



**CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964**

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

**Numero 29 del 14 novembre 2023**

## Focus settimanale:

- **Entro fine mese comunicazione al MIMIT dei dati sui bonus investimenti 2022**
- **La proroga del versamento degli acconti: l'esclusione dei soci "trasparenti"**
- **La cessazione dell'incarico professionale**
- **Gli omaggi natalizi**

*Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:*

**Dott. Saverio Gitto**

**Dott.ssa Beatrice Gitto**

**Dott.ssa Giosy Gitto**

## Flash di stampa



3

## L'Agenzia interpreta



7

## Il Giudice ha sentenziato



9

In breve .....	11
Entro fine mese comunicazione al MIMIT dei dati sui bonus investimenti 2022 .....	11
La proroga del versamento degli acconti: l'esclusione dei soci "trasparenti" .....	13
L'Approfondimento .....	15
La cessazione dell'incarico professionale .....	15
L'Approfondimento .....	22
Gli omaggi natalizi .....	22

## Flash di stampa



<b>Diritti di superficie e usufrutto come redditi diversi</b>	IL SOLE 24 ORE 06.11.2023	Il disegno di legge di Bilancio 2024 prevede di modificare l'attuale art. 67, c. 1, lett. h) del Tuir in modo da determinare un reddito diverso dal possesso di redditi derivanti dalla costituzione degli altri diritti reali di godimento su immobili e non solamente dalla sola concessione dell'usufrutto su immobili e azienda.
<b>Aumento della cedolare secca per affitti brevi</b>	IL SOLE 24 ORE 06.11.2023	Il disegno all'esame del Parlamento prevede di aumentare al 26% dal 2024, la cedolare secca su tutti gli appartamenti in affitto breve, qualora ne siano locati almeno due.
<b>Operazioni inesistenti</b>	IL SOLE 24 ORE 06.11.2023	La Guardia di Finanza, con una circolare del 2.10.2023, ha chiarito che, in presenza di operazioni inesistenti astrattamente imponibili in reverse charge, il diritto di detrazione viene meno sia quando il cessionario/committente partecipa alla frode, sia nei casi in cui il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere del disegno fraudolento.
<b>Ritenuta d'acconto nei rapporti assicurativi</b>	IL SOLE 24 ORE 07.11.2023	Il disegno di legge di bilancio 2024 prevede, dal 01.04.2024, di eliminare la disapplicazione della ritenuta d'acconto nei rapporti fra l'agente assicurativo e il mediatore assicurativo verso la compagnia.
<b>Agevolazioni province colpite dall'alluvione in Toscana</b>	ITALIA OGGI 07.11.2023	È allo studio del Governo un pacchetto di interventi a favore delle province di Firenze, Livorno, Pisa, Pistoia e Prato colpite dall'alluvione del 2.11 e 3.11.2023, che prevederà il blocco degli adempimenti e dei versamenti tributari.
<b>Imposta straordinaria sugli extraprofitti delle banche</b>	ITALIA OGGI 07.11.2023	L'art. 26 D.L. 104/2023 ha modificato il calcolo dell'imposta straordinaria sugli extraprofitti delle banche, intervenendo tra le altre cose, sulla base imponibile, sul massimale di prelievo, rappresentato dallo 0,26% dell'importo totale delle attività

		ponderate per il rischio e sull'accantonamento, in alternativa al versamento di una riserva non distribuibile nel bilancio 2023.
Scambio dati sulle criptovalute	ITALIA OGGI 06.11.2023	È stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea 24.10.2023 la direttiva (Ue) 2023/2226, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale (Dac 8), che entrerà in vigore dal 1.01.2026, con la quale le autorità fiscali degli Stati membri dell'Unione Europea scambieranno le informazioni relative alle cryptoattività con obbligo di comunicazione per i soggetti residenti.
Anticipo del termine per invio delle dichiarazioni	ITALIA OGGI 06.11.2023	Il decreto legislativo sugli adempimenti fiscali, anticipa il termine per la presentazione delle dichiarazioni al 30.09, rende operativa la semestralità per l'invio delle spese al portale tessera sanitaria da parte degli operatori del settore (medici, farmacie, strutture sanitarie) e elimina le certificazioni uniche (le CU) dei forfettari.
Vendite intracomunitari di veicoli nuovi	ITALIA OGGI 06.11.2023	Sulle vendite intracomunitarie di veicoli nuovi l'Iva è dovuta in ogni caso nel Paese di arrivo del mezzo, in via eccezionale anche se il venditore e/o l'acquirente sono privati consumatori.
False partite Iva	ITALIA OGGI 08.11.2023	Il disegno di legge di Bilancio 2024 prevede di inserire nell'art. 35 D.P.R. 633/1972 il nuovo comma 15- bis.3, stabilendo che la garanzia per la riapertura della posizione Iva sia necessaria anche a seguito della notifica del provvedimento che accerta la sussistenza dei presupposti per la chiusura d'ufficio nei confronti dei contribuenti che nei 12 mesi precedenti abbiano presentato la dichiarazione di cessazione dell'attività.
Proroga adempimenti lavoro sportivo e sanatoria criptovalute	ITALIA OGGI 08.11.2023	In merito ai nuovi adempimenti fissati dal D.lgs. 36/2021 per il lavoro sportivo, si prevede che il termine per gli adempimenti e i versamenti previdenziali e assistenziali relativi alle collaborazioni coordinate e continuative nello sport dilettantistico per il

