



LA LETTRE FISCALE

CIRCOLARE
INFORMATIVA

Notiziario mensile

Dicembre 2021

NEWS

FISCO

SUPER ACE: AL VIA LA COMUNICAZIONE PER LA FRUIZIONE DEL TAX CREDIT

Dallo scorso 20 novembre 2021 e fino alla scadenza del termine ordinario per la presentazione della dichiarazione dei redditi 2021, per il contribuente è possibile inviare telematicamente all'AE la **comunicazione** per la fruizione del **credito d'imposta ACE**.

Nel dettaglio, il contribuente deve utilizzare:

- [Software "ComunicazioneCreditoACE"](#), per la comunicazione in oggetto;
- [Software per il controllo](#), che consente di evidenziare, mediante messaggi di errore, anomalie o incongruenze riscontrate tra i dati riportati nel modello di dichiarazione e nei relativi allegati e le indicazioni fornite dalle specifiche tecniche.

Nel **modello di comunicazione** vanno riportati i **dati** relativi al richiedente, alla **variazione in aumento del capitale proprio**, al **rendimento nozionale** computato con il coefficiente agevolato del 15% ed al credito d'imposta conseguente.

Ogni modello di comunicazione può accogliere uno o più **aumenti di capitale proprio** e, in caso di successivi incrementi, il contribuente deve presentare un'ulteriore comunicazione senza riportare i valori di crescita indicati nella precedente comunicazione.

Inoltre, è possibile, negli stessi termini, rinunciare integralmente al credito d'imposta precedentemente comunicato o rettificare una comunicazione errata che verrà sostituita dalla nuova. In ogni caso, il credito d'imposta risultante dalla prima comunicazione è utilizzabile fino a concorrenza del minor importo risultante dalla differenza con la rettificativa.

Si ricorda che:

- la **Super ACE** prevede l'applicazione del **coefficiente di remunerazione** del 15% alla variazione in aumento del capitale proprio rispetto all'esercizio precedente, nel limite massimo di 5 milioni di euro;
- per il 2021 è possibile fruire, in modo alternativo, della **deduzione del rendimento nozionale** del beneficio ACE, valutato mediante l'applicazione dell'aliquota percentuale corrispondente agli incrementi di capitale proprio, tramite trasformazione in credito d'imposta da determinare applicando al rendimento nozionale le aliquote IRPEF ed IRES, in vigore nel 2020.

[art. 19 DL 73/2021 conv. in L. 106/2021](#)

OBBLIGO DI FATTURAZIONE IN CAPO AGLI EREDI DEL DE CUIUS

L'erede del **professionista** deceduto dovrà chiedere la **riapertura** della **partita IVA** del *de cuius* e fatturare le prestazioni dallo stesso effettuate, sia nei confronti dei titolari di partita IVA, che nei confronti dei clienti non soggetti passivi ai fini IVA.

Infatti, il fatto generatore del tributo IVA e, dunque, l'insorgenza della relativa imponibilità va identificato con la **materiale esecuzione** della **prestazione** (Cfr. [Cass. SU 21 aprile 2016 n. 8059](#)); ne consegue che qualora il *de cuius* **non abbia fatturato** la prestazione, l'**obbligo** si trasferisce agli **eredi**: in forza del disposto dell'[art. 35-bis DPR 633/72](#), ovviamente dovranno fatturare la prestazione eseguita dal *de cuius* non già in nome proprio, quanto in nome del *de cuius*.

[Risp. AE 19 novembre 2021 n. 785](#)

[Cass. SU 21 aprile 2016 n. 8059](#)

[art. 35-bis DPR 633/72](#)

BONUS EDICOLE: ONLINE L'ELENCO DEI BENEFICIARI

Sul sito del [Dipartimento dell'Informazione e dell'Editoria](#) è online il DPCM con l'elenco degli **edicolanti** e delle **imprese di distribuzione della stampa** che possono accedere al **bonus fiscale** previsto *ex art. 1 c. 806-809 L. 145/2018*, novellato dall'[art. 1 c. 609 L. 178/2020](#).

Si tratta di un beneficio che spetta alle edicole ed alle imprese di distribuzione che riforniscono di quotidiani o periodici le rivendite nei Comuni con popolazione **inferiore a 5.000 abitanti**, oppure nei **Comuni con un solo punto vendita**.

L'ultima Legge di Bilancio ha disposto che il credito d'imposta di cui trattasi possa essere parametrato agli importi spesi per l'acquisto od il noleggio di registratori di cassa o registratori telematici e di dispositivi POS.

La lista, che occupa la gran parte delle 147 pagine del DPCM, contiene l'importo dello sconto fiscale riconosciuto a ciascun beneficiario.

[art. 1 c. 806-809 L. 145/2018](#)

[art. 1 c. 609 L. 178/2020](#)

VENDITA DI BENI DI CONSUMO: NUOVE REGOLE DAL 1° GENNAIO 2022

Ai **contratti di vendita**, sia online che offline, **conclusi** a partire dal **1° gennaio 2022** tra un consumatore ed un venditore (B2C) relativi a beni mobili materiali, si applicano le nuove disposizioni del codice del consumo ([D. Lgs. 206/2005](#), d'ora in poi: «c.cons.») introdotte dal [D. Lgs. 170/2021](#), attuativo della [Dir. 2019/771/UE](#) (nuovo [art. 128 e s. c.cons.](#)).

La nuova disciplina **si applica a:**

1) determinati aspetti dei contratti di **vendita conclusi tra** consumatore e venditore (conformità dei beni al contratto, rimedi in caso di difetto di conformità, modalità di esercizio di tali rimedi e garanzie convenzionali). Ai contratti di vendita sono **equiparati** i contratti di permuta e di somministrazione nonché quelli di appalto, d'opera e tutti gli altri contratti comunque finalizzati alla fornitura di beni da fabbricare o produrre (nuovo [art. 128 c. 1 c.cons.](#));

2) vendita di **beni usati**, tenuto conto del tempo del pregresso utilizzo e limitatamente ai difetti non derivanti dall'uso normale della cosa; ciò anche nel caso in cui siano venduti in aste pubbliche, a meno che non siano state messe a disposizione dei consumatori informazioni chiare e complete circa l'inapplicabilità di queste disposizioni (nuovo [art. 128 c. 5 c.cons.](#));

3) **contenuti digitali o servizi digitali se incorporati** od interconnessi con i beni e forniti con il bene in forza del contratto di vendita, indipendentemente dal fatto che i predetti contenuti o servizi

digitali siano forniti dal venditore o da terzi; **se è dubbio** se la fornitura di un contenuto o di un servizio digitale incorporato od interconnesso faccia parte del contratto di vendita, si presume che tale fornitura rientri nel contratto di vendita (nuovo [art. 128 c. 3 secondo e terzo periodo c.cons.](#)).

Non si applica, invece:

a) ai contratti di fornitura di un contenuto digitale o di un servizio digitale (a tali contratti si applica il [D. Lgs. 173/2021](#), attuativo della [Dir. 2019/770/UE](#));

b) ai beni oggetto di vendita forzata o comunque venduti dalle autorità giudiziarie, anche mediante delega ai notai, o secondo altre modalità previste dalla legge (nuovo [art. 128 c. 4 c. cons.](#)).

Le **principali novità** riguardano:

- i requisiti di conformità dei beni (requisiti «soggettivi» e requisiti «oggettivi») (nuovo [art. 129 c. cons.](#));
- alcuni casi particolari di beni con elementi digitali ed elementi da installare (nuovo [art. 130 c. cons.](#));
- la responsabilità del venditore (nuovi [artt. 132 e 133 c. cons.](#));
- i rimedi per il consumatore in caso di difetto di conformità (nuovi [artt. 135 bis, 135 ter e 135 quater c. cons.](#));
- le garanzie convenzionali (nuovo [art. 135 quinquies c. cons.](#));
- il diritto di regresso del venditore (nuovo [art. 134 c. 1 c. cons.](#)).

[D. Lgs. 206/2005](#)

[D. Lgs. 170/2021](#)

[Dir. 2019/771/UE](#)

[D. Lgs. 173/2021](#)

[Dir. 2019/770/UE](#)

BONUS EDILIZI: COME L'AE PUO' SOSPENDERE OPZIONI E COMUNICAZIONI DI CESSIONE

Sono stati definiti criteri, modalità e termini per la **sospensione** da parte dell'AE delle opzioni e delle **comunicazioni** di cessioni, anche successive alla prima, relative ai **bonus edilizi** connotate da profili di rischio in base a quanto recentemente stabilito dal **Decreto Antifrodi** ([DL 157/2021](#), [art. 122 bis DL 34/2020](#)).

