

Informativa n° 4 – 7 aprile 2021

Indice

1- PRINCIPALI NEWS DI APRILE	3
FONDO PERDUTO: CONTRIBUTO MINIMO PER CHI HA APERTO LA PARTITA IVA NEL DICEMBRE 2019	3
CORRISPETTIVI: SLITTA AL 1° OTTOBRE 2021 IL NUOVO TRACCIATO ELETTRONICO.....	3
AMPLIATO IL POTERE DI ACCERTAMENTO	3
2- CREDITI IVA TRIMESTRALI: IN SCADENZA LA RICHIESTA DI RIMBORSO O COMPENSAZIONE PER IL PRIMO TRIMESTRE 2021	4
LE MODALITÀ DI COMPILAZIONE DEL MODELLO IVA TR.....	4
SI RICORDA INOLTRE CHE.....	5
REGOLE DI UTILIZZO DEL CREDITO IVA TRIMESTRALE	5
3- II CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO DEL DECRETO “SOSTEGNI”	8
SOGGETTI INTERESSATI	8
REQUISITI	8
CONTRIBUTO SPETTANTE.....	9
LA COMUNICAZIONE	9
4- LA DEFINIZIONE DELLE SOMME NON ANCORA NOTIFICATE DERIVANTI DAI CONTROLLI AUTOMATIZZATI DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE.....	11
L’INDIVIDUAZIONE DELLE SOMME CHE POSSONO ESSERE OGGETTO DELLA DEFINIZIONE AGEVOLATA	11
GLI AVVISI DI LIQUIDAZIONE.....	11
5- NOVellate LE SCADENZE PER LE DEFINIZIONI IN “ROTTAMAZIONE” E “SALDO E STRALCIO” E DEFINITO IL RECUPERO DI SOMME IN AVVISO BONARIO SENZA SANZIONI.....	13
“ROTTAMAZIONE” E “SALDO E STRALCIO”	13
AVVISI BONARI SENZA SANZIONI	14
6- SCADDE IL PROSSIMO 30 APRILE 2021 IL TERMINE PER LA DETRAZIONE DELL’IVA RELATIVA ALLE FATTURE DI ACQUISTO RICEVUTE NEL 2020.....	15
I DUE PRESUPPOSTI PER LA DETRAZIONE.....	15
IL COMMA 1, ARTICOLO 1, D.P.R. 100/1998.....	15
MOMENTO DI RICEZIONE PER LE FATTURE ELETTRONICHE	16

7- LA DEDUZIONE FISCALE DEL COSTO DI COMPETENZA DEI CANONI DI LOCAZIONE FINANZIARIA	18
LA CONTABILIZZAZIONE DEL CONTRATTO DI LOCAZIONE FINANZIARIA.....	18
IL METODO PATRIMONIALE PER L'UTILIZZATORE DEL BENE.....	19
LA DEDUZIONE FISCALE PER L'IMPRESA UTILIZZATRICE DEL COSTO DEL CONTRATTO DI LEASING	20
8- IL TRATTAMENTO FISCALE DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA.....	23
GLI ONERI CHE COSTITUISCONO SPESE DI RAPPRESENTANZA <i>EX LEGE</i> (COMMA 1)	23
LE SPESE INTERAMENTE DEDUCIBILI (COMMA 5)	25
CONTABILIZZAZIONE.....	26
9- PRINCIPALI SCADENZE DAL 16 APRILE AL 15 MAGGIO 2021	28

1- PRINCIPALI NEWS DI APRILE

FONDO PERDUTO: CONTRIBUTO MINIMO PER CHI HA APERTO LA PARTITA IVA NEL DICEMBRE 2019

Con il provvedimento n. 82454 del 29 marzo 2021 l’Agenzia delle entrate ha fornito un chiarimento per i soggetti che **hanno attivato la partita Iva a partire dal 1° gennaio 2019** chiarendo che a tali soggetti, il contributo a fondo perduto spetta:

1. a prescindere dalla circostanza che essi abbiano avuto un calo del 30% della media mensile del fatturato del 2020 rispetto alla corrispondente media del 2019;
2. per la quantificazione del contributo la percentuale di calo indennizzabile è applicata al calo della media mensile di fatturato calcolata per i soli mesi successivi a quello di attivazione della partita Iva.

INVIO COMUNICAZIONE TELEMATICA DELLA OPZIONE DI UTILIZZO SUPERBONUS: PROROGATO ULTERIORMENTE DAL 31 MARZO AL 15 APRILE 2021

Con provvedimento n. 83933 del 30 marzo 2021 l’Agenzia delle entrate stabilisce una ulteriore proroga dal 31 marzo al 15 aprile 2021 del termine per l’invio delle comunicazioni delle opzioni del Superbonus (di cui all’articolo 121, D.L. 34/2020). In particolare, si stabilisce che il termine di scadenza per l’invio delle comunicazioni delle opzioni di cui al punto 4.1 del provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate prot. n. 283847 dell’8 agosto 2020, per le detrazioni relative alle spese sostenute nell’anno 2020, è ulteriormente prorogato al 15 aprile 2021.

CORRISPETTIVI: SLITTA AL 1° OTTOBRE 2021 IL NUOVO TRACCIATO ELETTRONICO

Con provvedimento n. 83884 del 30 marzo 2021 vengono ulteriormente prorogati i termini relativi alla disciplina della memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri. In particolare, slitta dal 1° aprile al 1° ottobre 2021 la data dell’utilizzo esclusivo del nuovo tracciato telematico dei dati dei corrispettivi giornalieri versione 7.0 e del conseguente adeguamento dei registratori telematici. Vengono infine adeguati al 30 settembre 2021 anche i termini entro i quali i produttori possono dichiarare la conformità alle specifiche tecniche di un modello già approvato dall’Agenzia delle entrate.

AMPLIATO IL POTERE DI ACCERTAMENTO

Per La Corte di Cassazione Sezioni Unite (sentenza n. 8500/2021) il potere di accertamento va verificato rispetto a ogni annualità. Ad esempio, un bene acquistato nel 2000 e ammortizzato fino al 2033 è verificabile fino al 2039.

2- CREDITI IVA TRIMESTRALI: IN SCADENZA LA RICHIESTA DI RIMBORSO O COMPENSAZIONE PER IL PRIMO TRIMESTRE 2021

Ai fini della richiesta di rimborso o compensazione dei crediti iva relativi al primo trimestre 2021 è ancora necessario rifarsi al modello TR pubblicato dall’Agenzia delle entrate con il **provvedimento direttoriale n. 144055 del 26 marzo 2020** che ha approvato il modello e le istruzioni da utilizzare per il periodo di imposta 2020. Sono state invece variare in data 22 marzo 2021 le specifiche tecniche del modello necessarie all’adeguamento della percentuale del 6%, ora 6,4%, relativa alle cessioni di legno e legna da ardere, escluso quello tropicale.

LE MODALITÀ DI COMPILAZIONE DEL MODELLO IVA TR

Il credito Iva che si forma nelle liquidazioni periodiche mensili o trimestrali può essere utilizzato, ordinariamente, solo in compensazione verticale (per abbattere il debito Iva delle liquidazioni successive). In alcune situazioni ben definite dal Legislatore, però, è possibile utilizzare in compensazione orizzontale il credito Iva emergente dalla liquidazione trimestrale ovvero richiederne il rimborso, previa presentazione telematica di un apposito modello denominato TR.

Il termine ordinario per la presentazione telematica del modello Iva TR con riferimento al primo trimestre 2021 è fissato al **30 aprile 2021**.

Nulla è cambiato per quanto riguarda le modalità di utilizzo in compensazione “orizzontale” del credito Iva trimestrale. L’utilizzo è infatti possibile:

- solo dopo la presentazione del modello Iva TR, se il credito Iva è di importo inferiore o pari a euro 5.000 e
- solo a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione telematica all’Agenzia delle entrate del modello Iva TR se il credito Iva è di importo superiore a 5.000 euro.

Per coloro che intendono utilizzare in compensazione il credito Iva per importi superiori a 5.000 euro annui (elevato a 50.000 euro per le *start up* innovative) è obbligatorio presentare il modello Iva TR munito del visto di conformità o, in alternativa, recante la sottoscrizione da parte dell’organo di controllo.

