. d) del DPR. 380/2001, dopo le modifiche subite dall'articolo 10 del DL. 76/2020 e convertito poi con la L. 120/2020.

L'Agenzia delle Entrate, approfittando dell'occasione, con la risposta pubblicata ha anche chiarito che a proposito della detrazione IRPEF/IRES spettante al committente, a seguito delle spese di riqualificazione energetica, è possibile applicare la disciplina dell'ecobonus anche con interventi finalizzati alla demolizione e ricostruzione dell'immobile, solo se gli ambienti oggetto dei lavori erano dotati di un impianto di riscaldamento funzionante. Per poter inoltre stabilire il limite massimo di spese ammissibile, è necessario considerare quante unità immobiliari componevano l'immobile prima dell'inizio dei lavori.

Secondo la normativa Iva poi, un simile intervento applica l'aliquota del 10% di cui al n. 127-quaterdecies della Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/72, ed è quindi riconducibile ad una ristrutturazione edilizia, ai sensi dell'articolo 3, comma 1 lett. d) del DPR 380/2001.

Deve quindi escludersi l'ipotesi che per questo tipo di lavori si possa applicare l'aliquota del 4%, prevista per la costruzione di fabbricati "prima casa" come previsto dal n. 39 della Tabella A, Parte II, allegata al DPR 633/72.

Sulla base dello stesso ragionamento, per effetto del DL. 76/2020 che ha ricompreso tra le ristrutturazioni anche la demolizione e successiva ricostruzione di un fabbricato con una diversa sagoma o con un aumento nella volumetria, ma sempre nel rispetto degli strumenti urbanistici comunali, non è possibile applicare l'aliquota del 4%.

Si ricordi, a proposito, che già con la circolare n. 11/2007, l'Agenzia delle Entrate aveva stabilito che demolire e ricostruire un fabbricato non consente di applicare l'aliquota ridotta del 4%, nemmeno se il committente era in possesso dei requisiti prima casa, in

quanto con un simile intervento si realizzava un recupero di un edificio già esistente (aliquota 10%) e non una costruzione ex novo.

È possibile applicare l'aliquota del 10% *“a prescindere dalla tipologia degli edifici o delle opere oggetto degli interventi stessi”*, nei contratti di appalto, come stabilito dalle precedenti Risoluzioni n. 10/2003 e n. 157/2001, pubblicate negli scorsi anni dall'Agenzia delle Entrate.

# L'Approfondimento – 1

## Obblighi fiscali e dichiarativi per gli immobili detenuti da soggetti non residenti – prima parte

---

di *Alessandro Marcolla*

### PREMESSA

Da un punto di vista fiscale per un soggetto non residente possedere beni immobili in Italia:

- costituisce “**reddito da fabbricati**”;
- comporta, secondo quanto disposto dalla normativa sul reddito fondiario, di cui agli artt. 36 e ss. del TUIR, assoggettamento a tassazione, indipendentemente dal fatto che il bene immobile appartenga ad una persona fisica non residente, priva di stabile organizzazione, ovvero ad una società estera, senza stabile organizzazione.

In ordine all'imposizione fiscale dei beni immobili detenuti da soggetti non residenti, privi di stabile organizzazione, rileviamo che la tassazione può variare a seconda che l'immobile sia locato o meno. In particolare, nel caso di immobile:

- **non locato** il “**reddito da fabbricati**” è sottoposto a tassazione indiretta (IMU);
- **locato** il “**reddito da fabbricati**” è assoggettato a tassazione diretta (IRPEF).

Diverso dalle ipotesi descritte è, invece, il caso del soggetto estero che ha istituito in Italia una stabile organizzazione.

La stabile organizzazione rappresenta, infatti, condizione necessaria e sufficiente per:

- considerare l'attività svolta dal soggetto estero produttiva di reddito d'impresa;
- tassare il reddito in base alle norme di cui agli artt. 81 e ss. del TUIR.

In buona sostanza, la presenza di una stabile organizzazione in Italia qualifica l'immobile come un bene d'impresa, che concorre alla formazione del reddito imponibile sulla base degli utili e delle perdite generati dalla stessa stabile organizzazione.

**OBBLIGHI DICHIARATIVI E TASSAZIONE DEI REDDITI FONDIARI DEI SOGGETTI NON RESIDENTI**

A norma dell'art. 3, comma 1 del TUIR<sup>1</sup> i soggetti non residenti sono assoggettati ad imposizione fiscale in Italia per i soli redditi prodotti nel territorio dello Stato.

Il successivo art. 23 del TUIR fissa, invece, le regole per individuare quali redditi si considerano prodotti in Italia da soggetti non residenti e tra questi include i “**redditi fondiari**” derivanti dal possesso di beni immobili.

Osserviamo, anzitutto, che gli stessi criteri di territorialità previsti per le persone fisiche non residenti, che non svolgono attività d'impresa in Italia, sono applicati dalla normativa nazionale anche alle società e agli enti non commerciali non residenti, senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Sulla base di quanto stabilito dall'art. 151 del TUIR<sup>2</sup> rileviamo, inoltre, che i soggetti non residenti, privi di stabile organizzazione, devono determinare il reddito imponibile seguendo le regole previste per le persone fisiche residenti.

Per questi motivi, al bene immobile detenuto dal soggetto estero sarà applicata una differente tassazione a seconda che detto bene risulti locato o meno.

In buona sostanza, in ipotesi di bene immobile locato occorrerà sottoporre a tassazione il maggiore tra:

- il canone di locazione risultante dal contratto di locazione, ridotto del 5%;

<sup>1</sup> L'art. 3 comma 1 del TUIR afferma che: “L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10 e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato.”

<sup>2</sup> L'art. 151 del TUIR stabilisce che: “1. Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali non residenti di cui alla lett. d) del comma 1 dell'art. 73 è formato soltanto dai redditi prodotti nel territorio dello Stato, ad esclusione di quelli esenti da imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva.

2. Si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi indicati nell'art. 23.

3. Tali redditi, ad eccezione dei redditi d'impresa di cui all'art. 23, comma 1, lett. e), ai quali si applicano le disposizioni di cui al successivo art. 152, concorrono a formare il reddito complessivo e sono determinati secondo le disposizioni del Titolo I, relative alle categorie nelle quali rientrano. Dal reddito complessivo si deducono gli oneri indicati all'art. 10, comma 1, lett. a) e g). In caso di rimborso degli oneri dedotti ai sensi del presente articolo, le somme corrispondenti concorrono a formare il reddito complessivo del periodo di imposta nel quale l'ente ha conseguito il rimborso. Si applicano le disposizioni dell'art. 101, comma 6.

4. Dall'imposta lorda si detrae fino alla concorrenza del suo ammontare un importo pari al diciannove per cento degli oneri indicati alle lett. a), g), h), h-bis), i), i-bis), e i-quater) del comma 1, dell'art. 15. In caso di rimborso di oneri per i quali si è fruito della detrazione l'imposta dovuta, per il periodo nel quale la società o l'ente ha conseguito il rimborso è aumentata di un importo pari al diciannove per cento dell'onere rimborsato.

5. Per le società commerciali di tipo diverso da quelli regolati nel Codice civile si applicano le disposizioni di cui ai commi 1, 2 e 3”.

- la rendita catastale rivalutata del 5%. In merito, si osserva che agli immobili detenuti da soggetti non residenti non si applica la maggiorazione di 1/3, prevista, invece, per le seconde case delle persone fisiche residenti.

Diversamente, in caso di bene immobile non locato costituirà reddito la rendita catastale rivalutata del 5%. Sul punto si ricorda che dal 2013, in luogo dell'IRPEF e delle relative addizionali regionali e comunali, gli immobili non locati sono assoggettati all'IMU.

### L'IMU PER I SOGGETTI NON RESIDENTI

Come noto, l'imposta Municipale Unica (IMU) deve essere versata nella misura fissata dal Comune in cui è situato l'immobile.

Ebbene, analogamente alle persone fisiche residenti anche per i soggetti non residenti l'IMU sostituisce l'IRPEF e le relative addizionali relativamente agli immobili posseduti nel territorio dello Stato, compresi quelli concessi in comodato d'uso gratuito. Il tutto a patto che detti immobili non risultino locati.

Diversamente, in caso di locazione del bene immobile, oltre all'IMU sono dovute l'IRPEF e le relative addizionali sui redditi da locazione.

### OBBLIGHI DICHIARATIVI – QUADRO RB

La detenzione di un bene immobile comporta l'obbligo di riportare i dati nel quadro RB del modello UNICO.