I profili di rischio sono collegati ai seguenti aspetti:

- coerenza e regolarità dei dati indicati nelle comunicazioni e nelle opzioni con i dati presenti nell'Anagrafe tributaria o comunque in possesso dell'Amministrazione finanziaria;
- dati afferenti ai crediti oggetto di cessione ed ai soggetti che intervengono nelle operazioni cui detti crediti sono correlati;
- analoghe cessioni effettuate in precedenza dai soggetti indicati nelle comunicazioni e nelle opzioni.

La sospensione:

- non può essere maggiore di 30 giorni rispetto alla data in cui l'AE rende nota la sospensione stessa;
- deve essere resa nota al contribuente entro 5 giorni lavorativi dalla regolare ricezione da parte dell'AE della comunicazione dell'opzione;
- se relativa alle **opzioni**, è comunicata mediante **ricevuta** resa disponibile tramite i servizi telematici dell'AE;
- se relativa alle **cessioni**, è comunicata con **avviso** pubblicato nella stessa sezione dell'area riservata del sito AE tramite la quale è stata inviata la comunicazione.

A seguito dei controlli dell'AE, se sono confermati gli elementi che hanno determinato la sospensione, l'AE rende noto, con le modalità sopra descritte, l'**annullamento** degli effetti della comunicazione al soggetto che l'ha trasmessa, con la relativa motivazione e la comunicazione si considera non effettuata. Se la comunicazione è stata inviata tramite un intermediario, quest'ultimo deve informare dell'annullamento il titolare della detrazione o del credito ceduto.

Se, al contrario, non sono confermati gli elementi di rischio che hanno determinato la sospensione oppure se è decorso il periodo massimo di sospensione di 30 giorni, le comunicazioni si considerano effettuate e producono i loro effetti. In questi casi, il termine finale di utilizzo del credito esposto nella comunicazione è prorogato per un periodo pari al periodo di sospensione della comunicazione stessa.

Il provvedimento in commento, inoltre, ha stabilito che il credito d'imposta per **botteghe e negozi** ([art. 65 DL 18/2020](#)) ed il credito d'imposta per i **canoni di locazione** degli immobili ad uso non abitativo ed affitto d'azienda ([art. 28 DL 34/2020](#)) che sono stati ceduti possono essere utilizzati in compensazione tramite modello F24 decorsi 5 giorni lavorativi dalla regolare ricezione della comunicazione della cessione (anziché dal giorno lavorativo successivo, [Prov. AE 1° luglio 2020 n. 250739](#)), previa accettazione da comunicare esclusivamente a cura dello stesso cessionario attraverso l'area riservata del sito AE.

[Prov. AE 1° dicembre 2021 n. 340450](#)

[DL 157/2021](#)

[art. 122 bis DL 34/2020](#)

[art. 65 DL 18/2020](#)

[Prov. AE 1° luglio 2020 n. 250739](#)

ESENTI IVA LE PRESTAZIONI FORMATIVE RESE DA SOGGETTO ESTERO

L'esenzione IVA prevista per le **prestazioni** educative e didattiche spetta anche se resa da un **soggetto non stabilito** in Italia ad un **committente italiano**.

Per fruire dell'esenzione devono sussistere due requisiti:

- **requisito oggettivo:** le prestazioni devono essere di natura educativa dell'infanzia e della gioventù o didattica di ogni genere, compresa l'attività di formazione, di aggiornamento, di riqualificazione e riconversione professionale;
- **requisito soggettivo:** le prestazioni devono essere rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni.

Per riconoscere l'esenzione occorre condurre un'analisi **case by case** al fine di verificare il ricorrere di entrambi i requisiti. In particolare, con riferimento al requisito soggettivo, in caso di **fornitore estero** occorre valutare se lo stesso abbia ottenuto il "riconoscimento" dalle competenti Autorità italiane, non potendolo "mutare" in automatico dall'acquirente italiano, quando quest'ultimo opera in esenzione IVA perché in possesso dei necessari requisiti.

Nel caso di specie sono state ammesse all'esenzione le prestazioni rese da un ente certificatore stabilito nel Regno Unito che rilascia **certificazioni linguistiche** e svolge attività di formazione professionale rivolta a scuole ed istituti italiani. In particolare, l'ente ha ottenuto il riconoscimento richiesto in quanto soggetto riconosciuto dal MIUR ed è incluso nell'elenco degli enti certificatori di lingue straniere pubblicato dal medesimo Ministero. Secondo quanto indicato dal Fisco, l'ente potrà fatturare le prestazioni "senza IVA" dal proprio numero identificativo estero (i.e. inglese), specificando che trattasi di servizi di certificazione o corsi di formazione per i quali ricorrono i requisiti per l'esenzione IVA e che sono soggetti al **reverse charge** obbligatorio.

[Risp. AE 27 ottobre 2021 n. 750](#)

DDL BILANCIO: ESTESA AL 2022 L'ESENZIONE DAL BOLLO PER I CERTIFICATI DIGITALI

Il **DDL Bilancio** ha esteso al 2022 l'**esenzione** dall'imposta di **bollo** per i **certificati digitali**, prima prevista solo per il 2021 ([art. 62 c. 3 D. Lgs. 82/2005](#)).

L'**ANPR** (Anagrafe Nazionale della Popolazione Residente) è il **registro anagrafico** centrale istituito presso il Ministero dell'Interno. I Comuni accedono alle informazioni anagrafiche contenute in ANPR per l'espletamento delle verifiche necessarie all'erogazione dei propri servizi ed allo svolgimento delle proprie funzioni. L'ANPR consente ai Comuni la certificazione dei dati anagrafici anche in modalità telematica, assicurata dal Ministero dell'Interno tramite l'ANPR mediante l'emissione di documenti digitali muniti di **sigillo elettronico qualificato**.

I Comuni possono, inoltre, consentire la fruizione dei dati anagrafici da parte dei soggetti aventi diritto tramite la PDND (Piattaforma Digitale Nazionale Dati) o apposite convenzioni.

[art. 62 c. 3 D. Lgs. 82/2005](#)

BONUS FACCIATE: ONLINE LA CHECK LIST PER IL VISTO DI CONFORMITÀ

La Fondazione Nazionale dei Commercialisti ha pubblicato una [check list](#) per i professionisti incaricati del rilascio del **visto di conformità** in relazione agli interventi che danno diritto al "**Bonus facciate**", utile per verificare la presenza della documentazione necessaria per l'apposizione del visto.

Come noto, infatti, a seguito delle novità recate dal [Decreto Antifrodi](#), è stata estesa ai bonus edilizi diversi dal Superbonus, tra cui il "Bonus facciate", l'obbligatorietà del visto di conformità e dell'asseverazione della congruità delle spese, nei casi in cui il beneficiario intenda avvalersi di una delle opzioni per lo sconto in fattura o la cessione del credito.

La check list, ha evidenziato la FNC, *“rappresenta uno strumento di supporto per il professionista di carattere generale che non può ritenersi comunque esaustivo circa i controlli da effettuare. Spetta infatti esclusivamente al professionista incaricato verificare, caso per caso, la conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta e che è necessaria ai fini della valida apposizione del visto di conformità”*.

[Decreto Antifrodi](#)

[Documento di ricerca FNC 3 dicembre 2021](#)

CARO BOLLETTE: AMBITO APPLICATIVO DELL'IVA AL 5%

L'AE ha definito gli aspetti applicativi della **riduzione** al **5%** dell'aliquota **IVA** per le somministrazioni di **gas metano** destinate ad usi civili ed industriali, contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2021, prevista dal [Decreto Energia](#) per arginare gli aumenti delle bollette ([art. 2 DL 130/2021 conv. in L. 171/2021](#)).