In merito alla prestazione delle garanzie in caso di richiesta di rimborso del credito Iva trimestrale, si ricorda che:

- è possibile ottenere i rimborsi di importo superiore a 30.000 euro senza prestazione della garanzia, presentando l’istanza munita di visto di conformità o sottoscrizione alternativa da parte dell’organo di controllo e una dichiarazione sostitutiva dell’atto di notorietà attestante la sussistenza di determinati requisiti patrimoniali;
- è obbligatorio prestare la garanzia per i rimborsi superiori a 30.000 euro solo nelle ipotesi di situazioni di rischio e cioè quando il rimborso è richiesto:

- a. da soggetti che esercitano un'attività di impresa da meno di due anni ad esclusione delle imprese *start up* innovative di cui all'articolo 25, D.L. 179/2012;
- b. da soggetti ai quali, nei due anni precedenti la richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato per importi significativi;
- c. da soggetti che presentano l'istanza priva del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa o non presentano la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà;
- d. da soggetti passivi che richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante all'atto della cessazione dell'attività.

SI RICORDA INOLTRE CHE....

Per la generalità dei contribuenti vi sono, infine, due ulteriori esimenti dall'obbligo di presentazione della garanzia:

- se il rimborso è richiesto dai contribuenti che hanno aderito al regime di adempimento collaborativo previsto dagli articoli 3 e ss., D.Lgs. 128/2015;
- se il rimborso è richiesto dai contribuenti che hanno applicato gli Isa e, sulla base delle relative risultanze, sono esonerati dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi di importo non superiore a 50.000 euro annui, ai sensi dell'articolo 9-bis, comma 11, lettera b), D.L. 50/2017.

Quanto suddetto può riassumersi come segue:

Compensazione	
fino a 5.000 euro	presentazione del modello TR – dalla data di presentazione telematica del modello
superiore a 5.000 euro	presentazione del modello TR con apposizione del visto di conformità (o sottoscrizione da parte organo di controllo) - dal 10° giorno successivo a quello di presentazione telematica del modello
Rimborso	
sotto i 30.000 euro	senza prestazione di garanzia
sopra i 30.000 euro	con prestazione di garanzia (o, in alternativa, apponendo sull'istanza il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa da parte dell'organo di controllo in assenza di situazioni di rischio)

REGOLE DI UTILIZZO DEL CREDITO IVA TRIMESTRALE

In caso di utilizzo in compensazione orizzontale del credito Iva trimestrale, tale compensazione è ammessa già dalla data di presentazione del modello Iva TR sino all'importo di 5.000 euro (tale limite va inteso complessivamente per tutti e tre i trimestri); per la parte eccedente occorre attendere il 10° giorno successivo a quello di presentazione del modello.

In particolare, con la presentazione del modello TR si può ottenere la possibilità di compensare o chiedere a rimborso i crediti scaturenti da ciascuno dei primi 3 trimestri dell'anno (il credito relativo al quarto trimestre viene invece utilizzato in compensazione o chiesto a rimborso attraverso la

presentazione della dichiarazione Iva annuale).

Riassumendo:

Modalità di presentazione	La presentazione deve avvenire esclusivamente per via telematica
Termine di presentazione	La presentazione del modello TR deve avvenire entro l'ultimo giorno del mese successivo quello di chiusura del trimestre: I trimestre ➔ entro 30 aprile 2021 II trimestre ➔ entro 31 luglio 2021 (in quanto il 31 luglio cade di sabato e il primo giorno lavorativo successivo in agosto, la scadenza slitta al 20 agosto 2021) III trimestre ➔ entro 2 novembre 2021
Utilizzo in compensazione del credito Iva da TR	Il credito Iva trimestrale può essere utilizzato in compensazione nel modello F24: <ul style="list-style-type: none"> per crediti non superiori a 5.000 euro (limite inteso complessivamente per tutti e 3 i trimestri) la compensazione può avvenire fin dal giorno di presentazione telematica del modello TR; per crediti superiori a 5.000 euro la compensazione può avvenire solo a partire dal 10° giorno successivo quello di presentazione telematica del modello TR. La soglia di 5.000 euro deve essere valutata considerando complessivamente tutti i crediti Iva trimestrali (ma non quello annuale) relativi a ciascun anno (quindi anche quelli di un precedente trimestre). La compensazione di crediti Iva trimestrali nel modello F24 deve essere effettuata obbligatoriamente utilizzando i canali Entratel/Fisconline
Visto di conformità	Come detto precedentemente, per la compensazione del credito trimestrale oltre i 5.000 euro è previsto l'obbligo di apporre il visto di conformità. Inoltre con riferimento ai rimborsi del credito Iva trimestrale eccedenti l'importo di 30.000 euro, è possibile (per i casi diversi da quelli considerati a rischio e nei quali è obbligatorio rilasciare la garanzia) apporre il visto di conformità in alternativa al rilascio delle garanzie previste
Contribuenti ammessi al rimborso trimestrale	Le condizioni che consentono l'utilizzo (compensazione o rimborso) del credito Iva trimestrale sono diverse da quelle che consentono il rimborso del credito Iva annuale. In particolare, ai sensi dell'articolo 38-bis, comma 2, D.P.R. 633/1972, la presentazione del modello Iva TR è ammessa nelle seguenti fattispecie: <ul style="list-style-type: none"> aliquota media: quando vengono esercitate esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni; operazioni non imponibili: quando vengono effettuate operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate; beni ammortizzabili: quando vengono effettuati acquisti e/o importazioni di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai 2/3 del totale degli acquisti e/o importazioni di beni e servizi imponibili Iva; soggetti non residenti: dai soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, identificati direttamente o che hanno nominato un rappresentante residente nel territorio dello Stato; operazioni non soggette: effettuazione di operazioni attive nei confronti di soggetti passivi

non stabiliti in Italia per un importo superiore al 50% di tutte le operazioni effettuate, riferite alle seguenti attività: prestazioni di lavorazione relative a beni mobili materiali, prestazioni di trasporto di beni e relative prestazioni di intermediazione, prestazioni di servizi accessori ai trasporti di beni e relative prestazioni di intermediazione, prestazioni indicate nell'articolo 19, comma 3, lettera a-bis), D.P.R. 633/1972

3- II CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO DEL DECRETO “SOSTEGNI”

L'articolo 1 del “Decreto Sostegni” (D.L. 41/2021) ha introdotto un contributo a fondo perduto finalizzato alla generalità dei contribuenti (quindi non è limitato a specifiche categorie economiche, come avvenuto per i Decreti Ristori di fine 2020), a patto che il contribuente stesso abbia subito nel 2020 una contrazione di fatturato rispetto al 2019. La misura del contributo è variabile e dipende sia dalla dimensione del soggetto, quanto dalla contrazione di fatturato subita.

Da notare che, a differenza dei precedenti contributi a fondo perduto, il presente può essere richiesto, alternativamente, in due forme diverse (tramite una opzione che deve essere espressa nella comunicazione con la quale viene invocato il contributo):

- 1) una erogazione che viene accreditata direttamente sul conto corrente del contribuente (deve essere intestato a tale soggetto, ovvero cointestato). In questo caso occorrerà indicare nell'istanza l'IBAN sul quale si richiede l'accredito delle somme (l'Agenzia raccomanda di verificare puntualmente tale dato, perché un errore può anche comportare il diniego del beneficio);
- 2) un credito d'imposta che può essere utilizzato in compensazione tramite modello F24, successivamente alla comunicazione di riconoscimento del contributo.

SOGGETTI INTERESSATI

Il contributo a fondo perduto può essere richiesto dai soggetti titolari di partita Iva che svolgono attività di impresa o di lavoro autonomo o che sono titolari di reddito agrario, e che sono residenti o stabiliti in Italia.

Non possono presentare istanza per il riconoscimento del contributo i soggetti che abbiano cessato la partita Iva prima del 23 marzo 2021 e i soggetti che hanno avviato l'attività dal 24 marzo 2021; pertanto, occorre avere una partita Iva attiva alla data di entrata in vigore del Decreto Sostegni.

REQUISITI

Per beneficiare del contributo devono essere rispettati alcuni requisiti:

- il primo requisito è di tipo dimensionale: il soggetto deve aver conseguito, nell'anno 2019, un ammontare di ricavi o compensi non superiore a 10 milioni di euro; se il soggetto svolge più attività, il limite dei 10 milioni di euro per l'accesso al beneficio riguarda la somma dei ricavi/compensi riferiti a tutte le attività esercitate;
- il secondo requisito attiene al peggioramento della situazione 2020: per ottenere l'erogazione del contributo a fondo perduto è necessario che sia presente uno tra i seguenti requisiti:

- 1) importo della media mensile del fatturato e dei corrispettivi relativa all'anno 2020 inferiore almeno del 30% rispetto all'importo della media mensile del fatturato e dei corrispettivi relativi all'anno 2019;
- 2) attivazione della partita Iva a partire dal 1° gennaio 2019 (quindi chi ha attivato la partita Iva a partire dal 1° gennaio 2019 ha diritto al contributo indipendentemente dalla riduzione del fatturato).

