

Pagamento seconda rata imposta sostitutiva sulle rivalutazioni terreni 2002

Scade giovedì **16 dicembre 2004** il termine per versare la terza rata dell'imposta sostitutiva prevista dall'articolo 7 della Legge 448/2001 (4% del valore di perizia), relativamente ai terreni posseduti al 1° gennaio 2002 non in regime d'impresa, nonché dell'imposta sostitutiva sui valori delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati, possedute alla medesima data, rivalutate ai sensi dell'art. 5 della L. 448/2001.

Versamento delle ritenute e dei contributi INPS

Scade il **16 dicembre 2004** il termine per il versamento delle ritenute alla fonte effettuate con riferimento al mese di novembre, nonché dei contributi INPS dovuti dai datori di lavoro.

Il **16 dicembre** scade anche il termine per il versamento del contributo alla gestione separata INPS sui compensi corrisposti nel mese di novembre relativamente a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e a progetto, oltre che sui compensi occasionali, quando dovuti.

Versamenti Iva

Giovedì **16 dicembre 2004** scade anche il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di novembre dai contribuenti che effettuano la liquidazione mensilmente.

Versamento delle ritenute applicabili alle provvigioni

Scade sempre il **16 dicembre** il termine per effettuare il versamento delle ritenute dovute sulle provvigioni corrisposte nel mese di novembre.

Presentazione elenchi INTRASTAT relativi al mese di novembre

Scade lunedì **20 dicembre 2004** il termine per presentare all'Ufficio doganale competente per territorio l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle cessioni intracomunitarie effettuate nel mese di novembre, per i contribuenti tenuti all'adempimento con cadenza mensile (nell'anno solare precedente cessioni intracomunitarie superiori a 200.000 euro e/o acquisti superiori a 150.000 euro, con riferimento all'anno solare precedente).

Presentazione dichiarazioni periodiche mensili CONAI

Scade sempre il **20 dicembre** il termine di presentazione delle dichiarazioni periodiche CONAI riferite al mese di novembre 2004, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

Versamento del saldo ICI 2004

Scade lunedì **20 dicembre** anche il pagamento della seconda rata a saldo dell'ICI dovuta per il corrente anno. Per ulteriori dettagli si rinvia all'approfondimento appositamente predisposto nella presente circolare.

Versamento dell'acconto IVA

Scade lunedì **27 dicembre 2004** il termine per effettuare il versamento dell'acconto IVA dovuto per l'anno 2004.

Per maggiori dettagli sui soggetti obbligati e sulle modalità di versamento si rimanda a quanto dettagliatamente approfondito più oltre nella circolare.

Dichiarazione per l'applicazione ridotta della ritenuta d'acconto sulle provvigioni

Entro venerdì **31 dicembre 2004**, gli intermediari (agenti e i rappresentanti di commercio) che si avvalgono, in via continuativa, dell'opera di dipendenti o di terzi, possono presentare apposita dichiarazione al committente, preponente o mandante richiedendo l'applicazione della ritenuta, ridotta. Si veda in proposito l'approfondimento proposto nella presente circolare.

Inventario delle rimanenze di fine anno

Si ricorda che con l'approssimarsi della chiusura dell'esercizio, si rende necessario provvedere alla stesura dell'inventario delle rimanenze esistenti al **31 dicembre 2004** presso il magazzino dell'impresa, il negozio o presso terzi e provvedere altresì alla loro valutazione.



In Gazzetta la proroga a fine anno dell'opzione per il consolidato

E' stato pubblicato il Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 27 ottobre 2004, che differisce dal 29 ottobre 2004 al 31 dicembre 2004, il termine per la comunicazione dall'Agenzia delle Entrate dell'esercizio dell'opzione, per avvalersi della disciplina in tema di consolidato nazionale. **(Dpcm 27/10/04 G.U. 29/10/04 n.255)**

Consolidato: proroga del termine ed effetti sugli acconti

L'Assonime ha chiarito gli effetti della proroga al 31.12.04 per l'esercizio dell'opzione per il regime del consolidato nazionale: 1)sui tempi e sulle modalità di versamento della seconda rata di acconto Ires; 2)sui criteri di determinazione dell'acconto; 3)sulla verifica di congruità dell'importo dell'acconto versato in termini complessivi. Il provvedimento, inoltre, analizza il regime di circolarità dei crediti d'imposta e delle eccedenze di versamento tra i soggetti aderenti alla tassazione di gruppo. **(Assonime circolare 28/10/04 n.46)**

Iva esente per le prestazioni socio-sanitarie rese dalle Onlus ad anziani e handicappati

Le Entrate hanno chiarito che nel regime di esenzione previsto dall'art.10, n.27-ter del DPR n.633/72, rientrano le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, rese dagli organismi ed enti ivi specificati, comprese le Onlus, in favore delle categorie di soggetti svantaggiati, indicate dalla stessa norma, sia direttamente che in esecuzione di appalti, convenzioni e contratti in genere. **(C.M. 02/11/04 n.43)**