		periodo transitorio, venga prorogato al 30.11.2023
Validità della cartella senza indicazione del responsabile	ITALIA OGGI 08.11.2023	Lo schema di decreto legislativo, approvato in via preliminare dal consiglio dei Ministri il 23.10.2023 aggiunge alla L. 212/2000 l'art.7-quater, stabilendo che non costituisce vizio di annullabilità la mancata o erronea indicazione del responsabile del procedimento nelle cartelle esattoriali e in tutti gli atti della riscossione.
Modifiche alla disciplina del contraddittorio	IL SOLE 24 ORE 09.11.2023	Il nuovo art. 6-bis dello Statuto del contribuente prevede a pena di annullabilità l'obbligatorietà del contraddittorio.
Abrogazione Ace	IL SOLE 24 ORE 09.11.2023	L'art. 5 dello schema di decreto legislativo di riforma dell'Irpef abroga dal 2024 l'agevolazione Ace.
Comunicazione telematica del titolare effettivo	IL SOLE 24 ORE 09.11.2023	La comunicazione del titolare effettivo deve essere inoltrata telematicamente entro l'11.12.2023 all'ufficio del Registro delle Imprese della Camera di Commercio competente per la sede legale dell'ente, utilizzando il "Modello TE", il servizio web "Dire" delle Camere di Commercio.
Mancato versamento cedolare secca Airbnb	IL SOLE 24 ORE 09.11.2023	Considerando il sequestro preventivo disposto a Airbnb Ireland, è possibile che i proprietari che tra il 2017 e il 2021 hanno affittato il loro appartamento utilizzando Airbnb e hanno mancato di versare la cedolare secca del 21% sulla provvigione incassata, possano essere raggiunti da sanzioni tributarie.
Plusvalenza da cessione di immobile ristrutturato con superbonus	IL SOLE 24 ORE 10.11.2023	Sulla cessione a titolo oneroso di immobili su cui sono terminati lavori agevolati con il superbonus da non oltre 10 anni si genera una plusvalenza imponibile Irpef, nel calcolo della quale le spese sostenute non rilevano se l'intervento si è concluso da non più di 5 anni, mentre rilevano al 50% in caso contrario. È sempre comunque possibile chiedere al notaio di applicare l'imposta sostitutiva del 26%, eliminando così l'obbligo dichiarativo.

---

Proroga ravvedimento speciale	ITALIA OGGI 10.11.2023	La bozza della legge di conversione del D.L. 132/2023 proroga dal 30.09.2023 al 20.12.2023 il versamento richiesto per correggere e rimediare a errori e dimenticanze con gli atti dell'Agenzia delle Entrate.
Acconto di novembre	ITALIA OGGI 11.11.2023	La modalità di versamento del secondo acconto delle imposte 2023 a rate e posticipato al 16.01.2024 è effettuabile anche adottando il metodo previsionale.
Atto unico per il recupero dei crediti d'imposta	ITALIA OGGI 11.11.2023	Dopo la conclusione del contraddittorio preventivo l'eventuale pagamento delle somme dovute si deve effettuare senza compensazione, potendo applicare però la definizione agevolata delle sanzioni.

---

## L'Agenzia interpreta



Ritenuta su titoli italiani sottoscritti da società del Lussemburgo

INTERPELLO  
N. 454  
DEL 07.11.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che non è dovuta la ritenuta del 26% in relazione ai titoli emessi da società italiane e sottoscritti da una società di cartolarizzazione lussemburghese, che non beneficia di alcuna esenzione d'imposta nel suo Paese.

Stabile organizzazione

INTERPELLO  
N. 453  
DEL 07.11.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che la stabile organizzazione in Italia, che svolge attività di custodia titoli e fa da rappresentante fiscale della casa madre, è parificata a una banca di secondo livello e deve quindi applicare la ritenuta prevista dal D.lgs. 239/1996.

Rinvio del secondo acconto 2023

CIRCOLARE  
N. 31/E/2023

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha chiarito alcuni aspetti in merito al rinvio del versamento della seconda rata di acconto per il 2023, versando l'acconto entro il 16.01.2024 in unica soluzione oppure in 5 rate mensili, con scadenza il 16 di ciascun mese.

Nuovo modello di dichiarazione di successione

PROVVEDIMENTO  
N. 396213  
DEL 09.11.2023

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha dichiarato di aver aggiornato e rivisto il modello di dichiarazione di successione, le istruzioni e le specifiche tecniche per adeguarli ai recenti chiarimenti della prassi in tema di "coacervo successorio e donativo".

Versamenti da comunicazioni di irregolarità per controlli automatici

RISOLUZIONE  
N. 60/E/2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha pubblicato i nuovi codici tributo, da "936G" a "931H", al fine di versare le somme dovute al Fisco, relative alle comunicazioni di irregolarità derivanti dai controlli automatici delle dichiarazioni dei redditi.

Trasferimento beni d'impresa

INTERPELLO  
N. 455  
DEL 07.11.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che il trasferimento di beni materiali, immateriali e di rapporti giuridico-economici suscettibili di consentire

---

l'esercizio dell'attività d'impresa, non è rilevante ai fini Iva.