I chiarimenti del Fisco precisano che:

- l'aliquota IVA del 5% è applicabile, seppure in via temporanea, sia alle somministrazioni di gas metano per usi civili ed industriali ordinariamente assoggettate all'**aliquota del 10%**, sia a quelle per usi civili (che superano il limite annuo di 480 metri cubi) ed industriali ordinariamente assoggettate all'**aliquota del 22%**;

- ai fini IVA, si utilizza la stessa qualificazione di “**usi civili**” e di “**usi industriali**” utilizzata per l'applicazione dell'accisa sul gas naturale;
- l'agevolazione si applica alle somministrazioni di gas metano per combustione contabilizzate nelle **fatture** emesse per i consumi relativi ai mesi di **ottobre, novembre e dicembre 2021**, sia che essi siano semplicemente **stimati**, sia che si tratti di consumi **effettivi** (in caso di consumi stimati, l'aliquota agevolata dovrà essere applicata anche in sede di conguaglio);
- la **disciplina ordinariamente vigente** trova, invece, applicazione in relazione al gas metano somministrato fino al 30 settembre 2021 e, successivamente, per il gas erogato a decorrere dal 1° gennaio 2022;
- l'impiego del gas metano per autotrazione e per produzione di energia elettrica è escluso dalla riduzione IVA;
- possono usufruire dell'aliquota agevolata gli impieghi di gas metano per combustione rientranti nelle destinazioni annoverate tra le **esenzioni** dalle **accise** ([art. 17 TUA](#)) e negli **utilizzi agevolati** purché circoscritti ai soli usi “civili” ed “industriali” ([artt. 24 e 26 TUA](#));
- l'ipotesi di cessione di gas ad un mero **rivenditore** non accede al beneficio fiscale;
- il beneficio si applica anche alle somministrazioni di gas metano effettuate nei confronti di PA che applicano lo **split payment**: se il gas è acquistato per uso civile od industriale, il fornitore emetterà fattura con l'IVA al 5% e riceverà regolarmente il pagamento dell'imponibile da parte dei committenti; sono questi ultimi, poi, a versare direttamente all'Erario l'imposta dovuta sulla prestazione.

[art. 2 DL 130/2021 conv. in L. 171/2021](#)

[art. 17 TUA](#)

[artt. 24 e 26 TUA](#)

ESTEROMETRO: ABOLIZIONE DAL 1° LUGLIO 2022

Con la conversione in legge del Decreto Fisco-Lavoro è stata prorogata al 1° luglio 2022 l'**abolizione del cosiddetto esterometro e, di conseguenza, anche l'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica per le operazioni transfrontaliere** nel caso di:

- Cessioni/acquisto beni
- Prestazioni di servizi
- Effettuati/ricevuti nei confronti di soggetti al di fuori del territorio dello Stato

Operazioni effettuate dal 1° gennaio 2022 al 30 giugno 2022

Per le operazioni effettuate nei primi sei mesi del 2022 sarà necessario effettuare la comunicazione dei dati tramite esterometro come da normativa vigente alla data della presente Newsletter.

Le scadenze per il 2022 sono previste per le seguenti date:

- I trimestre: 2 maggio 2022
- II trimestre: 1 agosto 2022

Nel caso di invio volontario delle fatture elettroniche (anticipando gli obblighi previsti dal 1° luglio 2022) sarà possibile non procedere con l'invio dell'esterometro nelle date sopra indicate.

Operazioni effettuate dal 1° luglio 2022

A decorrere dal 1° luglio 2022 i dati dovranno essere comunicati telematicamente utilizzando il Sistema di Interscambio SDI ed il formato XML, già in uso per la fatturazione elettronica.

Le modalità ed i termini sono differenti a seconda che si tratti di operazioni effettuate (fatture attive) o ricevute (fatture passive) da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato:

-Per le **fatture attive** si dovrà emettere fattura elettronica valorizzando il campo “codice destinatario” con “XXXXXXXX”.

-: entro 12 giorni dalla data di effettuazione dalla cessione di beni/prestazione di servizi o entro termine diverso se previsto da specifiche disposizioni (per esempio in caso di fatturazione differita entro il 5 del mese successivo).

-Per le **fatture passive**, ricevute in modalità analogica, dovrà essere generato un documento elettronico di tipo:

-**TD17 Integrazione/autofattura per acquisto servizi dall'estero**: da utilizzare per acquisti di servizi territorialmente rilevanti ai fini IVA in Italia qualora il fornitore sia un soggetto passivo stabilito ai fini IVA in altro Paese della UE oppure in un Paese extra-UE

-**TD18 Integrazione per acquisti di beni intracomunitari**: da utilizzare in presenza di acquisti intracomunitari di beni

-**TD19 Integrazione/autofattura per acquisto di beni ex art. 17 c. 2 DPR n. 633/1972**: da utilizzare in presenza di cessioni di beni effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti

Termini: Entro 15 giorni dalla data di ricevimento del documento comprovante la cessione di beni/prestazione di servizi ricevute da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato.

NOTA: Sarà ancora possibile integrare la fattura ricevuta, al pari dell'emissione dell'autofattura, con successiva trasmissione al Sistema di Interscambio SDI.

Eccezioni

L'obbligo comunicativo è facoltativo per le operazioni per le quali è stata emessa una bolla doganale o per le quali sono state emesse o ricevute fatture elettroniche mediante il Sistema di Interscambio SDI.

Sanzioni

La sanzione, in caso di mancato invio, è di 2,00 euro per ciascuna fattura, per un massimo di 400,00 euro mensili.

La sanzione è ridotta della metà, per un massimo di 200,00 euro mensili, se la trasmissione dei dati o della correzione dei dati è effettuata entro 15 giorni dalle scadenze.

[art. 5 c. 14-bis DL 146/2021](#)

[art. 1 c. 1103 L. 178/2020](#)

[Com. Stampa ANC CONFIMI 6 dicembre 2021](#)

CIVIS: CHIARIMENTI AE SUL RIESAME IN AUTOTUTELA DEGLI AVVISI BONARI

L'AE è intervenuta in merito alla lavorazione delle istanze di **riesame in autotutela** delle comunicazioni di irregolarità trattate tramite il canale di assistenza telematica **CIVIS**, relative a comunicazioni di irregolarità ed avvisi telematici emessi a seguito del **controllo automatizzato** delle dichiarazioni ([artt. 36-bis DPR 600/73](#) e [54-bis DPR 633/72](#)).

I citati articoli stabiliscono che il contribuente, qualora rilevi eventuali dati od elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, possa fornire i **chiarimenti** necessari “*entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione*”. Ai sensi, invece, dell'[art. 2 c. 2 D. Lgs 462/97](#), l'**iscrizione a ruolo** non è eseguita, in tutto od in parte, se il versamento è effettuato entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione di irregolarità ovvero “*della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute, a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente o dal sostituto d'imposta*”. In tale caso, l'ammontare delle sanzioni amministrative dovute è **ridotto** ad un terzo e gli interessi sono dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione.

I chiarimenti del Fisco precisano gli effetti della presentazione dell'istanza di riesame, tramite il canale CIVIS, sotto il profilo dell'applicazione di sanzioni ed interessi, nel caso in cui questa sia inviata entro il termine di 30 giorni dal ricevimento della comunicazione ovvero successivamente.

In particolare, nel caso di presentazione dell'istanza **entro** detto termine, se a seguito dell'istruttoria:

- la **richiesta** viene **accolta** per il complessivo importo, l'Ufficio procede alla rideterminazione della pretesa ed all'**annullamento** della **comunicazione**;
- la richiesta viene **accolta parzialmente**, l'Ufficio procede alla **rideterminazione** della **pretesa** ed all'aggiornamento della comunicazione, con l'effetto che, secondo quanto disposto dal citato [art. 2](#), dal ricevimento della comunicazione “definitiva” - contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute - decorre nuovamente il termine previsto per il pagamento (trenta giorni). Il contribuente, pertanto, beneficia della prevista riduzione delle sanzioni ad un terzo sul debito che residua;
- la richiesta viene **respinta**, l'Ufficio conferma le irregolarità.

Nel caso in cui l'istanza in autotutela sia inviata **oltre** il **termine** di **trenta giorni** dal ricevimento della comunicazione, se a seguito dell'esame istruttorio:

- la richiesta viene **accolta** per il complessivo importo, l'Ufficio procede alla rideterminazione della pretesa ed all'**annullamento** della **comunicazione**;
- la richiesta viene **accolta parzialmente**, l'Ufficio procede alla **rideterminazione** della pretesa e all'aggiornamento della comunicazione. Il contribuente, tuttavia, **non** potrà beneficiare di alcuna **riduzione** di **sanzioni** ed **interessi**, che saranno applicati in misura piena sulle somme residue;
- la richiesta viene **respinta**, l'Ufficio conferma le irregolarità. Anche in tale caso il contribuente non potrà beneficiare di alcuna riduzione di sanzioni ed interessi, che saranno applicati in misura piena sulle somme dovute.