Per quanto riguarda la determinazione dei due importi della media mensile relativa agli anni 2019 e 2020, occorre dapprima calcolare l'ammontare complessivo del fatturato e dei corrispettivi conseguito in ciascuno dei 2 anni. Successivamente al calcolo degli importi complessivi del fatturato e dei corrispettivi degli anni 2019 e 2020, si procede con la determinazione delle medie mensili dei due anni. A tal fine, occorre dividere ciascuno dei due importi complessivi per il numero dei mesi in cui la partita Iva è stata attiva.

Se la partita Iva è stata aperta tra il 1° gennaio 2019 ed il 31 dicembre 2020, il mese di apertura non si considera nel calcolo (né si considerano le operazioni effettuate in tale mese).

CONTRIBUTO SPETTANTE

L'ammontare del contributo è determinato applicando una diversa percentuale alla differenza tra l'importo della media mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2020 e l'analogo importo dell'anno 2019.

Le percentuali previste sono le seguenti:

- 60%, se i ricavi e i compensi dell'anno 2019 sono inferiori o pari a 100.000 euro;
- 50%, se i ricavi e i compensi dell'anno 2019 superano i 100.000 euro ma non l'importo di 400.000 euro;
- 40%, se i ricavi e i compensi dell'anno 2019 superano i 400.000 euro ma non l'importo di 1.000.000 di euro;
- 30%, se i ricavi e i compensi dell'anno 2019 superano 1.000.000 di euro ma non l'importo di 5.000.000 di euro;
- 20%, se i ricavi e i compensi dell'anno 2019 superano 5.000.000 di euro ma non l'importo di 10.000.000 di euro.

Nel dettaglio, il calcolo del contributo deve essere effettuato nel seguente modo:

- se la differenza tra la media mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2020 e la media mensile dell'anno 2019 è negativa ed è almeno del 30%, a tale importo (preso in valore assoluto) si applica la percentuale prevista in relazione alla fascia dei ricavi/compensi 2019, fermo restando il riconoscimento del contributo minimo se superiore;

Esempio

Persona fisica

Fatturato 2019 = € 90.000 → media mensile 2019 = € 7.500

Fatturato 2020 = € 48.000 → media mensile 2020 = € 4.000 (riduzione di 3.500, pari al 47%)

Contributo spettante = € 3.500 * 60% = € 2.100

Esempio

Persona fisica

Fatturato 2019 = € 42.000 → media mensile 2019 = € 3.500

Fatturato 2020 = € 24.000 → media mensile 2020 = € 2.000 (riduzione di 1.500, pari al 43%)

Contributo spettante = € 1.500 * 60% = € 900 → contributo minimo di € 1.000

- per i soggetti che hanno attivato la partita Iva a partire dal 1° gennaio 2019, se la differenza tra la media mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2020 e la media mensile dell'anno 2019 è negativa ma inferiore al 30%, ovvero pari a zero o positiva, spetta l'importo minimo del contributo.

Al verificarsi dei requisiti richiesti, il contributo è comunque riconosciuto per un importo minimo di 1.000 euro per le persone fisiche e di 2.000 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

L'importo massimo del contributo è pari a 150.000 euro.

LA COMUNICAZIONE

I contribuenti interessati possono richiedere il contributo a fondo perduto mediante la presentazione di una specifica istanza (che può essere presentata anche tramite un intermediario abilitato).

Il modello e le relative istruzioni di compilazione sono stati approvati con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 marzo 2021.

Le istanze per il contributo a fondo perduto possono essere predisposte e inviate all'Agenzia delle entrate a partire **dal giorno 30 marzo 2021 e non oltre il giorno 28 maggio 2021**.

L'istanza viene presentata esclusivamente in via telematica.

Se il richiedente si accorge di aver presentato un'istanza per un contributo non spettante, può trasmettere in ogni momento – anche oltre il 28 maggio 2021 – un'istanza di rinuncia totale al contributo. A seguito di tale rinuncia deve provvedere a restituire il contributo eventualmente ricevuto, con applicazione delle sanzioni.

A seguito della presentazione dell'istanza, l'Agenzia effettua specifici controlli; qualora dai predetti controlli emerga che il contributo sia in tutto o in parte non spettante, l'Agenzia delle entrate procede alle attività di recupero del contributo, irrogando la sanzione nella misura minima del 100% e massima del 200%. Per tale violazione è esclusa la possibilità della definizione agevolata.

Nel medesimo caso, si applica inoltre la pena prevista dall'articolo 316-ter, c.p. in materia di indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato, che prevede alternativamente la reclusione da 6 mesi a 3 anni, ovvero nel caso di contributo erogato di importo inferiore a 4.000 euro, la sanzione amministrativa da 5.164 euro a 25.822 euro, con un massimo di 3 volte il contributo indebitamente percepito.

4- LA DEFINIZIONE DELLE SOMME NON ANCORA NOTIFICATE DERIVANTI DAI CONTROLLI AUTOMATIZZATI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 5, commi da 1 a 11, D.L. 41/2021 prevede che i titolari di partita Iva che hanno una riduzione di almeno il 30% del volume di affari del periodo di imposta 2020 rispetto al volume di affari del periodo di imposta precedente, possono fruire di una definizione agevolata di quanto emergente dai controlli automatizzati delle dichiarazioni relativamente a:

- somme dovute relativamente al periodo di imposta 2017 ai sensi dell'articolo 36-*bis*, D.P.R. 600/1973 e dell'articolo 54-*bis*, D.P.R. 633/1972 elaborate ma non ancora notificate da parte dell'Agenzia delle entrate in quanto oggetto di sospensione;
- somme dovute relativamente al periodo di imposta 2018 ai sensi dell'articolo 36-*bis*, D.P.R. 600/1973 e dell'articolo 54-*bis*, D.P.R. 633/1972 elaborate o da elaborare entro il 31 dicembre 2021 ma non ancora notificate da parte dell'Agenzia delle entrate.

Sarà l'Agenzia delle entrate ad individuare i contribuenti (qualsiasi titolare di partita Iva ancora attiva) a cui verrà inviata via pec o con raccomandata con avviso di ricevimento la proposta di definizione con l'importo ridotto da versare. Con uno o più provvedimenti direttoriali dell'Agenzia delle entrate saranno definite le modalità con cui sarà data attuazione alla presente definizione agevolata.

L'INDIVIDUAZIONE DELLE SOMME CHE POSSONO ESSERE OGGETTO DELLA DEFINIZIONE AGEVOLATA

La definizione agevolata consiste nell'abbattimento delle sanzioni e delle somme aggiuntive richieste con le comunicazioni di irregolarità: **l'Agenzia delle entrate selezionerà** i contribuenti potenzialmente interessati confrontando il volume di affari dalle dichiarazioni Iva presentate per il periodo di imposta 2020 ovvero, per i soggetti non tenuti alla presentazione della dichiarazione Iva annuale, considerando l'ammontare dei ricavi e/o compensi risultante dalle dichiarazioni dei redditi relative al periodo di imposta 2020 (in questo secondo caso, pertanto, l'eventuale proposta di definizione agevolata potrà essere spedita solo dopo la trasmissione telematica del modello Redditi).

GLI AVVISI DI LIQUIDAZIONE

- L'articolo 36-*bis*, D.P.R. 600/1973 prevede, ai fini delle imposte sul reddito, dei contributi, dei premi, e dei rimborsi dovuti, che l'Amministrazione finanziaria controlli gli errori materiali (compresi il calcolo delle deduzioni, delle detrazioni e dei crediti di imposta), la rispondenza dei versamenti con la dichiarazione, correggendo eventuali differenze e liquidando gli eventuali imposte, premi e contributi dovuti.
- L'articolo 54-*bis*, D.P.R. 633/1972 prevede, ai fini Iva, che l'Amministrazione finanziaria controlli gli errori materiali e la rispondenza dei versamenti con la dichiarazione annuale e le liquidazioni periodiche, correggendo gli errori materiali commessi e liquidando l'eventuale imposta dovuta.

Si ritiene che, non essendo in possesso dell’Agenzia delle entrate i dati necessari per individuare i soggetti interessati dalla riduzione del volume di affari fino al mese di maggio (il termine per la spedizione delle dichiarazioni Iva relativa al 2020 è fissato al 30 aprile 2021, mentre il termine per la spedizione del modello Redditi è fissato al 30 novembre 2021) le comunicazioni ai soggetti interessati saranno spedite nel secondo semestre dell’anno in corso.