---

**Decontribuzione Sud**

INTERPELLO  
N. 458 - 459  
DEL 10.11.2023

L'Agenzia delle Entrate, con le risposte, ha precisato che, nei casi esaminati, non si può applicare la disciplina prevista dall'art. 10-bis del Decreto Ristori, all'agevolazione dell'art. 27 del Decreto Agosto. Non è quindi necessario apportare alcuna variazione in diminuzione in dichiarazione ai fini di determinare il reddito imponibile Ires e Irap.

---

**Affrancamento partecipazioni e versamento**

CIRCOLARE  
N. 16/E/2023

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare ha precisato che il versamento dell'imposta sostitutiva per l'affrancamento delle partecipazioni detenute da persone fisiche negoziate in mercati regolamentati, nonché detenute in regime di risparmio amministrato o gestito deve avvenire prima della cessione delle stesse. A confermarlo anche l'interrogazione parlamentare 18.01.2023 n. 5-00248.

---

## Il Giudice ha sentenziato



**Sanzione per visto infedele del Caf**

C.G.T DI PRIMO  
GRADO DI ROMA  
N. 4654/2023

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma ha sancito che in caso di apposizione di un visto di conformità infedele sulla dichiarazione dei redditi presentata tramite Caf (visto leggero), la sanzione al responsabile dell'ufficio fiscale deve essere irrogata dalla D.R.E.

**Esonero Imu immobili merce**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 28806/2023

La Cassazione ha chiarito che la nuova Imu (art. 1, c. 751 L. 160/2019) non ha eliminato l'obbligo di presentazione della dichiarazione al fine di ottenere l'esonero dall'Imu per gli immobili merce.

**Imposta di registro sulla clausola penale**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 30983/2023

La Cassazione ha sancito che la clausola penale non è soggetta ad autonoma tassazione rispetto all'imposta di registro, in quanto accessoria rispetto al contratto nella quale è inserita.

**Nessun valore normativo per le circolari dell'Agenzia delle Entrate**

C.G.T DI SECONDO  
GRADO DELLA  
LOMBARDIA  
N. 2872/2023

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia ha affermato che nel caso in cui non ci siano preclusioni normative nei confronti del contribuente, l'Amministrazione Finanziaria non può introdurre tramite apposita circolare.

**Seconda rivalutazione della medesima quota e imposta sostitutiva**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 31054/2023

La Cassazione ha sancito che il donatario di una quota di partecipazione non può chiedere a rimborso l'imposta sostitutiva versata dal donante, nel caso in cui il primo provveda ad effettuare una seconda rivalutazione della medesima quota. Il rimborso spetta solamente se il richiedente coincide con il soggetto che ha eseguito il primo pagamento.

**Imposta di registro per fideiussione in decreto ingiuntivo**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 31177/2023

La Cassazione ha chiarito che l'enunciazione di una fideiussione in un decreto ingiuntivo, a prescindere che esso sia esecutivo, è soggetta all'imposta di registro.

---

**Imposta di registro  
clausola penale**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 30983/2023

La Cassazione ha sancito che la clausola penale non sconta una distinta tassazione ai fini dell'imposta di registro.

---

**Reato fiscale solo  
sulla base del Pvc**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 44170/2023

La Cassazione ha sancito che la condanna per omessa dichiarazione Iva inflitta sulla sola base del Pvc della Guardia di Finanza è illegittima, in quanto occorre sempre dimostrare che l'imposta evasa supera la soglia di punibilità.

---

**Rimborso parziale  
dell'Imu**

C.G.T. DI TRIESTE  
N. 206/1/2023

La C.G.T. di Trieste ha chiarito che il diritto al rimborso della quota di Imu parzialmente indeducibile dall'Ires e dall'Irap per gli immobili strumentali delle imprese, spetta anche con riferimento alle annualità (nel caso esaminato era il 2016), in cui era prevista una deducibilità parziale dal reddito di impresa.

---

## In breve

### **Entro fine mese comunicazione al MIMIT dei dati sui bonus investimenti 2022**

Scade il 30 novembre la comunicazione dei dati e delle informazioni rilevanti riguardanti il credito d'imposta per gli investimenti "4.0" da inviare al Ministero delle Imprese e del made in Italy. Questo adempimento non incide sulla spettanza dell'agevolazione.

Il modello di comunicazione, firmato digitalmente dal legale rappresentante dell'impresa, deve essere trasmesso in formato elettronico tramite PEC all'indirizzo [benistrumentali4.0@pec.mise.gov.it](mailto:benistrumentali4.0@pec.mise.gov.it) secondo le disposizioni disponibili on line nel sito ministeriale e approvato con il DM 6 ottobre 2021 – Allegato 1. In caso di problemi tecnici, come chiarito sul sito ministeriale, il modello può essere inviato direttamente alla PEC della Direzione: [dgpiipmi.dg@pec.mise.gov.it](mailto:dgpiipmi.dg@pec.mise.gov.it)

Il modello specifico per questa agevolazione è composto da un frontespizio per l'indicazione dei dati anagrafici ed economici dell'impresa che si avvale del credito d'imposta e da due sezioni per l'indicazione delle informazioni concernenti, rispettivamente, gli investimenti in beni materiali di cui all'Allegato A alla L. 232/2016 e gli investimenti in beni immateriali di cui all'Allegato B alla L. 232/2016. Con riferimento agli investimenti ricadenti nell'ambito di applicazione della disciplina di cui all'art. 1 commi da 1056 a 1058 della L. 178/2020, il modello di comunicazione va trasmesso entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi riferita a ciascun periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti. Pertanto, in relazione agli investimenti effettuati nel periodo d'imposta 2022 la comunicazione va presentata entro il 30 novembre 2023.