[Ris. AE 16 dicembre 2021 n. 72/E](#)

[art. 36-bis DPR 600/73](#)

[art. 54-bis DPR 633/72](#)

[art. 2 c. 2 D. Lgs 462/97](#)

CFP PEREQUATIVO: PRONTI I CODICI TRIBUTO

Per utilizzare in **compensazione**, tramite Mod. F24, il **contributo a fondo perduto perequativo** ([art. 1 c. 1 6 DL 73/2021 conv. in L. 106/2021](#)), occorre usare il seguente **codice tributo**:

- “**6957**” denominato “Contributo a fondo perduto perequativo – credito d'imposta da utilizzare in compensazione - [art. 1 c. 16 DL 73/2021](#)”.

L'ammontare del contributo utilizzabile in compensazione può essere consultato nella sezione “Cassetto fiscale”.

Per **restituire** spontaneamente il contributo a fondo perduto perequativo non dovuto ed i relativi interessi e sanzioni, tramite Modello F24 ELIDE, occorre utilizzare i codici tributo:

- “**8134**” denominato “Contributo a fondo perduto perequativo – Restituzione spontanea - **CAPITALE** – [art. 1 c. 16 DL 73/2021](#)”;
- “**8135**” denominato “Contributo a fondo perduto perequativo – Restituzione spontanea - **INTERESSI** – [art. 1 c. 16 DL 73/2021](#)”;
- “**8136**” denominato “Contributo a fondo perduto perequativo – Restituzione spontanea - **SANZIONE** – [art. 1 c. 16 DL 73/2021](#)”.

[art. 1 c. 1 6 DL 73/2021 conv. in L. 106/2021](#)

[Ris. AE 16 dicembre 2021 n. 73/E](#)

SOCIETA' AGRICOLA: TRASFERIMENTO AI SOCI DEL CREDITO D'IMPOSTA NON UTILIZZATO

Una società semplice agricola può trasferire ai soci il credito d'imposta per **investimenti in beni strumentali** maturato e non utilizzato, indicandolo nel **quadro RU**. Il credito è assegnato in ragione della quota di partecipazione agli utili spettante a ciascun socio ([art. 5 TUIR](#)), che può utilizzarla in **compensazione** solo dopo averla acquisita nella propria **dichiarazione**. L'operazione non configura un'ipotesi di cessione del credito, ma una modalità di utilizzo (cfr [Ris. AE 31 luglio 2003 n. 163/E](#)).

Si ricorda che il suddetto credito è riconosciuto alle imprese residenti, incluse le **stabili organizzazioni** di soggetti non residenti, che effettuino investimenti in beni strumentali nuovi dal 16 novembre 2020 ed al 31 dicembre 2022 od entro il 30 giugno 2023, a condizione che il 31 dicembre 2022 sia stato versato un **acconto** almeno per il 20% e l'ordine sia stato accettato ([art. 1 c. 1051 L. 178/2020](#)).

Per i soggetti con ricavi o compensi inferiori ad € 5 milioni, relativamente agli investimenti effettuati dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021, il credito è utilizzabile in compensazione in un'unica quota annuale; tuttavia, l'ammontare non fruito può essere utilizzato nei periodi d'imposta successivi.

[Risp. AE 16 dicembre 2021 n. 817](#)

[art. 5 TUIR](#)

[Ris. AE 31 luglio 2003 n. 163/E](#)

[art. 1 c. 1051 L. 178/2020](#)

ACQUISTI IN FASE DI LIQUIDAZIONE: SI ALLA DETRAZIONE IVA

In linea di principio, la messa in **liquidazione non comporta** automaticamente la **cessazione dell'attività**, la fase di liquidazione rappresenta l'ultima fase della vita di una società, ma resta pur sempre parte dell'attività d'impresa (come espresso da [C. Giust. UE 3 giugno 2021 C-182/20](#)).

Secondo l'Agenzia, in simili circostanze, ai fini della **detrazione** è necessario verificare se il presupposto dell'**inerenza** possa considerarsi realizzato nella fase "estintiva" della società (i.e. la liquidazione della società istante), quale condizione legittimante, nei termini anzidetti, la detrazione dell'imposta. È il caso di evidenziare che l'operazione di cessione delle quote Gamma è posta in essere nella fase di liquidazione della società istante e, per espressa ammissione della società istante, è funzionale e concludere *in bonis* la procedura di liquidazione prima della naturale scadenza del contratto.

Nel presupposto che le operazioni effettuate durante la fase di liquidazione della società possano essere considerate come parte dell'attività d'impresa (sempre che finalizzate al realizzo del patrimonio aziendale e svolte in un lasso di tempo strettamente necessario alla conclusione delle operazioni di liquidazione), l'Agenzia ritiene che - in ossequio al principio di neutralità dell'IVA - debba riconoscersi il **diritto** alla detrazione dell'IVA per acquisti che sono effettuati nello **svolgimento dell'attività liquidatoria**, una volta accertato il nesso di diretta strumentalità tra l'impiego dei beni e servizi acquistati e lo svolgimento dell'attività liquidatoria.

[Risp. AE 22 dicembre 2021 n. 853](#)

[C. Giust. UE 3 giugno 2021 C-182/20](#)

CANONE UNICO PATRIMONIALE: CHIARIMENTI SUI SOGGETTI PASSIVI

Il [Decreto Fisco-Lavoro](#) ha fornito un'interpretazione autentica sul canone unico patrimoniale per le **occupazioni permanenti di suolo pubblico** per la fornitura di servizi chiarendo quanto segue ([art. 1 c. 831 L. 160/2019](#)):

- se le **occupazioni** sono effettuate in settori in cui, per ragioni normative, regolamentari o contrattuali, è prevista una separazione tra i titolari delle **infrastrutture** ed i titolari del **contratto di vendita** del bene (**energia elettrica, gas, acqua**), il canone è dovuto esclusivamente dal titolare delle infrastrutture, sulla base delle utenze comunicate dalla società di vendita. Quest'ultima, infatti, non occupa in via mediata né utilizza materialmente le infrastrutture;
- anche le aziende esercenti attività strumentali alla fornitura di **servizi di pubblica utilità**, quali la **trasmissione di energia elettrica** ed il **trasporto di gas** naturale, devono corrispondere il canone annuo nella misura minima di € 800.

[art. 5 c. 14 quinquies DL 146/2021 conv. in L. 215/2021](#)

[art. 1 c. 831 L. 160/2019](#)

ONLINE LE BOZZE DEI DICHIARATIVI 2022

L'AE ha pubblicato le **bozze 2022** delle dichiarazioni [730](#), [Certificazione Unica](#), [770](#) e [Dichiarazione annuale IVA](#), con le relative istruzioni. Ecco, in sintesi, le novità dei nuovi Modelli.

730/2022

Entrano nel modello:

- il credito d'imposta sull'acquisto della **prima casa** per chi ha **meno di 36 anni** ed un ISEE non superiore ad € 40.000 annui;
- il **Superbonus** per gli interventi finalizzati all'eliminazione delle barriere architettoniche;
- gli aumenti, pari ad € 1.200, del **trattamento integrativo** a favore dei **lavoratori dipendenti** ed assimilati con reddito complessivo fino ad € 28.000 e dell'ulteriore detrazione decrescente prevista per i redditi fino ad € 40.000;
- il **“bonus musica”**, ossia la detrazione per l'iscrizione e l'abbonamento di bambini e ragazzi tra i 5 e 18 anni a scuole di musica, conservatori e cori, bande e scuole di musica riconosciute, che spetta per un importo fino ad € 1.000 se il reddito complessivo non supera € 36.000;
- il credito d'imposta per l'installazione di **sistemi di filtraggio** e miglioramento qualitativo delle acque destinate al consumo umano (per spese fino ad un importo massimo di € 1.000).

CU 2022

Tra le novità:

- l'indicazione della **liquidazione anticipata** della Nuova assicurazione sociale per l'impiego (NASPI);
- l'aumento ad € 609,50 della riduzione dell'imposta a favore del **personale** dipendente del **“comparto sicurezza”**;
- le nuove agevolazioni previste per il **TFR** in caso di **cooperative** costituite da lavoratori provenienti da aziende in difficoltà e per le prestazioni dei Fondi di solidarietà bilaterale del credito ordinario, cooperativo e della società Poste Italiane S.p.A.

770/2021

La versione del prossimo anno prevede i nuovi campi per la gestione del **credito** e per l'inserimento dell'**ID Arrangement** relativo al meccanismo transfrontaliero rilasciato da uno Stato membro UE.

Per l'inserimento dei **versamenti** effettuati nell'anno 2021, a seguito della **rateizzazione** prevista per contrastare l'emergenza Covid-19, restano attivi nei prospetti riepilogativi gli speciali **codici Covid-19** introdotti lo scorso anno.

