

DARIO DELLACROCE & ASSOCIATI

DOTTORI COMMERCIALISTI

Dario Dellacroce
dottore commercialista
revisore contabile
consulente del giudice

Alberto Miglia
dottore commercialista
revisore contabile
consulente del giudice

Monica Quaglia
dottore commercialista
revisore contabile

via San Dalmazzo n. 24
10122 TORINO

Telefono 011-50.91.524
Telefax 011-50.91.535
E-mail: info@ddea.it

Ai Signori Clienti
LORO SEDI

Circolare n. 27 del 9 dicembre 2020

INDICE DEGLI ARGOMENTI TRATTATI

1. ADEMPIMENTI FISCALI E DICHIARATIVI.....	2
1.1. ACCONTO IVA 2020	2
1.2. REATO DI OMESSO VERSAMENTO IVA DELL'ANNO 2019 (28/12/20).....	5
1.3. STAMPA DEI REGISTRI CONTABILI	6
1.4. ESPORTATORI ABITUALI: NOVITA' DICHIARAZIONI DI INTENTO.....	9
1.5. DETRAZIONE FATTURE A CAVALLO D'ANNO	10
1.6. CREDITO DI IMPOSTA SPESE DI PUBBLICITA'	12
2. ADEMPIMENTI CONTABILI.....	13
2.1. ASPETTI FISCALI E CONTABILI DEGLI OMAGGI NATALIZI	13
3. AGGIORNAMENTI DICEMBRE.....	19
3.1. LA CASSAZIONE NON PONE LIMITI QUANTITATIVI AL TFM.....	19
3.2. INDICE ISTAT OTTOBRE 2020	21

Restiamo a Vostra completa disposizione per ogni ulteriore chiarimento in merito a quanto sopra indicato.

Cordiali saluti.

Dario Dellacroce & Associati

1. ADEMPIMENTI FISCALI E DICHIARATIVI

1.1. ACCONTO IVA 2020

Entro il prossimo **28 dicembre 2020** (il giorno 27 cade di domenica) i soggetti che eseguono le operazioni mensili e trimestrali di liquidazione e versamento dell'Iva sono tenuti a versare l'acconto per l'anno 2020. Per la determinazione degli acconti, come di consueto, sono utilizzabili tre metodi alternativi che riportiamo in seguito.

Inoltre, si ricorda la possibilità di avvalersi della proroga al 16.03.2021, per approfondimenti si rimanda alla circolare n. 26 del 9 dicembre 2020.

L'acconto va versato utilizzando il modello di pagamento F24, senza applicare alcuna maggiorazione a titolo di interessi, utilizzando alternativamente uno dei seguenti codici tributo:

6013	➔	per i contribuenti che effettuano la liquidazione dell'Iva mensilmente
6035	➔	per i contribuenti che effettuano la liquidazione dell'Iva trimestralmente

Determinazione dell'acconto

Per la determinazione dell'acconto si possono utilizzare tre metodi alternativi: storico, analitico o previsionale.

Modalità di determinazione dell'acconto		
I metodi per determinare l'acconto Iva	storico	88% dell'imposta dovuta in relazione all'ultimo mese o trimestre dell'anno precedente
	analitico	liquidazione "straordinaria" al 20 dicembre, con operazioni effettuate (attive) e registrate (passive) a tale data
	previsionale	88% del debito "presunto" che si stima di dover versare in relazione all'ultimo mese o trimestre dell'anno

Le modalità di calcolo, relativamente a ciascun metodo, sono riassunte nella tabella che segue.

Metodo storico	Con questo criterio, l'acconto è pari all'88% dell'Iva dovuta relativamente: <ul style="list-style-type: none">• al mese di dicembre 2019 per i contribuenti mensili;• al saldo dell'anno 2019 per i contribuenti trimestrali;
-----------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<ul style="list-style-type: none"> • al 4° trimestre dell'anno precedente (ottobre/novembre/dicembre 2019), per i contribuenti trimestrali "speciali" (autotrasportatori, distributori di carburante, odontotecnici). <p>In tutti i casi, il calcolo si esegue sull'importo dell'Iva dovuta al lordo dell'acconto eventualmente versato nel mese di dicembre 2019. Se, a seguito della variazione del volume d'affari, la cadenza dei versamenti Iva è cambiata nel 2020, rispetto a quella adottata nel 2019, passando da mensile a trimestrale o viceversa, nel calcolo dell'acconto con il metodo storico occorre considerare quanto segue:</p> <ul style="list-style-type: none"> • contribuente mensile nel 2019 che è passato trimestrale nel 2020: l'acconto dell'88% è pari alla somma dell'Iva versata (compreso l'acconto) per gli ultimi 3 mesi del 2019, al netto dell'eventuale eccedenza detraibile risultante dalla liquidazione relativa al mese di dicembre 2019; • contribuente trimestrale nel 2019 che è passato mensile nel 2020: l'acconto dell'88% è pari a 1/3 dell'Iva versata (a saldo e in acconto) per il quarto trimestre del 2019; nel caso in cui nell'anno precedente si sia versato un acconto superiore al dovuto, ottenendo un saldo a credito in sede di dichiarazione annuale, l'acconto per il 2020 è pari a 1/3 della differenza tra acconto versato e saldo a credito da dichiarazione annuale
<p>Metodo analitico</p>	<p>Con questo criterio, l'acconto risulta pari al 100% dell'Iva risultante da una liquidazione straordinaria, effettuata considerando:</p> <ul style="list-style-type: none"> • le operazioni attive effettuate fino al 20 dicembre 2020, anche se non sono ancora state emesse e registrate le relative fatture di vendita; • le operazioni passive registrate fino alla medesima data del 20 dicembre 2020. <p>Tale metodo può essere conveniente per i soggetti a cui risulta un debito Iva inferiore rispetto al metodo storico. L'opportunità di utilizzare tale metodo, rispetto a quello "previsionale", descritto di seguito, discende dal fatto che, sebbene oneroso sotto il profilo operativo, non espone il contribuente al rischio di vedersi applicare sanzioni nel caso di versamento insufficiente, una volta liquidata definitivamente l'imposta</p>
<p>Metodo previsionale</p>	<p>Analogamente a quanto avviene nel calcolo degli acconti delle imposte sui redditi, con questo criterio l'acconto da versare si determina nella misura pari all'88% dell'Iva che si prevede di dover versare per il mese di dicembre dell'anno in corso per i contribuenti mensili o per l'ultimo trimestre dell'anno in corso per i contribuenti trimestrali. Anche tale metodo risulta conveniente per il contribuente nelle ipotesi in cui il versamento dovuto risulti inferiore a quello derivante dall'applicazione del metodo storico. Con questo metodo, contrariamente agli altri due, vi è il rischio</p>