Sezione I Reddito dei fabbricati	Rendita catastale	Utilizzo	Possesso		Immobili storici	Canone di locazione (vedere istruzioni)	Spese di manutenzione ordinaria	Casi particolari	Continua- zione (*)	Imponibile	Codice Comune	
	1	2	giorni	%								3
RB1	,00					,00	,00			,00		
RB2	,00					,00	,00			,00		
RB3	,00					,00	,00			,00		
RB4	,00					,00	,00			,00		
RB5	,00					,00	,00			,00		

Al fine di una corretta compilazione del quadro RB occorre seguire le istruzioni ministeriali che richiedono per prima cosa di compilare un diverso rigo per ciascun immobile posseduto.

Le stesse istruzioni ministeriali precisano, inoltre, che:

- in **colonna 1** deve essere indicata **“la rendita catastale senza la prevista rivalutazione del 5%. La rivalutazione della rendita sarà effettuata nella fase di determinazione della base imponibile. Per i fabbricati non censiti o con rendita non più adeguata, va indicata la rendita catastale presunta. Nel caso di immobile di interesse storico e/o artistico, riconosciuto in base al DL n. 42/2004, la rendita catastale va indicata nella misura ridotta del 50% (in tale caso deve essere barrata la colonna 5)”**;
- in **colonna 2** va riportato il **codice 9 “unità immobiliare che non rientra in nessuno dei casi individuati con gli altri codici. Ad esempio, il codice ‘9’ va indicato nel caso di ..... unità immobiliari tenute a disposizione in Italia da contribuenti residenti all’estero”**;
- in **colonna 6** deve essere indicato il canone di locazione **“se il fabbricato, o una parte di esso, è dato in locazione, indicando l’intero ammontare del canone risultante dal contratto di locazione (compresa l’eventuale rivalutazione automatica sulla base dell’indice Istat e la maggiorazione spettante in caso di sublocazione ed escluse le spese di condominio, luce, acqua, gas, portiere, ascensore, riscaldamento e simili, se sono comprese nel canone). Per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, in base al DL n. 42/2004, va indicato il 65 per cento del canone. L’ammontare del canone va considerato indipendentemente dalla effettiva percezione, salvo che, per gli immobili ad uso abitativo, si sia concluso il procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi. In tal caso deve essere assoggettata a tassazione la sola rendita catastale. In caso di comproprietà il canone va indicato per intero, indipendentemente dalla quota di possesso salvo quanto chiarito nelle istruzioni relative alla compilazione della colonna 8 per il caso particolare “5”. L’ammontare del canone va considerato anche nell’ipotesi in cui il contratto di locazione sia stipulato da uno solo dei comproprietari o contitolari del diritto reale. Se il fabbricato è concesso in locazione solo per una parte dell’anno, il canone annuo va indicato in proporzione ai giorni (colonna 3) di durata della locazione. Se l’immobile è posseduto in comproprietà ma è dato in locazione soltanto da uno o più comproprietari per la propria quota (es.: immobile posseduto da tre comproprietari locato ad uno di essi dagli altri due) va indicata soltanto la**

**quota del canone annuo di locazione spettante al contribuente e nella colonna 8 “Casi particolari” deve essere indicato il codice “5”. Se il contratto di locazione si riferisce, oltre che alla abitazione, anche alle sue pertinenze (box, cantina, ecc.) iscritte in catasto con autonoma rendita, indicare per ciascuna unità immobiliare la quota del canone ad essa relativa; quest’ultima va determinata ripartendo il canone stesso in misura proporzionale alla rendita catastale di ciascuna unità immobiliare.**

**Per i soggetti diversi da quelli di cui alla lettera c) del comma 1 dell’art. 73 del TUIR, che compilano il presente modello, indicare il 95 per cento del canone di locazione (per i fabbricati siti nella città di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano va indicato il 75 per cento del canone);**

- in **colonna 10** deve essere evidenziata la quota di reddito imponibile calcolata come segue:
  - ✓ **“se il fabbricato non è locato o non è tenuto a disposizione (codice 9, nel campo “Utilizzo” di colonna 2) va indicato nella colonna 10 l’importo della rendita catastale (colonna 1) rivalutata del 5 per cento e moltiplicata per il numero di giorni (colonna 3) diviso 365 e moltiplicata per la percentuale di possesso (colonna 4) diviso 100”;**
  - ✓ **se il fabbricato è locato “va indicato nella colonna 10 il maggiore tra l’importo della rendita catastale (colonna 1) rivalutata del 5 per cento e moltiplicata per il numero di giorni (colonna 3) diviso 365 e moltiplicata per la percentuale di possesso (colonna 4) diviso 100 e quello del canone di locazione (colonna 6), moltiplicato per la percentuale di possesso (colonna 4) diviso 100, diminuito delle spese indicate in colonna 7.....”**

## **SOGGETTI NON RESIDENTI E QUADRO RB**

I soggetti non residenti sono tenuti ad indicare nel quadro RB del modello Unico tutti gli immobili posseduti, indipendentemente dalla produzione diretta o meno di reddito. Pertanto, in detto quadro dovranno essere riportati:

- l’immobile tenuto a disposizione ed assoggettato ad IMU:

- l'immobile locato. A tal riguardo si evidenzia che l'immobile dovrà essere iscritto nel quadro RB solo se la locazione non costituisce attività d'impresa, neppure se svolta in maniera occasionale.

Diversamente, non dovranno compilare il quadro RB, ma il quadro RF, seguendo i dettami degli artt. 81 e ss. del TUIR, i soggetti non residenti che svolgono in Italia attività imprenditoriale tramite una stabile organizzazione. Sul punto si ricorda che per qualificare imprenditoriale l'attività occorre:

- lo svolgimento della stessa con carattere di professionalità e di continuità;
- il perseguimento di un risultato aziendale.

In definitiva:

- il quadro RB dovrà essere compilato dai soggetti esteri, privi di una stabile organizzazione, indicando il reddito fondiario imponibile in Italia a norma dell'art. 23, comma 1, lett. a) del TUIR;
- il quadro RF dovrà essere compilato dai soggetti non residenti dotati di una stabile organizzazione in Italia.

#### **MODELLO REDDITI PERSONE FISICHE E MODELLO REDDITI ENTI NON COMMERCIALI PER I SOGGETTI NON RESIDENTI**

Le persone fisiche non residenti che non svolgono attività d'impresa devono riportare i dati relativi all'immobile detenuto nel quadro RB del modello Unico persone fisiche.

Diversamente, società semplici, società ed associazioni ad esse equiparate che non svolgano attività commerciale dovranno compilare, invece, il quadro RB del Modello Unico SC o ENC per indicare i dati relativi al bene/i immobile/i posseduti.

Si ricorda, talaltro, che le società non residenti che non svolgono attività d'impresa in Italia, perché prive di una stabile organizzazione, operano anche come sostituti d'imposta. In altre parole, questi soggetti sono obbligati:

- a pagare la ritenuta d'acconto sui corrispettivi pagati a professionisti residenti. Si pensi in tal senso alla prestazione tecnica eseguita da un architetto per lavori di ristrutturazione;

- ad attestare le somme corrisposte, le ritenute operate, le detrazioni d'imposta spettanti e i contributi previdenziali ed assistenziali tramite la presentazione della dichiarazione dei sostituiti d'imposta e degli intermediari.

Degna di nota sulla questione in esame è la risposta a interpello n. 379/2010, dove l'Ufficio in aperto contrasto con quanto successivamente stabilito dal principio di diritto n. 8/2019 ha affermato che **“gli enti e le società non residenti assumono la qualifica di sostituto d'imposta limitatamente ai redditi corrisposti da una loro stabile organizzazione o base fissa in Italia.**

***Le società non residenti, infatti, seppur ricomprese, sotto il profilo giuridico, fra i soggetti indicati al primo comma dell'articolo 23, D.P.R. 600/1973, in linea di principio, ne sono oggettivamente escluse in ragione della delimitazione territoriale della potestà tributaria dello Stato”.***

Data l'incertezza e l'importanza della tematica si ritiene doveroso un chiarimento da parte della Autorità competenti, perché si fatica a comprendere la diversità di trattamento delle due fattispecie.

#### **IL REDDITO IMPONIBILE DEI SOGGETTI ESTERI PRIVI DI STABILE ORGANIZZAZIONE**

Come stabilito dall'art. 24 del TUIR dal reddito fondiario imponibile in capo ai soggetti non residenti privi di una stabile organizzazioni sono deducibili:

- i canoni, i livelli, i censi e gli altri oneri gravanti sul reddito che concorrono alla formazione del reddito complessivo;
- le indennità corrisposte al conduttore per perdita dell'avviamento, in ipotesi di cessazione del contratto di locazione.

Sempre per i soggetti non residenti privi di una stabile organizzazione sono, invece, detraibili a norma dello stesso art. 24 del TUIR, nella misura del 19%, gli oneri previsti

- dall'art. 13 del TUIR;
- dall'art. 15, comma 1, lett. a), b), g), h), h-bis e i) del TUIR.