Chiarimenti sul Servizio Telematico Doganale

L'Agenzia delle Dogane comunica che sono state realizzate nuove procedure e nuovi processi organizzativi, al fine di semplificare e accelerare il rilascio delle autorizzazioni per l'accesso al Servizio Telematico Doganale e fornisce le relative istruzioni per la presentazione delle istanze di adesione via Internet e per le modalità di richiesta di modifiche alle autorizzazioni già rilasciate. **(Agenzia Dogane circolare 03/11/04 n.63)**

Job on call: l'indennità di disponibilità è tassata come lavoro dipendente

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'indennità di disponibilità prevista dal contratto di lavoro intermittente, introdotto dalla riforma Biagi dovuta dal datore di lavoro in cambio dell'obbligo del lavoratore di rimanere disponibile, costituisce reddito di lavoro dipendente e, come tale, base imponibile fiscale, ai fini Irpef. Sul fronte previdenziale, i contributi saranno versati per il loro effettivo ammontare, anche in deroga alle norme sul minimale contributivo. **(Agenzia Entrate parere n.32340/C2 28/10/04 Stampa Specializzata)**

Aggiornamento software e guida all'avvio di attività autonoma

E' disponibile sul Sito Internet delle Entrate, l'aggiornamento del software Contratti di locazione, per la registrazione telematica dei contratti di locazione (versione 2.3.0. del 04.11.04).

www.agenziaentrate.it/servizi/locazioni/windows.htm

L'Agenzia, inoltre, fornisce una guida che illustra le problematiche fiscali connesse con l'avvio di piccole imprese (ditta individuale o società di persone). **(Agenzia Entrate software e guida n.5/04 Sito Internet)**

Comunicazione Consolidato Nazionale: software e procedura di controllo

Sul Sito Internet dell'Agenzia delle Entrate sono disponibili:

- a) il [software](#), che consente la predisposizione del tracciato telematico della comunicazione relativa al regime di tassazione del Consolidato Nazionale da inviare telematicamente
- b) la versione 1.0.1 del 05/11/04 della [procedura di controllo](#) relativa alla comunicazione del Consolidato Nazionale, che permette di rimuovere il controllo riguardante il periodo d'imposta, per i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare. **(Agenzia Entrate software Sito Internet)**

Studi di Settore: pronte le specifiche di archivio

L'Agenzia delle Entrate mette a disposizione sul proprio Sito Internet le [specifiche di archivio](#) dei questionari degli Studi di Settore per l'anno 2004, catalogate per tipologia di macroattività per facilitarne la ricerca. **(Agenzia Entrate documentazione Sito Internet)**

Nuovi codici di accisa e codici ditta

L'Agenzia delle Dogane comunica che a seguito dell'armonizzazione dei codici di accisa fra i 25 Paesi dell'Unione Europea, a partire dal 1 gennaio 2005, il sistema informatico che presiede al rilascio dei numeri di licenza fiscale, genererà un codice che, in capo all'attuale stringa alfanumerica, conterrà un identificativo IT seguito da due zeri, anteposti alle attuali nove cifre. **(Agenzia Dogane nota 04/11/04 n.3305)**

Le novità del modello Cud 2005

E' disponibile sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate la [versione definitiva](#) del nuovo modello Cud 2005 dei redditi di lavoro dipendente, equiparati e assimilati - con le relative istruzioni e la definizione delle modalità per la certificazione dei redditi diversi di natura finanziaria - rilevante sia a fini fiscali che previdenziali, che i sostituti d'imposta dovranno consegnare a ciascun dipendente entro il 15 marzo 2005. L'Agenzia informa che la novità di maggior rilievo è costituita dalle modifiche introdotte in seguito alle riforme del lavoro e delle pensioni e sintetizza i nuovi adempimenti dichiarativi. **(Agenzia Entrate comunicato stampa 17/11/04)**

Esenzione Iva per i contratti di *factoring*

L'Agenzia delle Entrate ha ribadito quanto espresso in precedenza in merito alla natura del contratto di *factoring*, in conseguenza dei principi espressi nella sentenza della Corte di Giustizia Ue C 305-01 del 26.06.03, secondo la quale, un'attività economica con cui un operatore acquisti crediti e come corrispettivo fatturi ai propri clienti una commissione, costituisce un recupero crediti e, come tale, imponibile ai fini Iva. Le Entrate, hanno specificato che:

- 1) nell'ordinamento italiano la causa essenziale del contratto di *factoring* è il finanziamento;
- 2) le cessioni di credito con causa di finanziamento sono esenti da Iva ex art.3, co.2, n.10 del DPR n.633/72;
- 3) la sentenza in esame può essere applicata solo se la causa del contratto, da verificare nel caso concreto, è la volontà di ottenere da parte del *factor* una gestione dei crediti rivolta al recupero degli stessi. **(R.M. 17/11/04 n.139)**

