



Aggiornamento
Professionale
Settimanale

quaderno settimanale

Focus settimanale:

- Le comunicazioni di anomalia per le dichiarazioni IVA per il 2019
- Metodi di calcolo degli acconti d'imposta
- Studio associato – le regole per compensare l'eccedenza di ritenute non utilizzate – prima parte
- Gli omaggi natalizi
- Investimenti in beni 4.0: le valutazioni da effettuare

Indice:

Flash di stampa



4

L'Agenzia interpreta



6

Il Giudice ha sentenziato



.....	10
In breve.....	13
Le comunicazioni di anomalia per le dichiarazioni IVA per il 2019	13
Metodi di calcolo degli acconti d'imposta	15
L'Approfondimento – 1	17
Studio associato – le regole per compensare l'eccedenza di ritenute non utilizzate – prima parte	17
L'Approfondimento – 2	25
Gli omaggi natalizi	25
L'Approfondimento – 3	37
Investimenti in beni 4.0: le valutazioni da effettuare.....	37
L'angolo informatico	45
Cloud Storage	45

*Burzacchi Francesco
Cannatà Giuseppe
Capodicasa
Francesco
Costa Francesco*

Comitato scientifico:

*Costa Gianfranco
De Stefani Alberto
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 mail: info@sercontel.it

Flash di stampa

Proroga termini per riversamento credito d'imposta R&S	IL SOLE 24 ORE 30.10.2022	Sono previste nuove scadenze per la restituzione senza sanzioni e interessi del credito d'imposta R&S: • entro il 31.10.2023 deve essere inviata la richiesta all'Agenzia delle Entrate per aderire al riversamento spontaneo, indicando il periodo o i periodi per cui è maturato il credito e gli importi; • entro il 16.12.2023 deve essere versata la prima o unica rata per la sanatoria; nel caso in cui il contribuente sia stato già raggiunto da un atto di recupero non definitivo, si versa in un'unica soluzione; • il 16.12.2024 scade il termine per il riversamento della seconda rata per chi ha optato per la soluzione rateale; • il 16.12.2025 va pagata la terza rata.
Reati tributari con citazione diretta	IL SOLE 24 ORE 31.10.2022	Con la riforma del processo penale si potrà procedere con la citazione diretta, senza passare dal giudice per l'udienza preliminare in questi casi: omessa presentazione dichiarazione Iva, imposte dirette, dichiarazione del sostituto, con imposta evasa superiore a 50.000 euro (art. 5 D.lgs. 74/2000), indebita compensazione con crediti non spettanti, omesso versamento di ritenute certificate, omesso versamento Iva, sottrazione fraudolenta pagamento.
Bonus ristrutturazione	ITALIA OGGI 31.10.2022	La detrazione Irpef maggiorata del 50% fino al 31.12.2024 è utilizzabile anche per l'acquisto di immobili già ristrutturati, opere finalizzate alla sicurezza statica e antisismica degli edifici, installazione di ascensori anche per l'adeguamento alla legge 13/1989, sostituzione, riparazione e innovazione di impianti elettrici e idraulici, costruzione di muri di cinta e di muri esterni di contenimento, realizzazione di interventi finalizzati alla messa in sicurezza delle abitazioni per prevenire atti illeciti da parte di terzi e acquisto/costruzione di box auto.

Comunicazione aiuti Covid-19	ITALIA OGGI 01.11.2022	I contribuenti che intendono avvalersi della definizione agevolata ex art. 5, cc. 1–9 D.L. 41/2021 possono evitare di inviare una seconda dichiarazione degli aiuti ricevuti, nel caso in cui il termine di pagamento delle somme previste nell'avviso bonario stesso scada successivamente al 30.11.2022.
Legge di Bilancio 2023 e flat tax	IL SOLE 24 ORE 05.11.2022	È previsto l'aumento da 65.000 a 85.000 euro della soglia di ricavi e compensi entro la quale le partite Iva potranno optare per la tassa piatta. È in ogni caso necessaria, l'autorizzazione della Commissione Europea per anticipare al 2023 l'applicazione del regime agevolato prima del 2025.
Legge di Bilancio 2023 e rottamazione cartelle	IL SOLE 24 ORE 05.11.2022	È previsto, per i debiti fino a 1.000 euro, un nuovo stralcio delle cartelle post 2015. Fra 1.000 e 3.000 euro, invece, lo stralcio sarebbe accompagnato da un saldo agevolato, con il pagamento del 50%, in 2 rate annuali dell'imposta dovuta senza sanzioni e interessi. Infine, sopra i 3.000 euro, il contribuente dovrebbe poter definire la propria posizione versando integralmente in 5 anni l'imposta dovuta, con un taglio quasi integrale di sanzioni e interessi.
Esenzione Imu e aiuti di Stato	ITALIA OGGI 05.11.2022	L'esenzione Imu deve essere obbligatoriamente indicata nel quadro A della dichiarazione aiuti Covid anche dai soggetti che possono avvalersi della nuova clausola di esenzione "Es", oltre che nel prospetto aiuti di Stato del modello Redditi 2022 (righe RS401 e RS402).

L'Agenzia interpreta



Revoca cedolare secca sugli affitti	INTERPELLO N. 530 DEL 28.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che la remissione in bonis è applicabile anche alla comunicazione tardiva della revoca della cedolare secca.
Agevolazioni "prima casa"	INTERPELLO N. 531 DEL 28.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che per il riacquisto della "prima casa" al contribuente che acquista una nuova abitazione dopo avere venduto quella che gli era stata attribuita, in esenzione da imposta, in conseguenza di un accordo pattuito in sede di separazione o divorzio, spetta il credito d'imposta per il riacquisto della prima casa.
Interessi della holding nel calcolo del pro-rata Iva	INTERPELLO N. 529 DEL 28.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che gli interessi, esenti Iva, percepiti dalla holding a fronte del finanziamento erogato alla partecipata concorrono a determinare il pro-rata di detrazione, salvo che si dimostri, con elementi oggettivi e concreti, il carattere occasionale dell'operazione.
Trattamento Ires premi incentivanti	INTERPELLO N. 539 DEL 31.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che i premi incentivanti sono fiscalmente rilevanti ai fini Ires per la quota riferita al costo del personale assunto con contratto di lavoro a tempo indeterminato.
Iperammortamento	INTERPELLO N. 532 DEL 31.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che l'iper-ammortamento è salvo se il nuovo acquisto si effettua nello stesso esercizio della dismissione del bene usato, nonostante lo smontaggio e la disconnessione di quest'ultimo siano avvenuti nell'anno precedente.
Consolidato fiscale	INTERPELLO N. 536 - 538 DEL 31.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, con le risposte, consente la libera circolazione dei tax credit energia all'interno del consolidato, con trasferimenti anche parziali dei bonus, ma senza possibilità per la consolidante di cedere a terzi i crediti ricevuti dalle proprie partecipate.

Credito d'imposta locazioni	INTERPELLO N. 535 DEL 31.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che il credito d'imposta locazioni per le attività di commercio al dettaglio spetta anche con ricavi inferiori a 15 milioni.
Spese per gestione relazioni con i clienti	INTERPELLO N. 533 DEL 31.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che sono deducibili le quote di ammortamento relative all'asset Customer Relationship, qualificata contabilmente come attività immateriale a vita utile definita, oggetto di riallineamento.
Plafond e triangolazioni intracomunitarie	INTERPELLO N. 535 DEL 31.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che anche per i promotori delle triangolazioni intracomunitarie si applica il plafond condizionato.
Bonus 4.0	INTERPELLO N. 537 DEL 31.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha confermato che, per l'individuazione del momento di effettuazione dell'investimento, la sostanza contrattuale prevale su eventuali clausole che sembrano identificare la conclusione dell'operazione ma che in realtà assolvono ad altre funzioni, quale ad esempio quelle di garanzia.
Trust "Dopo di noi"	CIRCOLARE N. 34/E/2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che in materia di trust, anche per il cosiddetto trust "Dopo di noi", l'imposta di registro, ipotecaria e catastale devono essere versate in misura fissa al momento dell'istituzione del trust.
Contributo a fondo perduto per bar e ristoranti	PROVVEDIMENTO DEL 02.11.2022 N. 406608	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha fornito il modello di autodichiarazione e le relative istruzioni per il contributo a fondo perduto supplementare spettante ai bar e ai ristoranti che hanno già ottenuto il contributo wedding/Horeca.
Trust opaco in paradiso fiscale	CIRCOLARE N. 34/E/2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che, per il trust opaco, stabilito in uno Stato o territorio a fiscalità privilegiata, devono essere tassati i beneficiari, anche se non individuati, per i redditi ivi prodotti e attribuiti in capo agli stessi.