Segnaliamo, infine, che non sono ammesse alla deduzione le detrazioni per carichi di famiglia.

## **IL REDDITO IMPONIBILE DEI SOGGETTI ESTERI DOTATI DI STABILE ORGANIZZAZIONE**

I soggetti esteri che svolgono attività imprenditoriale in Italia tramite una stabile organizzazione determinano il reddito d'impresa sulla base delle norme contenute negli artt. 81-142 del TUIR. Norme che prevedono la predisposizione del Conto Economico e dello Stato Patrimoniale, da redigere in base ai principi contabili nazionali.

# L'Approfondimento – 2

## La bozza della legge di bilancio 2020 – prima parte

---

di Alessandro Tatone

### PREMESSA

La legge di bilancio 2021 ha iniziato la scorsa settimana l'iter di approvazione che dovrebbe avvenire entro la fine dell'anno.

Si tratta di un intervento normativo che, ad oggi, si compone di 229 articoli i cui capitoli più importanti, come sempre, sono relativi al Fisco, al lavoro, alla sanità ed ovviamente, speriamo solo per quest'anno, all'emergenza pandemica.

Per quanto di nostro interesse, con il presente intervento, vogliamo analizzare le sole novità di rilievo in tema fiscale; considerata l'ampiezza dell'argomento, suddivideremo la trattazione in due articoli.

### ASSEGNO UNICO PER I FIGLI (ART. 2)

L'art. 2 rubricato «*Fondo per interventi di riforma del sistema fiscale, Fondo per la fedeltà fiscale e Fondo per l'assegno universale e i servizi alla famiglia*» prevede che, a partire dal 1° luglio 2021, sarà riconosciuto un assegno unico di importo variabile dai 200 ai 250 €. per ogni figlio e spetterà a partire dal 7° mese di gravidanza e sarà erogato fino al 21° anno di età.

Per le famiglie maggiormente numerose, l'assegno sarà aumentato del 20% per i figli superiori al secondo, mentre le famiglie con figli disabili avranno diritto ad una maggiorazione dal 30% al 50% rispetto all'importo base.

L'importo sarà dunque composto da una quota fissa ed una variabile in base al numero dei figli, alla loro età ed al coefficiente ISEE.

L'erogazione avverrà tramite corresponsione di una somma di denaro, ovvero mediante il riconoscimento di un credito di imposta; la scelta della modalità di incasso dovrebbe spettare al percipiente.

Evidentemente l'assegno in questione sostituirà alcuni bonus attualmente in vigore, vale a dire:

- [Assegni per il nucleo familiare](#) (ANF);

- [Detrazioni per figli a carico](#);
- [Bonus Bebè](#);
- Bonus mamma;
- Assegni per il 3° figlio.

Da segnalare da ultimo che il contributo spetterà anche ai lavoratori autonomi ed agli incapienti.

### **CUNEO FISCALE (ART. 3)**

Il cuneo fiscale in busta paga, ottenuto con lo strumento dell'”*ulteriore detrazione fiscale*” (rispetto al bonus c.d. 80,00 €.) per i lavoratori dipendenti che percepiscono un reddito superiore a 28.000 euro ed entro i 40.000 euro, viene stabilizzato a partire dalle retribuzioni e dai trattamenti di luglio 2020.

Il trattamento integrativo è automatico, non concorre alla formazione del reddito ed è:

- ✓ pari a 100 euro mensili (1.200 euro annui a decorrere dal 2021) a fronte dei complessivi 600 euro riconosciuti per l'anno 2020;
- ✓ rapportato al numero di giorni di lavoro a decorrere dalle prestazioni rese dal 1° luglio 2020;

Sono esclusi dal novero degli aventi diritto coloro che percepiscono:

1. compensi percepiti dai lavoratori soci delle cooperative (lett. a);
2. indennità e compensi percepiti, a carico di terzi, dai lavoratori dipendenti per incarichi svolti in relazione a tale qualità (lett. b);
3. somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o addestramento professionale (lett. c);
4. redditi derivanti da rapporti co.co.co. (lett. c-bis);
5. remunerazioni dei sacerdoti (lett. d);
6. prestazioni pensionistiche di cui al D.Lgs. n. 124/1993, comunque erogate (lett. h-bis);
7. compensi per lavori socialmente utili in conformità a specifiche disposizioni normative (lett. l);

Ulteriormente, sono esclusi i titolari di redditi professionali e, in ogni caso, i redditi prodotti da titolari di partita IVA in forma autonoma o di impresa.

### **SGRAVI FISCALI NEO ASSUNZIONI E ASSUNZIONI FEMMINILI (ARTT. 4 E 5)**

E' previsto uno sgravio contributivo integrale in caso di nuove assunzioni e/o di conversione di contratti di lavoro a tempo determinato in rapporti a tempo indeterminato.

La decontribuzione, pari dunque al 100%, è prevista:

- a) nel limite di 6.000 euro annui;
- b) per un periodo massimo di 36 mesi che diventa di 48 a favore di datori di lavoro privati che effettuino assunzioni in una sede o unità produttiva ubicata nelle regioni del Mezzogiorno, cioè: Abruzzo, Molise, Campania, Basilicata, Sicilia, Puglia, Calabria e Sardegna).

L'agevolazione spetta ai datori di lavoro che non abbiano licenziato, nei sei mesi precedenti né nei nove mesi successivi, lavoratori inquadrati con la medesima qualifica nella stessa unità produttiva.

Medesimo vantaggio è previsto, nel biennio 2021-2022, per le assunzioni di lavoratrici donne; anche tale fattispecie consente la decontribuzione totale nel limite massimo di 6.000 euro annui.

In questo caso la fruizione dell'agevolazione in commento è vincolata alla condizione che l'assunzione comporti un incremento occupazionale netto calcolato quale differenza fra numero dei lavoratori rilevato in ciascun mese ed il numero di lavoratori mediamente occupati nei 12 mesi precedenti.

Per completezza, si segnala che all'art. 17 dell'intervento in commento, è prevista l'istituzione di un fondo per l'imprenditoria femminile finalizzato alla concessione di contributi a fondo perduto, finanziamenti agevolati e altri incentivi alle imprese condotte da donne al fine di promuovere e sostenere:

- ✓ l'avvio dell'attività;
- ✓ gli investimenti e il rafforzamento della struttura finanziaria e patrimoniale delle imprese femminili, con specifica attenzione ai settori dell'alta tecnologia;
- ✓ programmi ed iniziative per la diffusione di cultura imprenditoriale tra la popolazione femminile;

- ✓ programmi di formazione e orientamento verso materie e professioni in cui la presenza femminile va adeguata alle indicazioni di livello comunitario e nazionale.

Le agevolazioni saranno diverse:

- contributi a fondo perduto e/o finanziamenti a tasso zero/agevolati,
- incentivi per rafforzare le imprese femminili, costituite da almeno 36 mesi;
- percorsi di assistenza tecnico-gestionale;
- investimenti nel capitale, anche tramite la sottoscrizione di strumenti finanziari partecipativi, solo per imprese a guida femminile tra le start-up e PMI innovative nei settori individuati in coerenza con gli indirizzi strategici nazionali;
- azioni di comunicazione per la promozione del sistema imprenditoriale femminile italiano e degli interventi finanziati attraverso le norme del presente articolo.

#### **ESONERO CONTRIBUTIVO SPORT DILETTANTISTICO (ART. 7)**

Relativamente ai rapporti di lavoro sportivo instaurati con atleti, allenatori, istruttori, direttori tecnici, direttori sportivi, preparatori atletici e direttori di gara, è riconosciuto per gli anni 2021 e 2022, l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali, nella misura del 60%, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'INAIL.

L'esonero è – fra l'altro - cumulabile con altri esoneri e/o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente, nei limiti della contribuzione previdenziale dovuta.

#### **REDDITI TERRENI IAP (ART. 8)**

Anche per il 2021 spetterà l'esenzione IRPEF dei redditi dominicali e agrari dei coltivatori diretti, nonché degli imprenditori agricoli professionali, ivi inclusi i redditi delle società semplici attribuiti per trasparenza ai soci persone fisiche CD o IAP.

Sono per contro esclusi dell'agevolazione i soci delle società di persone che abbiano optato per la determinazione del reddito su base catastale, in ragione del fatto che il reddito attribuito ai soci mantiene, in ogni caso, la natura di reddito d'impresa tale qualificata in capo alle società.

**DISCIPLINA FISCALE RISTORNI (ART. 9)**

Con riferimento alle somme attribuite ad aumento del capitale sociale nei confronti di soci persone fisiche, la società cooperativa può applicare, previa delibera assembleare, la ritenuta a titolo d'imposta del 12,50% all'atto dell'attribuzione delle stesse al capitale sociale, la quale dovrà essere versata entro il 16 del mese successivo alla scadenza del trimestre in cui è avvenuta la delibera assembleare. Devono ritenersi esclusi da tale computo:

- a) gli imprenditori individuali ex art. 65, comma 1, TUIR;
- b) i detentori di partecipazioni qualificate ex art. 67, comma 1, lett. c), TUIR.