L'unico Ufficio competente per le correzioni ai modelli F24 è quello locale

L'Agenzia delle Entrate informa che sul proprio sito internet è disponibile in bozza il nuovo modello "F24 accise". Appena approvato, sarà comunicata la data d'inizio del suo utilizzo. A proposito di modelli di versamento F24, l'Agenzia ricorda che è possibile correggere eventuali errori di compilazione presso qualunque ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate. Gli indirizzi sono reperibili sul sito Internet. L'invio delle istanze di correzione agli uffici centrali dell'A.F., infatti, è più oneroso per il contribuente e ritarda la regolarizzazione richiesta, che in ogni caso dovrà essere inoltrata ad un ufficio locale. www.agenziaentrate.it/documentazione/versamenti/modello_f24/2003/index.htm

(Agenzia Entrate comunicato stampa 16/11/04)

Aggiornato il software F24 On Line

L'Agenzia delle Entrate mette a disposizione sul proprio Sito Internet il software di aggiornamento dell'applicazione per poter effettuare il pagamento dell'F24 on line, per utenti [Windows](#) ed utenti [Macintosh](#). La versione 1.3.9 dell'11/11/04 prevede l'aggiornamento delle liste: causali Inps, sedi Inail, codici ufficio e codici tributo erario. **(Agenzia Entrate software Sito Internet)**

Tassazione per trasparenza: i chiarimenti delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate ha analizzato nel dettaglio gli aspetti tecnico-giuridici che contraddistinguono il nuovo regime di tassazione per trasparenza, disciplinato dagli artt.115 e 116 del nuovo Tuir, anche alla luce delle disposizioni di attuazione contenute nel D.M. 23.04.04. **(C.M. 22/11/04 n.49)**

Revirement della Cassazione: per l'Ici non basta il Prg, occorre l'effettiva edificabilità

La Corte di Cassazione ha stabilito che l'imposta comunale sugli immobili è dovuta sull'area edificabile se è stato adottato il piano di lottizzazione e se la possibilità di edificare è concreta ed effettiva. Il principio rovescia il precedente orientamento consolidato della stessa Suprema Corte e della giurisprudenza di merito (cfr. Cass., sent.16751/04; Cass., sent. n.13817/03). **(Cassazione sentenza 16/11/04 n.21644 Stampa Specializzata)**

Interessi anatocistici illegittimi con effetto retroattivo

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno recentemente stabilito che le clausole bancarie inserite in contratti di conto corrente che prevedevano la capitalizzazione trimestrale degli interessi, sono illegittime (nulle) anche per il periodo dal 1981 al 1998, con conseguente diritto al risarcimento. All'argomento è dedicato uno specifico approfondimento più oltre nella circolare. **(Cass. Sez. Un. Sentenza 07/10/04-04/11/04 n.21095 Stampa Specializzata)**

Spese di pubblicità e rappresentanza in occasione di convegni

I costi sostenuti da una società, con riferimento ad un convegno incentrato su tematiche concernenti l'utilizzo di propri prodotti – in assenza di una comprovata, diretta correlazione con i ricavi conseguibili – vanno qualificati in base alla pertinente natura, ad eccezione di quelli per il vitto e l'alloggio del personale dipendente ivi presente, di per sé inerenti all'attività d'impresa. In particolare, devono considerarsi integralmente deducibili gli oneri per omaggi distribuiti ai partecipanti, d'importo unitario non superiore ad euro 25,82, al pari di quelli afferenti alle iniziative promosse, nell'ambito della manifestazione, con scopi pubblicitari dei dispositivi commercializzati dal contribuente (come l'organizzazione di un seminario volto a relazionare sull'impiego di un proprio bene e l'allestimento di uno stand espositivo dei campioni di prodotto). Invece, i costi connessi al trasporto, all'ospitalità ed all'iscrizione al congresso degli invitati costituiscono spese di rappresentanza, in quanto tesi a valorizzare l'immagine ed il prestigio dell'azienda, caratterizzati da "gratuità" e previsti a beneficio di determinati fruitori. **(Comitato Cons. parere 27/10/04 n.26)**

Bozza del modello di certificazione degli utili 2004

E' disponibile sul Sito Internet delle Entrate la bozza, con le relative istruzioni, del modello di certificazione degli utili e proventi equiparati corrisposti nel 2004. **(Agenzia Entrate modulistica Sito Internet)**