Il comma 5 dell'art. 1 del DM stabilisce che "l'invio del modello di comunicazione approvato con il presente decreto non costituisce presupposto per l'applicazione del credito d'imposta e i dati e le informazioni in esso indicati sono acquisiti dal Ministero dello sviluppo economico al solo fine di valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative. L'eventuale mancato invio del modello non determina comunque effetti in sede di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria della corretta applicazione della disciplina agevolativa".

Lo stesso Ministero, nel comunicato del 20 maggio 2020, aveva infatti affermato: "Tale comunicazione, si precisa, è funzionale esclusivamente all'acquisizione da parte del

Ministero dello Sviluppo Economico delle informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative. Essa, pertanto, non costituisce condizione preventiva di accesso ai benefici e neanche, in caso di eventuale mancato invio, causa di diniego del diritto alle agevolazioni spettanti”.

L'adempimento in esame è ancora previsto sulla base del citato DM, nonostante nell'ambito del modello REDDITI 2023 siano state incrementate le informazioni da fornire in relazione agli investimenti agevolabili.

Sono previste simili comunicazioni per il credito ricerca, sviluppo e innovazione - art. 1 commi 200 ss. della L. 160/2019 - e per il credito formazione 4.0 - art. 1 commi da 46 a 56 della L. 205/2017 - approvate con due specifici decreti datati 6 ottobre 2021. Anche per tali agevolazioni la comunicazione non costituisce presupposto per la disciplina agevolativa.

Con riferimento al credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, attività di innovazione tecnologica e attività di design e ideazione estetica, il modello di comunicazione, firmato digitalmente dal legale rappresentante dell'impresa, va trasmesso in formato elettronico tramite PEC all'indirizzo [cirsid@pec.mise.gov.it](mailto:cirsid@pec.mise.gov.it) secondo gli schemi disponibili on line sul sito del MIMIT. In caso di problemi tecnici, come specificato sul sito ministeriale, il modello può essere inviato direttamente alla PEC della Direzione: [dqpiipmi.dg@pec.mise.gov.it](mailto:dqpiipmi.dg@pec.mise.gov.it).

Anche in tal caso il modello di comunicazione va trasmesso entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi riferita a ciascun periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti.

In merito poi al credito d'imposta per le spese di formazione 4.0, il modello di comunicazione, firmato digitalmente dal legale rappresentante dell'impresa, va trasmesso in formato elettronico tramite PEC all'indirizzo [formazione4.0@pec.mise.gov.it](mailto:formazione4.0@pec.mise.gov.it) (o in caso di problemi tecnici, come specificato sul sito ministeriale, alla PEC della Direzione: [dqpiipmi.dg@pec.mise.gov.it](mailto:dqpiipmi.dg@pec.mise.gov.it)) secondo le disposizioni disponibili on line sul sito del MIMIT. Anche tale modello di comunicazione (Sezione B) va inviato entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi riferita a ciascun periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti.

## La proroga del versamento degli acconti: l'esclusione dei soci "trasparenti"

---

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 31 del 09.11.2023 ha chiarito alcuni aspetti con riguardo alla proroga al 16.01.2024 del termine per il pagamento della seconda rata degli acconti d'imposta concessa alle persone fisiche titolari di partita IVA con ricavi o compensi inferiori a 170.000 euro.

Con la circolare viene precisato che le persone fisiche "non titolari" di partita IVA (inclusi i soci di società e associazioni "trasparenti" ai sensi degli artt. 5, 115 e 116 del TUIR, sempre che non siano titolari di una propria partita IVA), i contribuenti con ricavi/compensi superiori a 170.000 euro e i soggetti non persone fisiche (le società di capitali e di persone, enti commerciali e non commerciali), rimangono esclusi dalla proroga. Questi contribuenti dovranno quindi versare il secondo acconto entro il termine ordinario del 30 novembre.

Gli imprenditori titolari dell'impresa familiare o dell'azienda coniugale (non società), considerando la loro natura individuale beneficiano della proroga mentre i loro collaboratori o il coniuge del titolare, se non titolari a loro volta di una partita Iva, sono esclusi.

Mentre da una prima lettura della norma sembravano essere esclusi dalla proroga, la circolare ha confermato che anche i contribuenti che versano l'acconto in un'unica soluzione possono beneficiarne.

Vediamo nello specifico come verificare la soglia dei 170.000 euro al di sotto del quale è possibile beneficiare della proroga:

- per i lavori autonomi è necessario considerare i compensi realizzati;
- per gli imprenditori si guardano i ricavi di cui all'art. 57 del TUIR. È necessario quindi considerare tutti i ricavi indicati nell'art. 85 del TUIR, sia quelli tipici che derivano ad esempio dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi oggetto dell'attività dell'impresa, sia quelli assimilati come ad esempio i contributi in conto esercizio;
- per le imprese familiari e le aziende coniugali, nell'ammontare complessivo dei ricavi occorre considerare anche la quota destinata ai collaboratori familiari o al coniuge del titolare;
- per i contribuenti con più attività con differenti codici ATECO, è necessario prendere i ricavi e i compensi realizzati nelle diverse attività esercitate al fine di verificare il

superamento della soglia prestabilita. Stesso ragionamento anche se il contribuente esercita un'attività di lavoro autonomo e un'attività d'impresa;

- per le persone fisiche che esercitano attività agricole o attività a esse connesse si prende come riferimento il volume d'affari risultante dal rigo VE50 ("Volume d'affari") del modello IVA 2023.