**PROROGA BONUS (ARTT. 12 E 13)****A) BONUS FACCIATE:**

E' prorogato per tutto il 2021 il bonus facciate che, come in passato, consiste nella detrazione (IRPEF/IRES) del 90%.

Come in precedenza, il bonus può essere fruito con riferimento a:

- a) edifici esistenti (di qualsiasi categoria catastale, compresi gli immobili strumentali) ubicati in zona A o B;
- b) interventi finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna visibile dell'edificio (intero perimetro esterno).

Sono per contro esclusi gli interventi effettuati sulle facciate interne dell'edificio, se non visibili dalla strada o da suolo ad uso pubblico (quali superfici confinanti con chiostrine, cavedi, cortili e spazi interni, tranne quelle visibili dalla strada).

**B) ECOBONUS:**

Anche per il 2021 spetterà la detrazione ECOBONUS con riferimento agli interventi di riqualificazione energetica delle singole unità immobiliari, con la doppia aliquota al 65% e 50%, la spesa massima ammissibile pari a 96.000 €. e la fruizione in 10 quote annuali di pari importo.

**C) DETRAZIONE IRPEF MAGGIORATA AL 50%:**

Prorogata al 2021 la detrazione al 50% a valere sugli interventi di ristrutturazione edilizia, di manutenzione straordinaria, ordinaria (intero edificio residenziale) restauro e risanamento conservativo. Anche in questo caso la spesa massima ammissibile è pari a 96.000 €. da utilizzare in 10 quote annuali di pari importo.

**D) BONUS VERDE:**

Anche per il 2021 spetterà la detrazione IRPEF del 36% rispetto alle spese sostenute per le opere di sistemazione a verde, coperture a verde e giardini pensili; per questa fattispecie la spesa massima ammissibile è pari a 5.000 €. per ogni unità immobiliare, da ripartire in dieci quote annuali di pari importo.

**E) BONUS MOBILI**

Anche per il 2021 spetterà la detrazione IRPEF del 50% con riferimento alle spese sostenute per l'arredo di immobili ristrutturati (massimo di spesa di 10.000 euro in 10 quote annuali costanti).

**DECONTRIBUZIONE MEZZOGIORNO (ART. 27)**

Tale decontribuzione è fruibile nelle aree caratterizzate da grave situazione di disagio socio-economico e consiste in un esonero, questa volta parziale, dal versamento dei contributi previdenziali così articolato. L'agevolazione in questione sarà differenziata a secondo del periodo di versamento; nel dettaglio:

- 30% dei contributi previdenziali versati fino al 31/12/2025;
- 20% dei contributi previdenziali versati nel 2026 e 2027;
- 10% dei contributi previdenziali versati nel 2028 e 2029.

Occorre porre la dovuta attenzione alla circostanza che la decontribuzione di cui trattasi è da ritenersi effettiva per i versamenti che verranno effettuati a partire dal 01/01/2021 e fino al 30/06/2021, in quanto rientrante nel quadro di emergenza COVID-19, mentre per i versamenti effettuati dal 01/07/2021 al 31/12/2029 l'agevolazione è soggetta ad autorizzazione UE, di prossima auspicabile emanazione.

**SOSTEGNO ALLA LIQUIDITÀ DELLE IMPRESE (ART. 35)**

Sono prorogate fino al 30 giugno 2021:

1. la moratoria straordinaria per le PMI ex art. 56 del decreto Cura Italia (D.L. 18/2020), già prorogata dal decreto Agosto (D.L. 104/2020). A seguito della proroga vengono congelate fino al 30 giugno 2021 linee di credito in conto corrente, finanziamenti per anticipi su titoli di credito, scadenze di prestiti a breve e rate di prestiti e canoni in scadenza;
2. la Garanzia Italia SACE: ora le garanzie potranno essere rilasciate anche in relazione a finanziamenti destinati in quota parte alla rinegoziazione/consolidamento di finanziamenti esistenti;
3. la disciplina straordinaria del Fondo Garanzia PMI, ex art. 13, co.1 D.L. 23/2020.

**INCENTIVI PER LE AGGREGAZIONI AZIENDALI (ART. 39)**

Nell'ambito di operazioni fusioni, scissioni o conferimento d'azienda deliberate dal 01/01/2021 al 31/12/2021 sarà possibile, per le società che risulteranno da tali operazioni, trasformare in crediti le imposte anticipate, previo pagamento di una «commissione» del 25% deducibile per cassa da IRES e IRAP, calcolate su:

- a) perdite pregresse maturate fino al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di efficacia giuridica dell'operazione e non ancora computate in diminuzione del reddito imponibile ai sensi dell'art. 84, TUIR, alla medesima data;
- b) eccedenze di ACE maturate fino al periodo di imposta precedente a quello di efficacia giuridica dell'operazione straordinaria.

La trasformazione delle imposte anticipate in credito d'imposta non è immediata, ma ha due momenti diversi di perfezionamento. Nel dettaglio:

- a) il 25% alla data di efficacia giuridica delle operazioni di aggregazione;
- b) il 75% al primo giorno dell'esercizio successivo a quello in corso alla data di efficacia giuridica delle operazioni per un ammontare complessivo non superiore al 2% della somma delle attività dei partecipanti alla fusione / scissione, come risultanti dalla situazione patrimoniale di cui all'art. 2501-quater, C.c..

A trasformazione avvenuta occorrerà considerare che:

- ✓ le perdite relative alle imposte anticipate trasformate in credito di imposta non saranno scomputabili dai redditi imponibili,
- ✓ le eccedenze ACE non saranno più deducibili/trasformabili in credito d'imposta.

Condizione necessaria per l'applicazione dell'agevolazione è che le società che partecipano alle operazioni di aggregazione siano operative da almeno 2 anni ovvero, alla data di effettuazione dell'operazione e nei 2 anni precedenti, non abbiano fatto parte dello stesso gruppo societario, né in ogni caso siano legate tra loro da un rapporto di partecipazione superiore al 20% o controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1), C.c.

Per contro, le previsioni in esame sono applicabili fra soggetti tra i quali sussiste il rapporto di controllo a condizione che:

- a) il controllo sia stato acquisito tra l'1.1 e il 31.12.2021 attraverso operazioni diverse da fusioni, scissioni e conferimenti d'azienda;
- b) entro 1 anno dalla data di acquisizione del controllo una di queste operazioni abbia avuto efficacia giuridica.

Attenzione perchè la disciplina in commento non trova applicazione con riferimento alle società per le quali è stato accertato lo stato / rischio di dissesto ex art. 17, D.Lgs. n. 180/2015, ovvero lo stato di insolvenza ex artt. 5, RD n. 267/42 o 2, comma 1, lett. b), D.Lgs n. 14/2019.

In ogni caso, il credito d'imposta in questione dovrà essere indicato in dichiarazione dei redditi e potrà essere utilizzato senza limiti di importo mediante compensazione con modello F24, oppure essere ceduto o chiesto a rimborso.

Come già evidenziato in precedenza, per trasformare le imposte anticipate in credito di imposta è necessario pagare una commissione del 25% dell'ammontare complessivamente "trasformato"; ebbene il pagamento di questa avviene in due momenti diversi rispetto alla fruizione del beneficio.

Nel dettaglio, il 40% deve essere versato entro 30 giorni dall'efficacia giuridica dell'operazione straordinaria ed il rimanente 60% entro i primi 30 giorni del periodo di imposta successivo.

Così ad esempio, in presenza di perdite riportabili pari a 2.000 €, rispetto le quali sono state rilevate imposte anticipate (IRES 24%) per €. 480, sarà dovuta una commissione

pari ad € 120 da versare secondo i termini poc'anzi individuati e spetterà un credito d'imposta pari ad €. 360.