di vedersi applicare sanzioni nel caso di versamento che risulta, una volta liquidata definitivamente l'Iva, inferiore al dovuto

Casi di esclusione

Sono esclusi dal versamento dell'acconto Iva i soggetti di cui alla seguente tabella (la seguente casistica deve intendersi esemplificativa e non esaustiva).

Casi di esclusione dal versamento dell'acconto Iva

- soggetti con debito di importo inferiore a 103,29 euro;
- soggetti che non dispongono di uno dei due dati, "storico" o "previsionale" su cui si basa il calcolo quali, ad esempio:
 - soggetti che hanno iniziato l'attività nel 2020;
 - soggetti cessati prima del 30 novembre 2020 (mensili) o del 30 settembre 2020 (trimestrali);
 - soggetti a credito nell'ultimo periodo (mese o trimestre) dell'anno precedente;
 - soggetti ai quali, applicando il metodo "analitico", dalla liquidazione dell'imposta al 20 dicembre 2020 risulta un'eccedenza a credito;
- soggetti che adottano il regime forfettario di cui all'art.1 commi da 54 a 89 L. n.190/2014;
- soggetti che adottano il regime dei "minimi" di cui all'articolo 27, comma 1 e 2 D.L. 98/2011;
- soggetti che presumono di chiudere l'anno in corso a credito, ovvero con un debito non superiore a 116,72 euro, e quindi che in pratica devono versare meno di 103,29 euro (88%);
- i produttori agricoli esonerati (articolo 34, comma 6, D.P.R. 633/1972);
- soggetti che applicano il regime forfettario ex L. 398/1991;
- soggetti esercenti attività di intrattenimento (articolo 74, comma 6, D.P.R. 633/1972);
- soggetti che effettuano solamente operazioni esenti o non imponibili;
- i contribuenti che, nel periodo d'imposta, hanno effettuato soltanto operazioni non imponibili, esenti, non soggette a imposta o, comunque, senza obbligo di pagamento dell'imposta;
- i soggetti che esercitano attività di spettacoli e giochi in regime speciale;
- i raccoglitori e i rivenditori di rottami, cascami, carta da macero, vetri e simili, esonerati dagli obblighi di liquidazione e versamento del tributo;
- gli imprenditori individuali che hanno dato in affitto l'unica azienda, entro il 30 settembre, se contribuenti trimestrali o entro il 30 novembre, se contribuenti mensili, a condizione che non esercitino altre attività soggette all'Iva

o o o

1.2. REATO DI OMESSO VERSAMENTO IVA DELL'ANNO 2019 (28/12/20)

Si avvicina il termine per il versamento dell'acconto Iva per l'anno 2020 (quest'anno la scadenza slitta al 28 dicembre 2020 atteso che il giorno 27 cade di domenica), momento importante per i soggetti che – nel corso del 2019 – non avessero versato dell'Iva per ammontare superiore a quello previsto dal D.Lgs. 74/2000.

Il reato di omesso versamento Iva

L'articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000 prevede che *“sia punito con la reclusione... chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore ad una certa soglia”*.

Il meccanismo appare chiarissimo, se non fosse che:

- 1) bisogna individuare quale sia la reclusione minacciata per il reato;
- 2) bisogna comprendere cosa significhi *“Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale”*;
- 3) bisogna avere contezza della soglia rilevante.

La reclusione e la soglia di punibilità

Secondo la norma ad oggi vigente, è punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chiunque non versi, entro il termine di pagamento dell'acconto dell'anno successivo, un importo di Iva risultante dalla dichiarazione annuale **superiore a 250.000 euro** per ciascun periodo di imposta.

Ne deriva che, nel limite di quanto possibile, entro detto termine si dovrà provvedere a recuperare gli omessi versamenti scoperti al di sotto di tale soglia, al fine di evitare possibili ripercussioni di natura penale.