5- NOVELLATE LE SCADENZE PER LE DEFINIZIONI IN “ROTTAMAZIONE” E “SALDO E STRALCIO” E DEFINITO IL RECUPERO DI SOMME IN AVVISO BONARIO SENZA SANZIONI

“ROTTAMAZIONE” E “SALDO E STRALCIO”

In merito alle somme dovute ai fini della “Rottamazione dei ruoli” e del “Saldo e stralcio”, l’articolo 4, comma 1, lettera b), Decreto Sostegni ha modificato la scadenza, da considerarsi tempestiva, per il versamento delle somme originariamente dovute.

Si tratta di una “nuova proroga” che segue altre modifiche alle scadenze resesi necessarie come conseguenza delle difficoltà economiche e finanziarie legate al Covid-19.

Per effetto delle proroghe contenute nel Decreto Sostegni si considerano quindi tempestivi i versamenti eseguiti:

- entro il 31 luglio 2021 per le rate originariamente in scadenza nel 2020 e
- entro il 30 novembre 2021 per le rate originariamente in scadenza il 28 febbraio, 31 marzo, maggio e luglio 2021.

Il nuovo calendario delle scadenze sarà quindi il seguente:

Rottamazione	rata	termine originario	termine aggiornato
Definizione agevolata ex D.L. 148/2017 con versamento integrale delle scadenze di luglio, settembre e ottobre 2018 entro il 7 dicembre 2018 e automaticamente ammessi alla “rottamazione ter”	3°	31.07.2020	31.07.2021
	4°	30.11.2020	31.07.2021
	5°	31.07.2021	30.11.2021
	6°	31.07.2021	30.11.2021
Rottamazione ter dei ruoli affidati all’Agente della riscossione dal 2000 al 2017 con istanza presentata entro il 30 aprile 2019.	3°	1.06.2020*	31.07.2021
	4°	1.06.2020	31.07.2021
	5°	31.07.2020	31.07.2021
	6°	30.11.2020	31.07.2021
Definizione agevolata ex D.L. 148/2017 con mancato versamento delle scadenze di luglio, settembre e ottobre 2018 entro il 7 dicembre 2018 che hanno presentato istanza entro il 30 aprile 2019	7°	1.03.2021	30.11.2021
	8°	31.05.2021	30.11.2021
	9°	31.07.2021	30.11.2021
	10°	30.11.2021	30.11.2021
Rottamazione ter dei ruoli affidati all’agente della riscossione dal 2000 al 2017 con istanza presentata entro il 31 luglio 2019.	2°	1.06.2020	31.07.2021
	3°	1.06.2020	31.07.2021
	4°	31.07.2020	30.11.2021
	5°	30.11.2020	30.11.2021
Definizione agevolata ex D.L. 148/2017 con mancato versamento delle scadenze di luglio, settembre e ottobre 2018 entro il 7 dicembre 2018 che hanno presentato istanza entro il 30 aprile 2019.	6°	1.03.2021	30.11.2021
	7°	31.05.2021	30.11.2021
	8°	31.07.2021	30.11.2021
	9°	30.11.2021	30.11.2021

saldo e stralcio	rata	termine originario	termine aggiornato
Carichi affidati all'agente della riscossione dal 2000 al 2017 con istanza presentata entro il 30 aprile 2019 o entro il 31 luglio 2019.	2°	1.06.2020	31.07.2021
	3°	31.07.2020	30.11.2021
	4°	31.03.2021	30.11.2021

N.B.

Va segnalato che in quanto il 31 luglio 2021 cade di sabato e il primo giorno lavorativo successivo in agosto, tale scadenza dovrebbe ritenersi prorogata al 20 agosto 2021

➔

Secondo le indicazioni dell'Agenzia delle entrate alle scadenze su riportate si applica una tolleranza di 5 giorni.

Il pagamento entro i nuovi termini non richiede il versamento di interessi e non comporta la perdita dei benefici della definizione agevolata.

Il Decreto Sostegni è inoltre intervenuto (articolo 4, comma 4) prevedendo l'annullamento automatico dei debiti esistenti al 23 marzo 2021 per importi fino a 5.000 (compresi interessi e sanzioni) per i soggetti, diversi dalle persone fisiche, che hanno conseguito nel 2019 un reddito imponibile fino a 30.000 euro e risultanti dai carichi affidati all'agente della riscossione nel periodo 1° gennaio 2000 – 31 dicembre 2010. Rientrano nei ruoli annullati anche quelli originariamente gestiti in rottamazione o saldo e stralcio.

AVVISI BONARI SENZA SANZIONI

Il Decreto Sostegni introduce con l'articolo 5 una nuova agevolazione ovvero la possibilità di sanare le irregolarità del 2017 e 2018 versando solo imposte ed interessi. Si tratta di avvisi che verranno inviati dall'agenzia con riferimento agli anni 2017 e 2018, in seguito ai controlli *ex* articoli 36-*bis*, D.P.R. 600/1973 e 54-*bis*, D.P.R. 633/1972.

Potranno usufruire dell'agevolazione i soggetti titolari di partita Iva attiva alla data di entrata in vigore del Decreto Sostegni, che abbiano subito una riduzione del volume d'affari pari o superiore al 30% dal 2019 al 2020.

Non rientrano nella previsione le comunicazioni *ex* articolo 36-*ter*, D.P.R. 600/1973.

La determinazione delle somme dovute sarà a intero carico dell'Agenzia delle entrate, l'Agenzia infatti determinerà automaticamente dal confronto delle dichiarazioni iva lo scostamento di fatturato e provvederà a notificare l'avviso bonario con il solo addebito di imposte e interessi.

➔

Per la definitiva chiusura dei rapporti con l'Agenzia delle entrate occorrerà il versamento integrale delle somme dovute anche effettuato con rateazione. In caso di mancato versamento l'agevolazione decadrà e torneranno applicabili le sanzioni sugli importi dovuti.

6- SCADE IL PROSSIMO 30 APRILE 2021 IL TERMINE PER LA DETRAZIONE DELL'IVA RELATIVA ALLE FATTURE DI ACQUISTO RICEVUTE NEL 2020

Diversamente dallo scorso anno, nel quale il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno 2019 fu prorogato senza sanzioni al 30 giugno 2020 a seguito della previsione contenuta nell'articolo 62, comma 1, D.L. 18/2020 (Decreto "Cura Italia"), il termine di presentazione della dichiarazione Iva 2021 relativa all'anno 2020 scadrà – salvo proroghe ad oggi non previste - nel termine ordinario del 30 aprile 2021.

Vediamo pertanto quali sono le conseguenze sotto il profilo della detrazione Iva delle fatture di acquisto riferite al 2020 e delle note di variazione il cui presupposto nasce nel medesimo anno, alla luce dell'attuale termine previsto dall'articolo 19, D.P.R. 633/1972 per l'esercizio del richiamato diritto.

⇒ *La modifica delle regole per la detrazione*

Come è noto, già a partire dal periodo d'imposta 2017, il D.L. 50/2017 ha modificato gli articoli 19 e 25, D.P.R. 633/1972, riguardanti le regole di detrazione e registrazione delle fatture di acquisto, al fine di stabilire che per le fatture emesse già a decorrere dal 1° gennaio 2017:

- il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile (cioè, il momento di effettuazione dell'operazione, ovvero il momento in cui il soggetto attivo ha emesso la fattura) ed è esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo;
- la fattura di acquisto va annotata anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione e, comunque, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

Con la circolare n. 1/E/2018 l'Agenzia delle entrate, al fine di risolvere gli effetti negativi derivanti dal mancato coordinamento delle citate modifiche, ha precisato – poggiando sulle disposizioni comunitarie - che il diritto alla detrazione deve essere esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale ricorrono entrambi i due seguenti presupposti.

I DUE PRESUPPOSTI PER LA DETRAZIONE

- effettuazione dell'operazione (**c.d. presupposto sostanziale**)
- possesso (momento di ricezione) della fattura (**c.d. presupposto formale**)

⇒ *Il maggior termine della liquidazione non vale per le fatture a "cavallo d'anno"*

Con l'articolo 14, D.L. 119/2018, convertito nella L. 136/2018, il legislatore ha apportato modifiche all'articolo 1, comma 1, D.P.R. 100/1998 al fine di concedere la facoltà di considerare nella liquidazione riferita al momento di effettuazione quelle fatture ricevute fino al giorno che precede la liquidazione stessa. Vediamo cosa prevede letteralmente la disposizione.

IL COMMA 1, ARTICOLO 1, D.P.R. 100/1998

“Entro il medesimo termine di cui al periodo precedente può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo

[CHIARIMENTO AGENZIA: secondo mese successivo per i contribuenti trimestrali] a quello di effettuazione dell'operazione, fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente”.