### **RIFINANZIAMENTO FONDO PMI (ART. 40/41)**

A favore di imprese e professionisti sono disposte le seguenti misure per l'accesso al credito:

---

#### **GARANZIE DEL FONDO PMI**

---

- |          |   |
|----------|---|
| <b>1</b> | Procedura semplificata di immediato rilascio della garanzia del Fondo per operazioni a favore di PMI e PF esercenti attività di impresa, arti o professioni   |
| <b>2</b> | Estensione della garanzia ai broker, agenti e subagenti di assicurazione, nonché enti del Terzo settore (anche enti religiosi civilmente riconosciuti), che esercitano attività di impresa/commerciale, anche in via non esclusiva o prevalente o finalizzata all'autofinanziamento   |
| <b>3</b> | Garanzia del 100% per prestiti fino a 30mila euro, senza valutazione del merito di credito, con restituzione in 10 anni e 2 anni di preammortamento,  |
| <b>4</b> | Garanzia del 100% (di cui 90% dallo Stato e 10% dai Confidi) per i prestiti fino a 800mila euro, senza valutazione andamentale  |
| <b>5</b> | Garanzia del 90% nei casi restanti con tXetto a 5 milioni di euro (prima 2,5 milioni) senza valutazione andamentale, per finanziamenti ad imprese fino a 499 dipendenti, con ricavi fino a 3,2 milioni di euro (anche sommando più domande di ammontare inferiore   |
| <b>6</b> | Concessione della garanzia anche in presenza di esposizioni nei confronti dell'Istituto finanziatore classificate come "inadempienze probabili" o "scadute o sconfinanti deteriorate", non antecedenti al 31 gennaio 2020   |
| <b>7</b> | Estensione anche alle aziende che sono state ammesse alla procedura del concordato con continuità aziendale, che hanno stipulato accordi di ristrutturazione dei debiti o hanno presentato un piano in tal senso, a condizione che alla data di presentazione della domanda le loro esposizioni non siano classificabili come "esposizioni deteriorate" |
| <b>8</b> | L'importo del prestito garantito non può superare il 25% dell'ammontare dei ricavi del beneficiario o alternativamente il doppio della spesa salariale annua  |
-

**9** Il fabbisogno per costi del capitale di esercizio e per costi di investimento è attestato da autocertificazione resa dal beneficiario

Requisito dimensionale: il limite fino a 499 dipendenti per accedere ai finanziamenti è

**10** determinato sulla base delle unità di lavoro-anno (U.L.A.) rilevate per l'anno 2019 (la precedente soglia era 249)

## MORATORIA

**1** Gli importi accordati su aperture di credito a revoca e prestiti accordati a fronte di anticipi su crediti al 29.2.2020, o se successivi, al 17.3.2020, non possono essere revocati in tutto o in parte fino al 31.1.2021;

**2** I prestiti non rateali con scadenza contrattuale entro il 30.9.2020 sono prorogati fino al 31.1.2021

**3** Il pagamento delle rate / canoni di leasing in scadenza prima del 31.1.2021 di mutui / altri finanziamenti a rimborso rateale, anche perfezionati tramite il rilascio di cambiali agrarie, è sospeso fino al 30.06.2021 (31/03 per il settore turistico) solo con riferimento alla quota capitale.

**4** Le imprese che all'1.1.2021 risultano già ammesse alla moratoria ex art. 56 DL18/2020, ottengono la proroga automaticamente senza alcuna formalità, salvo rinuncia espressa da parte dell'impresa beneficiaria

**5** Le imprese non ancora ammesse alle misure di sostegno possono essere ammesse, presentando apposita comunicazione, entro il 31.1.2021, secondo le medesime condizioni e modalità previste dall'art. 56.

### RAFFORZAMENTO PMI (ART. 42)

Alle Spa, le SAPA, le Srl (anche semplificate), ivi comprese le Società cooperative, che al 30/06/2021 (in precedenza 31/12/2019):

- 1) presentino ricavi ex art. 85 TUIR superiori a 5Mln/€ e fino a 50 Mln/€ (lett. a);
- 2) abbiano subito, a causa dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 nei mesi di marzo e aprile 2020 rispetto il medesimo periodo 2019 in misura non inferiore al 33% (lett. b);

- 3) abbiano deliberato ed eseguito dopo l'entrata in vigore del presente decreto legge ed entro il 31 dicembre 2020 un aumento di capitale a pagamento e integralmente versato non inferiore a 250.000 euro (lett. c);

è riconosciuto un credito d'imposta pari al 20% del conferimento per investimento massimo di 2. milioni di €.

Per effetto di tale proroga, è stato previsto che per gli aumenti effettuati nel primo semestre 2021, si verifica la decadenza dall'agevolazione, con conseguente obbligo di restituzione della stessa, maggiorata degli interessi legali, in caso di distribuzione di riserve prima dell'1.1.2025 (1.1.2024 per gli aumenti effettuati entro il 31.12.2020).

Il credito d'imposta in questione:

- a) spetta esclusivamente qualora l'aumento sia deliberato ed eseguito entro il 31.12.2020;
- b) è utilizzabile esclusivamente in compensazione in F24 a partire dal decimo giorno successivo a quello di effettuazione dell'investimento, successivamente all'approvazione del bilancio 2020 ed entro il 30.11.2021.

# L'Approfondimento – 3

## Gli omaggi natalizi

---

di Gianfranco Costa

### PREMESSA

Seppure sotto l'egida del Covid-19, anche quest'anno ci si è approcciati a riconoscere a clienti, fornitori o ai propri dipendenti delle strenne natalizie. La crisi economica sta sicuramente incidendo sui tradizionali budget di spesa, ma un pensiero, seppur dimensionato, lo si manifesta a coloro che hanno collaborato con la riuscita della propria attività imprenditoriale o professionale.

Ma il socio, che sta sempre più divenendo di maggioranza, "il Fisco", è sempre in agguato a regolare anche questi momenti di riconoscenza e gratitudine.

Si tratta, allora, di comprendere il trattamento fiscale cui soggiacciono gli omaggi. Vedremo, in questo intervento, che vari sono i parametri: dal valore economico alla fonte; dalla esclusione degli adempimenti IVA all'obbligo di emissione di DDT e/o fatture; dall'essere individuati come omaggi all'essere ricondotti alle spese di rappresentanza.

Come abbiamo detto, l'obiettivo di queste spese è quello di intrattenere pubbliche relazioni al fine di conseguire, anche potenzialmente, dei risultati economici.

Pur non esistendo una precisa definizione civilista delle spese di rappresentanza, è possibile delinearne il profilo dall'analisi della disciplina tributaria.

Importanti elementi di identità emergono dalla disciplina del trattamento IVA, sulla possibilità di detrazione dell'imposta nonché dal trattamento riservato dalle imposte sui redditi, circa i limiti della loro deducibilità.

In base alle disposizioni dell'articolo 108 del TUIR, del D.M. 19.11.2008 attuativo della Legge Finanziaria 2008 e della Circolare n. 34/2009, queste spese, per essere definite tali, devono soddisfare i seguenti requisiti:

- **gratuità:** carattere fondante la spesa, consiste nella totale assenza di un corrispettivo o qualsiasi altra controprestazione da parte dei soggetti destinatari e beneficiari dei beni o servizi erogati;
- **inerenza:** diretta correlazione con l'obiettivo della promozione dell'immagine e del prestigio dell'erogante direttamente nell'attività commerciale. Allo stesso modo sono considerati terzi anche gli associati in partecipazione con apporto di solo lavoro;
- **finalità promozionali o di pubbliche relazioni:** scopo della spesa è quello accrescere il

prestigio dell'impresa nel pubblico, intendendo sia privati, che imprese, associazioni, Amministrazioni statali, Enti locali;

- ragionevolezza: il sostenimento della spesa deve essere ragionevole e adeguata in relazione allo scopo di trarre utilità, anche se solo potenziale, per l'impresa. In altri termini una spesa ragionevole deve essere idonea a generare ricavi d'impresa;
- coerenza: la spesa deve risultare in linea con le pratiche commerciali del settore in cui opera l'impresa.

Altro elemento distintivo è dato dalla necessità di individuare con precisione il soggetto beneficiario della liberalità.

È necessario che egli sia identificato o identificabile; non vengono considerate di rappresentanza quelle spese rivolte ad un pubblico generico, a differenza delle spese di pubblicità.

Le spese di rappresentanza vengono suddivise in quattro fattispecie ad opera dell'articolo 1, comma 1, del D.M. 19.11.2008:

- spese per viaggi turistici, nelle quali siano programmate e svolte in concreto attività per promuovere i beni e i servizi (lettera a));
- spese per feste, ricevimenti, ed altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di:
  - festività religiose, nazionali ed eventi aziendali (lettera b));
  - inaugurazioni di nuove sedi, uffici o stabilimenti (lettera c));
  - mostre, fiere ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa (lettera d));
- contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili (lettera e));
- ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente (lettera f)).

### **GLI OMAGGI**

L'individuazione della categoria degli omaggi avviene quindi in via residuale rispetto al più ampio ambito delle spese di rappresentanza. Gli omaggi vanno a costituire, infatti, un sottoinsieme delle spese di rappresentanza e sono richiamati dall'articolo 1, comma 1, lettera e), D.M. 19.11.2008 figurando quali "*ogni altra spesa per beni e servizi ...*".

Si configurano come cessioni di beni, generalmente di modesto valore, distribuiti a titolo gratuito da parte delle imprese e dei professionisti senza alcun corrispettivo in contropartita.