Dichiarazione annuale IVA

Il nuovo modello accoglie le novità IVA sopraggiunte nel 2021:

- le percentuali di **compensazione** applicate dagli **agricoltori** nell'ambito del regime speciale loro riservato;
- le operazioni riguardanti **beni e servizi** necessari per il contenimento e la gestione dell'emergenza epidemiologica da **Covid-19**;
- le nuove regole per l'applicazione dell'IVA nell'**e-commerce**.

[Com. Stampa AE 23 dicembre 2021](#)

IN GAZZETTA UFFICIALE IL NUOVO DECRETO ANTI-COVID

È approvato in Gazzetta Ufficiale il **nuovo decreto-legge** licenziato dall'esecutivo per fronteggiare la crescita dei contagi da **Covid-19** e garantire lo svolgimento in sicurezza delle attività economiche e sociali.

Le nuove misure prorogano al 31 marzo 2022 lo **stato di emergenza** ([art. 1](#)) e riducono, a partire dal prossimo 1° febbraio, la **durata del green pass vaccinale** da 9 a 6 mesi ([art. 3](#)).

Con riguardo all'utilizzo delle **mascherine** è introdotto ([art. 4](#)):

- l'obbligo di indossare le mascherine anche all'aperto ed anche in zona bianca;
- l'obbligo di indossare le mascherine di tipo FFP2 in occasione di spettacoli aperti al pubblico che si svolgono all'aperto ed al chiuso in teatri, sale da concerto, cinema, locali di intrattenimento e musica dal vivo (e altri locali assimilati) e per gli eventi e le competizioni sportivi che si svolgono al chiuso o all'aperto. In tutti questi casi è vietato il consumo di cibi e bevande al chiuso;
- l'obbligo di indossare le mascherine di tipo FFP2 su tutti i mezzi di trasporto.

Nei **ristoranti** e nei locali al chiuso è prevista l'estensione dell'obbligo di Green Pass rafforzato alla ristorazione per il consumo anche al banco ([art. 5](#)).

Con riguardo ad **eventi, feste, discoteche**, è stato stabilito che fino al 31 gennaio 2022 ([art. 6](#)):

- sono vietati gli eventi, le feste ed i concerti, comunque denominati, che implicino assembramenti in spazi all'aperto;
- saranno chiuse le sale da ballo, discoteche e locali assimilati.

Per entrare a fare visita alle **strutture residenziali**, socio-assistenziali, socio-sanitarie ed hospice, occorre essere muniti di Green Pass rafforzato e tampone negativo oppure vaccinazione con terza dose ([art. 7](#)).

È, inoltre, prevista l'estensione dell'obbligo di **Green Pass rafforzato** a ([art. 8](#)):

- al chiuso per piscine, palestre e sport di squadra;
- musei e mostre;
- al chiuso per i centri benessere;
- centri termali (salvo che per livelli essenziali di assistenza ed attività riabilitative o terapeutiche);
- parchi tematici e di divertimento;
- al chiuso per centri culturali, centri sociali e ricreativi (esclusi i centri educativi per l'infanzia);
- sale gioco, sale scommesse, sale bingo e casinò.

Per i **corsi di formazione in presenza** è richiesto l'obbligo di green pass ([art. 8](#)).

Sono, inoltre, confermati i prezzi calmierati dei **test antigenici rapidi** sino al 31 marzo 2022 ([art. 9](#)) e confermate le misure adottate per i **soggetti fragili** in relazione allo svolgimento in modalità agile della prestazione lavorativa ([art. 17](#)). In tema di **congedi parentali**, le ultime misure adottate con il [Decreto Fisco-Lavoro](#) sono prorogate sino al 31 marzo 2022 ([art. 17](#)).

[DL 221/2021](#)

[Decreto Fisco-Lavoro](#)

BONUS PUBBLICITA': PROROGATA LA FINESTRA PER LE DICHIARAZIONI

A causa di alcuni interventi di aggiornamento della **piattaforma telematica** dell'Agenzia delle Entrate, i soggetti che abbiano presentato la comunicazione per l'accesso al **bonus pubblicità** per l'anno 2021, per confermare la “prenotazione”, dovranno inoltrare la **dichiarazione** sostitutiva dal **10 gennaio 2022** al **10 febbraio 2022** (anziché dal 1° al 31 gennaio 2022).

Resta invariata la **modalità** per la presentazione del modello di dichiarazione sostitutiva telematica, che deve essere inviato tramite i [servizi telematici](#) dell'AE, attraverso l'apposita procedura disponibile nella sezione dell'area riservata.

[art. 57-bis DL 50/2017](#)

AL 27 DICEMBRE IL VERSAMENTO DELL'ACCONTO IVA

E' scaduto il 27 dicembre 2021 il calcolo ed il versamento dell'acconto IVA per tutti i soggetti IVA indipendentemente dalla periodicità di liquidazione.

Come specificato dalla [Ris. AE 23 dicembre 2004 n. 157](#), il calcolo può essere effettuato andando ad utilizzare uno tra i seguenti metodi:

- Metodo storico;
- Metodo previsionale;
- Metodo analitico.

SOGGETTI PASSIVI

Sono tenuti al versamento dell'acconto tutti i **soggetti IVA** indipendentemente dalla forma giuridica (ditte individuali, società di capitali e di persone, lavoratori autonomi...).

Non influenza il versamento la **periodicità di liquidazione del tributo**; sia soggetti che liquidano l'imposta trimestralmente che mensilmente sono tenuti al calcolo. Questi ultimi differiscono solo nel "*momento*" di scomputo dell'acconto IVA.

SOGGETTI ESCLUSI

Sono **esclusi** dal versamento dell'acconto IVA:

- coloro che hanno iniziato l'attività nel corso **dell'anno 2021**;
- coloro che hanno cessato l'attività entro il **30 novembre 2021** per i contribuenti mensili o entro il **30 settembre 2021** per i contribuenti trimestrali;
- le associazioni/società sportive dilettantistiche e le associazioni in genere che applicano il regime forfettario ex [L. 398/91](#);
- effettuano esclusivamente operazioni esenti o non imponibili ai fini IVA;
- usufruiscono dei regimi fiscali agevolati (contribuenti minimi o forfettari);
- esercitano attività di intrattenimento ([art. 74 c. 6 DPR 633/72](#));
- hanno effettuato operazioni attive esclusivamente nei confronti di soggetti PA con split payment;
- produttori agricoli in regime di esonero ([art. 34 c. 6 DPR 633/72](#)).

Inoltre, non sono tenuti al versamento quei soggetti che nel quarto trimestre 2020 o nel mese di dicembre 2020 hanno liquidato un'imposta a credito.

ACCONTO IVA NON DOVUTO

Oltre ai soggetti sopracitati esclusi dal versamento dell'acconto IVA, quest'ultimo non è dovuto se l'importo determinato applicando uno dei metodi esposti, risulta essere inferiore ad € **103,29**.

CALCOLO METODO STORICO

Quei soggetti che decidono di effettuare il calcolo tramite il metodo storico sono tenuti a quantificare l'importo, pari all'88% dell'importo risultante da:

- liquidazione IVA del mese di **dicembre 2020** (VP13+VP14o VH15+VH17 se compilato quadro VH Modello IVA 2021) per i contribuenti mensili;
- saldo a debito dalla **dichiarazione relativa al 2020** (VL38-VL36+VP13) per i contribuenti trimestrali per opzione;
- saldo a debito della liquidazione del **quarto trimestre 2020** (VP13 o VH17 – VL33) per i contribuenti trimestrali speciali di cui all'[art. 74 c. 4 DPR 633/72](#).

La compilazione del **quadro VH** è prevista nel caso in cui, in sede di dichiarazione annuale, si voglia correggere od integrare dati omessi, incompleti od errati delle liquidazioni periodiche. Il contribuente dovrà indicare nel quadro VH i dati corretti di tutti i mesi/trimestri.

Nel caso il quadro VH **non** venga compilato, i dati relativi all'acconto sono ricavati dalle liquidazioni periodiche obbligatorie per tutti i soggetti IVA.

CALCOLO METODO PREVISIONALE

Il calcolo dell'acconto IVA tramite il metodo previsionale prevede la quantificazione pari:

- 88% dell'importo risultante dalla **liquidazione previsionale** del mese di dicembre 2021 per i contribuenti mensili;
- 88% dell'importo risultante dalla **liquidazione previsionale** a saldo per l'anno 2021 per i contribuenti trimestrali.