Se quindi per le liquidazioni, sia mensili che trimestrali, avvenute in corso d'anno, effettuazione dell'operazione e ricezione della fattura avvengono in 2 mesi o trimestri diversi ma entro il giorno 15 del mese di liquidazione, è possibile imputare questa fattura alla liquidazione riferita al momento di effettuazione. Le indicazioni contenute nell'ultimo inciso della disposizione sopra richiamata fanno sì che se un soggetto passivo Iva è venuto in possesso una fattura di acquisto datata 2020 solo nel 2021, ecco che la detrazione dovrà necessariamente avvenire nelle liquidazioni periodiche dell'anno 2021 e fino al termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa a tale anno (modello dichiarazione Iva 2022) che scade ordinariamente al 30 aprile 2022.

Dette fatture, quindi, non potranno essere imputate nel mese di “competenza” ma di ricezione.

MOMENTO DI RICEZIONE PER LE FATTURE ELETTRONICHE

Vale la pena osservare che a seguito dell'avvento dell'obbligo pressoché generalizzato di fatturazione elettronica a partire dal 1° gennaio 2019 il momento di ricezione della fattura è oggi inequivocabilmente fissato dal Sistema di Interscambio. Permangono, tuttavia, ancora dei casi nei quali le fatture possono essere ancora emesse in modalità cartacea (vedi, ad esempio, i contribuenti forfettari) e quindi, per esse, l'individuazione del momento di ricezione potrà essere dimostrato seguendo le indicazioni già fornite dall'Agenzia delle entrate con la citata circolare n. 1/E/2018 ovvero con pec o da altri sistemi che attestino la ricezione del documento o, in assenza di tali forme, da una corretta tenuta della contabilità.

⇒ *Ricorso all'Integrativa per le fatture ricevute nel 2020 ma registrate dopo il 30 aprile 2021*

Sempre con la circolare n. 1/E/2018 l'Agenzia delle entrate ha chiarito che l'effettività del diritto alla detrazione e il principio di neutralità dell'Iva sono, in ogni caso, garantiti dall'istituto della dichiarazione integrativa a favore, con la quale è possibile correggere errori od omissioni che hanno determinato l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o di una minore eccedenza detraibile.

Nel caso quindi della fattura datata 2020 e ricevuta con data “certa” nel 2020, che non venga inserita nel modello di dichiarazione annuale Iva 2021 entro il prossimo 30 aprile 2021, sarà sempre possibile, al fine di guadagnare comunque la detrazione, presentare una dichiarazione integrativa della citata dichiarazione Iva 2021, entro il termine del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione del modello originario. Tale ultima soluzione, tuttavia, comporta secondo l'Agenzia l'applicabilità delle sanzioni per la violazione degli obblighi di registrazione.

⇒ *Il diverso trattamento delle note di variazione*

Con la **risposta n. 55/E/2019** l'Agenzia delle entrate è intervenuta in merito alle disposizioni dettate dall'articolo 26 del decreto Iva in tema di note di variazione. Secondo l'Amministrazione finanziaria non è possibile fare ricorso alla nota di variazione in diminuzione (la cosiddetta nota di credito) una volta che siano decorsi i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione.

L'attuale versione del citato articolo 19, comma 1 prevede, infatti, che la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa (e la maggiore imposta a suo tempo versata può essere detratta), al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la

variazione in diminuzione (per individuare detto momento la circolare n. 1/E/2018 richiama i contenuti di seguenti documenti di prassi: la risoluzione n. 89/E/2002, la risoluzione n. 307/E/2008 e risoluzione n. 42/E/2009).

Ne deriva pertanto che, per le note di variazione, la detrazione può essere operata non più, come avvenuto in precedenza, al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto, bensì nel termine più breve attualmente previsto.

Questo aspetto, unitamente al fatto che per la nota di variazione non esiste un vero e proprio “momento di ricezione” (la detrazione, infatti, va a beneficio del soggetto che emette il documento di rettifica), restringe non di poco il termine entro il quale poter esercitare la detrazione dell’iva evidenziata nella nota di variazione.

Volendo esemplificare, se un contribuente che si è precedentemente insinuato in un fallimento che si è chiuso definitivamente (secondo le indicazioni fornite dall’Agenzia con la circolare n. 77/E/2000) in data 27 dicembre 2020 (il cosiddetto “presupposto” che legittima l’emissione della nota di credito), volesse recuperare l’iva dovrebbe farlo non oltre il termine di presentazione della dichiarazione iva relativa all’anno in cui tale presupposto è sorto, e cioè la dichiarazione Iva 2021 relativa all’anno 2020 che per quest’anno scade il 30 aprile 2021. Se quel contribuente, quindi, si “accorge” della chiusura della procedura concorsuale solo in data 4 luglio 2021, secondo la richiamata interpretazione dell’Agenzia quell’Iva non potrà essere recuperata facendo ricorso allo strumento della dichiarazione integrativa a favore andando quindi irrimediabilmente perduta. Nell’affermare questa tesi, l’Agenzia precisa che la nota di credito rappresenta una facoltà e non un obbligo mentre la dichiarazione integrativa ha la mera funzione di correggere errori e omissioni e non anche il mancato esercizio di facoltà.

Con la **risposta n. 593 del 15 dicembre 2020**, tuttavia, per un caso nel quale la curatela non ha mai notificato all’interessato il provvedimento di chiusura del fallimento, l’Agenzia delle entrate ha precisato che il recupero dell’Iva, in attuazione al principio di neutralità, potrà avvenire mediante presentazione di apposita istanza di rimborso *ex* articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972.

Infine, con la **risposta n. 192/E/2020**, poi ribadita con la più recente **risposta n. 119/E/2021**, l’Agenzia delle entrate ha precisato – esprimendosi in senso contrario rispetto a precedenti pronunce – che la nota di variazione (emessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all’anno nel quale è sorto il presupposto) può comunque confluire nelle liquidazioni periodiche e/o nella dichiarazione relativa all’anno in cui la stessa nota è stata emessa, ancorché successivo a quello nel quale è sorto il presupposto.

Alla luce di tali interpretazioni si invita pertanto a verificare con attenzione, in vista della prossima scadenza del 30 aprile 2021, la sussistenza di eventuali presupposti che legittimano l’emissione di una nota di variazione in diminuzione verificatisi fino al 31 dicembre 2020.

7- LA DEDUZIONE FISCALE DEL COSTO DI COMPETENZA DEI CANONI DI LOCAZIONE FINANZIARIA

Per i contratti di locazione finanziaria stipulati dal 29 aprile 2012, ai sensi dell'articolo 102, comma 7, D.P.R. 917/1986 la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria è disallineata rispetto alla durata effettiva del contratto, per cui:

- se la durata effettiva del contratto è inferiore alla durata minima fiscale, l'utilizzatore deve ripartire l'importo complessivo dei canoni di locazione finanziaria lungo tale durata minima fiscale, riprendendo a tassazione l'eccedenza in tutti i periodi d'imposta di durata del contratto;
- se la durata effettiva è almeno pari a quella minima fiscale, l'utilizzatore può dedurre quanto imputato a Conto economico.

All'atto di stipula di un contratto di locazione finanziaria le imprese devono, pertanto, sapere valutare correttamente l'impatto fiscale conseguente alla durata del contratto.

LA CONTABILIZZAZIONE DEL CONTRATTO DI LOCAZIONE FINANZIARIA

Il contratto di locazione finanziaria (*leasing*) è un'operazione intercorrente tra una società di *leasing* (locatore o concedente) e un altro soggetto (locatario) con la quale il locatore si impegna a concedere in uso contro pagamento di un canone, al locatario un bene mobile o immobile, acquisito o costruito, con la facoltà del locatario di acquistarne la proprietà al termine del contratto.

Le operazioni di *leasing* possono essere contabilizzate con 2 metodi differenti:

- metodo patrimoniale;
- metodo finanziario.

Per le imprese che adottano i Principi contabili nazionali la contabilizzazione dei contratti di locazione finanziaria deve essere effettuata con il metodo patrimoniale. Al contrario, secondo i Principi contabili internazionali il *leasing* deve essere contabilizzato con il metodo finanziario. Quest'ultimo metodo evidenzia maggiormente l'aspetto sostanziale dell'operazione di *leasing*.

Per comprendere il funzionamento del metodo patrimoniale occorre tenere conto che il canone corrisposto periodicamente al locatore può essere scisso in 2 parti:

- la prima rappresenta la quota capitale;
- la seconda è la quota interessi.