Come la categoria generale cui fanno riferimento anche gli omaggi devono soddisfare i medesimi requisiti di gratuità, inerenza, razionalità, coerenza nonché essere finalizzati alla promozione dell'immagine dell'impresa.

Il Decreto apporta notevoli cambiamenti alla disciplina relativa le spese di rappresentanza riflettendosi anche sulle disposizioni relative agli omaggi.

Mentre le disposizioni tributarie relative agli omaggi previste per i professionisti rimangono invariate, notevoli sono i cambiamenti riguardanti gli omaggi effettuati da imprese.

Una prima precisazione è data dal fatto che non rientrano tra le spese di rappresentanza tutte quelle cessioni di beni che l'impresa effettua a titolo gratuito:

- nei confronti dei propri dipendenti;
- le cessioni di beni a titolo di premio, sconto o abbuono;
- le cessioni di campioni di modico valore.

Ulteriore intervento in materia consiste nella modifica all'articolo 108, comma 2 del TUIR: affinché il costo sia interamente deducibile è necessario che il valore unitario dei beni ceduti gratuitamente non ecceda euro 50,00. Anche ai fini della detraibilità IVA, il limite di valore unitario dei beni ceduti gratuitamente è stato uniformato a euro 50,00.

È necessario ricordare un ultimo elemento discriminante per la trattazione: occorre verificare se i beni e servizi ceduti a titolo di omaggio costituiscano o meno oggetto dell'attività propria dell'impresa.

In considerazione di questa differenza la disciplina stabilisce diversi trattamenti.

#### **OMAGGIO DI BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ D'IMPRESA**

Con la C.M. n. 25/364695 del 1979 viene identificata come attività propria dell'impresa *"... ogni attività compresa nell'ordinario campo di azione dell'impresa, e cioè nell'oggetto proprio e istituzionale della stessa, ..., direttamente rivolte al conseguimento delle finalità proprie dell'impresa ..."*.

Allacciandosi a questa definizione, l'Agenzia delle Entrate, con la C.M. n. 188/E/2008 delinea il concetto degli omaggi di beni che non rientrano nell'attività di impresa.

Al punto n. 2 la Circolare afferma che gli acquisti di beni da parte delle imprese al fine di essere ceduti gratuitamente e che non costituiscono oggetto delle attività produttive aziendali vengono sempre considerati spese di rappresentanza.

A titolo esemplificativo possiamo citare omaggi quali penne, agende o calendari che solitamente compagnie assicurative o istituti di credito offrono ai propri clienti in occasioni

di ricorrenze o con l'inizio del nuovo anno.

Importanti elementi distintivi emergono fra la disciplina IVA, delle imposte sul reddito e IRAP.

Le disposizioni IVA inerenti gli omaggi sono contenute nell'articolo 19-bis1, lettera h), e nell'articolo 2, comma 2, punto n. 4 del D.P.R. n. 633/72.

Ai fini IVA rileva la soglia di euro 50,00 che risulta discriminante per stabilire la detraibilità dell'imposta sugli acquisti e per regolare la successiva cessione a titolo gratuito:

- ai sensi dell'articolo 19-bis1 all'impresa è concessa la detraibilità dell'IVA per gli acquisti di tutti quei beni dal valore unitario pari o inferiore a questo limite. Qualora tale importo venisse superato la detrazione dell'imposta non è concessa;
- ai sensi dell'articolo 2 vi è l'esclusione dall'imposta per la cessione degli omaggi di beni acquistati o importati il cui valore unitario sia non superiore a euro 50,00; l'irrelevanza ai fini IVA comporta il venir meno dell'obbligo di emissione della fattura.

Nel caso in cui i beni omaggio vengano ceduti fuori dalla sede dell'impresa risulta consigliabile l'emissione di un documento di trasporto o di un buono di consegna per consentire l'identificazione del destinatario e dimostrare l'inerenza della spesa: sul DDT andrà indicata, quale causale del trasporto "cessione gratuita" o "omaggi" e le generalità del donatario.

Il limite degli euro 50,00 per la detraibilità dell'IVA sugli acquisti, si riferisce al valore complessivo dell'omaggio.

Qualora questi sia costituito da una confezione contenente più beni, il riferimento normativo è al valore economico totale e non al singolo bene.

Quindi il valore complessivo dell'intera confezione, dato al valore di insieme di tutti i beni, non deve superare la soglia ammessa per la detraibilità.

Nell'ipotesi poi che un bene acquistato o importato allo scopo essere oggetto di omaggio, e qualora esso sia di valore unitario superiore a euro 50,00, venga invece successivamente ceduto a titolo oneroso, l'impresa dovrà emettere una fattura di vendita.

In questo caso, dato che al momento dell'acquisto l'IVA non è stata detratta, la fattura di vendita dovrà essere emessa ai sensi dell'articolo 10, punto n. 27-quinquies, del D.P.R. n. 633/72.

Un'ulteriore fattispecie è data dagli omaggi consistenti in generi alimentari e bevande; basti pensare ai cesti natalizi contenenti prodotti quali salumi, formaggi, prodotti da forno o vini spumanti.

L'Amministrazione Finanziaria si è espressa al riguardo con la C.M. n. 54/E/2002, punto 16.6. Viene sottolineato che per gli acquisti di prodotti alimentari e bevande:

- è ammessa la detraibilità dell'IVA nell'ipotesi che i beni costituiscano oggetto dell'attività propria dell'impresa o di somministrazione in mense scolastiche, aziendali o internazionali o mediante distributori automatici collocati nei locali dell'impresa, ai sensi dell'articolo 19-bis, comma 1, lettera f);
- è ammessa la detrazione dell'IVA per gli acquisti o l'importazione di generi alimentari e di bevande solo se di valore unitario inferiore al limite di euro 50,00, come previsto dall'articolo 19-bis1, comma 1, lettera h).

Qualora il bene oggetto dell'omaggio rientri nelle spese di rappresentanza (valore unitario superiore a euro 50,00), ai fini di stabilire l'ammontare della loro deducibilità si dovrà fare riferimento alle disposizioni contenute nell'articolo 108, comma 2 del TUIR.

La norma richiede comunque che le spese di rappresentanza rispondano ai requisiti di inerenza e congruità in funzione della natura e della destinazione degli omaggi.

Soddisfatti questi principi, vengono fissati dei limiti di deducibilità.

Nel periodo d'imposta in cui sono state sostenute le spese per l'acquisto dei beni omaggio di valore unitario superiore a euro 50,00, è ammessa la deducibilità in proporzione all'ammontare dei ricavi e dei proventi derivanti dalla gestione caratteristica risultante dalla dichiarazione dei redditi del medesimo periodo:

- per volumi non superiori a 10 milioni di euro è ammessa la deducibilità nella misura pari al 1,5% (lettera a));
- per volumi compresi tra 10 e 50 milioni di euro in misura pari allo 0,6% (lettera b));
- per volumi eccedenti 50 milioni di euro la deducibilità è consentita nella misura dello 0,4% (lettera c)).

Il conteggio va effettuato con il criterio degli scaglioni (come per la determinazione dell'IRPEF).

Le aliquote sopra riportate sono valedoli dal 2016 a seguito della modifica apportata al secondo comma dell'articolo 108 del TUIR avvenuta con l'articolo 9, comma 1 del D.lgs. n. 147/2015.

Per le imprese di nuova costituzione, le spese per rappresentanza sostenute nei primi periodi d'imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi, saranno da rinviare, e diverranno deducibili dal reddito nel periodo nel quale si conseguono i primi ricavi e in quello successivo applicando sempre e comunque le percentuali suddette.

Il combinato disposto dell'articolo 108, comma 2 del TUIR e del D.M. 19.11.2008, fissano

a euro 50,00 il limite di deducibilità integrale delle spese per omaggi, comprensivo anche degli oneri accessori di diretta imputazione. È il caso, ad esempio, di quei beni che hanno un costo unitario superiore a euro 50,00, per i quali l'IVA diviene indetraibile. Si dovrà, quindi, considerare nel costo anche la quota corrispondente all'IVA e confrontare tale somma con il limite di deducibilità (euro 50,00).

Per gli omaggi che non superano questo importo non si applicano le percentuali di deducibilità da applicare ai volumi dei ricavi e proventi; infatti, ai sensi dell'articolo 1, comma 2, nel determinare l'importo deducibile "*... non si tiene conto delle spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50,00 euro, deducibili per il loro intero ammontare ...*".

Si ricorda, inoltre, che non sono previsti limiti quantitativi per le spese per omaggi dal valore unitario non superiore a euro 50,00; l'impresa è libera di scegliere l'ammontare che desidera da destinare all'acquisto di omaggi.