Nell'effettuare il calcolo è necessario considerare tutte le fatture attive e passive ancora da emettere o da ricevere così da poter quantificare correttamente l'importo da versare. L'eventuale insufficiente versamento dell'acconto è oggetto di sanzioni.

CALCOLO METODO ANALITICO

Tramite il metodo analitico, il calcolo dell'acconto IVA viene quantificato andando a determinare l'importo effettivo dell'acconto tenendo conto delle operazioni effettuate e registrate nel periodo:

- 1/12 – 20/12 per i **contribuenti mensili**
- 1/10 – 20/12 per i **contribuenti trimestrali**

L'importo che si ottiene da questa liquidazione "effettiva", se risultante a debito, deve essere versato nella misura del **100%**.

ESEMPIO DI CALCOLO METODO STORICO

Di seguito un esempio di calcolo tramite l'applicazione del metodo storico.

Contribuente mensile	
Liquidazione mese di dicembre 2020	€ 2.000,00
<i>Acconto dovuto</i> (€ 2.000*88%)	€ 1.760,00

Contribuente trimestrale	
Saldo IVA a debito dichiarazione 2020 (VL38)	€ 7.050,00
Interessi per versamenti trimestrali (VL36)	€ 50,00
Acconto 2020 (VP13)	€ 2.500,00
<i>Acconto dovuto</i> <i>((€ 7050-50 + 2500)*88%)</i>	€ 8.360,00

Ai fini del calcolo dell'acconto è necessario fare riferimento alla dichiarazione IVA 2021, relativa all'anno 2020, ed all'ultima comunicazione periodica IVA dell'anno 2020.

Come precisato dalla [Ris. AE 23 dicembre 2004 n. 157](#), la base di calcolo per l'acconto IVA **non** deve prendere in considerazione gli interessi nella misura dell'1% dovuti per i versamenti dei soggetti che liquidano l'imposta trimestralmente.

MODALITA' DI VERSAMENTO

L'acconto IVA 2021 deve essere versato entro il **27 dicembre 2021** tramite modello **F24** utilizzando il codice tributo "**6013**" per i contribuenti mensili e "**6035**" per i contribuenti trimestrali indicando come anno di riferimento il "**2021**".

L'importo dell'acconto versato può essere **dedotto** nella liquidazione del tributo del mese di **dicembre 2021** per i contribuenti mensili, ovvero in sede di **dichiarazione IVA 2022** relativa

all'anno 2021 per i contribuenti trimestrali, in sede di liquidazione relativa al 4° trimestre 2021 per i contribuenti trimestrali speciali.

Anche nel caso di versamento di acconto IVA **tramite modello F24** vi è la possibilità di compensare l'importo a debito con eventuali crediti tributari od altri crediti vantati dal contribuente. In caso di mancato od insufficiente versamento entro la data termine è possibile applicare l'istituto del "ravvedimento operoso".

VERIFICHE DI INIZIO ANNO IN TEMA DI TENUTA DELLA CONTABILITA'

E LIQUIDAZIONE IVA

TENUTA DELLA CONTABILITA'

Con la fine del 2021 si conclude il periodo d'imposta per la maggior parte dei contribuenti che esercitano attività d'impresa, di lavoro autonomo od attività agricola. Quei soggetti che si avvalgono della possibilità della tenuta della "contabilità semplificata", devono verificare la sussistenza dei requisiti necessari per continuare ad adottare questo regime semplificato.

AMBITO SOGGETTIVO

Come specificato dall'[art. 18 DPR 600/73](#), possono adottare il regime di contabilità naturale "semplificata" i soggetti:

- Società in nome collettivo, in accomandita semplice;
- Imprese individuali familiari;
- Persone fisiche che esercitano imprese commerciali.

AMBITO OGGETTIVO

Possono usufruire di tale regime i soggetti sopra citati che non abbiano superato l'ammontare di ricavi:

- € 400.000,00 per coloro che svolgono attività di prestazioni di servizi;
- € 700.000,00 per coloro che svolgono altre attività.

Se un contribuente esercita contemporaneamente più attività, nella verifica dei requisiti è necessario verificare il limite nell'attività che costituisce attività prevalente.

CONTABILITA' SEMPLIFICATA

Se verificate le condizioni di cui sopra, il contribuente potrà usufruire del regime naturale di tenuta della **contabilità semplificata**. Tali soggetti saranno tenuti a tenere i Registri IVA, Registro dei beni ammortizzabili ed eventuali Registri obbligatori in relazione all'attività esercitata. Dal 1° gennaio 2002 le imprese in contabilità semplificata hanno la facoltà di non tenere il Registro dei beni ammortizzabili se forniscono i relativi dati, ordinati in forma sistematica, all'Amministrazione Finanziaria su richiesta della stessa.

I soggetti che si avvalgono del regime di esonero di cui all'[art. 34 c. 6 DPR 633/72](#), "regime di esonero per produttori Agricoli", **non** sono tenuti ad osservare le disposizioni dell'[art. 18 c. 2-4 DPR 600/73](#).

PROFESSIONISTI

Disposizioni particolari riguardano coloro che **esercitano arti o professioni**. Il regime di contabilità semplificato è adottabile da questi ultimi come regime contabile naturale **indipendentemente** dall'ammontare dei ricavi conseguiti nell'anno precedente. Sempre è possibile esercitare l'opzione per la tenuta della contabilità con regole ordinarie.

VERIFICHE DI INIZIO ANNO

L'impresa che presenti i requisiti sufficienti, può applicare tale regime di anno in anno, ex [art. 18 c. 7 DPR 600/73](#): “*Il regime di contabilità semplificata previsto nel presente articolo si estende di anno in anno qualora non vengano superati gli importi indicati nel c. 1*”.

Se, in sede di apertura del nuovo esercizio, è verificato il **superamento** della soglia quantitativa prevista dal c. 1, a partire dal nuovo periodo d'imposta è necessario adottare concretamente il **regime di contabilità ordinaria** tramite *comportamento concludente*. La comunicazione della variazione di regime di contabilità deve essere effettuata in sede di dichiarazione IVA ed avrà effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione fino alla comunicazione della revoca, con il vincolo di tre anni (*chiarimenti forniti da Agenzia delle Entrate nel corso di Telefisco 2019*).

Nel modello IVA è necessario andare a spuntare la casella “*opzione*” o “*revoca*” del rigo **VO20** “regime di contabilità ordinaria per imprese minori”

Indipendentemente dal superamento dei limiti, è sempre data facoltà al contribuente di adottare il regime di contabilità ordinaria tramite **opzione**.

NUOVA APERTURA

Per coloro che intraprendono attività commerciale, con veste giudica di società in nome collettivo od in accomandita semplice o società equiparate, ovvero persone fisiche che esercitano attività commerciale, ed ipotizzano un ammontare di ricavi **inferiore ai limiti previsti** dal [c. 1 art. 18 DPR 600/73](#), possono tenere la contabilità semplificata.

LIQUIDAZIONI IVA

Oltre alla verifica del rispetto del limite di ricavi ai fini della corretta tenuta della contabilità, è necessario anche verificare il rispetto dei limiti per l'effettuazione delle liquidazioni IVA trimestrali/mensili.

LA NORMA

L'[art. 7 DPR 542/99](#) “*Semplificazioni per i contribuenti minori relative alle liquidazioni e ai versamenti in materia di imposta sul valore aggiunto*” prevede la possibilità per i contribuenti che nell'anno solare precedente abbiano realizzato un **volume d'affari** non superiore ad € **400.000,00** per coloro che svolgono *prestazioni di servizi*, ovvero € **700.000,00** per le *altre attività*, di optare per l'effettuazione della liquidazione periodica dell'IVA trimestralmente. Il limite quantitativo è rappresentato dall'importo indicato in sede di dichiarazione annuale IVA.

L'ammontare eventualmente a **debito** dovrà essere maggiorato degli interessi nella misura dell'**1%**. Come specificato dall'[art. 21 bis DL 78/2010](#), anche i contribuenti che si avvalgono della liquidazione trimestrale sono tenuti all'invio dei dati relativi alla liquidazione trimestrale **telematicamente** all'Agenzia delle Entrate con i dati necessari specificati dal [Prov. AE 27 marzo 2017](#), con successive modifiche apportate dal [Prov. AE 21 marzo 2018 n. 62214](#).

Si ricorda che la liquidazione trimestrale rappresenta un'**opzione** di cui il contribuente si può avvalere tramite *comportamento concludente* e successiva *comunicazione* nella prima dichiarazione IVA successiva alla decisione. Non rappresenta perciò un regime naturale.