In ogni caso, ove non fosse possibile tale rimedio, rammentiamo che si ottiene la non punibilità del reato se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti.

o o o

1.3. STAMPA DEI REGISTRI CONTABILI

Il libro giornale, il libro inventari, il registro dei beni ammortizzabili, i registri previsti ai fini Iva e, in generale, tutte le scritture contabili possono essere tenuti, alternativamente:

- ❖ in modalità cartacea;
- ❖ in modalità digitale (sostitutiva di quella cartacea).

I registri contabili (detti anche libri contabili) previsti dal codice civile e dalla normativa fiscale ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva sono costituiti principalmente dal libro giornale, dal libro inventari, dal registro dei beni ammortizzabili e dai registri previsti dalla normativa Iva.

Il termine per la stampa fiscale dei registri contabili obbligatori dell'esercizio 2019 è stabilito entro tre mesi successivi al termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e, quindi, per i contribuenti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, al 10 marzo 2021 (in virtù della proroga concessa dal D.L. 157/2020, il cosiddetto Decreto Ristori-*quater*).

La stampa cartacea dei registri contabili

A seguito delle novità introdotte dal D.L. 34/2019 viene modificato l'obbligo di stampa dei libri contabili per i soggetti che hanno scelto la modalità cartacea. Più precisamente, affinché i registri contabili dell'esercizio 2019 tenuti con sistemi meccanografici siano considerati regolari, **non è più necessario che essi siano fisicamente stampati su carta ma è sufficiente che essi siano disponibili e pronti alla stampa: il contenuto dei libri contabili deve essere disponibile su sistemi digitali che consentano l'immediata stampa cartacea qualora ciò dovesse essere necessario** (ad esempio, nel caso di richiesta da parte degli organi verificatori). **È in ogni caso necessario apporre sul file prodotto un riferimento temporale opponibile a terzi (marca temporale) in data antecedente o uguale al 10 marzo 2021.**

Questa opportunità, già prevista per i registri Iva, è stata ora estesa anche agli altri registri contabili, e tecnicamente anche al registro dei beni ammortizzabili; tuttavia, con particolare riferimento a quest'ultimo, si rammenta che lo stesso deve risultare aggiornato, secondo quanto disposto dall'articolo 16 del DPR 600/1973, già dal termine di presentazione della dichiarazione, ossia, relativamente al 2019, entro il 10 dicembre 2020.

In ogni caso, nella stampa dei libri cartacei si deve tener conto del fatto che, se dal precedente esercizio residuano pagine (fino alla centesima), è possibile utilizzarle senza alcun pagamento di imposta di bollo.

Modalità di numerazione		
Libro/registro meccanografico	Tipo di numerazione	Esempio Registrazioni periodo 1° gennaio 2019 – 31 dicembre 2019
Libro giornale	Progressiva per anno di utilizzo con indicazione dell'anno di riferimento della contabilità	2019/1, 2019/2, 2019/3 etc.
Libro inventari	Progressiva per anno di utilizzo con indicazione dell'anno di riferimento. Sull'ultima pagina di ciascun anno stampato è consigliabile annotare il numero di pagine di cui si compone ogni annualità ed è obbligatoria la sottoscrizione da parte del legale rappresentante	2019/1, 2019/2, 2019/3 etc.
Registri fiscali (registri Iva acquisti, Iva vendite, corrispettivi, beni ammortizzabili, etc.)	Progressiva per anno di utilizzo con indicazione dell'anno di riferimento della contabilità	2019/1, 2019/2, 2019/3 etc.

Modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui registri "cartacei"			
Libro/registro	Bollatura	Società di capitali	Altri soggetti
Libro giornale	Sì	16 euro ogni 100 pagine o frazione	32 euro ogni 100 pagine o frazione
Libro inventari	Sì	16 euro ogni 100 pagine o frazione	32 euro ogni 100 pagine o frazione
Registri fiscali	No	Non dovuta	

Le disposizioni recate dal D.L. 34/2019 non sono state accompagnate da un medesimo intervento in tema di imposta di bollo. Secondo le indicazioni fornite dall'istituto di ricerca del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti (documento di ricerca del 17 gennaio 2020), si può sostenere che possano verificarsi, in merito agli obblighi di imposta di bollo, due ipotesi di seguito espresse in forma schematica.

Tenuta dei libri contabili con sistemi informatici e conservazione tradizionale non sostitutiva e stampa periodica su carta	L'imposta di bollo dovrà essere in questo caso assolta in funzione del numero di pagine attraverso l'apposizione dell'apposito contrassegno, oppure mediante pagamento tramite modello F23
Tenuta dei libri contabili con sistemi informatici e conservazione tradizionale non sostitutiva con stampa su carta al momento di eventuali verifiche	In questo appare corretto liquidare l'imposta in base alle registrazioni e versarla in un'unica soluzione mediante F24, ovvero liquidare l'imposta sulla base del numero di pagine generate dal formato pdf utilizzando il modello F23

L'archiviazione sostitutiva dei registri contabili

Nella conservazione informatica è prevista la sostituzione dei documenti cartacei con l'equivalente documento in formato digitale la cui valenza legale di forma, contenuto e tempo viene attestata attraverso la firma digitale e la marca temporale. Il processo di conservazione sostitutiva è finalizzato a rendere un documento elettronico non deteriorabile e, quindi, disponibile nel tempo nella sua autenticità e integrità e va concluso entro il **termine di 3 mesi dalla scadenza della presentazione della dichiarazione annuale** (per l'esercizio 2019, entro il 10 marzo 2021).

Modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui registri "digitali"			
Libro/registro	Bollatura	Società di capitali	Altri soggetti
Libro giornale	Sì	16 euro ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse	32 euro ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse
Libro inventari	Sì	16 euro ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse	32 euro ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse
Registri fiscali	No	Non dovuta	

Le modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti informatici sono diverse rispetto a quelle previste per i libri cartacei:

- ❖ va versata in un'unica soluzione entro il 30 aprile mediante il modello F24 utilizzando il codice tributo 2501.

L'ammontare annuo dell'imposta dovuta è determinato in funzione della quantità di fatture, atti, documenti e registri emessi o utilizzati nel corso dell'anno. La risoluzione n. 161/E/2007 ha chiarito che per registrazione deve intendersi ogni singolo accadimento contabile, a prescindere dalle righe di dettaglio.

o o o

1.4. ESPORTATORI ABITUALI: NOVITA' DICHIARAZIONI DI INTENTO

Vengono definiti "esportatori abituali" i contribuenti che nell'anno precedente, o nei 12 mesi precedenti, hanno effettuato esportazioni e/o operazioni assimilate per un ammontare superiore al 10% del proprio volume d'affari.

Dal 1° gennaio, quindi, i soggetti passivi Iva che operano con l'estero potranno acquistare beni e/o servizi senza l'applicazione dell'Iva nel limite di un importo (cosiddetto "plafond") corrispondente al totale delle esportazioni e/o operazioni assimilate registrate nei 12 mesi precedenti.

L'articolo 12-*septies* del D.L. 34/2019 convertito con modificazioni dalla L. 58/2019 (c.d. Decreto Crescita) ha introdotto importanti semplificazioni nella procedura per non imponibilità Iva che hanno trovato applicazione con decorrenza dal 1° gennaio 2020.

In particolare:

- la dichiarazione di intento non dovrà più essere annotata in alcun registro, sia da parte del fornitore, sia da parte del cliente;
- non vi sarà più obbligo di consegna al fornitore della dichiarazione di intento unitamente alla ricevuta di presentazione della stessa all'Agenzia delle Entrate;
- gli estremi del protocollo telematico rilasciato dall'Agenzia delle Entrate dovranno essere obbligatoriamente riportati sulle fatture emesse (solo la prassi doganale impone l'obbligo da parte dell'importatore di riportare gli estremi nel campo 44 del DAU).

Accanto alle richiamate semplificazioni e sempre con decorrenza 1° gennaio 2020, le modifiche intervengono anche sotto il profilo sanzionatorio, portando da fissa (da 250 a 2.000 euro) a proporzionale (dal 100% al 200% dell'imposta) la sanzione prevista per chi applica il regime di non imponibilità senza aver prima riscontrato per via telematica l'avvenuta trasmissione della dichiarazione all'Agenzia delle Entrate.

All'atto della sua introduzione, l'attuazione del Decreto Crescita era rinviata all'emissione di un apposito provvedimento dell'Agenzia delle Entrate emanato in data 27 febbraio 2020, con il n. 96911.

Tale provvedimento ha introdotto le modalità operative di attuazione delle semplificazioni permettendo agli esportatori abituali, a partire dal 2 marzo 2020 e con il semplice accesso al proprio “Cassetto fiscale”, di consultare per ciascun fornitore le informazioni necessarie contenute nelle dichiarazioni d’intento stesse.

Si ricorda, da ultimo, che con il provvedimento citato è stato approvato anche un nuovo modello di dichiarazione d’intento da utilizzare sempre dal 2 marzo 2020, l’utilizzo del modello approvato con provvedimento del 2 dicembre 2016 è stato comunque consentito fino al sessantesimo giorno successivo alla pubblicazione del provvedimento sul sito *internet* dell’Agenzia delle Entrate ovvero fino allo scorso 27 aprile 2020.

In sintesi per il 2021:

Sono aboliti i seguenti obblighi	<ul style="list-style-type: none"> • consegna della lettera di intento al fornitore da parte dell’esportatore abituale; • annotazione delle dichiarazioni di intento in appositi registri sia per l’esportatore abituale che per il fornitore; • consegna in Dogana della copia cartacea della dichiarazione di intento; • indicazione della fattura del fornitore degli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione di intento inviata telematicamente dall’esportatore abituale, in luogo del riporto degli estremi della medesima.
Resta valido il seguente obbligo	Trasmettere telematicamente la dichiarazione di intento all’Agenzia delle Entrate che rilascia apposita ricevuta ad opera dell’esportatore abituale
Sanzioni	Proporzionali dal 100 al 200% dell’imposta
Modello da utilizzare	Provvedimento 2 marzo 2020

o o o

1.5. DETRAZIONE FATTURE A CAVALLO D’ANNO

L’articolo 19, comma 1 del DPR 633/1972 prevede che *“Il diritto alla detrazione dell’imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l’imposta diviene esigibile 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”*.

L’Agenzia delle Entrate ha affermato che la detrazione debba essere esercitata a partire dal momento nel quale si intendono verificati entrambi i seguenti requisiti:

- ❖ esigibilità (coincidente di regola con il momento di effettuazione dell'operazione);
- ❖ ricezione della fattura.