Riallineamento gratuito per alberghi e terme	INTERPELLO N. 534/2022 DEL 31.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, conferma la legittimità della dichiarazione integrativa per passare dall'opzione per il riallineamento oneroso al regime gratuito per i settori alberghiero e termale.
Art bonus per orchestre	INTERPELLO N. 542 DEL 02.11.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che il credito d'imposta spetta all'orchestra sinfonica a prescindere dall'accesso dell'ente al Fus (Fondo Unico per lo Spettacolo).
Bonus reti imprese agricole	PROVVEDIMENTO DEL 02.11.2022 N. 406604	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha stabilito che la percentuale del credito di imposta effettivamente fruibile dalle reti di imprese agricole e agroalimentari per la realizzazione o l'ampliamento di infrastrutture informatiche finalizzate al potenziamento del commercio elettronico, è pari al 100%.
Situazioni di rischio elevato nella cessione bonus edilizi	CIRCOLARE N. 33/E/2022	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha precisato che la presenza di un condomino nullatenente tra i committenti di lavori effettuati su ruderi dal valore commerciale nullo e di un prezzo degli interventi coperto in parte con le agevolazioni e in parte in contanti, sono segnali di indicano situazioni di elevato rischio nelle operazioni di cessione del credito derivante da bonus edilizi, che impongono verifiche più approfondite alla banca.
Liquidazione Iva di gruppo	INTERPELLO N. 544 DEL 03.11.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che la società controllante estera non identificata ai fini Iva in Italia alla data del 1.01.2022 non può attivare, per tale anno, la procedura di liquidazione Iva di gruppo, a nulla rilevando l'asserita circostanza che avesse già nel 2021 la sede dell'attività nel territorio dello Stato e l'avvenuta presentazione della relativa dichiarazione annuale.
Cessione credito d'imposta investimenti in	INTERPELLO N. 543 DEL 03.11.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che il credito d'imposta da investimento in beni strumentali può essere ceduto al consolidato senza limiti e

beni strumentali		formalità, a differenza del credito Iva.
Comunicazioni di compliance Iva 2019	PROVVEDIMENTO N. 408592/2022	L'Agenzia delle Entrate ha affermato che, come previsto dal provvedimento, sono in arrivo gli alert risultanti dall'incrocio delle informazioni dei dati delle fatture elettroniche, quelli dei corrispettivi registrati e trasmessi telematicamente all'Agenzia e quelli indicati nel modello dichiarativo.
Neutralità del conferimento nella Newco	INTERPELLO N. 549 DEL 04.11.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che costituisce azienda e dunque dà luogo a un conferimento neutrale il complesso relativo a un centro commerciale di proprietà di una società fallita e portato avanti dalla curatela fallimentare.
Fotovoltaico e superbonus 110%	INTERPELLO N. 545 DEL 03.11.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che l'installazione di impianti solari fotovoltaici è tra gli interventi trainati che danno accesso al superbonus 110%. Tuttavia, il 110% è subordinato alla condizione che l'energia non auto consumata in sito o non condivisa per l'autoconsumo venga ceduta in favore del Gestore dei servizi energetici
Superbonus 110% non ammesso per costi di acquisto di immobili	INTERPELLO N. 547 DEL 04.11.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che sono ammesse al superbonus 110% solo le spese strettamente connesse all'eliminazione di barriere architettoniche, mentre non sono detraibili i costi d'acquisto di immobili oggetto dei lavori.

Il Giudice ha sentenziato



Falso in bilancio e conti d'ordine	CORTE DI CASSAZIONE N. 36012/2022	La Cassazione ha dichiarato che il falso in bilancio può interessare anche i conti d'ordine.
Cancellazione società e detrazione Iva	CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA C-293/21	La Corte di Giustizia Europea, in controtendenza, afferma che la società che cessa l'attività ed è cancellata dal registro dei soggetti passivi è tenuta a rettificare le detrazioni d'imposta fruite per l'acquisto dei beni e servizi impiegati per produrre quei beni che, essendo rimasti invenduti, non saranno mai più utilizzati a fini di sue operazioni imponibili.
Definizione liti pendenti in Cassazione	CORTE DI CASSAZIONE N. 29343/2022	La Cassazione ha fornito i primi chiarimenti applicabili alla definizione delle liti pendenti, chiarendo cosa debba intendersi per "liti definibili".
Avviso di accertamento "ante tempus"	CORTE DI CASSAZIONE N. 24912/2022	La Cassazione ha sancito la nullità dell'avviso di accertamento emesso ante tempus per il mancato rispetto del termine previsto dall'art. 12, c. 7 L. 212/2000, anche senza dimostrazione della cosiddetta "prova di resistenza" da parte del contribuente.
Esenzione Imu vincolata per enti no profit	CORTE DI CASSAZIONE N. 27242/2022	La Cassazione ha chiarito che non può essere riconosciuta l'esenzione dal pagamento dell'imposta municipale a un ente non profit se l'immobile non viene effettivamente utilizzato.
Accertamento da studi di settore	CORTE DI CASSAZIONE N. 31420/2022	La Cassazione ha stabilito che le sovrattasse per violazioni tributarie non sono trasmissibili agli eredi, alla pari di quelle pecuniarie.
Sequestri collegati alle frodi fiscali in materia di bonus edilizi	CORTE DI CASSAZIONE N. 40865/2022 N. 40866/2022	La Cassazione, con queste due sentenze, ha precisato che il sequestro intende colpire il collegamento tra il reato e la cosa e non tra il reato e il suo autore. Per questo motivo, la misura cautelare

		può colpire anche le cose in proprietà di un terzo in buona fede ed estraneo all'illecito.
Clausola nella locazione che manleva il locatore	CORTE DI CASSAZIONE N. 27474/2022	La Cassazione conferma la legittimità della clausola di un contratto di locazione che attribuisca al conduttore l'obbligo di farsi carico di ogni tassa, imposta e onere relativi ai beni locati e al contratto, manlevando conseguentemente il locatore.
90 giorni per la definizione dell'avviso bonario	CORTE DI CASSAZIONE N. 27817/2022	La Cassazione ha precisato che in caso di rideterminazione in autotutela delle somme liquidate, la definizione dell'avviso bonario avviene entro 30 giorni dalla nuova comunicazione.
Rottamazione-bis delle cartelle e fallimento	CORTE DI CASSAZIONE N. 32280/2022	La Cassazione ha sancito che non è sufficiente l'accesso alla rottamazione-bis delle cartelle per evitare il fallimento della società.
Ipotesi di rimborso di imposte su interessi e premi esteri	CORTE DI CASSAZIONE N. 25698/2022	La Cassazione ha chiarito che il credito d'imposta sui dividendi esteri assoggettati in Italia ad imposizione sostitutiva tramite l'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta (art. 27, c. 4 D.P.R. 600/1973), o dell'imposta sostitutiva (art. 18, c. 1 D.P.R. 917/1986), permette di inoltrare le richieste di rimborso, che potrebbero interessare anche gli altri redditi di capitale esteri soggetti a imposizione sostitutiva obbligatoria.
Data di incasso dei redditi di lavoro autonomo	CORTE DI CASSAZIONE N. 28253/2022	La Cassazione ritiene che il reddito da lavoro autonomo vada determinato per cassa e non per competenza, ad eccezione del caso in cui, per equilibri processuali, il contribuente accertato, che abbia emesso la fattura, non dimostri di averla incassata.
Irap e compensi fatturati dallo studio associato	CORTE DI CASSAZIONE N. 32272/2022	La Cassazione ha precisato che è complicato beneficiare dell'esonero dall'Irap nel caso in cui i compensi per gli incarichi di sindaco, amministratore di società e consulente tecnico sono

		fatturati dallo studio associato e non individualmente dal singolo professionista.
Controlli sui conti correnti bancati dei familiari	CORTE DI CASSAZIONE N. 29160/2022	La Cassazione ritiene che lo stretto rapporto parentale giustifica l'accertamento del maggior reddito imponibile ottenuto per mezzo dello strumento delle indagini sui conti correnti bancari dei familiari.
Denuncia di successione e debiti tributari del de cuius	CORTE DI CASSAZIONE N. 30761/2022	La Cassazione ha stabilito che non è sufficiente la denuncia di successione per pretendere i tributi dagli eredi del de cuius, in quanto l'Amministrazione Finanziaria deve provare che il chiamato ha accettato l'eredità per poter esigere da quest'ultimo l'adempimento dell'obbligazione tributaria a carico del dante causa.
Scissione società e responsabilità per debiti erariali	CORTE DI CASSAZIONE N. 32469/2022	La Cassazione ha precisato che nel caso di scissione societaria, anche parziale, la società beneficiaria è solidalmente responsabile per i debiti erariali della società scissa relativi a periodi d'imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione produce effetti.