VERIFICA DI FINE ANNO

A fine anno, ovvero in sede di dichiarazione IVA, è necessario andare a verificare il **rigo VE50** del Modello IVA. Se il contribuente che ha optato precedentemente per la liquidazione trimestrale, nel rigo VE50 verifica il **superamento** del limite previsto per l'attività svolta, andrà ad effettuare la liquidazione mensile a partire dal nuovo periodo d'imposta. Verrà verificato il comportamento concludente da parte del contribuente.

Nel caso di passaggio da liquidazione mensile a liquidazione trimestrale, il soggetto che rispetta tutti i requisiti richiesti, darà comunicazione della variazione in sede di prima dichiarazione IVA e

verrà verificato il comportamento concludente del soggetto (determinazione e liquidazione del tributo mensilmente).

Nel Modello IVA è necessario spuntare il **rigo VO2** liquidazioni trimestrali “*opzione*” o “*revoca*” nel caso si voglia adottare tale metodologia di liquidazione o revocarla. L’opzione per la liquidazione trimestrale vincola per almeno un anno solare fino a quando non venga revocata o fino al superamento dei limiti.

Si ricorda una particolare differenza che non deve essere tralasciata ai fini delle verifiche di inizio anno qui individuate. Nonostante il limite soglia sia uguale in entrambi i casi, la **base per il calcolo** è differente:

Verifiche fine anno	
CONTABILITA’ SEMPLIFICATA	Ammontare dei ricavi
LIQUIDAZIONE TRIMESTRALE	Volume d’affari

LA DEDUCIBILITÀ FISCALE DEGLI OMAGGI

Con l'avvicinarsi delle festività natalizie è all'ordine del giorno la casistica relativa agli **omaggi** ed alle **regalie** che le imprese effettuano ai loro clienti, fornitori o collaboratori. Di seguito, pertanto, si riepiloga quello che è il trattamento fiscale da un punto di vista delle imposte dirette.

Per quanto riguarda gli omaggi indirizzati ai **clienti/fornitori**, questi rientrano tendenzialmente nel rango delle spese di rappresentanza di cui all'[art. 108 c. 2 TUIR](#). Pertanto, sulla base del predetto articolo di legge, le spese relative agli omaggi sono **integralmente deducibili** per i beni di valore unitario non superiore a 50,00 euro. Per valore unitario è bene precisare che non deve intendersi l'omaggio nel suo complesso e non il costo dei singoli beni che lo compongono. Questo sta a significare che il classico cesto natalizio è totalmente deducibile se il suo valore complessivo non è superiore ad euro 50,00. Qualora invece, sempre il medesimo cesto, avesse un valore unitario superiore al predetto limite di 50,00 euro, la spesa si configurerebbe sempre quale spesa di rappresentanza e sarebbe deducibile nell'esercizio di competenza secondo principi basati sui concetti di gratuità, inerenza e congruità.

Per determinare la **congruità**, l'[art. 108 c. 2 TUIR](#) ha individuato, per determinarla, un parametro oggettivo basato sui ricavi e sui proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi del medesimo periodo.

Le spese di rappresentanza sostenute nell'esercizio, per importi superiori a 50,00 euro di valore unitario, possono pertanto essere dedotte fino ad un **limite %** determinato sui ricavi ed altri proventi della gestione caratteristica dell'azienda secondo le modalità che seguono:

- Fino a 10 milioni di euro **1,5%**;
- Oltre 10 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro **0,6%**;
- Oltre 50 milioni di euro **0,4%**.

Una deroga al principio generale è prevista per le imprese di nuova costituzione che, in base ad uno specifico criterio di deducibilità delle spese di rappresentanza, hanno la possibilità di dedurre tali spese nel periodo d'imposta in cui vengono conseguiti i primi ricavi.

Per quanto concerne gli aspetti legati alla **gratuità** ed all'**inerenza**, l'Agenzia delle Entrate ha precisato, con la [Circ. AE 13 luglio 2009 n. 34/E](#), che con riferimento al requisito della **gratuità**, quest'ultima si manifesta in assenza di corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari dei beni o servizi.

Relativamente all'**inerenza**, invece, affrontata con il [DM 19 novembre 2008](#), l'Agenzia delle Entrate ha previsto che tali spese vengano sostenute con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e che il loro sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo, anche potenziale, di generare benefici economici per l'impresa, ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore.

Per riportare quanto sopra ad un esempio numerico, ipotizziamo il caso di un'azienda che nel periodo d'imposta 2021 consegua ricavi e proventi della gestione caratteristica per euro **30.000.000,00**.

Essa, sulla base di quanto sopra, potrà dedurre spese di rappresentanza per un ammontare massimo pari ad € 270.000,00 di cui:

- € **150.000,00** determinati con la percentuale dell'1,5% (sui primi 10.000.000,00 di euro);
- € **120.000,00** determinati con la percentuale la percentuale dello 0,6% (sui restanti 20.000.000,00 di euro).

Se la medesima azienda ha sostenuto spese di rappresentanza per 350.000,00 euro, e di questi 60.000,00 euro riferibili ad omaggi di valore unitario inferiore a 50,00 euro, potrà dedurre i 60.000,00 di omaggi, e sui restanti 290.000,00 di spese di rappresentanza oltre i 50,00 euro unitari potrà portare in deduzione solamente l'importo di 270.000,00 euro.

Secondo il citato [DM 19 novembre 2008](#) la caratteristica delle spese di rappresentanza è la loro **gratuità**, vale a dire la mancanza di un corrispettivo o di una controprestazione da parte dei beneficiari. Queste si differenziano, pertanto, dalle spese di pubblicità le quali comportano un rapporto sinallagmatico tra le Parti, dove alla somma di denaro corrisponde l'obbligo per il ricevente di pubblicizzare o propagandare un prodotto od il marchio dell'impresa.

Con riferimento agli omaggi ai **dipendenti** ed ai **collaboratori**, tali erogazioni liberali esulano dalla definizione di spesa di rappresentanza o pubblicità. Le spese sostenute dai datori di lavoro per l'acquisto di beni da omaggiare ai dipendenti sono, infatti, **deducibili** secondo le norme relative ai costi per le prestazioni di lavoro di cui all'[art. 95 c. 1 TUIR](#).

Sulla base del citato disposto normativo, sono deducibili dal reddito d'impresa le spese sostenute a titolo di liberalità a favore dei dipendenti, sempre a patto che venga rispettato il **principio di inerenza** ed a condizione che le stesse non siano sostenute per finalità di istruzione, educazione, ricreazione, assistenza sociale, sanitaria o di culto. Quelle espressamente citate, tra le quali rientrano le **cene aziendali** a favore dei dipendenti, sono invece deducibili per un ammontare non superiore al 5 per mille delle spese per prestazioni di lavoro dipendente, come indicato dall'[art. 100 c. 1 TUIR](#) oltre al fatto che la spesa per le cene deve anche scontare il limite di deducibilità di cui all'[art. 109 c. 5 TUIR](#), in base al quale le spese relative alla somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del **75%**.

Per quanto riguarda il carico fiscale dei lavoratori dipendenti, l'[art. 51 c. 3 TUIR](#) esclude dalla formazione del loro reddito il valore normale dei beni e dei servizi ricevuti se complessivamente di importo non superiore a **258,33** euro con riferimento al medesimo periodo d'imposta.

Le spese qui menzionate hanno anche un loro trattamento ai fini **IRAP**. I soggetti IRES ed i soggetti IRPEF che abbiano optato per il regime di determinazione della base imponibile in base al bilancio, le spese di rappresentanza, incluse quelle per omaggi, sono **deducibili** per l'importo imputato a conto economico, a prescindere dai requisiti di inerenza e congruità.

Per i soggetti IRPEF che non abbiano effettuato l'opzione di cui sopra, invece gli omaggi non sono deducibili ai fini IRAP in quanto l'[art. 5-bis D. Lgs. 446/97](#) non comprende tra i costi deducibili gli oneri diversi di gestione, indeducibilità che si ritiene in ogni caso garantita per gli omaggi di valore unitario superiore a 50,00 euro rientranti tra le spese di rappresentanza.

Relativamente agli omaggi ai dipendenti occorre sempre distinguere tra soggetti IRES e soggetti IRPEF. Per quanto riguarda i soggetti IRPEF, l'[art. 5 c. 1 e 3 D. Lgs. 446/97](#) prevede l'ineducibilità dei costi relativi al personale ed in ogni caso l'Agenzia delle Entrate con la [Circ. AE 26 maggio 2009 n. 27/E](#) ha chiarito che sono comunque **ineducibili**, in capo al soggetto passivo, quei costi che non rappresentano componenti positive per il soggetto percettore, anche se contabilizzati in voci diverse dalla B.9 (spese per il personale).