Quindi, è solo a partire dalla effettiva ricezione del documento di acquisto (che segue l'esigibilità) che il contribuente può esercitare correttamente il diritto alla detrazione dell'Iva assolta su tale acquisto: l'articolo 1 del DPR 100/1998 però afferma, in chiave di semplificazione, che *“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 a quello di effettuazione dell'operazione, fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente”*.

Proprio in forza di detta norma di semplificazione il contribuente, a fronte di una fattura di acquisto ricevuta ad esempio in data 3 novembre 2020 (o comunque fino al termine ultimo del 15 novembre 2020), ma riferita ad una operazione effettuata nel mese di ottobre 2020, ha potuto farla concorrere anticipatamente alla liquidazione del mese di ottobre.

Allo stesso modo, per i contribuenti che liquidano trimestralmente l'imposta, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il riferimento alle fatture d'acquisto ricevute e annotate entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, deve intendersi riferito al giorno 15 del secondo mese successivo, in linea con il relativo termine della liquidazione. Così, ad esempio i contribuenti trimestrali, a fronte di una fattura di acquisto ricevuta ad esempio in data 3 agosto 2020 (o comunque fino al termine ultimo del 15 agosto 2020), ma riferita a una operazione effettuata nel mese di giugno 2020, hanno potuto farla concorrere anticipatamente alla liquidazione del 2° trimestre 2020.

Ricezione della fattura

Tuttavia, quanto fatto nel corso del 2020 e descritto in precedenza **non può essere fatto** per le fatture di dicembre 2020 o del quarto trimestre 2020 che saranno ricevute tramite Sdi nel mese di gennaio 2021. Ciò in forza dell'ultimo inciso del citato articolo 1 del DPR 100/1998 che così recita: *“fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente”*.

Le situazioni che, pertanto, possono verificarsi in funzione della diversa data di ricezione e/o registrazione del documento di acquisto sono le seguenti:

Fattispecie	Trattamento	Anno detrazione
Fatture ricevute e registrate nel mese di dicembre 2020	Possono concorrere alla liquidazione Iva del mese di dicembre 2020	2020
Fatture ricevute nel mese di gennaio 2021 (datate dicembre 2020) e registrate nel mese di gennaio 2021	Dovranno necessariamente confluire nella liquidazione Iva del mese di gennaio 2021 o successive	2021
Fatture ricevute nel mese di dicembre 2020 non registrate a dicembre 2020	Possono rientrare ai fini della detrazione nella dichiarazione annuale Iva relativa all'anno 2020 da presentare entro il 30 aprile 2021	2020
Fatture ricevute nel mese di dicembre 2020 e registrate dopo il 30 aprile 2021	Possono essere detratte nel 2020 solo attraverso la presentazione di una dichiarazione annuale Iva integrativa relativa all'anno 2020	2020

Qualora il Sistema di Interscambio non riesca a recapitare la fattura al destinatario, la stessa viene messa a disposizione del cessionario/committente sul portale Fatture e Corrispettivi e la data di ricezione corrisponde alla data di presa visione/scarico del file fattura. Questo è il momento a partire dal quale sarà possibile detrarre l'Iva per il cliente. Lo Sdi comunicherà, infine, al cedente/prestatore l'avvenuta presa visione della fattura elettronica da parte del cessionario/committente.

È pertanto consigliabile contattare i propri fornitori affinché le fatture differite relative al mese di dicembre 2020 vengano inviate al Sistema di Interscambio entro il 29 dicembre 2020, al fine di potere esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto da parte del cliente nello stesso periodo di imposta di effettuazione dell'operazione.

o o o

1.6. CREDITO DI IMPOSTA SPESE DI PUBBLICITA'

È stato Pubblicato l'elenco dei soggetti richiedenti il credito di imposta per il 2020. Nell'elenco sono individuati i soggetti che hanno presentato la comunicazione telematica per l'accesso al credito di imposta per l'anno 2020 e l'importo teoricamente fruibile da ciascuno di essi, con l'indicazione della percentuale provvisoria di riparto (è obbligatorio inviare entro il 31 gennaio 2021 la dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati).

Gli importi indicati nell'elenco (https://informazioneeditoria.gov.it/media/3334/soggetti-richiedenti_comunicazioni-bonus-pubblicita-2020.pdf) sono stati determinati tenendo conto dello stanziamento previsto come tetto di spesa per l'anno 2020, pari a 85 milioni di euro, di cui 50 milioni per gli investimenti pubblicitari effettuati sui giornali quotidiani e periodici, anche *on line*, e 35 milioni per gli investimenti pubblicitari effettuati sulle emittenti televisive e radiofoniche locali e nazionali, analogiche o digitali, non partecipate dallo Stato. Poiché le risorse destinate alla copertura dell'agevolazione sono risultate inferiori all'ammontare totale del credito di imposta richiesto, si è reso necessario effettuare la ripartizione delle stesse tra i richiedenti, in misura proporzionale agli importi richiesti, con percentuale pari al 14,8% per gli investimenti sulla stampa, pari al 6,5% per investimenti sulle radio e televisioni e con una percentuale compresa tra il 6,5% e il 14,8% nel caso di investimenti su entrambi i canali.