In breve

Le comunicazioni di anomalia per le dichiarazioni IVA per il 2019

Di Francesco Costa

L'Agenzia delle Entrate con il provvedimento n. 408592, pubblicato il 4 novembre 2022, ha reso noto che nei prossimi giorni, saranno trasmesse ai soggetti passivi le comunicazioni delle anomalie risultanti dal confronto fra i dati della dichiarazione annuale IVA e quelli delle fatture elettroniche trasmesse via SdI (B2B, B2C e B2G) e dei corrispettivi telematici, riferiti al periodo d'imposta 2019.

Visto a quanto disposto dalla L. 190/2014 in tema di "adempimento spontaneo", i soggetti cui saranno indirizzate le comunicazioni potranno chiedere ulteriori informazioni o segnalare eventuali "elementi, fatti o circostanze" non conosciuti dall'Agenzia.

Gli avvisi saranno recapitati al domicilio digitale del soggetto passivo o in caso di indisponibilità del domicilio digitale o di mancato recapito, l'invio verrà effettuato tramite posta ordinaria. Le comunicazioni saranno comunque consultabili nel cassetto fiscale del contribuente o nell'area riservata "Fatture e Corrispettivi".

Per entrare nello specifico delle informazioni fornite, con riguardo ai dati del quadro VE, relativo alle operazioni attive, l'Agenzia delle Entrate renderà disponibili:

- per le operazioni imponibili, la sommatoria dei righi VE24 colonna 1 (totale operazioni imponibili), VE37 colonna 1 (operazioni effettuate nel 2019, con imposta esigibile in anni successivi), VE38 (cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti delle pubbliche amministrazioni e degli altri soggetti di cui all'art. 17-ter cui si applica il meccanismo dello split payment) e VE39 (operazioni effettuate in anni precedenti con imposta esigibile nel 2019);
- per le operazioni esenti, il rigo VE33;
- per quelle in regime di inversione contabile, l'importo totale indicato nel rigo VE35 (colonna 1).

Per quanto riguarda, le operazioni in regime di reverse charge, per le quali il soggetto passivo è debitore d'imposta, la comunicazione conterrà gli importi indicati in alcuni dei righi del quadro VJ.

Saranno inoltre messi a disposizione i dati delle fatture elettroniche fra privati e verso la Pubblica Amministrazione, trasmessi via Sistema di Interscambio, contenenti non solo le operazioni attive, ma anche quelle passive in regime di inversione contabile per le quali si è operata l'integrazione dell'imposta.

L'Agenzia sarà, in grado di comunicare l'ammontare delle operazioni attive esenti o in regime di reverse charge che non risulta documentato da e-fatture via SdI, e l'ammontare delle operazioni attive imponibili e passive in reverse charge non indicate in dichiarazione IVA.

Tra le altre informazioni consultabili nell'area riservata del soggetto passivo, sono presenti anche quelle inerenti all'ammontare dei corrispettivi giornalieri relativi alle operazioni imponibili. I dati si troveranno distinti in relazione alla differente modalità di invio: registratore telematico ("matricola dispositivo RT"), documento commerciale on line, comunicazione in fase transitoria, distributori di carburanti.

Completano il pacchetto informativo i dati identificativi dei clienti, nonché quelli dei fornitori; questi ultimi con riferimento alle operazioni passive in regime di inversione contabile.

Nel caso in cui il soggetto passivo non abbia elementi da segnalare all'Agenzia delle Entrate, per giustificare le anomalie riscontrate, potrà regolarizzare gli errori ed le omissioni avvalendosi dell'istituto del ravvedimento di cui all'art. 13 del D.Lgs. 472/97, anche nel caso in cui la violazione sia già stata constatata o siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo, "di cui i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza". La regolarizzazione sarà, invece, preclusa in caso di notifica di un atto impositivo o di ricezione di avvisi bonari.

Metodi di calcolo degli acconti d'imposta

di Alberto De Stefani

Per procedere con il versamento degli acconti IRPEF, IRES e IRAP a fine novembre, occorre verificare in primis la sussistenza della qualifica di soggetto passivo nel 2021-2022, ricavando gli importi eventualmente dovuti dalla dichiarazione dei redditi.

Infatti, se l'importo del rigo "Differenza" (RN34 o RN61 colonna 4, se sussistono obblighi di ricalcolo) del modello REDDITI 2022 PF è pari o inferiore a 51 euro, l'acconto **IRPEF** non va versato. Per quanto riguarda l'acconto **IRES**, invece, non deve essere versato se l'ammontare indicato nel rigo RN17 ("IRES dovuta o differenza a favore del contribuente") del modello REDDITI 2022 SC è pari o inferiore a 20 euro. L'acconto **IRAP** non è infine dovuto se il rigo IR21 del modello IRAP 2022 è pari o inferiore a 51 euro, con riferimento alle società di persone e i soggetti equiparati o 20 euro con riguardo ai soggetti IRES.

Dopo aver determinato se è necessario versare o meno l'acconto, bisogna scegliere tra il metodo storico e previsionale per procedere con il versamento:

- Con il metodo storico, l'acconto da versare si determina in base all'imposta dovuta per l'anno precedente (al netto di detrazioni, crediti d'imposta e ritenute subite), ricavabile dai righi dei modelli REDDITI e IRAP;
- Con il metodo previsionale, invece, l'acconto si determina sulla base dell'imposta che si presume dovuta per l'anno in corso (al netto di detrazioni, crediti d'imposta e ritenute subite).

Non è necessario adottare lo stesso metodo di calcolo per i vari tributi dovuti e nemmeno utilizzare lo stesso metodo per il calcolo della prima e della seconda rata. È possibile quindi determinare la prima rata con il metodo storico e versare la seconda rata determinandola con il metodo previsionale. In questo caso, come precisato dalla circolare n. 20/2022 § 3.2, è necessario però che i versamenti in acconto risultino congrui rispetto ad almeno uno dei suddetti criteri.

Nel caso in cui si presume una riduzione dell'imposta relativa al 2022 rispetto a quella versata nello scorso periodo d'imposta, è preferibile optare per il metodo previsionale,

sapendo che nel caso in cui il versamento risulti a posteriori inferiore a quanto effettivamente dovuto, si corre il rischio di essere sanzionati.

Si ricorda naturalmente che nel caso in cui la prima rata non superi 103 euro, è necessario versare entro il 30.11.2022 l'acconto in un'unica soluzione.

L'art. 58 del DL 124/2019, ha stabilito che dal 2020, i contribuenti soggetti agli ISA devono versare la prima e la seconda rata di acconto nella misura del 50% l'una. Per gli altri soggetti invece, la prima rata è pari al 40% dell'importo dovuto mentre la seconda rata è pari al restante 60%.

Si ricorda, per completezza, che rientrano tra i soggetti ISA, i contribuenti che:

- esercitano attività d'impresa o di lavoro autonomo per le quali sono stati approvati gli ISA, senza considerare il fatto che tale metodologia statistica sia stata concretamente applicata;
- dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun ISA, dal relativo decreto ministeriale di approvazione (attualmente pari a 5.164.569 euro).

Infine, si ricorda che la modifica riguarda anche i contribuenti che:

- partecipano a società, associazioni e imprese con i suddetti requisiti e devono dichiarare redditi "per trasparenza", ai sensi degli artt. 5, 115 e 116 del TUIR;
- applicano il regime forfetario di cui all'art. 1 commi 54 ss. della L. 190/2014;
- applicano il regime di vantaggio di cui all'art. 27 commi 1 e 2 del DL 98/2011;
- determinano il reddito con altre tipologie di criteri forfetari;
- ricadono nelle altre cause di esclusione dagli ISA.

L'Approfondimento – 1

Studio associato – le regole per compensare l'eccedenza di ritenute non utilizzate – prima parte

di Alessandro Marcolla

PREMESSA

Come noto dal 1.1.2022 i contribuenti possono utilizzare i crediti d'imposta maturati sulle dichiarazioni dei redditi che saranno inviate nel corso del periodo d'imposta 2022.

Ebbene, tra questi crediti d'imposta figura anche il credito per l'eccedenza di ritenute che viene restituito dagli associati allo studio associato, ovvero dai soci alla società

Evidenziamo subito che l'associazione professionale o la società può fruire del credito in questione solo se vengono rispettati specifici requisiti, alcuni dei quali da verificare preliminarmente alla compensazione.

Di seguito l'analisi della telematica.

LA GESTIONE DEL CREDITO PER RITENUTE SUBITE NEGLI STUDI ASSOCIATI

Uno dei problemi che in passato affliggeva gli studi associati riguardava la gestione delle ritenute subite.

È risaputo, infatti, che le ritenute subite dallo studio associato sono imputate agli associati in ragione della loro quota di partecipazione agli utili.

Pertanto, essendo calcolate sull'ammontare dei compensi percepiti capitava e capita tuttora, soprattutto quando lo studio è dotato di una minima organizzazione e sostiene dei costi, che le ritenute subite risultino ben superiori rispetto all'IRPEF dovuta dagli associati.