Vediamo, quindi, in sintesi, le caratteristiche salienti di entrambi i metodi (sia per la società di *leasing* che per l'utilizzatore), per poi proseguire con l'analisi considerando la posizione del solo utilizzatore del bene nella modalità di contabilizzazione del contratto di *leasing* secondo il metodo patrimoniale.

METODO PATRIMONIALE

Società di *leasing*

La società di *leasing* è, a tutti gli effetti, proprietaria del bene dato in leasing: esso, dunque, è rilevato tra le immobilizzazioni. Le norme del Codice civile prevedono che la società di *leasing* indichi in bilancio i

beni dati in *leasing* in modo distinto rispetto alle restanti immobilizzazioni. La stessa società calcola le quote di ammortamento su tali beni, quote che confluiscono nel Conto economico.

Impresa utilizzatrice

L'impresa utilizzatrice rileva nel Conto economico i costi sostenuti per canoni di locazione finanziaria di competenza del periodo

METODO FINANZIARIO

Società di *leasing*

La società di *leasing* non iscrive il cespite oggetto di locazione finanziaria tra le immobilizzazioni. Essa rileva, invece, nello Stato patrimoniale, un credito per la quota capitale dei canoni ancora da percepire. Mano a mano che l'impresa incassa i canoni riduce l'importo del credito per la quota capitale. La quota interessi dei canoni di competenza dell'esercizio viene portata tra i componenti positivi di reddito.

Impresa utilizzatrice

L'impresa utilizzatrice rileva il bene ricevuto in *leasing* tra le immobilizzazioni e calcola su tale bene le relative quote di ammortamento. Contestualmente, rileva un debito per la quota capitale dei canoni da pagare: tale debito viene ridotto ogni qual volta si procede al pagamento dei canoni periodici per la quota capitale pagata. Nel Conto economico, tra i componenti negativi di reddito, viene rilevata la quota interessi dei canoni di competenza dell'esercizio.

IL METODO PATRIMONIALE PER L'UTILIZZATORE DEL BENE

I canoni di *leasing* oggetto delle fatture di acquisto ricevute (conseguenti alla stipula del contratto di locazione finanziaria) vanno imputati tra i costi per godimento beni di terzi nella voce B)8) di Conto economico. Alla fine di ogni esercizio occorre calcolare il risconto o rateo per adeguare l'importo del costo rilevato durante l'anno al costo di competenza calcolato, come detto, quale quota parte del totale dei costi (maxi canone + canoni) imputabile all'esercizio in relazione alla durata del contratto medesimo. In particolare, se i canoni contabilizzati sono superiori a quelli di competenza si rileverà un risconto attivo, se i canoni contabilizzati sono inferiori a quelli di competenza si rileverà un rateo passivo. Terminato il *leasing*, nel caso avvenga il riscatto, il bene sarà iscritto tra le immobilizzazioni al prezzo di riscatto e inizierà il relativo ammortamento.

Prima di procedere con la rilevazione delle scritture contabili va sottolineato che in origine era previsto l'obbligo di iscrizione degli impegni legati al contratto di *leasing* tra i conti d'ordine, ma la successiva previsione di tale informazione in nota integrativa ha fatto venir meno l'obbligo di indicazione tra i conti d'ordine.

Dal punto di vista pratico le scritture contabili dei canoni di *leasing* riguardano il momento del pagamento del maxi-canone, della rilevazione dei canoni periodici di *leasing* e del risconto attivo al termine di ogni esercizio e l'eventuale iscrizione del bene tra le immobilizzazioni alla fine del contratto all'atto di esercizio dell'opzione per il riscatto.

Esempio

Ricevuta la fattura per il maxi canone alla sottoscrizione del contratto:

30 aprile 2021

Diversi	a	Debito vs fornitore società di <i>leasing</i> (sp)		48.800
Canoni di <i>leasing</i> macchinari (ce)			40.000	
Iva a credito (sp)			8.800	

Ricevuta la fattura per la rata mensile del canone di *leasing*:

31 maggio 2021

Diversi	a	Debito vs fornitore società di <i>leasing</i> (sp)		1.159
Canoni di <i>leasing</i> macchinari (ce)			950	
Iva a credito (sp)			209	

Rilevato il risconto attivo per la quota del maxi canone di competenza degli esercizi successivi:

31 dicembre 2021

Risconti attivi per canoni di <i>leasing</i> (sp)	a	Canoni di <i>leasing</i> macchinari (ce)	33.333,33	33.333,33
--	---	---	-----------	-----------

Al termine della durata quadriennale del contratto, viene riscattato il macchinario:

30 aprile 2025

Diversi	a	Debito vs fornitore società di <i>leasing</i> (sp)		6.100
Macchinari (sp)			5.000	
Iva a credito (sp)			1.100	

LA DEDUZIONE FISCALE PER L'IMPRESA UTILIZZATRICE DEL COSTO DEL CONTRATTO DI *LEASING*

I canoni di locazione finanziaria rappresentano per l'utilizzatore, in via generale, un costo deducibile a condizione che il bene oggetto del contratto sia strumentale all'attività svolta.

Per i contratti di locazione finanziaria stipulati fino al 28 aprile 2012, la deduzione dei canoni era vincolata a stipula di contratti con durate degli stessi fissate dalla legge (la scelta dell'impresa di stipulare contratti con durata inferiore da quella prevista normativamente causava la indeducibilità integrale dei canoni pagati).

A decorrere dai contratti stipulati dal 29 aprile 2012 è stato introdotto un "doppio binario" tra la durata del contratto di *leasing*, che è libera scelta della contrattazione tra l'impresa e la società di *leasing*, e il vincolo temporale per la deduzione fiscale dei canoni.

Con una successiva modifica intervenuta per i contratti stipulati dal 1° gennaio 2014 vengono apportate ulteriori modifiche alla durata minima fiscale dei beni ammortizzabili, con esclusione degli autoveicoli che mantengono l'originaria disciplina (rimane in ogni caso ferma la libera scelta tra impresa e società di *leasing* della durata contrattuale).

Vediamo in sintesi di riepilogare le modifiche intervenute a decorrere dal 29 aprile 2012, previste dall'articolo 102, comma 7, D.P.R. 917/1986, tutt'oggi in vigore:

	Contratti di <i>leasing</i> stipulati dal 29.4.2012 al 31.12.2013	Contratti di <i>leasing</i> stipulati dal 01.01.2014 tutt'oggi in vigore
Beni immobili	durata fiscale pari ad un periodo non inferiore ai 2/3 del periodo di ammortamento* se la durata del contratto è compresa tra 11 e 18 anni	durata fiscale pari ad un periodo non inferiore a 12 anni
Beni strumentali mobili (diversi dagli autoveicoli)	durata fiscale pari ad un periodo non inferiore ai 2/3 del periodo di ammortamento*	durata fiscale pari a un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento*
Autoveicoli a deducibilità limitata	durata fiscale pari ad un periodo non inferiore al periodo di ammortamento*	durata fiscale pari ad un periodo non inferiore al periodo di ammortamento*
* Per periodo di ammortamento va inteso quello risultante dall'applicazione dei coefficienti ministeriali di cui al D.M. 31 dicembre 1988		

➔ Vale la pena evidenziare che se la durata del contratto di *leasing* è pari o superiore alla durata minima fissata per la deducibilità fiscale dei canoni, questi potranno essere dedotti nella stessa misura in cui sono imputati a Conto economico.

Se, invece, la durata del contratto è inferiore alla durata minima fissata, le imprese dovranno determinare un doppio binario:

- contabile, che segue la durata del contratto;
- fiscale, che segue il periodo di deduzione fiscale dei canoni previsto dalla normativa.

I canoni ripresi a tassazione nel corso della durata effettiva del contratto (mediante variazioni in aumento) troveranno riconoscimento fiscale in corrispondenti variazioni in diminuzione fino al riassorbimento dei valori fiscali sospesi, dalla scadenza del contratto in poi.

Esempio

Una società di capitali ha stipulato un contratto di *leasing* per un macchinario in data 2 gennaio 2021, che presenta le seguenti condizioni:

- durata contrattuale 1.095 giorni;
- coefficiente di ammortamento 10% → durata minima fiscale anni 5;
- costo del concedente 111.000 euro;
- interessi da corrispondere nell'arco della durata contrattuale 18.000 euro;
- prezzo di riscatto 10.000 euro.