Infine, il contribuente non obbligato a presentare la dichiarazione IVA, nell'ammontare complessivo del fatturato del 2022, deve tener conto delle operazioni certificate tramite fattura e corrispettivi. Se lo stesso soggetto svolge, oltre all'attività agricola, anche altre attività commerciali o di lavoro autonomo, si considera il volume d'affari complessivo.

# L'Approfondimento

## La cessazione dell'incarico professionale

---

### PREMESSA

Quante volte non è successo che il rapporto professionale con il cliente si sia interrotto in malo modo. In alcune situazioni il professionista è receduto dal mandato perché il cliente non onorava i pagamenti; altre volte il cliente è divenuto irreperibile.

Correttamente, però, all'atto dell'instaurazione del rapporto professionale si è proceduto con la comunicazione all'Agenzia delle Entrate di essere depositari delle scritture contabili. Comunicazione che in alcuni casi si è dimostrata essere utile perché è già successo che l'Agenzia delle Entrate che non riusciva a contattare il contribuente ed ha chiamato in studio. Fatto positivo per un rapporto positivo fra le parti.

Ma, nella fattispecie di interruzione brusca del rapporto o di "latitanza" del cliente, come si fa a togliersi da depositari delle scritture contabili?

Ricordiamo che sia per la comunicazione che per la modifica o cancellazione da depositari va compilato il modello AA7 o AA9 a seconda il contribuente sia una società o una impresa individuale. Ma per poter procedere con la presentazione del modello è necessario che lo stesso sia firmato dal cliente.

Fino ad oggi la soluzione era quella di inviare una raccomandata o una PEC all'Agenzia delle Entrate informandola del fatto e chiedendo la cancellazione dai propri archivi del nostro nome quale depositario delle scritture contabili. A volte l'Agenzia procedeva con la cancellazione, altre volte no.

Lo schema di decreto sulla razionalizzazione e semplificazione delle norme sugli **adempimenti tributari** prevede che il depositario delle **scritture contabili**, previa comunicazione al proprio assistito, può trasmettere all'**Agenzia delle Entrate** una comunicazione da cui risulti la cessazione dell'incarico. Vediamo allora quale sia la procedura da seguire.

Come detto, nello schema di decreto in tema di razionalizzazione e semplificazione delle norme sugli **adempimenti tributari** viene prevista una **nuova procedura** telematica utile per comunicare all'Agenzia delle Entrate la **cessazione dell'incarico di depositario** delle scritture contabili da parte del professionista incaricato.

Attualmente, il contribuente ha l'obbligo di comunicare entro trenta giorni all'Agenzia delle Entrate la variazione del luogo di tenuta e conservazione delle **scritture contabili**. Il depositario, che cessa il rapporto di deposito e una volta consegnate al cliente le scritture contabili, non ha obbligo alcuno di comunicazione all'Agenzia delle Entrate.

È noto che l'articolo 35, comma 2 del DPR 633/72, dispone che il contribuente, in sede di dichiarazione di inizio attività, deve comunicare il luogo di tenuta e **conservazione delle scritture contabili**. Questo obbligo è previsto anche se viene effettuata una variazione del depositario entro trenta giorni dall'avvenuta modifica.

### **Interruzione del rapporto professionale**

Prima di addentrarci nella trattazione della modalità comunicativa relativa al deposito delle scritture contabili, si vuole fare una piccola riflessione di natura deontologica.

Sappiamo che la prestazione professionale può essere una obbligazione di risultati o una obbligazione di mezzi. È obbligazione di risultati ogni qualvolta richiede il raggiungimento di un fine prestabilito. Si pensi, ad esempio, alla presentazione delle dichiarazioni dei redditi o al deposito di un ricorso tributario; attività che devono essere svolte in un determinato arco temporale. Diversamente siamo di fronte ad una obbligazione di mezzi. Si pensi alla tenuta della contabilità, dove il professionista ci mette tutte le proprie competenze perché la stessa sia redatta in maniera corretta; altra fattispecie riguarda il contenzioso tributario dove il professionista nel redigere il ricorso ci metterà il massimo della professionalità: spetterà poi al giudice accogliere o rigettare il ricorso.

Ma come ci si deve comportare nel caso in cui un cliente non paghi le prestazioni ed il professionista voglia interrompere il contratto.

Si è partiti dal concetto di obbligazione, proprio perché è la stessa che deve guidare il comportamento. In buona sostanza, il professionista deve inviare una raccomandata o una PEC al cliente informandolo della volontà di interrompere il servizio professionale concedendo un congruo termine affinché il cliente possa trovarsi un nuovo professionista ed affinché il cliente possa rispettare le scadenze tributarie.

Chiaramente non è individuabile nella norma un termine. Allo stesso modo, si ritiene, non sia possibile prevedere degli automatismi nel contratto o nel mandato. Il “preavviso” dovrebbe essere legato agli adempimenti di imminente scadenza, considerando anche il fatto che il nuovo professionista dovrebbe avere il tempo per raccogliere la documentazione ed elaborare i dati al fine di rispettare i termini.