(Dipartimento per l'informazione e l'editoria, elenco dei soggetti richiedenti, 2.11.2020)

o o o

2. ADEMPIMENTI CONTABILI

2.1. ASPETTI FISCALI E CONTABILI DEGLI OMAGGI NATALIZI

Come ogni anno, al termine dell'esercizio e in concomitanza con l'arrivo del Natale, le aziende provvedono a omaggiare i propri clienti, fornitori, dipendenti e terzi di un dono e/o di una cena natalizia.

La scelta tra le diverse tipologie di omaggio può essere dettata da svariati fattori; tuttavia, dal punto di vista fiscale occorre tener conto dei limiti di deducibilità dei costi e della relativa detraibilità dell'Iva, ed è pertanto necessario identificare:

- ❖ la tipologia dei beni oggetto dell'omaggio;
- ❖ le caratteristiche del soggetto ricevente.

In merito al primo discrimine occorre difatti distinguere, come si è già detto, tra dipendenti, clienti, consulenti, agenti e rappresentanti o altri soggetti terzi rispetto all'impresa.

Relativamente ai beni, invece, occorre differenziare tra beni acquisiti appositamente per essere omaggiati e omaggi costituiti da beni oggetto dell'attività di impresa.

Vediamo pertanto quale trattamento risulta applicabile alle diverse situazioni che si ottengono incrociando le due variabili sopra evidenziate.

Destinatario dell'omaggio	dipendente
	terzo
Tipologia del bene	Beni prodotti o commercializzati dall'impresa
	Beni acquistati per la donazione

Omaggi a soggetti terzi di beni che non rientrano nell'attività d'impresa

I costi sostenuti per l'acquisto di beni ceduti gratuitamente a terzi la cui produzione o il cui scambio **non** rientra nell'attività propria dell'impresa sono:

- ❖ integralmente deducibili dal reddito di impresa nel periodo di sostenimento, se di valore unitario non superiore a 50 euro;
- ❖ qualificati come spese di rappresentanza.

Valore unitario inferiore o uguale a 50 euro	integralmente deducibili
Valore unitario superiore a 50 euro	la spesa rientra tra quelle di rappresentanza

In merito alle spese di rappresentanza, occorre ricordare come il testo dell'articolo 108, comma 2 del Tuir legghi la deducibilità delle spese di rappresentanza sostenute nel periodo di imposta ai requisiti di inerenza, come stabiliti con decreto del Mef (tenuto conto anche della natura e della destinazione delle stesse), e di congruità.

L'inerenza si intende soddisfatta qualora le spese siano:

- ❖ sostenute con finalità promozionali e di pubbliche relazioni;
- ❖ ragionevoli in funzione dell'obiettivo di generare benefici economici;
- ❖ coerenti con gli usi e le pratiche commerciali del settore.

Quanto alla congruità essa andrà determinata rapportando:

- ❖ il totale delle spese imputate per competenza nell'esercizio;
- ❖ con i ricavi e proventi della gestione caratteristica del periodo di imposta in cui sono sostenute (come risultanti da dichiarazione).

Le soglie contenute nel testo dell'articolo 108 del Tuir sono le seguenti:

1. 1,5% dei ricavi e altri proventi fino a 10 milioni di euro;
2. 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10 milioni di euro e fino a 50 milioni;
3. 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 50 milioni di euro.

Superato il limite di deducibilità così stabilito, la restante parte delle spese è da intendersi indeducibile, con necessità di operare apposita variazione in aumento in dichiarazione dei redditi.

Percentuali di deducibilità	
Fino a 10 milioni di euro	1,5%
Oltre i 10 milioni e fino a 50 milioni di euro	0,6%
Oltre 50 milioni di euro	0,4%

In merito all'Iva il D.P.R. 633/1972 afferma che non è ammessa la detrazione dell'Iva relativa alle spese di rappresentanza, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a 50 euro.

Da cui:

spese di rappresentanza di importo non superiore a 50 euro	detraibilità del 100%
spese di rappresentanza superiori a 50 euro	indetraibilità del 100%

Omaggi a soggetti terzi di beni che rientrano nell'attività d'impresa

In taluni casi, a essere destinati a omaggio sono i beni che costituiscono il "prodotto" dell'azienda erogante o i beni che l'azienda commercializza. La precisa individuazione della documentazione relativa al bene omaggiato è tutt'altro che agevole e, quasi sempre, la successiva destinazione a omaggio del bene richiede una rettifica delle scelte (in termini di classificazione contabile) originariamente operate:

- ❖ dal punto di vista reddituale, tali beni acquistati o prodotti per la commercializzazione e successivamente destinati a omaggio costituiscono spesa di rappresentanza, con la conseguenza che andrà cambiata la classificazione contabile degli stessi e andranno rispettate le regole già esposte per la deduzione dei costi (le medesime previste nel caso di omaggio di beni che non rientrano nell'attività di impresa);

- ❖ dal punto di vista Iva, la cessione gratuita deve essere assoggettata a imposta (tramite fattura al cliente, con o senza rivalsa; solitamente si preferisce l'utilizzo dell'autofattura o del registro omaggi) sulla base del prezzo di acquisto o, in mancanza, del prezzo di costo dei beni, determinato nel momento in cui si effettua la cessione gratuita.