In data 15 gennaio 2024 viene esercitata l'opzione (riscatto) per l'acquisto del macchinario. Esemplichiamo nella tabella il disallineamento civilistico/fiscale nell'ipotesi che la quota interessi sia la stessa in ciascuno dei 3 periodi di imposta (2021/2022/2023):

Anni	Imputazione dei canoni a conto economico	Deducibilità fiscale dei canoni	Variazione fiscale
2021	43.000	25.800	+ 17.200
2022	43.000	25.800	+ 17.200
2023	43.000	25.800	+ 17.200
2024		25.800	- 25.800
2025		25.800	- 25.800

Pertanto, per quanto riguarda la quota di competenza dei canoni di locazione finanziaria:

- nei periodi di imposta che vanno dal 2021 al 2023 andranno effettuate delle variazioni in aumento in sede di dichiarazione dei redditi per 17.200 euro annui;
- nei periodi di imposta 2024 e 2025 andranno effettuate variazioni in diminuzione dell'importo complessivo di 25.800 euro annui.

La quota interessi implicita compresa nei canoni di locazione finanziaria è, invece, deducibile nel rispetto dei limiti di cui all'articolo 96, Tuir, facendo riferimento alla durata fiscale del contratto, nel caso esemplificato ai 5 anni.

Dal 15 gennaio 2024 saranno deducibili le quote di ammortamento (da stanziare sulla base della vita utile residua dalla data del riscatto) derivanti dall'iscrizione del macchinario nelle immobilizzazioni materiali per 10.000 euro.

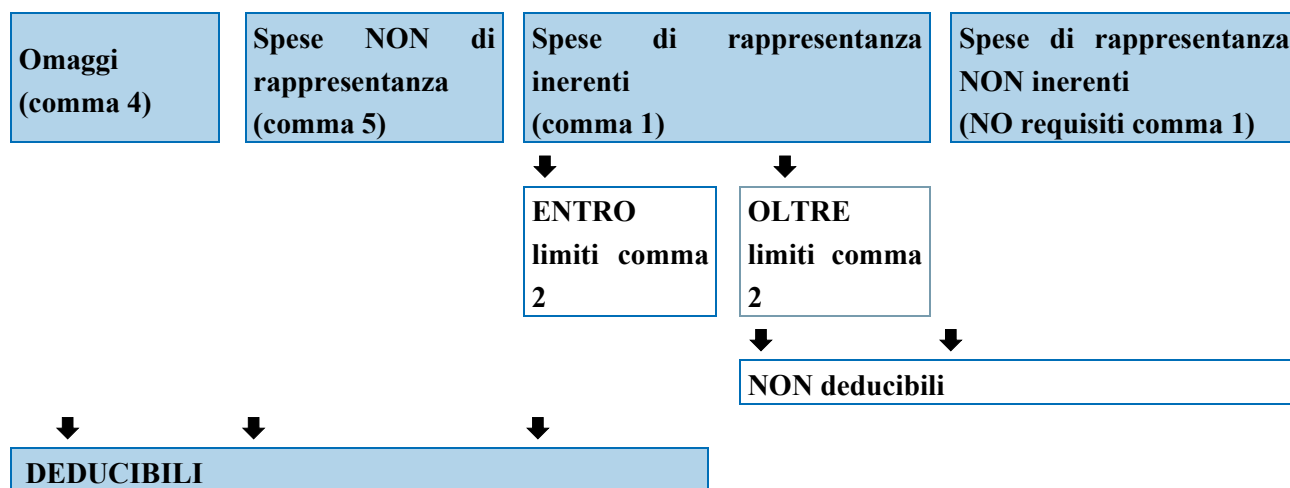
8- IL TRATTAMENTO FISCALE DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA

L'attuale disciplina delle spese di rappresentanza è contenuta nell'articolo 108, comma 2, Tuir che individua specifici criteri di qualificazione e limiti quantitativi di deducibilità fiscale delle stesse spese, rapportandole al volume dei ricavi dell'impresa.

Le disposizioni attuative della citata disposizione sono contenute nel D.M. 19 novembre 2008 che richiede:

- che il sostenimento della spesa abbia finalità promozionali o di pubbliche relazioni e risponda comunque a criteri di ragionevolezza e coerenza;
- che la spesa non sia collegata ad una controprestazione (criterio della gratuità).

Sono individuate le seguenti tipologie di spesa:



GLI ONERI CHE COSTITUISCONO SPESE DI RAPPRESENTANZA *EX LEGE* (COMMA 1)

Le spese di rappresentanza si distinguono dalle spese di pubblicità in ragione della gratuità dell'erogazione di un bene o di un servizio nei confronti di clienti o potenziali clienti.

Le spese di pubblicità sono invece caratterizzate dalla presenza di un contratto a prestazioni corrispettive con l'obbligo della controparte di pubblicizzare o propagandare il marchio o il prodotto dell'impresa al fine di incrementarne la domanda.

L'articolo 1, comma 1, primo periodo, D.M. 19 novembre 2008 individua l'inerenza delle spese di rappresentanza nell'effettivo sostenimento di spese per *erogazioni a titolo gratuito* di beni e servizi effettuate con *finalità promozionali o di pubbliche relazioni* e il cui sostenimento risponda a criteri di *ragionevolezza* in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa ovvero sia *coerente* con pratiche commerciali di settore.

Gratuità	Mancanza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari dei beni e servizi erogati
-----------------	---

Finalità promozionali o di pubbliche relazioni	Divulgazione sul mercato dell'attività svolta a beneficio sia degli attuali clienti sia di quelli potenziali. Diffusione e/o consolidamento dell'immagine dell'impresa volti ad accrescerne l'apprezzamento presso il pubblico
Ragionevolezza	Idoneità a generare ricavi e adeguatezza rispetto all'obiettivo atteso in termini di ritorno economico
Coerenza	Aderenza alle pratiche commerciali del settore

Secondo la circolare n. 34/E/2009 il requisito della coerenza deve essere verificato in alternativa a quello della ragionevolezza:

- se una spesa non è ragionevole in termini di costo/beneficio, ma risulta coerente con le pratiche del settore, essa può comunque essere considerata spesa di rappresentanza (deducibile entro il *plafond*);
- viceversa, se la spesa è ragionevole, essa può anche non essere coerente con le pratiche del settore.

L'articolo 108, comma 2, Tuir prevede la deducibilità delle spese di rappresentanza nel periodo di imposta del sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza stabiliti dal D.M. 19 novembre 2008, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse.

Le spese di rappresentanza vanno commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa, risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui le stesse sono sostenute, in misura pari:

- all'1,5% dei ricavi e altri proventi fino a 10.000.000 di euro;
- allo 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10.000.000 di euro e fino a 50.000.000 di euro;
- allo 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 50.000.000 di euro.

L'eccedenza di spesa di rappresentanza rispetto ai limiti percentuali esplicitati non è deducibile.

Esempio

Se nel 2020 sono conseguiti ricavi per un ammontare pari a 60.000.000 di euro, il *plafond* di deducibilità delle spese di rappresentanza relativo al medesimo esercizio è pari a 430.000 euro, ottenuto dalla somma tra:

- $0,015 \times 10.000.000,00 = 150.000,00$;
- $0,006 \times 40.000.000,00 (50.000.000,00 - 10.000.000,00) = 240.000,00$;
- $0,004 \times 10.000.000,00 (60.000.000,00 - 50.000.000,00) = 40.000,00$.

L'articolo 3, comma 1, D.M. 19 novembre 2008 prevede una particolare disciplina per la deducibilità delle spese di rappresentanza sostenute dalle imprese di nuova costituzione, deducibilità che può essere rinviata al periodo di imposta in cui vengono conseguiti i primi ricavi.

In aggiunta ai requisiti sopra esposti, il Legislatore fiscale ha istituito delle presunzioni legali utili a qualificare una spesa di rappresentanza. L'articolo 1, comma 1, secondo periodo, D.M. 19 novembre 2008 ha individuato tipologie di spesa che sono considerate spese di rappresentanza a prescindere:

- **viaggi turistici** in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni e dei servizi oggetto dell'attività caratteristica;

- **feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento** organizzati in occasione di ricorrenze aziendali, di festività, dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti ovvero di mostre, fiere ed eventi in cui siano esposti i beni e i servizi dell'impresa;
- ogni altra spesa per **beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente**, inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari o manifestazioni, il cui sostenimento rientri nei requisiti di inerenza.

Eccezione

Le spese relative a beni ceduti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro sono deducibili dal reddito di impresa senza considerare il meccanismo del *plafond* di deducibilità dell'articolo 108, comma 2, Tuir (omaggi).