Quanto appena detto si inserisce nei ragionamenti che ci si propone in questo intervento perché nella realtà professionale è fondamentale ogni aspetto legato anche alla responsabilità professionale.

### **Prassi dell’Agenzia**

L’Agenzia delle Entrate si era interessata della fattispecie e, con la risoluzione del 14 giugno 2011, n. 65/E, aveva chiarito l’esatto comportamento che doveva tenere il **depositario delle scritture contabili** nel momento di cessazione del rapporto professionale con il proprio cliente. Questo anche al fine di tenere aggiornate le informazioni in possesso dell’Amministrazione Finanziaria.

I chiarimenti chiesti all’Agenzia delle Entrate, riguardavano, in modo particolare, l’individuazione del soggetto tenuto a comunicare all’Agenzia stessa la citata variazione. Con la risoluzione 65/E/2011, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che, in sede di inizio, variazione o cessazione attività, il contribuente ha l’obbligo di compilare i **modelli AA7/10**, per i soggetti diversi dalle persone fisiche, e **AA9/12**, per le imprese individuali e i lavoratori autonomi, nel quale indicare anche il soggetto depositario delle scritture contabili. I soggetti tenuti all’iscrizione nel **Registro delle imprese** ovvero alla denuncia al Repertorio delle notizie economiche e amministrative (REA), trasmettono i menzionati modelli attraverso la *Comunicazione Unica*. Gli altri soggetti come, per esempio, i lavoratori autonomi,

presentano i modelli all'Agenzia delle Entrate, direttamente o per mezzo di persona delegata, in via telematica per mezzo degli **intermediari abilitati**.

Circa la variazione del luogo di conservazione delle scritture contabili, l'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle Entrate può essere assolto:

- dal contribuente stesso, tramite la presentazione dei modelli AA7 e AA9;
- dal depositario/intermediario, su delega del contribuente.

In pratica, la variazione non poteva essere effettuata dal **professionista** che cessava il rapporto di deposito con il cliente, restituendo le scritture contabili.

Il professionista che ha cessato il rapporto di consulenza può, in ogni caso, chiedere al contribuente prova dell'avvenuta presentazione della **dichiarazione di variazione** del depositario delle scritture contabili. Questo anche ai fini di eventuali accessi o richieste di ispezioni documentali previsti dall'articolo 52 del DPR 633/72. Infatti, in base al comma 10 del citato articolo, se il contribuente dichiara che le scritture contabili si trovano presso altri soggetti, dunque, in un luogo diverso dalla sede dell'azienda, deve esibire un'**attestazione**, rilasciata da questi ultimi, recante la specificazione delle scritture stesse in loro possesso.

Per effetto del chiarimento indicato nella risoluzione, nell'eventualità che il contribuente non abbia effettuato la variazione, il depositario può comunicare all'Agenzia delle Entrate territorialmente competente sulla base del domicilio fiscale del contribuente stesso, l'avvenuta risoluzione del rapporto di deposito, allegando copia del verbale di riconsegna della documentazione contabile. Analoga comunicazione può essere effettuata dal depositario anche in caso di impossibilità di restituzione delle scritture contabili, indicandone i motivi. L'Amministrazione Finanziaria, accertata l'avvenuta variazione del luogo di conservazione delle scritture contabili nonché l'omessa dichiarazione da parte del contribuente, aggiorna le informazioni nell'Anagrafe Tributaria ed adotta provvedimenti conseguenti all'omessa dichiarazione.

## La nuova procedura

Il procedimento contenuto nella richiamata risoluzione, per alcuni aspetti, è stato previsto nel DDL semplificazioni.

In realtà, l'attuale normativa non prevede la possibilità per il **depositario delle scritture** di comunicare all'Agenzia delle Entrate la cessazione dell'incarico precedentemente ricevuto. Non vige, quindi, una precisa regola tendente a disciplinare detta comunicazione, mentre esiste il citato documento di prassi che non ha natura imperativa.

Può tuttavia accadere che il contribuente non effettui quest'ultima **comunicazione** ovvero, pur non revocando formalmente l'incarico, lo stesso si renda irreperibile o moroso nei confronti del depositario, per cui quest'ultimo intenda recedere dal medesimo incarico.

Al fine di evitare che, in caso di controllo, gli organi verificatori si rechino presso un depositario ormai cessato e di consentire a quest'ultimo di liberarsi, anche nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria, dall'obbligo di tenuta e **conservazione delle scritture del contribuente**, la nuova norma prevede che il depositario stesso, previa comunicazione al proprio assistito, possa trasmettere all'Agenzia delle Entrate una comunicazione da cui risulti la cessazione dell'incarico.

Nello specifico, viene inserito il comma 3-bis nell'articolo 35 del DPR 633/1972, per cui se il contribuente ha affidato a terzi l'incarico di tenuta e conservazione delle predette **scritture contabili** e non provvede, in caso di **cessazione del relativo incarico**, alla presentazione della dichiarazione di variazione dati, nei successivi sessanta giorni dalla scadenza del termine ivi previsto, il depositario avvisa il contribuente, mediante posta elettronica certificata o lettera raccomandata con avviso di ricevimento, che comunicherà all'Agenzia delle Entrate la cessazione dell'incarico.