AGEVOLAZIONI E CONTRIBUTI

	ARGOMENTO	TEMPI	NOTE
1	Sono previste agevolazioni a favore delle imprese che operano nel settore del turismo per la realizzazione di nuovi impianti, ampliamenti, ristrutturazioni.	E' stata rinviata la scadenza per la presentazione della domanda al 9 dicembre 2004.	Si tratta delle agevolazioni previste dalla Legge n. 488/92.
2	Sono previste agevolazioni a favore delle imprese che operano nel settore del commercio per la realizzazione di nuovi impianti, ampliamenti, ristrutturazioni.	E' stata rinviata la scadenza per la presentazione della domanda al 24 dicembre 2004.	Si tratta delle agevolazioni previste dalla Legge n. 488/92.
3	Sono previsti premi speciali per i bovini maschi , relativi all'anno 2004.	E' stata prorogata la scadenza per la presentazione delle domande di premio al 30 dicembre 2004.	Decreto Ministero politiche agricole e forestali del 2 novembre 2004.
4	Sono previsti contributi a fronte delle spese sostenute dai consorzi export a carattere multiregionale costituiti da piccole e medie imprese.	La domanda di liquidazione del contributo a fronte del rendiconto 2004 deve essere presentata entro il 15 aprile 2005.	Si tratta dei fondi erogati sulla base della Legge n. 83/89
5	Sono stati estesi gli interventi della Sezione tecnologie digitali anche alle piccole e medie imprese che operano in regime di contabilità semplificata o forfetaria	L'estensione è stata deliberata dal Comitato per la gestione del Fondo di garanzia per le PMI.	Circolare MCC SpA, n. 370 del 12 novembre 2004.
6	Sono stati forniti chiarimenti in merito all'applicazione del credito d'imposta previsto dall'art. 8 della Legge n. 388/2000, in tema di liquidazione della società.	Il riferimento è ad azioni post presentazione domanda.	Risoluzione n. 100/E del 30 giugno 2004.
7	Sono stati forniti chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate con riferimento alla possibilità di localizzare un investimento meritorio del contributo ex art. 8 della Legge n. 388/2000 , in un Comune diverso rispetto a quello indicato nell'istanza, in presenza di determinate circostanze.	Il riferimento è ad azioni post presentazione domanda.	Risoluzione n. 100/E del 30 giugno 2004.



La disciplina degli omaggi

In prossimità delle festività natalizie (anche se il problema ricorre per tutto il periodo dell'anno) è consuetudine porsi delle domande in merito al corretto trattamento contabile e fiscale dei beni che vengono omaggiati ai propri dipendenti e/o alla propria clientela. La problematica va esaminata, dal punto di vista fiscale, sia sotto il profilo dell'imposizione diretta che sotto il profilo IVA. La disciplina applicabile presenta delle differenze in relazione a due elementi considerabili:

- il soggetto a cui sono destinati gli omaggi:
 - dipendenti
 - soggetti terzi (clienti, fornitori, ecc.)
- la tipologia di beni omaggiati:
 - beni prodotti o commercializzati dalla stessa impresa
 - beni acquistati appositamente al fine della donazione

1. OMAGGI A TERZI

1.1 Beni la cui produzione e/o commercio rientra nell'attività propria dell'impresa

1.1.1 Imposte dirette

Dal punto di vista delle imposte sui redditi (e dell'IRAP) l'acquisto di beni rientranti nell'attività propria dell'impresa e destinati ad essere omaggiati (ad esempio un soggetto che commercializza vino e regala bottiglie di vino ai propri clienti) segue regole diverse in relazione al valore unitario del bene:

- beni di valore unitario inferiore o uguale a € 25,82
- beni di valore unitario superiore a € 25,82

Nel primo caso l'acquisto del bene è integralmente deducibile, mentre nel secondo caso è prevista la deducibilità per 1/3 da ripartire in cinque anni.

1.1.2. Imposta sul valore aggiunto

Ai fini dell'IVA l'acquisto di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa e che vengono ceduti gratuitamente dà sempre origine alla detraibilità dell'imposta in quanto l'impresa non conosce al momento dell'acquisto la destinazione futura del bene (in altre parole quando l'impresa acquista o produce beni che normalmente vende potrebbe non sapere quali di questi beni verranno destinati ad omaggio).

Conseguenza della detraibilità operata all'atto dell'acquisto è che le cessioni gratuite dei beni ceduti a terzi sono considerate operazioni imponibili ai fini IVA: la base imponibile sarà pari al valore normale, ossia il valore a cui mediamente l'azienda cede quel determinato bene, e dovrà essere applicata l'imposta come se si trattasse di una cessione ordinaria nei confronti di un cliente.

E' prevista la facoltà per l'impresa che assoggetta ad IVA la cessione gratuita del bene di non esercitare la rivalsa e cioè di non richiedere al soggetto che riceve l'omaggio il pagamento dell'IVA esposta in fattura (è il caso che più frequentemente si verifica nella pratica). Analizziamo, quindi, le scritture contabili del soggetto cedente nei casi in cui venga o meno esercitata tale facoltà:

❖ SENZA RIVALSA DELL'IVA

La rivalsa dell'IVA nei confronti del cliente non è obbligatoria: pertanto se, come usualmente accade, non viene chiesto al destinatario dell'omaggio il pagamento dell'imposta, occorrerà emettere fattura nella quale sarà indicato che non si intende esercitare la rivalsa dell'IVA.