Omaggi a dipendenti di beni da parte dell'impresa

Nel caso in cui i destinatari degli omaggi siano i dipendenti dell'impresa, il costo di acquisto di tali beni va classificato nella voce "*spese per prestazioni di lavoro dipendente*" e non nelle spese di rappresentanza; pertanto, tali costi saranno interamente deducibili dalla base imponibile al fine delle imposte dirette, a prescindere dal fatto che il bene sia o meno oggetto di produzione e/o commercio da parte dell'impresa.

Ai fini Iva, invece, nel caso di cessione gratuita a dipendenti di beni che non rientrano nell'attività propria dell'impresa, l'imposta per tali beni è indetraibile e la loro cessione gratuita è esclusa dal campo di applicazione dell'Iva.

L'acquisto e la successiva cessione gratuita di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa segue il medesimo trattamento già commentato relativamente agli omaggi effettuati nei confronti di soggetti terzi (clienti, fornitori, etc.).

Si ricorda che le erogazioni liberali in natura (sotto forma di beni o servizi o di buoni rappresentativi degli stessi) concesse ai singoli dipendenti costituiscono reddito di lavoro dipendente per questi ultimi se di importo superiore a 258,23 euro nello stesso periodo d'imposta (se di importo complessivo inferiore a 258,23 euro sono esenti da tassazione). Pertanto, il superamento per il singolo dipendente della franchigia di 258,23 euro comporterà la ripresa a tassazione di tutti i *benefits* (compresi gli omaggi) erogati da parte del datore di lavoro.

Omaggi erogati dagli esercenti arti e professioni

I professionisti e gli studi associati che acquistano beni per cederli a titolo di omaggio devono distinguere il trattamento fiscale in relazione al fatto che gli stessi vengano donati a clienti o a dipendenti.

Nell'ambito del reddito di natura professionale, il trattamento degli omaggi risulta certamente più semplice, in quanto ci si trova sempre e comunque nella categoria di beni che non fanno parte dell'attività propria dell'impresa.

Omaggi a clienti/fornitori

Il costo sostenuto all'atto dell'acquisto costituisce spesa di rappresentanza, indipendentemente dal valore unitario del bene, e la sua deducibilità è integrale fino al limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo di imposta (oltre tale limite l'importo degli acquisti per omaggi non risulta più deducibile). Gli omaggi di beni acquisiti appositamente a tal fine di valore imponibile inferiore a 50 euro scontano la piena detrazione dell'imposta, mentre quelli di valore superiore a 50 euro sono caratterizzati dalla totale indetraibilità dell'Iva

Omaggi a dipendenti

Il costo di acquisto degli omaggi va classificato nella voce "spese per prestazioni di lavoro dipendente" e non nelle spese per omaggi; pertanto, tali costi sono interamente deducibili dalla base imponibile al fine delle imposte dirette. L'Iva è indetraibile

Aspetti contabili

Contabilmente la spesa di rappresentanza che rispetti i requisiti per la detrazione Iva (valore unitario dell'imponibile del singolo bene acquistato non superiore a 50 euro) verrà registrata come segue:

Diversi	a	Banca c/c		1.100
Spese di rapp.			1.000	
Erario c/Iva			100	

Diversamente se la spesa non soddisfa il requisito di detraibilità ai fini Iva (valore unitario dell'imponibile del singolo bene acquistato superiore a 50 euro) avremo:

Spese di rapp.	a	Banca c/c		1.100
----------------	---	-----------	--	-------

Dove la voce delle spese di rappresentanza comprenderà al suo interno anche la quota di Iva indetraibile (ipotizzata in questo caso pari al 100%).

Quanto agli omaggi soffermiamoci su quelli destinati alla clientela.

Se l'azienda compra un bene destinato a omaggio all'atto dell'acquisto, unitamente all'uscita finanziaria di cassa o banca, rileverà la voce di Conto economico accesa agli omaggi facendo sempre attenzione alla detraibilità dell'Iva.

Se invece il bene omaggiato formasse oggetto della produzione propria si dovrà innanzitutto rilevare la cessione dell'omaggio che può avvenire con emissione di fattura per singola operazione (ovvero mediante emissione di autofattura).

Nel primo caso le scritture contabili saranno le seguenti, al momento dell'emissione della fattura:

Clients	a	Diversi		1.220
	a	Ricavi omaggi	1.000	
		Erario c/lva	220	

Quindi occorrerà distinguere a seconda che il cedente applichi o meno la rivalsa dell'Iva, in tal caso in fattura occorrerà scrivere alternativamente:

- ❖ ...con obbligo di rivalsa ai sensi dell'articolo 18, D.P.R. 633/1972;
- ❖ ...senza obbligo di rivalsa ai sensi dell'articolo 18, D.P.R. 633/1972.

Nel primo caso, con rivalsa, la scrittura contabile sarà la seguente, con il credito verso il cliente che rimarrà aperto per l'importo dell'Iva e dovrà essere successivamente incassato:

Ricavi per omaggi	a	Clients		1.000
-------------------	---	---------	--	-------

Nel secondo caso, senza rivalsa, la scrittura contabile sarà:

Diversi	a	Clients		1.220
Ricavi omaggi			1.000	
Imposte indeducibili			220	

o o o

3. AGGIORNAMENTI DICEMBRE

3.1. LA CASSAZIONE NON PONE LIMITI QUANTITATIVI AL TFM

Con una recente sentenza, la Corte di Cassazione rende più agevole l'utilizzo del TFM (trattamento di fine mandato) per la remunerazione dell'amministratore: nella sentenza n. 24848 del 6 novembre 2020 viene, infatti, stabilito che l'importo accantonato non deve essere necessariamente proporzionato al compenso annuo previsto per l'amministratore.