Il depositario, assolto l'**onere comunicativo** al proprio cliente, entro i medesimi sessanta giorni provvede all'invio di tale comunicazione all'Agenzia delle Entrate. A decorrere dalla data di invio di quest'ultima comunicazione, il luogo di conservazione si presume coincidere con il domicilio fiscale del contribuente.

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanarsi entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della disposizione, verrà approvato il modello della

comunicazione e saranno definite le relative modalità di trasmissione telematica alla medesima Agenzia.

Per una maggior tutela del soggetto passivo, la **dichiarazione presentata dal depositario** è altresì resa disponibile nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

Si ricorda, infine, che l'attestazione del depositario delle scritture contabili che il contribuente deve tenere nella sede dell'azienda è importante ai fini dei controlli con conseguenze non indifferenti in caso di mancanza dell'attestazione stessa. Infatti, la documentazione non esibita o sottratta all'ispezione, non può essere utilizzata dal contribuente in sede amministrativa e contenziosa (Cass. n. 16536/2010), a meno che egli non dia prova della non volontarietà della mancata esibizione. Si intendono non esibite anche le **scritture contabili** che il contribuente dichiara tenute da terzi, esibendone o meno l'attestazione, se il soggetto che ha rilasciato l'attestazione stessa si oppone all'accesso o non esibisce la documentazione contabile richiesta dai controllori.

Un altro passo avanti nella semplificazione dei rapporti che in questo caso sono trilaterali: Agenzia delle Entrate, Professionista e Cliente/Contribuente.

Come sempre, il Legislatore poteva fare di più. Infatti, si poteva eliminare anche la parte prettamente burocratica della lettera/dichiarazione che il professionista deve rilasciare al proprio cliente contenente l'elenco delle scritture che sono depositate, limitandosi a prevedere l'inutilizzabilità solo alla fattispecie di mancata produzione della documentazione senza essere così minuziosi rispetto al deposito ed alla comunicazione del deposito. Che le scritture siano in tutto o in parte presso il professionista o presso il cliente, il fatto concludente della produzione di quanto richiesto è titolo per riconoscere l'assolvimento dell'obbligo. In realtà, in base all'esperienza, già avviene questo nella maggior parte dei casi. Solo che c'è un vincolo normativo che dovrebbe essere superato con la semplificazione.

Una tutela al contribuente dovrebbe venire nei casi dei professionisti che non si comportano secondo deontologia. Oggi la procedura è di tipo giudiziario; ma sarebbe interessante prevedere che nelle situazioni in cui il contribuente non riesce ad ottenere la restituzione della documentazione possa essere accompagnato dai funzionari dell'Agenzia o dai militari della Guardia di Finanza presso il professionista per prelevare la documentazione. Chi

scrive ha assistito in un contenzioso il cliente che non riusciva ad avere di ritorno le fatture e, posso garantire, non è stata una passeggiata. Alla fine il procedimento è stato vinto sia in fase penale che in fase tributaria; purtroppo il cliente non ha potuto godere della vittoria perché è venuto a mancare.

# L'Approfondimento

## Gli omaggi natalizi

---

### PREMESSA

Anche se stiamo vivendo momenti complicati per le varie crisi di tipo umanitario e legate ai vari conflitti mediorientali e ucraini, imprenditori e professionisti stanno vagliando l'opportunità di proseguire o riprendere la tradizione di "farsi ricordare" da propri clienti o fornitori mediante una regalia. Un pensiero, piccolo o grande, che in qualche maniera rappresenta per chi lo riceve un momento in cui medita sul fatto che qualcuno si sia ricordato di lui, anche se è pur sempre mascherato da un sottostante interesse economico.

L'omaggio è 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, la seconda delle quali è sicuramente più stringente e legata a limitare gli abusi che se ne può fare per abbattere il reddito.

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'annovero 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:
  - festività religiose, nazionali ed eventi aziendali (lettera b));
  - inaugurazioni di nuove sedi, uffici o stabilimenti (lettera c));
  - mostre, fiere ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa (lettera d));
- contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili (lettera e));
- ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente (lettera f)).

## GLI OMAGGI

L'individuazione della categoria degli omaggi avviene quindi in via residuale rispetto al più ampio ambito delle spese di rappresentanza. Gli omaggi vanno a costituire, infatti, un sottoinsieme delle spese di rappresentanza e sono richiamati dall'articolo 1, comma 1, lettera e), D.M. 19.11.2008 figurandoli 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 ha apportato 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 beni oggetto dell'attività;
- non sono 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

Partiamo con la fattispecie che per molti versi è la più semplice in ambito fiscale. 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 dell'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 valesvoli 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**

Più complesso è il caso in cui i beni omaggiati sono oggetto dell'attività. Secondo la C.M. n. 188/E/1998, l'omaggio di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa non costituisce spese di rappresentanza.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Per quanto attiene l'IRAP valgono le medesime considerazioni espresse per gli omaggio di beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa.

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

### CESSIONI GRATUITE CHE NON COSTITUISCONO OMAGGI

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

La disciplina IVA di riferimento è contenuta nell'articolo 15, comma 1, punto n. 2, del

D.P.R. n. 633/72: non concorrono a formare la base imponibile “*il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alla originarie condizioni contrattuali ...*”.