Occorre rilevare, poi, che se l'attività professionale è svolta in forma individuale il contribuente ha modo di usufruire del credito IRPEF per ritenute subite compensando i

debiti tributari derivanti dalla professione, si pensi in tal senso all'IVA, all'IRAP ai contributi del personale dipendente, etc..

Premesso ciò, osserviamo che in passato, quando l'attività veniva svolta in forma associata i crediti IRPEF degli associati risultavano ancorati alle posizioni individuali degli associati.

Veniva a crearsi, infatti, una situazione paradossale in cui:

- in mancanza di debiti tributari da compensare le posizioni a credito degli associati potevano essere portate in avanti, ovvero rimanevano appese ai lunghi tempi del rimborso;
- l'associazione era costretta a saldare i debiti di propria competenza, senza poter scomputare alcunché, dato che le ritenute subite venivano imputate agli associati in ragione della loro quota di partecipazione agli utili.

Lo stesso problema sorgerà anche in capo a quelle società di persone che svolgevano attività caratterizzate dall'emersione di un rilevante ammontare di ritenute subite. Si prendano ad esempio le imprese edilizie che realizzano interventi di ristrutturazione per i quali i contribuenti beneficiano di bonus edilizi. In casi di tal genere i pagamenti vengono, infatti, effettuati con bonifico soggetto a ritenuta.

Si sa, però, che questa particolare situazione è stata superata già da un po' di tempo grazie all'intervento dell'Amministrazione Finanziaria che con il documento di prassi n. 56/E/2009, derogando ai dettami dell'art. 22 del TUIR¹, ha concesso agli associati di

¹ L'art. 22 del TUIR afferma che: "1. Dall'imposta determinata a norma dei precedenti articoli si scomputano nell'ordine:

- a) l'ammontare dei crediti per le imposte pagate all'estero secondo le modalità di cui all'art. 165;
- b) i versamenti eseguiti dal contribuente in acconto dell'imposta;
- c) le ritenute alla fonte a titolo di acconto operate sui redditi che concorrono a formare il reddito complessivo e su quelli tassati separatamente. Le ritenute operate nell'anno successivo a quello di competenza dei redditi e anteriormente alla presentazione della dichiarazione dei redditi possono essere scomputate dall'imposta relativa al periodo d'imposta di competenza dei redditi o, alternativamente, dall'imposta relativa al periodo d'imposta nel quale sono state operate. Le ritenute operate dopo la presentazione della dichiarazione dei redditi si scomputano dall'imposta relativa al periodo d'imposta nel quale sono state operate. Le ritenute operate sui redditi delle società, associazioni e imprese indicate nell'articolo 5 si scomputano, nella proporzione ivi stabilita, dalle imposte dovute dai singoli soci, associati o partecipanti.

2. Se l'ammontare complessivo dei crediti di imposta, dei versamenti e delle ritenute, è superiore a quello dell'imposta netta sul reddito complessivo, il contribuente ha diritto, a sua scelta, di computare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta del periodo d'imposta successiva o di chiederne il rimborso in sede di dichiarazione dei redditi. Per i redditi tassati separatamente, se l'ammontare delle ritenute, dei versamenti e dei crediti è superiore a quello dell'imposta netta di cui agli artt. 19 e 21, il contribuente ha diritto al rimborso dell'eccedenza".

riattribuire all'associazione professionale la quota di ritenute che questi soggetti non riescono ad utilizzare.

Di conseguenza, l'associazione, anziché saldare di propria "**tasca**", può provvedere al pagamento dei debiti tributari utilizzando in compensazione i crediti derivanti dalla riattribuzione delle ritenute operata dai suoi associati.

Analoga possibilità è concessa anche alle società di persone, ma non anche, come vedremo in seguito, alle società di capitali che hanno optato per la trasparenza fiscale.

Ricordiamo, infine, che la restituzione all'associazione/società partecipata delle ritenute eccedenti è vincolata al rispetto di alcuni requisiti procedurali. Trattasi nello specifico:

- dell'indicazione nella dichiarazione;
- della predisposizione di un atto avente data certa, antecedente all'utilizzo delle ritenute.

LA RIATTRIBUZIONE DELLE RITENUTE

Con il documento di prassi n. 56/E/2009 l'Ufficio ha concesso agli studi associati e alle società di persone l'opportunità di compensare i propri debiti, utilizzando le ritenute d'acconto subite riattribuite dai loro associati/soci.

La possibilità in parola non è di poco conto soprattutto per gli studi professionali in cui l'ammontare delle ritenute imputate ai singoli associati si dimostra ben superiore rispetto alle singole esigenze di compensazione degli stessi associati.

La riattribuzione delle eccedenze rimanenti dagli associati agli studi professionali consente, infatti, a questi ultimi di compensare i propri debiti tributari, quali: IVA, IRAP, contributi dei dipendenti, etc..

Leggendo il testo della circolare n. 56/E/2009 si denota, però, come l'Amministrazione Finanziaria abbia ben superato il dettato normativo dell'art. 22 del TUIR dove al comma 2 viene esplicitamente stabilito che ***"Le ritenute operate sui redditi delle società, associazioni e imprese indicate nell'articolo 5 si scomputano, nella proporzione ivi stabilita, dalle imposte dovute dai singoli soci, associati o partecipanti"***.

Il percorso da seguire per utilizzare le eccedenze di ritenute diventa, quindi, il seguente:

- durante l'anno lo studio associato subisce le ritenute sui compensi che incassa dai propri clienti;
- al termine del periodo d'imposta le ritenute vengono imputate agli associati in ragione della loro quota di partecipazione al reddito dello studio professionale;
- l'associato riporta le ritenute nella propria dichiarazione dei redditi e utilizza la quota necessaria per abbattere le proprie imposte;
- in presenza di eccedenze di ritenute l'associato può trasferire allo studio professionale la parte non utilizzata;
- lo studio associato può usufruire delle eccedenze trasferite dagli associati per compensare i propri debiti tributari e contributivi;
- lo studio associato liquida a ciascun associato un importo pari alle ritenute riattribuite da quest'ultimo.

Detto ciò, segnaliamo che, entro il limite di € 5.000,00, il credito maturato nel corso del periodo d'imposta 2021 poteva essere utilizzato dagli studi associati già dal 1.1.2022, senza dover attendere l'invio al Fisco delle dichiarazioni dei redditi dello studio e degli stessi associati.

Diversamente per importi superiori a € 5.000,00 si necessita, come di consueto, del visto di conformità e della presentazione della dichiarazione dei redditi. Pertanto, per poter compensare anticipatamente occorre sempre fare una previsione approssimativa di quale potrebbe essere l'importo del credito disponibile.

Sempre in tema occorre, inoltre, aggiungere che:

- dopo la restituzione dell'eccedenza di ritenuta dall'associato/socio all'associazione/società questa non potrà più essere riattribuita al socio/associato;
- l'associazione/società dovrà erogare all'associato/socio una somma di denaro corrispondente all'importo delle ritenute ricevute. L'associazione, infatti, prima di effettuare versamenti per saldare i propri debiti utilizzerà in compensazione i crediti ricevuti.

Il procedimento illustrato sembra attraente perché consente all'associato/socio di monetizzare in tempi rapidi un credito che in passato poteva essere solo riportato in avanti, ovvero chiesto a rimborso.

Sotto un profilo operativo rileviamo, poi, che l'associato/socio che ha trasferito l'eccedenza di ritenute riceverà dall'ente collettivo un importo pari alle ritenute cedute.

Tuttavia, essendo diversa l'IRPEF dovuta da ciascun associato/socio è chiaro che l'ammontare di ritenute trasferite all'associazione/società sarà diverso e ciò comporterà conguagli di denaro diversi a favore di ogni associato/socio.

Degna di nota, infine, è la precisazione resa dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 12/E/2010 in merito ai conguagli effettuati dall'associazione/società. Questi importi a detta dell'Ufficio sono di tipo finanziario e non comportano alcuna conseguenza reddituale in capo agli associati/soci. Per l'Amministrazione Finanziaria, infatti, gli aspetti reddituali di queste somme di denaro cessano al momento dell'imputazione per trasparenza dei redditi.

IL NECESSARIO ESPLICITO ASSENSO

Per poter trasferire l'eccedenza delle ritenute gli associati/soci devono preliminarmente fornire un esplicito assenso alla riattribuzione delle stesse.

In merito all'esplicito assenso osserviamo, anzitutto, che:

- questo deve avere data certa e può essere reso in modi diversi;
- gli studi associati potrebbero aver già provveduto negli scorsi anni a richiederlo agli associati/soci non solo per il primo anno, ma anche per gli anni successivi per mezzo della formula "**salvo revoca**".