Di conseguenza, gli omaggi destinati ai **dipendenti** sono deducibili se **funzionali** all'attività d'impresa e non lo sono se considerati, invece, tra le spese per il personale, in quanto assumono natura retributiva.

Per i soggetti IRPEF, che non abbiano optato per la determinazione dell'IRAP in base al bilancio, gli omaggi ai dipendenti sono **indeducibili** in quanto non fanno parte dei costi deducibili IRAP ai sensi dell'[art. 5-bis D. Lgs. 446/97](#).

REGIME IVA AGRICOLO:

VALUTAZIONI FINALIZZATE AD UNA CORRETTA PIANIFICAZIONE FISCALE

L'inizio del periodo d'imposta è spesso accompagnato da una valutazione della **pianificazione fiscale** delle imprese, ed anche il mondo agricolo non è completamente estraneo a tali valutazioni. Tra le valutazioni più importanti c'è quella in materia di **imposta sul valore aggiunto**, con la valutazione delle principali opzioni possibili per gli imprenditori agricoli. In particolare, la possibilità di usufruire del regime speciale ai sensi dell'[art. 34 DPR 633/72](#), riservato agli **imprenditori agricoli**, piuttosto che la scelta, tramite opzione, del regime ordinario.

Si ricorda che il regime naturale per gli imprenditori agricoli è rappresentato dal regime speciale ex [art. 34 DPR 633/72](#); ciò non esclude la possibilità, in caso di convenienza, di poter usufruire del regime ordinario di determinazione dell'IVA, a meno che non si ricada nel regime di esonero. Di seguito una breve carrellata tra i diversi regimi previsti per gli imprenditori agricoli di cui all'[art. 2135 c.c.](#).

Regime di esonero

È il regime riservato agli imprenditori agricoli che nell'anno precedente abbiano conseguito un volume d'affari non superiore a **7.000 euro** costituito per **almeno 2/3** da cessioni di prodotti agricoli di cui alla [Tab. A Parte I All. DPR 633/72](#). Chi rientra nel regime di esonero non deve liquidare l'imposta, né procedere al versamento della stessa, non deve tenere nessun tipo di contabilità se non numerare le fatture di acquisto e, con riferimento alle vendite, i soggetti cessionari o committenti di imprenditori agricoli in regime di esonero devono emettere autofattura per gli acquisti da loro effettuati. Su tale documento devono applicare un'aliquota IVA pari alla percentuale di compensazione applicabile al prodotto agricolo acquistato, ed una copia dell'**autofattura** deve essere rilasciata all'agricoltore cedente che ha l'obbligo di numerarla e conservarla. Normalmente, la fuoriuscita da tale regime non è tanto legata ad una valutazione di pianificazione fiscale, ma al fatto che nell'anno precedente si sia superata la soglia di 7.000 euro di volume d'affari o non si sia rispettato il rapporto dei 2/3 di cessioni di prodotti agricoli. È, comunque, chiaramente consentito in ogni caso fuoriuscirne per opzione.

Regime speciale

Previsto dall'[art. 34 c. 1 DPR 633/72](#) è il regime naturale di chi svolge l'attività agricola qualora siano verificati i requisiti soggettivi ed oggettivi. Il primo è verificato se si è **imprenditore agricolo** ai sensi dell'[art. 2135 c.c.](#) ed il regime speciale si applica indipendentemente dalla struttura giuridica dell'impresa agricola, sia essa una ditta individuale, una società semplice, una società di persone o di capitali, così come è indipendente dal volume d'affari realizzato. Per quanto riguarda, invece, i requisiti oggettivi, il regime speciale si applica solamente per le **cessioni di prodotti agricoli** di cui alla [Tab. A Parte I All. DPR 633/72](#) che ricomprende anche qualche prodotto agricolo trasformato, derivante quindi da **un'attività connessa**.

Il regime speciale è caratterizzato dal fatto che l'IVA sugli acquisti è totalmente indetraibile, ma in sede di liquidazione si determina l'IVA a credito applicando all'imponibile delle vendite di prodotti agricoli le percentuali di compensazione di cui alla [Tab. A Parte I DPR 633/72](#). Sulle vendite si applica sempre in fattura l'IVA con l'aliquota prevista per il prodotto ceduto.

Regime ordinario

L'imprenditore agricolo determina l'IVA con le modalità ordinarie quando:

- opta per tale regime ai sensi dell'[art. 34 c. 11 DPR 633/72](#);
- effettua cessioni di beni non indicati nella [Tab. A Parte I DPR 633/72](#).

L'opzione per l'applicazione del regime IVA ordinario avviene in sede di **dichiarazione IVA** dell'anno in cui si esercita l'opzione; in ogni caso, vale il **comportamento concludente**. L'opzione ha un vincolo triennale e vale fino a revoca del contribuente.

L'opzione o la revoca di tale regime comportano delle operazioni di **rettifica dell'IVA** che concorrono pesantemente a condizionare la scelta. Nel caso in esame, di variazione del regime di detrazione dell'IVA, la rettifica è prevista all'[art. 19-bis2 c. 3 DPR 633/72](#), il quale prevede che, per i **beni non ammortizzabili** e per i servizi non ancora ceduti od utilizzati, il mutamento della detrazione rispetto a quella inizialmente operata comporta una rettifica in aumento od in diminuzione, e per i **beni ammortizzabili** la rettifica si effettua per quinti (per decimi nel caso di beni immobili). La rettifica della detrazione è necessaria in quanto, se un imprenditore agricolo opta per il regime ordinario, si troverebbe, dopo aver venduto le eventuali giacenze, a dover versare un'Iva piena senza su quei beni sui quali avrebbe potuto, con il vecchio regime, essersi detratto l'imposta.

Viceversa, in caso di revoca dell'opzione, potrebbe trovarsi ad usufruire, nel caso di cessione di prodotti agricoli, di una detrazione forfettaria sulla base delle percentuali di compensazione sulla cessione di beni la cui produzione aveva già usufruito della detrazione d'imposta generando una situazione di doppia detrazione.

Valutazione dell'opzione/revoca per il regime ordinario

L'imprenditore agricolo valuta la possibilità di **fuoriuscire dal regime speciale** tendenzialmente quando la percentuale di compensazione è bassa e/o quando effettua ingenti investimenti in beni ammortizzabili. Queste normalmente sono le due situazioni in cui si pensa ad effettuare un calcolo di convenienza.

Per l'imprenditore agricolo potrebbe essere conveniente allo stesso tempo **optare per il regime ordinario** nel caso di ingenti investimenti che, ottenuto il rimborso o compensata l'IVA a credito e terminato il periodo di monitoraggio, rendono il regime speciale e la rendita IVA più vantaggiosi.

Adempimenti conseguenti all'opzione per il regime ordinario

Ai fini degli adempimenti e delle modalità di rettifica dell'IVA nel caso di cambio di regime, indicazioni sono fornite nella [Circ. MEF 24 dicembre 1997 n. 328/E](#) e nella [Circ. MEF 19 giugno 1998 n. 154](#).

Nel caso di **opzione per il regime ordinario**, sono oggetto di rettifica i prodotti *agricoli invenduti, le scorte di materie prime, l'acquisto di beni ammortizzabili, i frutti pendenti*. Risulta, pertanto, necessario un inventario delle rimanenze dell'azienda. L'IVA risultante dal calcolo sarà a credito e potrà essere inserita nella prima liquidazione, per poi essere confermata in sede di dichiarazione IVA.

Adempimenti conseguenti alla revoca del regime ordinario e passaggio al regime speciale

Nel caso di **revoca del regime ordinario**, i passaggi da effettuare sono esattamente i medesimi del caso precedente di fuoriuscita dal regime speciale: si determina l'IVA sui *prodotti agricoli* (sempre sulla base della loro percentuale di compensazione), *sulle rimanenze di materie prime, sui frutti pendenti e sui beni ammortizzabili*. L'IVA generata in questo caso sarà a debito ed andrà riversata all'Erario.

Lo Studio resta a disposizione per ogni chiarimento ed assistenza.

Studio Cassinis

STUDIO CASSINIS
Dottori Commercialisti & Avvocati

Via Fieno, 3
20123 Milano
Tel. +39 02 31 32 36

Piazza di San Pietro in Vincoli, 10/10A
00184 Roma
Tel. + 39 06 92919104

Web: www.studiocassinis.com
e-mail: info@studiocassinis.com