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

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

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

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

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

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

La normativa dispone che:

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

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

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

OPERAZIONE	IVA		IMPOSTE DIRETTE
	ACQUISTO	CESSIONE GRATUITA	
Cessioni ai dipendenti di beni oggetto dell'attività dell'impresa	Detraibilità potenziale	Esclusa	Deducibilità del 5‰ delle spese per prestazioni di lavoro
Cessioni ai dipendenti di beni non oggetto dell'attività dell'impresa	Indetraibilità	Esclusa	Deducibilità del 5‰ delle spese per prestazioni di lavoro
Cessioni a titolo di sconto, premio o abbuono	Detraibilità	Esclusa	Deducibilità integrale
Campioni di modico valore	Detraibilità	Esclusa	Deducibilità integrale

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

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

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

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

Le disposizioni IVA degli omaggi effettuati dai professionisti 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

## Le prossime scadenze



15 novembre 2023

### **RIVALUTAZIONE TERRENI E PARTECIPAZIONI**

Termine di versamento, in unica soluzione o della 1<sup>a</sup> rata, dell'imposta sostitutiva in relazione alla rideterminazione dei valori di acquisto di terreni e partecipazioni posseduti al 1.01.2023. Vanno inoltre versate la seconda rata dell'imposta sostitutiva dovuta alla rideterminazione dei valori di acquisto di terreni e partecipazioni posseduti al 01.01.2022 e la terza rata della relativa imposta valida per il 2021.

### **CRIPTOATTIVITÀ**

Termine entro cui versare l'imposta sostitutiva (nella misura del 14%) e la 1<sup>a</sup> rata, dovuta per la regolarizzazione delle crypto-attività ai sensi dell'art. 1, c. 133 L. 197/2022 (art. 2 D.L. 132/2023).

16 novembre 2023

### **RITENUTE**

Termine entro cui 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.

### **REDDITI 2023**

Termine entro cui versare la rate, con gli interessi, per i contribuenti titolari di partita Iva che hanno scelto di rateizzare le imposte e i contributi dovuti.

### **LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO**

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

---

### **INPS – ARTIGIANI E COMMERCianti**

Termine per versare la terza rata del contributo fisso minimo dovuto per il 2023.

---

### **INAIL**

I datori di lavoro che hanno scelto di rateizzare il premio Inail, devono effettuare il versamento della 4<sup>a</sup> rata.

---

### **CREDITI D'IMPOSTA ENERGIA**

Termine entro cui le imprese energivore, gasivore, e non, possono usufruire, tramite compensazione o cessione a terzi, del credito di imposta per la spesa sostenuta per l'acquisto dell'energia elettrica o del gas, in relazione al 1° trimestre 2023 e al 2° trimestre 2023.

---

20 novembre 2023

### **ENASARCO**

Termine entro cui versare i contributi previdenziali del terzo trimestre 2023.

---

25 novembre 2023

### **ELENCHI INSTRASTAT**

Termine per presentare in via telematica degli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente.

---

30 novembre 2023

### **DICHIARAZIONE DEI REDDITI**

Termine per versare la 2<sup>a</sup> rata di acconto delle imposte dovute (Irpef/Ires/Irap/Ivie/Ivafe) relativamente all'anno 2023.

---

### **MODELLO REDDITI 2023**

Termine per trasmettere in via telematica, diretta o mediante intermediari, delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e di Irap per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare.

---

---

### **REGIMI OPZIONALI**

Termine per comunicare, con la dichiarazione dei redditi o Irap, dell'opzione per trasparenza fiscale, consolidato fiscale, tonnage tax, patent box e calcolo Irap delle società di persone in base al bilancio.

---

### **REDDITI 2023**

I soggetti non titolari di partita Iva, che hanno scelto di rateizzare le imposte derivanti dalla dichiarazione dei redditi devono effettuare i relativi versamenti.

---

### **CEDOLARE SECCA**

Termine per versare la 2<sup>a</sup> o unica rata di acconto dell'imposta sostitutiva dovuta per il 2023, per i contribuenti che hanno optato per la cedolare secca.

---

### **IVA - LIPE**

Termine per inviare telematicamente la comunicazione dati delle liquidazioni periodiche Iva relative al 3° trimestre 2023.

---

### **IMPOSTA DI BOLLO**

Termine per versare l'imposta di bollo del 1° e 2° trimestre 2023 se di importo inferiore a € 5.000 e dell'imposta relativa al 3° trimestre 2023.

---

### **ASSEGNAZIONE/CESSIONE AGEVOLATA AI SOCI**

Termine entro cui concludere le operazioni di assegnazione e cessione agevolata di beni (immobili e mobili registrati) non strumentali ai soci e di trasformazione agevolata in società semplice delle società commerciali, con contestuale versamento dell'imposta sostitutiva.

---

### **ESTROMISSIONE BENI IMPRESE INDIVIDUALI**

Termine di versamento della 1<sup>a</sup> rata dell'imposta sostitutiva sull'estromissione dei beni delle imprese individuali posseduti al 31.10.2022.

---

### **INPS – CONTRIBUTI ARTIGIANI E COMMERCianti – GESTIONE SEPARATA**

Termine entro cui effettuare il versamento del 2° acconto dovuto sull'importo eccedente il contributo minimo.

---

### **INPS – CONTRIBUTI ARTIGIANI E COMMERCianti**

Termine entro cui effettuare il versamento della 2<sup>a</sup> rata della quota di contribuzione 2023 eccedente il contributo minimo.

---