Aver utilizzato questa formula in passato consente, infatti, agli associati/soci di compensare dal 1.1.2022 le ritenute senza dover adoperarsi in ulteriori formalità.

Sempre sul tema osserviamo, inoltre, che per poter riattribuire le ritenute subite non sussiste l'obbligo dell'assenso da parte di tutti gli associati/soci.

Dalla prassi, infatti, nulla emerge in tal senso. Pertanto, è logico pensare che l'accordo per la restituzione delle eccedenze possa riguardare solo alcuni associati/soci.

In effetti, il trasferimento delle eccedenze effettuato solo da alcuni non danneggia gli altri associati/soci, dato che si tratta di un semplice scambio di denaro contro crediti da utilizzare.

È pur vero, però, che la riattribuzione dovrebbe essere effettuata solo quando l'associazione/società presenta debiti tributari da compensare in tempi rapidi con i crediti ricevuti. Di conseguenza, sarebbe buona norma regolamentare negli statuti questo

punto, non tanto ai fini fiscali, quanto piuttosto per gestire correttamente i rapporti tra gli associati/soci.

Di seguito una tabella di riepilogo.

La riattribuzione delle ritenute subite	
Adempimenti	Per utilizzare le ritenute occorre un preventivo esplicito assenso. Assenso preventivo che non risulta necessario se già rilasciato in passato con la dicitura “ salvo revoca ”.
	Occorre dare adeguata indicazione delle ritenute subite nei modelli dichiarativi sia degli associati/soci, che dell’associazione/società.
	È necessario apporre il visto di conformità sulla dichiarazione se il credito utilizzato in compensazione supera l’importo di € 5.000,00.

LA DATA CERTA

Come anticipato, l’esplicito assenso o la revoca dello stesso deve aver data certa e deve essere reso tramite una delle seguenti modalità:

- scrittura privata autenticata;
- scrittura semplice non autenticata, ma registrata presso l’Agenzia delle Entrate con tassa fissa;
- invio di una PEC (posta elettronica certificata). Eventualità da ritenersi valida solo quando il mittente e il destinatario sono entrambi possessori di PEC.

Sul punto segnaliamo che questa soluzione è stata opportunamente trattata dall’Amministrazione Finanziaria nel documento di prassi n. 12/E/2010.

Detto ciò, osserviamo che qualche dubbio potrebbe nascere con l’invio di una raccomandata AR. Il contenuto della raccomandata potrebbe, infatti, essere incerto, ma è risaputo che questo strumento è già stato ritenuto conforme dall’Ufficio per altre pratiche tributarie, si pensi ad esempio alla manifestazione del consenso per l’ingresso nel regime della trasparenza fiscale.

Segnaliamo, infine, che si ritiene sicuramente idoneo allo scopo il plico raccomandato senza busta.

IL MOMENTO IN CUI DEVE ESSERE OFFERTO L'ASSENSO

Dalla lettura della circolare n. 56/E/2009 non si rinviene che la manifestazione dell'assenso debba precedere il periodo d'imposta interessato.

Diversamente, dal documento di prassi n. 127E/2010 si ricava che l'esplicito assenso deve essere reso prima di utilizzare nel modello F24 il credito in compensazione.

LA COMUNICAZIONE DELL'AMMONTARE DELLE RITENUTE RIATTRIBUITE

Nessuna comunicazione circa l'ammontare delle ritenute riattribuite è dovuta da parte degli associati/soci all'associazione/società.

Nulla dice in merito la prassi amministrativa, tuttavia pare utile che ciascun associato/socio trasmetta all'associazione/società una comunicazione in cui viene riportato l'importo delle ritenute restituite.

Ovviamente, la comunicazione in parola dovrebbe essere resa dopo la predisposizione della dichiarazione dei redditi e anche se non obbligatoria servirebbe sicuramente per gestire al meglio i rapporti interni tra gli associati/soci.

L'INDICAZIONE IN DICHIARAZIONE

Oltre all'esplicito assenso da rendere con le modalità sopra elencate, il documento di prassi n. 56/E/2009 richiede un ulteriore adempimento da comunicare tramite la dichiarazione dei redditi.

Non trattando in questa sede in maniera dettagliata l'adempimento in oggetto, ci limiteremo a segnalare che:

- ogni associato dovrà indicare nel proprio **quadro RN** le ritenute non utilizzate e che intende restituire;
- l'associazione nel **quadro RO** riporterà le ritenute riattribuite da ciascun associato;
- lo studio associato dovrà gestire il credito per ritenute, sia quello relativo all'anno in corso, che quello riportato dagli anni precedenti nel **quadro RX**.

Per queste ragioni, al fine delle compensazioni di inizio anno gli associati dovranno stimare in via approssimativa quale potrebbe essere il credito che non utilizzeranno e che restituiranno all'associazione. Una stima che non si dimostra facile, soprattutto quando gli associati presentano redditi rilevanti e l'associazione professionale sostiene pochi costi

Ricordiamo, infine, che la compensazione può riguardare, non solo le ritenute subite nel corso del 2021, ma anche il credito maturato nel 2020 non ancora esaurito. Di conseguenza, nella stima del credito disponibile dal 1.1.2022 occorrerà tener conto anche di questa eccedenza pregressa non ancora utilizzata.

L'Approfondimento – 2

Gli omaggi natalizi

di Gianfranco Costa

PREMESSA

Può sembrare un paradosso in questo periodo di crisi economica parlare di omaggi e regalie natalizie. In realtà, se la guardiamo in un'ottica differente, possiamo anche ritenere la scelta corretta.

Infatti, gli omaggi sono un modo per rappresentare a clienti e fornitori che l'impresa sta operando ordinariamente e che non si trova in difficoltà economiche. L'altro aspetto sicuramente pregnante nella scelta è la fidelizzazione dei clienti anche con un "pensiero" che faccia ricordare che l'impresa c'è. Si parla di impresa, ma vedremo anche le regole per i professionisti.

Purtroppo, queste spese, devono fare i conti con regole di natura civilistica e fiscale, con un impatto diversificato sul risultato civilistico del bilancio e fiscale legato all'imposizione diretta ed indiretta.

Si tratta, allora, di comprendere il trattamento fiscale cui soggiacciono gli omaggi. Vedremo, in questo intervento, che vari sono gli aspetti di rilievo:

- il valore economico dei singoli beni;
- l'assoggettamento o meno agli adempimenti IVA;
- l'inquadramento come omaggi o l'annovertimento fra le spese di rappresentanza.

Come 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 civilistica 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 ai fini delle imposte sui redditi, circa i limiti della loro deducibilità.

In base alle previsioni 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:
 - o festività religiose, nazionali ed eventi aziendali (lettera b));
 - o inaugurazioni di nuove sedi, uffici o stabilimenti (lettera c));
 - o 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'irrilevanza 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 valide 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 $\leq$ euro 50	Detraibilità	Esclusa	Deducibilità integrale	• Deducibilità imprese IRES • Indeducibilità imprese IRPEF
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	• Deducibilità imprese IRES • Indeducibilità imprese IRPEF
Bene oggetto dell'attività produttiva o commerciale dal valore unitario $\leq$ euro 50,00	Detraibilità	Imponibilità	Deducibilità integrale	• Deducibilità imprese IRES • Indeducibilità imprese IRPEF
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	• Deducibilità imprese IRES • Indeducibilità imprese IRPEF

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:
 - o per quelli di valore inferiore o pari, l'operazione non è soggetta ad IVA;
 - o 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 sono contenute 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

L'Approfondimento – 3

Investimenti in beni 4.0: le valutazioni da effettuare

di Federico Camani

PREMESSA

I crediti d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi, originariamente introdotti dalla Legge 160/2019 (Finanziaria 2020) in sostituzione del "vecchio" maxi e iper-ammortamento, sono stati prorogati una prima volta dalla Legge 178/2020 (Finanziaria 2021) e successivamente, limitatamente agli investimenti in beni materiali e immateriali "Industria 4.0", dalla Legge 234/2021 (Finanziaria 2022).

Con riferimento agli investimenti in beni strumentali ordinari, le agevolazioni previste sono usufruibili, salvo proroghe, per tutti gli acquisti effettuati fino al 31.12.2022 o entro il 30.06.2023, se viene versato un acconto di almeno il 20% entro il 31.12.2021 con applicazione di un credito d'imposta pari al 6% del costo dell'investimento.

Quanto agli investimenti in beni strumentali nuovi Industria 4.0 di cui alle Tabelle A e B, Finanziaria 2017, le agevolazioni previste sono usufruibili per tutti gli acquisti effettuati entro il 31.12.2025 o entro il 30.06.2026, se viene versato un acconto di almeno il 20% entro il 31.12.2025, con applicazione di percentuali decrescenti a seconda dell'anno di effettuazione dell'investimento.