Il cedente dovrà perciò rilevare l'omaggio offerto al terzo:

CREDITI VS/CLIENTI	a	diversi	120
		RICAVI PER OMAGGI	100
		IVA A DEBITO	20

E successivamente occorrerà rilevare lo storno totale del credito, rammentando che lo storno non riguarda l'IVA a debito; l'imposta per la quale si è scelto di non esercitare l'addebito al terzo dovrà essere rilevata come onere indeducibile per l'azienda:

diversi	a	CREDITI VS/CLIENTI	120
RICAVI PER OMAGGI			100
COSTO INDEDUCIBILE			20

Si ricorda che qualora i beni, alla cui produzione e scambio è diretta l'attività d'impresa, siano stati omaggiati ad enti pubblici (Stato, Regioni, Comuni e Province), associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica (es. Associazione Italiana per la ricerca sul cancro, Caritas Internazionale, FAO, Croce Rossa, AIDO ecc.) e alle ONLUS, sono esenti da imposta. Occorrerà pertanto emettere normale fattura in duplice esemplare, specificando la natura gratuita della cessione ed indicando il titolo dell'esenzione (art. 10, punto 12, DPR n. 633/72).

Il cessionario dovrà invece rilevare l'omaggio ricevuto:

OMAGGI (iva indetraibile)	a	DEBITI V/FORNITORI	120
---------------------------	---	--------------------	-----

E successivamente occorrerà rilevare lo storno totale del debito, evidenziando una sopravvenienza attiva che rende neutrale l'impatto reddituale dell'omaggio:

DEBITI V/FORNITORI	a	OMAGGI	120
--------------------	---	--------	-----

In caso di assenza di rivalsa dell'imposta, in alternativa alla fattura sarà possibile adottare una delle seguenti procedure:

- **AUTOFATTURA** in unico esemplare per ciascuna cessione (oppure in alternativa un'unica autofattura globale mensile per tutte le cessioni gratuite effettuate nel mese con l'indicazione del valore normale dei beni ceduti, dell'aliquota – o delle aliquote – applicabile e della relativa imposta, oltre all'annotazione sulla stessa che si tratta di "autofattura per omaggi"). Questa autofattura dovrà essere numerata secondo la numerazione propria delle fatture di vendita ed essere annotata nel registro delle fatture emesse; il relativo ammontare imponibile andrà a confluire nel volume d'affari Iva.
- annotazione su un apposito **REGISTRO DEGLI OMAGGI** dell'ammontare globale del valore normale delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno e della relativa imposta distinta per aliquota. Anche in questo caso l'imposta dovrà confluire normalmente nelle liquidazioni periodiche.

Il cessionario (destinatario dell'omaggio), in entrambi i casi, non avendo ricevuto alcuna fattura, non dovrà procedere ad alcuna registrazione contabile.

❖ CON RIVALSA DELL'IVA

Per tali cessioni dovrà necessariamente essere emessa regolare fattura, che il cedente registrerà in contabilità come un'ordinaria cessione di beni:

CREDITI VS/CLIENTI	a	diversi	120
		RICAVI PER OMAGGI	100
		IVA A DEBITO	20

Se per tale cessione viene operata la rivalsa dell'imposta (ovviamente si chiede al destinatario dell'omaggio il pagamento dell'IVA sul bene) occorrerà stornare il credito relativo all'omaggio ceduto poi rilevare l'incasso dell'IVA:

diversi	a	CREDITI VS/CLIENTI	120
RICAVI PER OMAGGI			100
CASSA			20

Il destinatario dell'omaggio registrerà la fattura come un'ordinaria fattura di acquisto:

diversi	a	DEBITI VS/FORNITORI	120
OMAGGI			100
IVA DETRAIBILE			20

Il cliente destinatario dell'omaggio potrà quindi detrarre l'IVA corrisposta (salvo ovviamente che non si tratti di imposta oggettivamente indetraibile per la particolare tipologia del bene omaggiato). Successivamente provvederà a stornare il debito verso il fornitore, rilevando il pagamento dell'IVA e per la differenza una sopravvenienza attiva:

DEBITI VS/FORNITORI	a	diversi	120
		OMAGGI	100
		CASSA	20

1.2 Beni la cui produzione e/o commercio NON rientra nell'attività propria dell'impresa

1.2.1 Imposte dirette

Dal punto di vista delle imposte sui redditi (e dell'IRAP) l'acquisto di beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa e destinati ad essere omaggiati (ad esempio un soggetto che commercializza vino e regala portachiavi ai propri clienti) segue regole diverse in relazione al valore unitario del bene:

- beni di valore unitario inferiore o uguale a € 25,82
- beni di valore unitario superiore a € 25,82

Nel primo caso l'acquisto del bene è integralmente deducibile, mentre nel secondo caso è prevista la deducibilità per 1/3 da ripartire in cinque anni.