La deducibilità degli omaggi ai fini IRAP dipende dalla veste giuridica adottata dall'impresa, in considerazione che questa sia soggetta all'IRES piuttosto che all'IRPEF, a seguito delle modifiche apportate dalla Legge Finanziaria 2008 al D.lgs. n. 446/97, per la determinazione della base imponibile sono previste due diverse metodologie di calcolo.

Per le imprese tenute al versamento dell'IRES il valore della produzione netto è calcolato col metodo a valori di bilancio: in base a questo metodo le spese di rappresentanza vengono iscritte quali componenti negativi nella voce "B14 – Oneri diversi di gestione" del Conto Economico.

Gli omaggi risultano pertanto deducibili in quanto tale voce è influente nella determinazione della base imponibile IRAP.

Per le imprese soggette all'IRPEF, per il calcolo della base imponibile IRAP, si applica il metodo del valore fiscale, nel quale le spese di rappresentanza non sono comprese tra i componenti deducibili IRAP.

Per entrambi i metodi non rileva se il valore unitario dell'omaggio sia inferiore o superiore a euro 50,00: la deducibilità o l'indeducibilità IRAP dipende dalle altre variabili sopra descritte.

#### **OMAGGIO DI BENI OGGETTO DELL'ATTIVITÀ D'IMPRESA**

Secondo la C.M. n. 188/E/1998, l'omaggio di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa non costituisce spese di rappresentanza.

Ai fini dell'IVA l'omaggio di beni oggetto dell'attività aziendale comporta:

- la detraibilità dell'IVA sull'acquisto del bene prodotto o commercializzato dall'impresa stessa. Sarà l'impresa a decidere successivamente se il bene verrà ceduto a titolo gratuito piuttosto che a titolo oneroso;
- nel caso di cessione gratuita l'omaggio verrà assoggettato ad IVA come previsto dall'articolo 2, comma 2, punto n. 4, D.P.R. n. 633/72. Il valore normale del bene costituirà la base imponibile e la rivalsa dell'IVA non sarà obbligatoria, rimanendo a carico dell'impresa cedente, secondo le disposizioni dell'articolo 18, comma 3, D.P.R. n. 633/72.

L'impresa per documentare la cessione senza esercizio di rivalsa può alternativamente:

- emettere fattura comprensiva di IVA senza addebitarla al beneficiario ed indicare che trattasi di omaggio senza rivalsa ai sensi dell'articolo 18, comma 3, del D.P.R. n. 633/72;
- emettere autofattura singola con indicazione dell'aliquota, dell'imposta e del valore normale del bene; in questo caso è obbligatorio indicare che si tratta di un'autofattura per omaggi;
- adottare il registro degli omaggi in cui va riportato quotidianamente il totale degli omaggi effettuati distinti per aliquote. Successivamente si dovranno annotare gli importi nel registro IVA per far rilevare l'imposta a debito nelle liquidazioni periodiche.

Ne consegue che la mancata rivalsa dell'IVA comporta un costo indeducibile, come previsto dall'articolo 99, comma 1 del TUIR.

In alternativa per escludere l'IVA dalla cessione l'impresa deve rinunciare alla detrazione dell'imposta assolta sull'acquisto.

A differenza delle disposizioni in tema di IVA non rilevano problematiche sulla deducibilità degli omaggi ai fini delle imposte dirette.

La deducibilità è ammessa a prescindere che si tratti di beni oggetto dell'attività propria dell'impresa o meno; ciò che rileva è che siano soddisfatti i requisiti di cui all'articolo 108, comma 2, del TUIR e del D.M. 19.11.2008. Pertanto:

- integrale deducibilità degli omaggi di valore unitario inferiore o uguale a euro 50,00;
- deducibilità proporzionata ai volumi di ricavi e proventi di cui all'articolo 1, comma 2 del Decreto per gli omaggi dal valore superiore.

Per quanto attiene l'IRAP valgono le medesime considerazioni espresse per gli omaggio

di beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa.

OMAGGIO	IVA		IMPOSTE DIRETTE	IRAP
	ACQUISTI	CESSIONE GRATUITA		
Bene non oggetto dell'attività produttiva o commerciale dal valore unitario ≤ euro 50	Detraibilità	Esclusa	Deducibilità integrale	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Deducibilità imprese IRES</li> <li>• Indeducibilità imprese IRPEF</li> </ul>
Bene non oggetto dell'attività produttiva o commerciale dal valore unitario > euro 50,00	Indetraibilità	Esclusa	Deducibilità proporzionale ex articolo 1, comma 2, D.M. 19.11.2008	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Deducibilità imprese IRES</li> <li>• Indeducibilità imprese IRPEF</li> </ul>
Bene oggetto dell'attività produttiva o commerciale dal valore unitario ≤ euro 50,00	Detraibilità	Imponibilità	Deducibilità integrale	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Deducibilità imprese IRES</li> <li>• Indeducibilità imprese IRPEF</li> </ul>
Bene oggetto dell'attività produttiva o commerciale dal valore unitario > euro 50,00	Detraibilità	Imponibilità	Deducibilità proporzionale ex articolo 1, comma 2, D.M. 19.11.2008	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Deducibilità imprese IRES</li> <li>• Indeducibilità imprese IRPEF</li> </ul>

#### CESSIONI GRATUITE CHE NON COSTITUISCONO OMAGGI

Non tutte le cessioni a titolo gratuito costituiscono spese di rappresentanza; per alcune di esse manca il carattere dell'inerenza, per altre quello della gratuità.

Non rientrano tra le spese di rappresentanza le cessioni di beni effettuate:

- verso i dipendenti;
- a titolo di premio, sconto o abbuono;
- quali campioni di modico valore.

Per quanto riguarda il rapporto con i dipendenti le cessioni gratuite di beni vengono inquadrare tra le spese per prestazioni di lavoro, rientrando tra le liberalità concesse.

I costi sostenuti per l'acquisto dei beni destinati ad essere omaggiati ai dipendenti possono essere portati in deduzione dal reddito, ai sensi dell'articolo 95, comma 1 del TUIR.

Il costo complessivamente sostenuto potrebbe non risultare totalmente deducibile. Infatti, è l'articolo 100, comma 1 del TUIR, a stabilire che le spese sostenute volontariamente dall'impresa e a favore dei dipendenti sono sempre deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5% del totale delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

L'IVA pagata all'atto dell'acquisto è totalmente detraibile.

Al momento della consegna gratuita del bene al dipendente sarà necessario valutare se l'atto generi o meno un'operazione imponibile.

Bisognerà verificare se il bene rientra nell'attività propria dell'impresa e calcolarne il costo unitario:

- per beni che rientrano nell'attività propria dell'impresa si genera un'operazione imponibile con conseguente obbligo di emissione di autofattura con IVA calcolata sul valore normale del bene (a meno che non si decida di effettuare la rivalsa sul dipendente);
- per beni che non rientrano nell'attività propria dell'impresa occorrerà distinguere tra gli acquisti di beni dal valore unitario inferiore o pari a euro 50,00 da quelli dal valore superiore:
  - per quelli di valore inferiore o pari, l'operazione non è soggetta ad IVA;
  - per quelli di valore superiore, si genera un'operazione imponibile con conseguente obbligo di emissione di autofattura con IVA calcolata sul valore normale del bene.

In alternativa è sempre possibile considerare indetraibile l'IVA sugli acquisti: in tal caso alla consegna gratuita del bene non sorgono obblighi in quanto l'operazione non viene considerata rilevante.

Nelle pratiche di mercato, può avvenire che in luogo di concedere uno sconto sul prezzo di vendita, l'impresa scelga di cedere in via accessoria una maggiore quantità di prodotto, o eventualmente altri beni, a titolo di abbuono o di premio.

Un esempio è dato da confezioni di generi alimentari nelle quali è offerta una maggiore quantità di prodotto a prezzo invariato.

Queste operazioni si contraddistinguono per l'assenza del carattere della gratuità in quanto il cliente versa comunque un corrispettivo per l'acquisto del bene cui è associata la promozione o l'offerta.

La disciplina IVA di riferimento è contenuta nell'articolo 15, comma 1, punto n. 2, del D.P.R. n. 633/72: non concorrono a formare la base imponibile "*il valore normale dei beni*

*ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alla originarie condizioni contrattuali ...”.*

Elemento centrale diviene il contratto di acquisto tra le parti, mentre non ha rilevanza il fatto che i beni ceduti rientrino o meno tra l’attività propria dell’impresa.

Il valore normale della parte data in offerta viene incluso nel prezzo di vendita. L’IVA versata all’acquisto e relativa ai beni ceduti a titolo di sconto o abbuono risulta detraibile secondo le disposizioni ordinarie indicate dall’articolo 19 del D.P.R. n. 633/72.

La parte di IVA attribuibile al prodotto concesso in offerta viene esclusa della cessione, non concorrendo a formare la base imponibile.