Per individuare il periodo di effettuazione dell'investimento e, pertanto, la spettanza dell'agevolazione, come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 30.3.2017, n. 4/E, è necessario avere riguardo, sia per le imprese che per i lavoratori autonomi, al principio di competenza ex art. 109, commi 1 e 2, TUIR, in base al quale le spese di *"acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, alla data della consegna o spedizione, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale"*, senza tener conto di clausole di riserva della proprietà.

Per i beni acquistati in leasing rileva la data di consegna, ossia il momento in cui il bene entra nella disponibilità del locatario ovvero, qualora il contratto preveda la clausola di prova a favore del locatario, il momento della dichiarazione di esito positivo del collaudo.

Per i beni realizzati in economia vanno considerati i costi imputabili all'investimento sostenuti nel periodo agevolato, tenendo conto del suddetto principio di competenza.

Se l'investimento è realizzato mediante un contratto di appalto a terzi, in base al principio di competenza i costi si considerano sostenuti dal committente alla data di ultimazione dei lavori o, in caso di stati di avanzamento lavori (SAL), alla data in cui l'opera è verificata ed accettata dal committente. In particolare, possono fruire dell'agevolazione i corrispettivi liquidati nel periodo agevolato in base ai SAL, a prescindere dalla durata infrannuale o ultrannuale del contratto.

BENI MATERIALI E IMMATERIALI "ORDINARI"

Relativamente ai beni materiali e immateriali nuovi "ordinari", ossia diversi da quelli "Industria 4.0", come stabilito dai commi 1054 e 1055 dell'articolo 1, Legge 178/2020, alle imprese e ai lavoratori autonomi è riconosciuto un'agevolazione sotto forma di credito d'imposta, per gli investimenti effettuati nel 2020, 2021 e 2022, nella misura del:

- 10%, per gli investimenti effettuati dal 16.11.2020 al 31.12.2021 (o entro il 31.12.2022 a condizione che sia versato un acconto di almeno il 20% entro il 31.12.2021);
- 6%, per gli investimenti effettuati dal 01.01.2022 al 31.12.2022 (o entro il 30.06.2023 a condizione che sia versato un acconto di almeno il 20% entro il 31.12.2021).

Entrambe le opzioni devono scontare il limite massimo dei costi ammissibili pari a 2 milioni di euro, per i beni materiali, e 1 milione di euro, per i beni immateriali.

Per i beni in esame, pertanto, l'agevolazione si esaurisce (salvo proroghe future) con riferimento agli investimenti effettuati entro il 31.12.2022 ovvero "prenotati" con versamento dell'acconto del 20% entro il 31.12.2022 ed entrati in funzione entro il 30.6.2023.

Una piccola sintesi di quanto appena citato, nella seguente tabella.

<u>Beni materiali e immateriali ordinari (NO Industria 4.0)</u>		
Periodo	Credito imposta	Limite costi
16.11.2020 – 31.12.2021 (o 30.06.2022 con versamento acconto 20% entro il 31.12.2021)	10%	2 mln di euro, beni materiali 1mln di euro, beni immateriali
01.01.2022 – 31.12.2022 (o 30.06.2023 con versamento acconto 20% entro il 31.12.2022)	6%	2 mln di euro, beni materiali 1 mln di euro, beni immateriali

BENI MATERIALI 4.0

Quanto ai beni materiali nuovi “Industria 4.0”, di cui alla Tabella A, Legge finanziaria 2017, alle imprese e ai lavoratori autonomi è riconosciuta un’agevolazione, sotto forma di credito d’imposta, nella misura del:

- 50%, per gli investimenti effettuati fra il 16.11.2020 e il 31.12.2021 (o entro il 31.12.2022 a condizione che sia versato un acconto di almeno il 20% entro il 31.12.2021)
- 40%, per gli investimenti effettuati fra il 01.01.2022 e il 31.12.2022 (o entro il 30.06.2023, a condizione che sia versato un acconto di almeno il 20% entro il 31.12.2022);
- 20%, per gli investimenti effettuati fra il 01.01.2023 e il 31.12.2025 (o entro il 30.06.2026 a condizione che sia versato un acconto di almeno il 20% entro il 31.12.2025).

Tali percentuali valgono per gli investimenti in beni strumentali 4.0 nuovi, a condizione che l'importo di detto investimento non superi i 2,5 milioni di euro.

Per gli investimenti di importo superiore a 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro, le percentuali sono così riviste:

- 30%, per gli investimenti effettuati fra il 16.11.2020 e il 31.12.2021 (o entro il 30.06.2022 con versamento di un acconto di almeno il 20% entro il 31.12.2021);
- 20%, per gli investimenti effettuati fra il 01.01.2022 e il 31.12.2022 (o entro il 30.06.2023 con versamento di un acconto di almeno il 20% entro il 31.12.2022);
- 10%, per gli investimenti effettuati fra il 01.01.2023 e il 31.12.2025 (o entro il 30.06.2026 con versamento di un acconto di almeno il 20% entro il 31.12.2025).

Per gli investimenti di importo superiore a 10 milioni di euro e fino a 20 milioni di euro, le percentuali sono così riviste:

- 10%, per gli investimenti effettuati fra il 16.11.2020 e il 31.12.2021 (o entro il 30.06.2022 con versamento di un acconto di almeno il 20% entro il 31.12.2021);
- 10%, per gli investimenti effettuati fra il 01.01.2022 e il 31.12.2022 (o entro il 30.06.2023 con versamento di un acconto di almeno il 20% entro il 31.12.2022);
- 5%, per gli investimenti effettuati fra il 01.01.2023 e il 31.12.2025 (o entro il 30.06.2026 con versamento di un acconto di almeno il 20% entro il 31.12.2025).

Nella tabella che segue si illustra una piccola sintesi delle agevolazioni appena citate.

<u>Beni materiali nuovi Industria 4.0</u>		
Periodo	Credito imposta	Limite costi
16.11.2020 – 31.12.2021 (o 30.06.2022 con versamento acconto 20% entro il 31.12.2021)	50% 30% 20%	Fino a 2,5 mln di euro Fino a 10 mln di euro Fino a 20 mln di euro
01.01.2022 – 31.12.2022 (o 30.06.2023 con versamento acconto 20% entro il 31.12.2022)	40% 20% 10%	Fino a 2,5 mln di euro Fino a 10 mln di euro Fino a 20 mln di euro
01.01.2023 – 31.12.2025 (o 30.06.2026 con versamento acconto 20% entro il 31.12.2025)	20%	Fino a 2,5 mln di euro

entro il 30.06.2026 con versamento acconto 20% entro il 31.12.2025)	10%	Fino a 10 mln di euro
	5%	Fino a 20 mln di euro

BENI IMMATERIALI 4.0

Relativamente ai beni immateriali nuovi "Industria 4.0" di cui alla Tabella B, Finanziaria 2017, per effetto di quanto disposto dai commi 1058, 1058-bis e 1058-ter dell'articolo 1, Legge 178/2020 nonché dall'articolo 21, D.L. 50/2022, c.d. "Decreto Aiuti", la misura del credito d'imposta, a seconda del periodo di effettuazione dell'investimento, risulta modulata come di seguito evidenziato:

- 20%, per gli investimenti effettuati dal 16.11.2020 al 31.12.2021;
- 50%, per gli investimenti effettuati dal 01.01.2022 al 31.12.2022 (o entro il 30.06.2023 a condizione che sia versato un acconto di almeno il 20% entro il 31.12.2022); tale percentuale è stata modificata per opera del D.L. 50/2022;
- 20%, per gli investimenti effettuati dal 01.01.2023 al 31.12.2023 (o entro il 30.06.2024 con versamento di un acconto di almeno il 20% entro il 31.12.2023);
- 15%, per gli investimenti effettuati dal 01.01.2024 al 31.12.2024 (o entro il 30.06.2025 con versamento di un acconto di almeno il 20% entro il 31.12.2024);
- 10%, per gli investimenti effettuati dal 01.01.2025 e il 31.12.2025 (o entro il 30.06.2026 con versamento di un acconto di almeno il 20% entro il 31.12.2025).

Nella seguente tabella, una sintesi di quanto appena descritto.

<u>Beni immateriali nuovi Industria 4.0</u>		
Periodo	Credito imposta	Limite costi
16.11.2020 – 31.12.2021 (o 30.06.2022 con versamento acconto 20% entro il 31.12.2021)	20%	Fino a 1 mln di euro

01.01.2022 – 31.12.2022 (o 30.06.2023 con versamento acconto 20% entro il 31.12.2022)	50%	Fino a 1 mln di euro
01.01.2023 – 31.12.2023 (o entro il 30.06.2024 con versamento acconto 20% entro il 31.12.2023)	20%	Fino a 1 mln di euro
01.01.2024 – 31.12.2024 (o entro il 30.06.2025 con versamento acconto 20% entro il 31.12.2024)	15%	Fino a 1 mln di euro
01.01.2025 – 31.12.2025 (o entro il 30.06.2026 con versamento acconto 20% entro il 31.12.2025)	10%	Fino a 1 mln di euro

ADEMPIMENTI NECESSARI

Per garantire il cliente del corretto adempimento, le fatture e i documenti relativi agli investimenti eseguiti devono riportare l'espresso richiamo alla disposizione di riferimento.