1.2.2. Imposta sul valore aggiunto

Ai fini dell'IVA l'acquisto di beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa e che vengono ceduti gratuitamente dà origine alla detraibilità o meno in funzione del costo unitario sostenuto per il bene medesimo:

- beni di costo unitario inferiore o uguale a € 25,82: l'IVA assolta all'acquisto è pienamente detraibile (salvo ovviamente che non si tratti di un bene la cui detraibilità dell'IVA risulti oggettivamente non ammessa)
- beni di costo unitario superiore a € 25,82: l'IVA assolta con riferimento a tale bene è interamente indetraibile

Le scritture contabili relative all'acquisto del bene da omaggiare saranno perciò le seguenti:

- se il bene ha valore inferiore o pari a € 25,82

diversi	a	DEBITI VS/FORNITORI	12
OMAGGI (100% deducibile)			10
IVA A CREDITO (detraibile)			2

➤ se il bene ha valore superiore a € 25,82

diversi	a	DEBITI VS/FORNITORI	60
SPESE DI RAPPRESENTANZA (deducibile 1/3 in 5 anni)			50
IVA INDETRAIBILE			10

E' importante ricordare che il computo del limite di € 25,82 deve essere fatto con riferimento all'entità che rappresenta l'omaggio, e non al singolo bene che costituisce un omaggio "composito" (caso tipico è il "cesto natalizio"); pertanto rientrerà nella seconda categoria (ossia quella che prevede l'indetraibilità dell'IVA pagata all'atto dell'acquisto) l'acquisto di un cesto natalizio di valore complessivo superiore a € 25,82 anche se i singoli beni che lo compongono presentano un costo unitario inferiore.

Va inoltre ricordato che i regali natalizi consistenti in prodotti alimentari (panettoni, dolci, vini, ecc.) perdono la loro specifica qualificazione e quindi ai fini IVA devono essere trattati allo stesso modo degli omaggi non alimentari (penne, agende, eccetera); ciò sta a significare che, se tali beni sono destinati ad essere omaggiati e se di valore inferiore a € 25,82, è possibile detrarre l'imposta sull'acquisto.

In entrambe le ipotesi di acquisto sopra evidenziate (e quindi a prescindere dalla detraibilità o meno assoluta in sede di acquisto) la cessione gratuita di beni la cui produzione o il cui commercio non rientrano nell'attività propria dell'impresa è sempre irrilevante ai fini dell'IVA.

Al riguardo, trattandosi di operazione fuori campo IVA, non esiste alcun obbligo per il cedente di emettere fattura per la cessione gratuita. L'unica accortezza da adottare, valida principalmente al fine di scongiurare la presunzione di cessione onerosa da parte del Fisco, è quella di utilizzare un registro degli omaggi o in alternativa emettere un documento di consegna o trasporto (DDT), senza alcuna indicazione del valore dei beni, in cui indicare le generalità del destinatario e la causale del trasporto ("cessione gratuita" oppure "omaggio").

2. OMAGGI A DIPENDENTI

2.1 Beni la cui produzione e/o commercio rientra nell'attività propria dell'impresa

2.1.1 Imposte dirette

Dal punto di vista delle imposte sul reddito (e dell'IRAP), 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 dall'imponibile al fine delle imposte dirette, mentre saranno indeducibili dalla base imponibile IRAP.

2.1.2. Imposta sul valore aggiunto

Ai fini dell'IVA l'acquisto di beni ceduti gratuitamente ai dipendenti 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 dei terzi. Quindi l'acquisto dei beni dà sempre origine alla detraibilità dell'imposta in quanto l'impresa non conosce a tale momento la destinazione futura del bene. Per la successiva cessione del bene, quindi, andrà osservata una procedura analoga per certi versi a quella in precedenza descritta per le cessioni gratuite a favore di terzi: fattura con esercizio o meno della rivalsa, oppure, in alternativa, emissione di autofattura.

2.2 Beni la cui produzione e/o commercio NON rientra nell'attività propria dell'impresa

2.2.1 Imposte dirette

Dal punto di vista delle imposte sul reddito (e dell'IRAP), 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 dall'imponibile al fine delle imposte dirette, mentre saranno indeducibili dalla base imponibile IRAP.

2.2.2. Imposta sul valore aggiunto

In caso di cessione gratuita a dipendenti di beni che non rientrano nell'attività propria dell'impresa occorre segnalare come vi siano interpretazioni discordanti circa la detraibilità dell'imposta pagata sull'acquisto di tali beni; la tesi ministeriale è comunque quella dell'indetraibilità dell'imposta pagata in sede di acquisto. Conseguentemente la cessione di tali beni è irrilevante ai fini IVA per cui non occorre emettere fattura (anche se, per le ragioni già richiamate in precedenza, è consigliabile ed opportuno emettere un documento di trasporto con la dicitura "cessione gratuita" ovvero "omaggio").

3. GLI OMAGGI PER I PROFESSIONISTI

Nell'ambito del reddito 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:

- dal punto di vista delle imposte sul reddito (e dell'IRAP) la deducibilità del costo sostenuto all'atto dell'acquisto, indipendentemente dal valore unitario del bene, è integrale fino al limite dell'1% dei compensi di periodo; oltre tale limite l'importo non risulta più deducibile
- dal punto di vista dell'IVA, vale invece quanto in precedenza affermato per le imprese che omaggiano i propri clienti con beni che non costituiscono oggetto della propria attività.