Nessuna problematica di rilievo in merito alle imposte dirette: confermata l’inerenza dell’operazione ai fini imprenditoriali di promozione: la spesa risulta essere totalmente deducibile ai sensi dell’articolo 108, comma 2 del TUIR.

L’offerta di campioni di modico valore ai propri clienti, come disposto dall’articolo 2, comma 3, lettera d) del D.P.R. n. 633/72, non vengono considerate cessioni. Pertanto, non sono assoggettate all’IVA.

Trattasi di confezioni dal contenuto significativamente ridotto di prodotto e dal modesto valore economico, solitamente utilizzate, nella pratica commerciale, per promozioni; si pensi, ad esempio, a campioni di creme per il viso o profumi.

La normativa dispone che:

- la definizione di modico valore va riscontrata in riferimento agli usi commerciali;
- è obbligatorio apporre sulla confezione un contrassegno indelebile e non asportabile che dichiari trattasi di “campione gratuito”.

L’IVA sull’acquisto dei campioni è ammessa in detrazione, mentre viene portata fuori campo l’IVA la loro cessione.

Nelle imposte dirette la spesa è totalmente deducibile, data l’inerenza dell’operazione con l’attività esercitata.

OPERAZIONE	IVA		IMPOSTE DIRETTE
	ACQUISTO	CESSIONE GRATUITA	
Cessioni ai dipendenti di beni oggetto dell’attività dell’impresa	Detraibilità potenziale	Esclusa	Deducibilità del 5% delle spese per prestazioni di lavoro

Cessioni ai dipendenti di beni non oggetto dell'attività dell'impresa	Indetraibilità	Esclusa	Deducibilità del 5% delle spese per prestazioni di lavoro
Cessioni a titolo di sconto, premio o abbuono	Detraibilità	Esclusa	Deducibilità integrale
Campioni di modico valore	Detraibilità	Esclusa	Deducibilità integrale

L'articolo 1, comma 5 del D.M. 19.11.2008 individua infine un'ulteriore fattispecie: *“Non costituiscono spese di rappresentanza ..., le spese di viaggio, vitto, e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa ...”*.

La deducibilità di queste erogazioni viene subordinata alla tenuta di un'apposita documentazione dalla quale risultino le generalità dei soggetti ospitati, la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione oltre alla natura dei costi sostenuti.

#### **OMAGGI EFFETTUATI DA PROFESSIONISTI**

La disciplina delle spese di rappresentanza per i lavoratori autonomi viene individuata nell'articolo 54, comma 5 del TUIR. Tale norma non ha subito modifiche, a differenza di quanto accaduto per le imprese.

Le disposizioni IVA degli omaggi effettuati dai professionisti è contenuta nell'articolo 19-bis1, comma 1, lettera h) del D.P.R. n. 633/72 per cui l'IVA sugli acquisti:

- è ammessa in detrazione se il valore unitario del bene è inferiore o uguale a euro 50,00;
- non è ammessa la detraibilità se superiore a euro 50,00.

La cessione gratuita risulta assoggettata all'IVA se il valore unitario dell'omaggio è inferiore o pari a euro 50,00, diversamente se il valore risulta superiore viene esclusa dall'imponibilità l'IVA.

Emergono delle problematiche nel caso in cui si voglia portare in detrazione l'IVA pagata. Per poter detrarre l'IVA sugli acquisti è necessario che l'operazione di cessione dell'omaggio sia imponibile IVA, suscitando non poche problematiche.

Il professionista dovrà alternativamente:

- emettere un'autofattura;
- tenere il registro degli omaggi;

- emettere fattura nei confronti del beneficiario l'omaggio esercitando la rivalsa dell'IVA.

Scegliendo, invece, di non avvalersi della detrazione dell'IVA pagata all'atto dell'acquisto, il professionista riuscirà a distrarsi dall'obbligo di assoggettare l'operazione ad IVA.

Per le imposte dirette trova applicazione la disciplina indicata dall'articolo 54, comma 5 del TUIR. Pertanto, ai professionisti, si applicano le regole ordinarie per la deducibilità degli omaggi.

Ai sensi dell'articolo 54, comma 5, vengono considerate spese di rappresentanza *"... le spese sostenute per l'acquisto o l'importazione di oggetti di arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali ..., nonché quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito"*.

La norma, però, individua per i lavoratori autonomi un limite alla deducibilità individuato nell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

A differenza di quanto previsto per le imprese, rientrano tra le spese di rappresentanza gli omaggi che il professionista effettua nei confronti dei propri dipendenti, con applicazione ordinaria delle disposizioni.

OMAGGIO	IVA		IMPOSTE DIRETTE
	ACQUISTI	CESSIONE GRATUITA	
Valore unitario ≤ euro 50	Detraibilità potenziale	Esclusa	Deducibilità dell'1% dei compensi conseguiti
Valore unitario > euro 50	Indetraibilità	Esclusa	Deducibilità dell'1% dei compensi conseguiti

## Le prossime scadenze



---

**25 dicembre 2020**      **INTRASTAT**  
Termine per la presentazione telematica degli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente.

---

**28 dicembre 2020**      **IVA – ACCONTO**  
Termine di versamento dell’acconto Iva relativo all’anno 2020.

---

**30 dicembre 2020**      **IMPOSTE - MOD. REDDITI 2020**  
Termine di versamento delle imposte derivanti dal modello Redditi 2020 da parte degli eredi delle persone decedute al 28.2.2020.

---

**IMPOSTA DI REGISTRO – CONTRATTI DI LOCAZIONE**

Termine ultimo per versare l’imposta di registro sui nuovi contratti di locazione di immobili, con decorrenza 1° del mese, e di quella inerente ai rinnovi ed alle annualità, in assenza di opzione per il regime della cedolare secca.

---

**31 dicembre 2020**      **IMPOSTE – MODELLO REDDITI 2020**  
Termine di presentazione in posta della dichiarazione dei redditi da parte degli eredi delle persone decedute 1.3.2020 al 30.6.2020.

---

**IMPOSTE – INTERMEDIARI DI COMMERCIO CON COLLABORATORI**

Presentazione o invio della comunicazione ai relativi committenti preponenti o mandanti della dichiarazione dell’utilizzo in via continuativa dell’opera di dipendenti o di terzi al fine di poter beneficiare della ritenuta ridotta. Il D.Lgs. 21.11.2014 n. 175 ha previsto che la predetta comunicazione debba essere spedita a mezzo Pec e non abbia scadenza mantenendo la sua validità fino a revoca e perdita dei requisiti da parte dell’intermediario.

---

**CREDITO D’IMPOSTA AUMENTO DI CAPITALE - VERSAMENTO**

Entro il 31.12.2020 deve essere deliberato ed eseguito il versamento dell’aumento di capitale al fine di fruire del credito

---

---

d'imposta ex art. 26 D.L. 34/2020.

---

### **TRASPARENZA FISCALE - OPZIONE**

Le società costituite dal 1.12.2020 al 31.12.2020 che intendono optare per il regime di trasparenza per il periodo 2020-2022 devono effettuare entro il 31.12.2020 l'invio telematico all'Agenzia delle Entrate della comunicazione dell'opzione mediante l'apposito modello.

---

### **IRAP – OPZIONE**

Termine di esercizio dell'opzione mediante apposita comunicazione per la determinazione dal 2020 dell'Irap con il metodo "da bilancio" per i soggetti costituitisi dal 1.12.2020 al 31.12.2020.

---

### **IMU - DICHIARAZIONE**

Termine di presentazione della dichiarazione Imu relativa agli acquisti del possesso o all'inizio della detenzione avvenuti nel 2019 (D.L. 34/2019).

---

### **GRUPPO IVA – OPZIONE/REVOCA**

L'opzione o la revoca del gruppo Iva effettuata dal 1.10 al 31.12 hanno effetto a decorrere dal 1.01 del 2° anno successivo.

---

### **CREDITO IMPOSTA LOCAZIONI – SETTORE TURISTICO**

Fino al 31.12.2020 spetta il credito d'imposta per le strutture turistiche – ricettive relativo all'affitto d'azienda e alla locazione dell'immobile (art. 77 D.L. 104/2020)..

---

### **PIGNORAMENTI IMMOBILIARI - SOSPENSIONE**

È sospesa fino al 31.12.2020 ogni procedura esecutiva per il pignoramento immobiliare art. 555 c.p.c.) che abbia a oggetto l'abitazione principale del debitore (art. 4 D.L. 104/2020).

---

### **TAX CREDIT VACANZE**

Termine di presentazione delle domande per il buono vacanze (art. 5 D.L. 104/2020).

---

**BOLLO VIRTUALE**

Termine di versamento mediante mod. F24 della rata bimestrale dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale per i soggetti autorizzati (art. 15 DPR 642/1972 – Ris. Ag. Entrate 3.02/2015 n. 12/E).

---