In particolare, la dicitura da riportare nei documenti è la seguente *“Acquisto per il quale è riconosciuto il credito d'imposta ex art. 1, commi da 1051 a 1063, Legge n. 178/2020”*.

Sul punto l'Agenzia delle Entrate nella Risposta 18.5.2022, n. 270 ha precisato che la già menzionata dicitura va riportata anche sul documento di trasporto mentre il verbale di collaudo o interconnessione del bene non richiede tale indicazione nel presupposto che lo stesso riguarda *“univocamente i beni oggetto dell'investimento”*.

Come specificato dalla stessa Agenzia nelle Risposte 5.10.2020, n. 438 e 439 e confermato nelle Risposte 17.9.2021, n. 602 e 603, qualora fosse necessario rettificare i riferimenti normativi sulle fatture o nei documenti relativi agli investimenti, è possibile integrare i documenti già emessi, sprovvisti delle corrette indicazioni delle disposizioni di

riferimento, prima dell'avvio dell'attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Per tutte le tipologie di investimenti (beni "Industria 4.0" e beni "ordinari"), il soggetto beneficiario è tenuto a conservare, a pena di revoca dell'agevolazione, la documentazione attestante:

- l'effettivo sostenimento del costo;
- la corretta determinazione dell'importo agevolabile.

Merita inoltre evidenziare che con riferimento agli investimenti in beni materiali ed immateriali "Industria 4.0" è necessario:

- disporre di una perizia asseverata, rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi Albi professionali (per il settore agricolo la perizia può essere rilasciata anche da un dottore agronomo o forestale, da un agrotecnico laureato o da un perito agrario laureato) ovvero un attestato di conformità rilasciato da un Ente di certificazione accreditato, da cui risulti che i beni possiedono le caratteristiche tecniche previste e la relativa interconnessione al sistema aziendale. Per i beni di costo unitario pari o inferiore a 300.000 euro, la perizia può essere sostituita da una dichiarazione sostitutiva di atto notorio resa dal legale rappresentante ai sensi del D.P.R. 445/2000;
- inviare una comunicazione al MISE, utilizzando lo specifico modello, per consentire al Ministero "di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative". L'invio va effettuato entro il termine di presentazione del Modello REDDITI relativo al periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti.

La mancata comunicazione al MISE non pregiudica comunque la spettanza dell'agevolazione.

Si ricorda, a titolo esemplificativo, che per gli investimenti effettuati nel 2021 il modello, firmato digitalmente dal legale rappresentante dell'impresa, va inviato:

- in formato elettronico tramite PEC all'indirizzo *benistrumentali4.0@pec.mise.gov.it* entro il termine di presentazione del Modello REDDITI 2022, ossia in generale entro il 30.11.2022.

UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta riferito agli investimenti in beni strumentali nuovi è utilizzabile esclusivamente in compensazione con il Modello F24 con i seguenti codici tributo:

- “6935” per i beni generici,
- “6936” per i beni materiali Industria 4.0,
- “6937” per i beni immateriali Industria 4.0.

Per gli investimenti effettuati entro il 31.12.2022 (o 30.6.2023 con versamento dell'acconto pari ad almeno il 20%) l'utilizzo va effettuato in 3 rate di pari importo a decorrere dall'anno di entrata in funzione (beni ordinari) o di interconnessione (beni 4.0).

Si ricorda che non è più consentito l'utilizzo in unica soluzione del credito d'imposta relativo agli investimenti in beni generici. A tal proposito si rammenta che con riguardo a tale possibilità i citati commi 1059 e 1059-bis fanno riferimento agli investimenti “effettuati entro il 31 dicembre 2021”; infatti, nella Circolare 23.7.2021, n. 9/E l'Agenzia delle Entrate ha richiamato la relazione tecnica al D.L. 73/2021 nella quale è specificato che *“ai fini della valutazione della norma in oggetto, è stato quantificato l'impatto dovuto all'utilizzabilità in un'unica soluzione del credito relativo agli investimenti ordinati e consegnati nel 2021”*.

Se l'interconnessione interviene in un periodo d'imposta successivo a quello di entrata in funzione del bene, il credito d'imposta può essere fruito per la parte spettante riconosciuta per gli “altri beni” (nella misura del 6%) fino all'anno precedente a quello in cui si realizza l'interconnessione. Dall'anno dell'interconnessione il credito “Industria 4.0” va decurtato di quanto già fruito e suddiviso in un nuovo triennio di fruizione di pari importo.

L'angolo informatico

Cloud Storage

di Daniele Ziantoni

Definizione di Cloud Storage

Sebbene si tratti di un argomento piuttosto vasto, i meccanismi alla base del funzionamento del cloud computing sono più semplici di quanto si possa immaginare.

Il cosiddetto "cloud" è una tecnica che consiste nell'utilizzare una serie di computer, sparsi in varie parti del mondo, che lavorano insieme al fine di effettuare operazioni comuni di vario genere, le quali possono richiedere uno spazio di archiviazione o una potenza di elaborazione non ottenibile da una postazione singola.

Ricadono proprio in questo ambito i servizi di cloud storage che mettono a disposizione dello spazio su Internet per salvare copie di backup dei propri file.

Una volta archiviate, possono essere visualizzati su una serie di dispositivi (PC, smartphone e tablet) previa autenticazione all'area di conservazione condivisa.

Esistono, diverse declinazioni del mondo cloud:

- i servizi SaaS, o software-as-a-service: offrono la possibilità di eseguire software remoti per l'elaborazione dei dati complessi;
- i servizi PaaS, o platform-as-a-service: mettono a disposizione dell'utente interi ambienti di sviluppo;
- i servizi IaaS, che offrono la possibilità di fruire di complesse apparecchiature hardware, direttamente dalla propria scrivania, al fine di eseguire compiti che richiedono risorse estremamente elevate (sia in termini di hardware che di connettività), difficilmente ottenibili da un comune server.

Caratteristica delle piattaforme cloud, a qualsiasi categoria esse possano appartenere, è la loro natura immateriale, astratta: infatti i servizi offerti non provengono da un solo server o da una singola batteria di computer, ma vengono forniti attraverso complesse reti di elaboratori.

I servizi cloud, infatti, distribuiscono i dati degli utenti su un gran numero di dischi, fisici e virtuali, sparsi su più server remoti contemporaneamente: in tal modo, si cerca di fornire velocità d'accesso (selezionando il server più vicino, a seconda della posizione), integrità

dei dati (al verificarsi di un malfunzionamento hardware, ci sono sempre altri server che hanno in replica gli stessi dati) e sicurezza (gli ambienti cloud, in genere, sono protetti da sofisticati meccanismi di protezione distribuiti).

A seconda dei servizi forniti e delle risorse necessarie, l'utilizzo delle piattaforme cloud può avere un costo più o meno alto: si spazia dalla disponibilità in forma gratuita di alcuni servizi di archiviazione cloud, al noleggio di intere infrastrutture che possono costare anche migliaia e migliaia di euro al mese, ciò che conta è la quantità dei dati da archiviare.

I Vantaggi

Il Cloud storage è una risorsa per chiunque utilizzi qualsiasi dispositivo digitale. Sia che effettui il salvataggio di e-mail, sia che utilizzi l'archiviazione e condivisione di file, o che carichi fotografie. Ma che cos'è un Cloud storage e in che modo può portare vantaggi alla propria attività?

Il Cloud storage consiste semplicemente nell'archiviare dati da remoto nel Cloud, piuttosto che on-site (ovvero sul proprio dispositivo).

Questa metodologia presenta numerosi vantaggi:

elimina la necessità di implementare e gestire uno storage (spazio di archiviazione) locale;

il fornitore del Cloud si assume la responsabilità per quanto riguarda la manutenzione del hardware (riducendo così il costo totale di proprietà)

La flessibilità del Cloud facilita l'implementazione di spazio di archiviazione aggiuntivo in base alle necessità, senza dover anticipare le esigenze di archiviazioni future e contribuendo a ridurre al minimo i costi.

Le significative capacità di automazione del Cloud fanno sì che l'archiviazione a lungo termine non debba necessariamente essere un continuo impegno per i team interni, consentendo loro di concentrarsi sulle attività critiche dell'azienda (in tal senso si ricorda che uno studio professionale ha l'obbligo tra le altre cose di garantire l'integrità dei dati).