TAVOLE RIEPILOGATIVE

OMAGGI

BENI CHE **RIENTRANO** NELL'ATTIVITA' PROPRIA¹ DELL'IMPRESA

SOGGETTI	TIPOLOGIA	IMPOSTE DIRETTE	I.V.A.
Da soggetti Imprenditori a Clienti/Fornitori	Beni di costo unitario inferiore ad Euro 25,82	Spese per omaggi interamente deducibili	<i>Acquisto:</i> IVA detraibile <i>Cessione:</i> Soggetta ad IVA Con rivalsa Iva: emettere DDT + fattura, ovvero fattura immediata. Senza rivalsa iva: emettere DDT + a scelta: - Autofattura (anche riepilogativa mensile); - Registro omaggi.
	Beni di costo unitario superiore ad Euro 25,82	Spesa di rappresentanza deducibile per 1/3 in cinque anni.	
Da soggetti Imprenditori a Dipendenti	Qualunque bene	Spese per prestazioni di lavoro dipendente interamente deducibili	<i>Acquisto:</i> IVA detraibile <i>Cessione:</i> soggetta ad Iva con fattura oppure con autofattura.
Da soggetti imprenditori ad enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica, nonché alle ONLUS	Beni diversi dalle derrate alimentari e dai prodotti farmaceutici	La cessione non costituisce ricavo, il costo concorre alla formazione del limite di cui all'art. 65, comma 2, lettera c-sexies) del Tuir	<i>Acquisto:</i> IVA quando il bene originariamente acquistato viene ceduto in esenzione dall'Iva (ex art. 10, n. 12 – vedere quando illustrato successivamente in merito alla cessione) non è consentita la detrazione dell'Iva assolta sull'acquisto ai sensi dell'art. 19, c.2., dovendosi conseguentemente applicare il prorata per rettificare la detrazione operata; <i>Cessione:</i> se vengono rispettate le formalità previste dall'art. 2 c.2 del Dpr 441/97 operazione esente da Iva ex art. 10, n.12, Dpr 633/72, altrimenti soggetta ad Iva

BENI E SERVIZI CHE **NON RIENTRANO** NELL'ATTIVITA' PROPRIA DELL'IMPRESA

¹ Per attività propria dell'impresa si intende ogni attività compresa nell'ordinario campo di azione dell'impresa, ossia che rientra nell'oggetto proprio ed istituzionale della stessa, e che qualifica ed individua nei confronti dei terzi l'impresa stessa.

SOGGETTI	TIPOLOGIA	IMPOSTE DIRETTE	IVA
Da soggetti Imprenditori a Clienti/Fornitori	Beni di costo unitario inferiore ad Euro 25,82	Spese per omaggi interamente deducibili	<i>Acquisto:</i> IVA detraibile <i>Cessione:</i> Fuori campo art. 2, comma 2, numero 4) Dpr 633/72
	Beni di costo unitario superiore Euro 25,82	Spesa di rappresentanza deducibile per 1/3 in cinque anni.	<i>Acquisto:</i> IVA indetraibile <i>Cessione:</i> Fuori campo art. 2, comma 2, numero 4) Dpr 633/72 (C.M. 188/E del 16.07.1998 sez. Iva quesito 2)
Da soggetti Imprenditori a Dipendenti	Qualunque bene	Spese per prestazioni di lavoro dipendente interamente deducibili	<i>Acquisto:</i> IVA indetraibile <i>Cessione:</i> Fuori campo art. 2 c.2 n. 4) Dpr 633/72
Da professionisti a chiunque	Beni di costo unitario inferiore ad Euro 25,82	Spese di rappresentanza deducibili nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta (art. 50, comma 5, DPR 917/86)	<i>Acquisto:</i> IVA detraibile (vedi nota n. 3) <i>Cessione:</i> fuori campo IVA art. 2, comma2, n. 4) Dpr 633/72
	Beni di costo unitario superiore ad Euro 25,82		<i>Acquisto:</i> IVA indetraibile <i>Cessione:</i> fuori campo IVA art. 2, comma2, n. 4) Dpr 633/72

ALTRE CESSIONI GRATUITE

TIPOLOGIA	IMPOSTE DIRETTE	IVA
Campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati (=deve riportare la dicitura "campione gratuito" stampata in modo indelebile)	Spese commerciali o promozionali interamente deducibili	<i>Acquisto:</i> IVA detraibile <i>Cessione:</i> Fuori campo art. 2 c.3 lettera d) Dpr 633/72
Beni ceduti, in base a impegni contrattuali, a titolo di sconto o abbuono	Spese interamente deducibili	<i>Acquisto:</i> IVA detraibile <i>Cessione:</i> IVA esclusa dalla base imponibile art. 15, comma 1, n. 2) Dpr 633/72