Ovviamente, come per il compenso periodico, esso deve essere determinato facendo riferimento a parametri di ragionevolezza.

La quantificazione del TFM

Il trattamento di fine mandato (o più brevemente TFM) è una forma di remunerazione aggiuntiva rispetto al compenso ordinariamente erogato agli amministratori; tale ulteriore remunerazione verrà erogata al momento in cui l'amministratore cesserà il proprio mandato.

Malgrado vi assomigli sotto il profilo logico, il TFM differisce significativamente dal TFR: mentre l'erogazione differita a favore dei dipendenti è puntualmente regolamentata dal codice civile nell'articolo 2120, quella a favore dell'amministratore viene regolata dalla volontà delle parti (società e amministratore stesso), senza che vi sia una norma a stabilirne l'importo.

Con la sentenza n. 24848 del 6 novembre scorso, la Cassazione si è occupata della deducibilità delle quote di accantonamento al trattamento di fine mandato degli amministratori, confermando che non esiste una norma che obblighi le società a dedurre le predette quote nelle forme e nei limiti previsti per i lavoratori dipendenti. Pare quindi accantonata la tesi sostenuta dall'Agenzia delle Entrate secondo la quale sarebbe preclusa la deducibilità delle quote di accantonamento al TFM per importi superiori al compenso annuo degli amministratori diviso per 13,5; secondo il pensiero dell'Amministrazione finanziaria, il TFM si sarebbe potuto dedurre nel limite previsto dall'articolo 2120 c.c. per il TFR spettante ai lavoratori dipendenti.

Ciò posto, malgrado come detto non vi siano limitazioni specifiche, è opportuno che l'ammontare del TFM sia determinato secondo criteri di ragionevolezza e congruità rispetto alla realtà economica dell'impresa mediante delibera assembleare dei soci.

In altre parole, se da un lato va respinta la tesi che limita l'importo del TFM deducibile alle regole poste per la determinazione del TFR, allo stesso tempo stabilire un TFM non ragionevole, non tanto in rapporto al compenso pattuito per l'amministratore ma piuttosto con riferimento alle dimensioni della società, non è

certo consigliabile. D'altro canto, non sono rare le contestazioni che riguardano anche l'ammontare di un compenso ordinario accordato all'amministratore, quando questo fosse esorbitante i parametri di buonsenso.

Le regole per il trattamento del TFM

Sotto il profilo della tassazione, occorre tenere in considerazione che:

- in capo all'amministratore, l'indennità di fine mandato (come il compenso periodico) costituisce reddito assimilato al lavoro dipendente con conseguente tassazione in base al criterio di cassa, e quindi solamente al momento dell'effettiva percezione; tale compenso differito può beneficiare (solitamente tale soluzione è più conveniente) della possibilità, in alternativa alla tassazione ordinaria, di applicare la tassazione sostitutiva in base all'articolo 17, comma 1, lettera c) del Tuir, nel momento in cui esso sia previsto da atto con data certa antecedente l'inizio del rapporto (ad esempio delibera inviata via pec).
- in capo alla società, per la deducibilità ai fini IRES degli accantonamenti per la quota di TFM di competenza di ciascun esercizio, trova applicazione l'articolo 105, comma 4 del Tuir, il quale consente la deduzione degli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'articolo 17, comma 1, lettera c) del Tuir (tra le quali vi è, appunto, il TFM).

Nella risoluzione n. 124/E/2017 l'Agenzia ribadisce una posizione già espressa nel passato (si tratta della risoluzione n. 211/E/2008), secondo cui - anche per ammettere la deducibilità del componente per competenza - vi è la necessità che esso risulti da un atto con data certa antecedente l'inizio del rapporto; tale posizione è stata più volte confermata anche dalla Cassazione.

In caso contrario, non sarà possibile dedurre l'accantonamento per competenza, ma la deduzione del relativo costo avverrà nell'anno di effettiva erogazione dell'indennità medesima.

	Tassazione in capo all'amministratore	Deduzione in capo alla società
CON atto con data certa antecedente l'inizio del rapporto	Per cassa al momento della percezione, con applicazione della tassazione separata	Deduzione dell'accantonamento per competenza
SENZA atto con data certa antecedente l'inizio del rapporto	Per cassa al momento della percezione, con applicazione della tassazione ordinaria	Deduzione per cassa al momento dell'effettiva erogazione

Sul punto va segnalato che non è sufficiente assumere una delibera generica a cui attribuire data certa, stabilendo poi successivamente il TFM in base alle necessità; la Cassazione, nell'ordinanza n. 26431/2018, impone che nell'atto con data certa venga determinato e quantificato il TFM riconosciuto all'amministratore, pena l'indeducibilità dell'accantonamento.

o o o

3.2. INDICE ISTAT OTTOBRE 2020

L'indice dei prezzi al consumo per le rivalutazioni monetarie del mese di riferimento è **102**. La variazione sullo stesso mese dell'anno precedente è **-0,4%**.

(Sito web www.istat.it)