In sostanza il "Cloud storage" fornisce spazio di archiviazione e servizi di storage per tutti i tuoi dati, tra cui: file, cartelle, foto, ecc.

Per essere coerente con le disposizioni in termini di sicurezza, il cloud mette a disposizione reti di archiviazione protette da chiavi di crittografia e misure di protezione per i dati. Con questo sistema, i tuoi file vengono sincronizzati tra i vari dispositivi

connessi, i vari spazi di archiviazione digitale e con un servizio backup, implementando una soluzione di archiviazione che può essere personalizzata in base alle esigenze che volta per volta variano.

A prescindere dal numero di terabyte caricati sotto forma di dati nel Cloud, tutti i sistemi di storage Private Cloud ridondante consente alle aziende di svilupparsi senza difficoltà e senza i costi associati ai server on premise o al Bare Metal in un datacenter. Senza doversi preoccupare della gestione dello storage e senza i cospicui investimenti associati ai server dedicati, le aziende possono svilupparsi e investire in una crescita mirata.

I diversi tipi di archiviazione

Archiviazione a Blocchi

Lo storage a blocchi è una tecnologia utilizzata principalmente per l'archiviazione di file di dati in ambienti di archiviazione basati sul cloud o su reti SAN (Storage Area Network).

Nel cloud, l'archiviazione a blocchi è implementata attraverso il collegamento di un disco virtuale a una macchina virtuale (VM) basata sul cloud.

Con questo processo di suddivisione, i dati in singoli blocchi possono poi essere archiviati come pezzi singoli. Così facendo ad ogni blocco di dati viene assegnato un identificatore unico, che consente al sistema di archiviazione di collocare i dati più piccoli nella posizione più efficiente. L'approccio prevede la possibilità di archiviazione su diversi sistemi, con ogni blocco configurato (o partizionato) per funzionare con un sistema operativo diverso. Ciò significa che blocchi degli stessi dati originali possono essere archiviati sia in Linux che in un'unità Windows.

Disaccoppiando i dati dall'ambiente utente, l'archiviazione a blocchi permette di distribuire i dati in più ambienti e di creare, così, più percorsi per i dati. In questo modo il processo di recupero dei dati viene accelerato. In fase di richiesta da parte dell'utente o di una applicazione che, richiede i dati da un sistema di archiviazione a blocchi, questi vengono recuperati e riassemblati dal sistema di archiviazione sottostante prima di essere presentati all'utente.

Archiviazione di Oggetti

Il processo di archiviazione a oggetti prevede che file di dati, siano suddivisi in singoli pezzi noti come oggetti.

Questi oggetti vengono archiviati in un singolo repository autonomo e possono essere distribuiti su più server basati su cloud e sistemi in rete.

A ogni oggetto viene assegnato un codice di identificazione univoco, che può essere utilizzato dalle applicazioni per identificare e recuperare gli oggetti archiviati in un sistema distribuito. Ad ogni oggetto vengono allegati dei metadati che contengono informazioni importanti.

Questi file di metadati, possono essere estremamente dettagliati e includere informazioni quali le dimensioni dell'oggetto, la data dell'ultima modifica, il tipo di supporto e i diritti di accesso.

La struttura piatta dell'archiviazione a oggetti rende efficiente l'archiviazione di grandi quantità di dati. È inoltre possibile archiviare come oggetti qualsiasi tipo di dati, quali ad esempio foto, video e file di log.

Archiviazione di File

L'archiviazione dei file nel cloud è un approccio di tipo gerarchico all'archiviazione dei dati, noto anche come archiviazione “a livello di file” o “basata su file”. Il processo prevede l'archiviazione dei dati in file, i quali a loro volta, sono organizzati in cartelle, e successivamente a loro volta organizzate in directory e sottodirectory.

Per individuare e recuperare un file, gli utenti e le loro applicazioni devono conoscere il percorso dalla directory fino alla cartella e al file specifico. Queste informazioni sono incluse in una serie di metadati allegati al file.

L'archiviazione dei file ha una vasta gamma di funzionalità e può memorizzare quasi tutti i tipi di dati. L'archiviazione avviene come in ogni computer moderno e permette di archiviare una serie di file complessi con il beneficio di una navigazione piuttosto rapida.

Trattandosi di visualizzazione ad oggetti e non a riga di comando (come con il sistema MDOS) è anche molto facile da configurare. Potete controllare l'accesso ai file con i diritti degli utenti, il blocco dei file e altri controlli.

Da un punto di vista tecnico, l'archiviazione gerarchica dei file funziona bene fino a un certo punto. Una volta che l'archiviazione dei file raggiunge una certa dimensione, inizierete a riscontrare problemi di prestazioni con un rallentamento nel recupero dei file. Ciò è dovuto alla necessità di avere un solo percorso per ogni file, che continua ad aumentare con l'aggiunta di altre cartelle, directory e sottodirectory.

La natura dei sistemi cloud vi permetterà di mitigare un po' questi problemi di prestazioni.

Tipologie di cloud

Cloud Pubblico

Il cloud pubblico è il modello di distribuzione probabilmente più conosciuto. I cloud pubblici sono di proprietà e gestiti da fornitori di servizi cloud. Questi fornitori sono responsabili di tutte le operazioni del loro cloud, tra cui l'hosting, la gestione e la manutenzione della rete e dell'infrastruttura.

In questa configurazione, i provider (ovvero i fornitori), vendono l'accesso ai loro servizi cloud insieme ad altre aziende e privati. Con questo tipo di cloud, condividerete l'infrastruttura con gli altri utenti, ma (ovviamente) le vostre applicazioni e i vostri dati saranno accessibili solo a voi.

Optare per un modello di cloud storage pubblico è in genere l'approccio più economico e scalabile. Le preoccupazioni per la sicurezza e la privacy sono spesso espresse a proposito del cloud pubblico, ma sono in gran parte infondate. La sicurezza e la privacy sono le principali preoccupazioni della maggior parte dei fornitori di cloud pubblico che cercano di fornire il miglior servizio.

Cloud Privato

Questo approccio, nella maggior parte dei casi, è riservato alle grandi aziende con forti disponibilità economiche e un'estrema necessità di proteggere le proprie applicazioni e i propri dati.

Il cloud privato è, in sostanza, un centro dati costruito appositamente per una singola azienda.

L'azienda quindi ospita, gestisce e protegge la propria rete e tutta l'infrastruttura cloud.

Questa risorsa non viene condivisa con nessun'altra azienda o individuo e nella maggior parte dei casi è situata in loco.

L'archiviazione su cloud privato è l'approccio più sicuro, ma anche il più costoso, in quanto è solo l'azienda proprietaria del cloud a sostenere tutti i costi della tecnologia e delle risorse umane. Questo approccio comporta, tra le altre cose, un maggior rischio di perdita di dati. Infatti, con tutti i dati archiviati in un'unica sede, un disastro naturale o un'interruzione importante potrebbero mettere a rischio la sicurezza e la recuperabilità di tutti i dati conservati in sede.

Cloud Ibrido

Il cloud ibrido è una combinazione di cloud pubblico e privato, con un approccio che offre il meglio di entrambi i mondi.

In una configurazione di cloud storage ibrido, si può sfruttare la flessibilità del cloud pubblico e la sicurezza del cloud privato, con un giusto bilanciamento dei costi complessivi. I cloud ibridi sono ideali se gestite con un mix di dati sensibili e non sensibili, che consente di optare la suddivisione tra i due modelli.

I dati altamente sensibili come le informazioni sanitarie, legali e finanziarie possono essere protetti in un cloud privato. Mentre i dati quotidiani meno sensibili vengono archiviati nel cloud pubblico, che è comunque molto sicuro.

Nel prossimo articolo parleremo di alcuni esempi di sistemi cloud presenti nel mercato.

Le prossime scadenze



16 novembre 2022

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

Termine ultimo concesso ai contribuenti mensili/trimestrali per operare la liquidazione relativa al trimestre precedente e per versare l'eventuale imposta a debito.

VERSAMENTO RITENUTE

Termine per versare le ritenute alla fonte operate nel mese precedente riguardanti redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, su provvigioni, su altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti.

SOSPENSIONE VERSAMENTI PER COVID

Versamento della 23^a rata (di massimo 24) del 50% degli importi sospesi da marzo a maggio 2020 (D.L. 34/2020, D.L. 104/2020).

INPS – ARTIGIANI E COMMERCianti

Termine per effettuare il versamento della 3^a rata del contributo fisso minimo per il 2022.

INAIL

I datori di lavoro che hanno scelto di rateizzare il premio Inail, relativo al saldo 2021 e all'acconto 2022, devono effettuare il versamento della 4^a e ultima rata.

20 novembre 2022

ENASARCO

Termine ultimo per versare i contributi previdenziali relativi al trimestre luglio/settembre 2022.