LE SPESE INTERAMENTE DEDUCIBILI (COMMA 5)

L'articolo 1, comma 5, D.M. 19 novembre 2008 individua una particolare tipologia di spese: si tratta di spese che meritano la piena deducibilità, salvo la verifica del limite del 75%, se si tratta di spese di vitto e alloggio. Si tratta delle seguenti spese:

- 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 o in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa;
- per ospitare clienti, anche potenziali, sostenute nell'ambito di iniziative finalizzate alla promozione di specifiche manifestazioni espositive o altri eventi simili da parte di imprese la cui attività caratteristica consiste nell'organizzazione di manifestazioni fieristiche e altri eventi simili;
- sostenute direttamente dall'imprenditore individuale in occasione di trasferte effettuate per la partecipazione a mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti beni e servizi prodotti dall'impresa o attinenti all'attività caratteristica della stessa.

La necessità di prevedere una specifica disposizione è legata al fatto che quelle appena elencate sono spese che possono essere confuse con alcune di quelle qualificate di rappresentanza nel comma 1 del decreto, mentre si è ritenuto che esse avessero diritto a beneficiare della piena deducibilità; al contrario di quella prevista al comma 1. L'elencazione delle fattispecie del presente comma deve intendersi tassativa, come confermato dalla circolare n. 34/2009.

Con riferimento alle spese per l'ospitalità dei clienti effettivi o potenziali:

L'Agenzia delle entrate afferma che si possono considerare clienti potenziali quelli che hanno già manifestato, ovvero possono manifestare, interesse all'acquisto verso i beni o servizi dell'impresa, ovvero siano i destinatari dell'attività caratteristica dell'impresa in quanto svolgono attività affine o collegata nell'ambito della filiera produttiva.

L'Agenzia delle entrate ha avuto modo di affermare che i requisiti richiesti devono essere considerati tassativamente:

- il requisito oggettivo, in termini di luoghi espressamente previsti. Se il cliente, per la firma di un contratto, viene invitato in una località balneare, ovvero in una fiera dove l'impresa non espone, tale spesa non è interamente deducibile (sarà quindi spesa di rappresentanza);
- il requisito soggettivo, in termini di ospitalità per i soli clienti. Se vengono invitati agenti, fornitori, giornalisti ed esperti, etc., tale spesa non è a priori interamente deducibile, ma va considerata secondo le ordinarie regole di inerenza (si ritiene spesa di rappresentanza).

Tali spese devono però rispettare stringenti obblighi documentali, in particolare dovrà essere evidenziata la generalità dei soggetti ospitati.

Visto il trattamento di favore per i clienti (effettivi o potenziali) l'Agenzia delle entrate si preoccupa di avere a disposizione gli elementi per collegare dette spese a tali soggetti. La documentabilità è talmente rilevante che un'eventuale irregolarità da tale punto di vista fa perdere il diritto alla deduzione integrale. Se la spesa è effettivamente stata sostenuta per l'ospitalità di un cliente, la questione documentale in alcuni casi non preoccupa: il biglietto aereo e l'albergo sono solitamente nominativi. Pare, invece, più difficile costituire la documentazione per altre spese, quali le spese di vitto (ad esempio, il pranzo al ristorante, in quanto sulla fattura non vengono stampati i nominativi dei soggetti che vi hanno partecipato).

La circolare n. 34/2009 pare permettere l'integrazione della documentazione di supporto anche a posteriori, in occasione di un'eventuale verifica; onde mantenere memoria del motivo di sostenimento della spesa (integrando la descrizione del documento di spesa o della scrittura contabile in partita doppia).

CONTABILIZZAZIONE

Con queste regole base è possibile fornire un quadro delle varie possibilità che si possono verificare nell'azienda e quindi fornire un riepilogo delle modalità di contabilizzazione, il relativo trattamento fiscale e la possibilità di detrarre l'Iva (ovviamente se esposta nel documento di spesa registrato). Dal 2009 le spese di vitto e alloggio sono deducibili nel limite del 75% del costo sostenuto: se tali spese sono anche spese di rappresentanza, prima occorre ridurle al 75% e poi si procede alla verifica del *plafond*. In altri termini, le **spese per vitto e alloggio qualificabili come spese di rappresentanza** devono essere assoggettate:

- a) in via preliminare, alla disciplina prevista dall'articolo 109, comma 5, Tuir per le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande (75% del costo sostenuto);
- b) successivamente, alla verifica ai sensi dell'articolo 108, comma 2, Tuir ai sensi del quale l'importo delle predette spese deve essere sommato alle altre spese di rappresentanza e la cui deducibilità deve rispettare il *plafond* di deducibilità calcolato percentualmente sul volume dei ricavi.

Diverso è invece il trattamento tributario delle **spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande che rientrano nella disciplina delle spese per "ospitalità clienti"**: tali spese non sono da qualificare come spese di rappresentanza e non sono soggette al *plafond* di deducibilità ma sono deducibili al 75% del loro ammontare.

Si consiglia pertanto, come suggerito dalla stessa Agenzia delle entrate nella citata circolare n. 34/E/2009, di osservare nella registrazione dei documenti la seguente suddivisione conforme alle categorie del decreto, in

modo tale da rendere possibile una corretta e immediata verifica della quota deducibile (sia in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi, sia da parte dei verificatori):

Tipologia spesa	Limite 75% vitto e alloggio	Imposte dirette	Iva detraibile
Spese di rappresentanza – non vitto e alloggio	No	<i>Plafond</i>	No
Spese di rappresentanza – vitto e alloggio	Sì	<i>Plafond</i>	No
Spese di rappresentanza non inerenti	--	Indeducibili	No
Omaggi	No	Limite unitario 50 euro	Limite unitario 50 euro
Ospitalità clienti – non vitto e alloggio	No	Interamente deducibili	Sì
Ospitalità clienti – vitto e alloggio	Sì	Interamente deducibili	Sì

Per quanto riguarda la disciplina prevista ai fini Iva, l'articolo 19-*bis*1, comma 1, lettera h), D.P.R. 633/1972 rinvia la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto delle spese di rappresentanza alla disciplina prevista per le imposte sui redditi, prevedendo che non è ammessa in detrazione l'Iva assolta sulle spese di rappresentanza tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a 50 euro. Indipendentemente dal fatto che la spesa sia deducibile ai fini delle imposte sui redditi in tutto o in parte nel rispetto del *plafond*, se è qualificata come spesa di rappresentanza, è preclusa la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto.

9- PRINCIPALI SCADENZE DAL 16 APRILE AL 15 MAGGIO 2021

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.

Si segnala che l'articolo 98, D.L. 104/2020 convertito nella L. 126/2020 ha previsto la proroga al 30 aprile 2021 del termine di versamento della seconda (o dell'unica) rata di versamento dell'acconto 2020 delle imposte sui redditi e dell'Irap per i contribuenti che esercitano attività per le quali sono stati approvati gli ISA che hanno subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel primo semestre 2020 rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente. L'articolo 6, D.L. 149/2020 convertito nella L. 176/2020 ha, inoltre, previsto che la proroga operi automaticamente (senza la verifica del calo di fatturato/corrispettivi) per specifiche categorie di contribuenti, che hanno subito restrizioni allo svolgimento dell'attività.

SCADENZE FISSE

Versamenti Iva mensili

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di marzo. I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

Versamento dei contributi Inps

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di marzo, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

**16
aprile**

Versamento delle ritenute alla fonte

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia.

Versamento ritenute da parte condomini

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel

	<p>mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.</p> <p>ACCISE – Versamento imposta Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.</p>
20 aprile	<p>Presentazione dichiarazione periodica Conai Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di marzo, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.</p>
26 aprile	<p>Presentazione elenchi Intrastat mensili e trimestrali Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese precedente. Scade oggi anche il termine per l'invio degli elenchi riepilogativi da parte dei soggetti tenuti all'obbligo con cadenza trimestrale.</p>
30 aprile	<p>Modello Iva TR Scade oggi il termine per la presentazione della richiesta di rimborso o di utilizzo in compensazione del credito Iva relativo al primo trimestre 2021.</p> <p>Esterometro Scade oggi il termine per l'invio della comunicazione delle fatture emesse e ricevute nel primo trimestre 2021 da soggetti UE ed extra UE non emesse in formato elettronico o non documentate da bolletta doganale.</p> <p>Imposta di bollo Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di bollo relativa agli atti, ai registri e ad altri documenti informatici fiscalmente rilevanti emessi o utilizzati nell'anno precedente (escluse le fatture elettroniche).</p> <p>Dichiarazione Iva annuale Scade oggi il termine per la presentazione telematica della dichiarazione Iva annuale per il periodo di imposta 2020.</p>
15 maggio	<p>Registrazioni contabili Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.</p> <p>Fatturazione differita Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o</p>

spedizioni avvenute nel mese precedente.
--