Comunicazione di variazione dati degli immobili ai fini dell'ICI 2004

Il/la sottoscritto/a nato/a a il,
residente in via n.
codice fiscale

DICHIARA

1. che per il seguente fabbricato:

partita cat. fg num. sub. cat. classe

RENDITA DEFINITIVA €

(in mancanza RENDITA PRESUNTA €)

(In mancanza di identificativi catastali indicare gli estremi della richiesta di accatastamento:

N° PROT ANNO)

in data si è verificata la seguente variazione:

ACQUISTO VENDITA ALTRO

Si allega:

2. che per il seguente fabbricato:

partita cat. fg num. sub. cat. classe

RENDITA DEFINITIVA €

(in mancanza RENDITA PRESUNTA €)

(In mancanza di identificativi catastali indicare gli estremi della richiesta di accatastamento:

N° PROT ANNO)

in data si è verificata la seguente variazione:

ACQUISTO VENDITA ALTRO

Si allega:

Luogo e data

FIRMA _____

(N.B. se necessario fotocopiare il presente modulo e sottoscriverlo in ogni pagina)



La compensazione delle imposte

La compensazione verticale

Nel contesto di ogni singolo tributo (Irpef, Ires, Irap, eccetera) la compensazione verticale (detta anche interna, tradizionale, di riporto o a scomputo) consente di recuperare crediti sorti in periodi d'imposta precedenti e non chiesti a rimborso, con debiti della stessa imposta (es.: utilizzo del credito Irpef a scomputo del versamento dell'acconto Irpef). Dal punto di vista formale, per effettuare tale compensazione, non serve presentare modelli o istanze. La stessa, "semplicemente", si concretizza con il riporto del credito negli appositi righi delle dichiarazioni annuali (RN di Unico per l'Irpef e l'Irpeg, quadro IQ per l'Irap, eccetera) o periodiche (ad esempio, per l'Iva, in vigore della soppressa dichiarazione periodica) o, per quanto riguarda l'Iva, con l'indicazione nel prospetto della liquidazione periodica da tenere a disposizione dell'Amministrazione finanziaria².

La compensazione orizzontale

La c.d. compensazione orizzontale, introdotta con l'art. 17 del D.Lgs. 241/97, consente, invece, al contribuente di compensare debiti e crediti nei confronti anche di diversi enti impositori (Stato, Inps, Enti locali, Inail, Enpals). In linea di principio, la regola è che tutto ciò che è oggetto di versamento con il modello F24 può essere oggetto di compensazione con crediti spettanti al contribuente. Alcune particolari disposizioni hanno, tuttavia, escluso la possibilità di effettuare il versamento utilizzando crediti in compensazione nei seguenti casi:

- imposte sostitutive dovute a seguito della dichiarazione di emersione del lavoro irregolare di cui all'art. 1 della Legge 383/2001 (Cfr. R.M. 191/E del 22/11/2001);
- versamenti relativi alle sanatorie di cui alla Legge 289/2002 e successive modifiche;
- interessi e le sanzioni per ravvedimento del diritto annuale CCIAA (Cfr. Ris. n.115/E del 23/05/2003);
- quota associativa versata in sede di autoliquidazione Inail (dubbio!)³

I crediti, non chiesti a rimborso, devono, tuttavia, risultare dalle dichiarazioni (Iva, redditi, Irap, 770, quadro RR di Unico e autoliquidazione Inail) o dalle denunce periodiche (es.: DM10/2).

La compensazione orizzontale può avvenire senza nessun vincolo di priorità e potrà perciò riguardare:

- imposta su imposta, nell'ambito dello stesso ente (ad esempio: versamento di ritenute d'acconto Irpef con credito Irpef da Unico);
- imposte diverse nell'ambito dello stesso ente (ad esempio: versamento delle ritenute d'acconto con utilizzo del credito annuale Iva),
- versamenti dovuti ad un ente e crediti vantati nei confronti di un altro ente (ad esempio: versamento del saldo Irap, oppure del diritto annuale CCIAA, utilizzando un credito INPS da DM10/2).
- non sono ammessi in compensazione ex art. 17 D.Lgs. 241/97, i crediti e debiti relativi all'Iva trasferiti da parte delle società che si avvalgono della liquidazione Iva di gruppo (sono ammessi, invece, i crediti ed i debiti Iva risultanti dai prospetti riepilogativi annuali delle dichiarazioni di gruppo da parte degli enti e società controllanti - art. 8 DPR 542/99).

Dal punto di vista temporale la compensazione orizzontale può avvenire nei seguenti limiti:

- per i crediti risultanti da dichiarazioni fiscali (Unico, Iva autonoma o 770), a partire dal 1° giorno successivo a quello in cui si è chiuso il periodo d'imposta (anche se non si è ancora presentata

² Con riferimento alle liquidazioni periodiche Iva, si ricorda che per effetto delle semplificazioni introdotte dal DPR 435/2001, l'obbligo di riportare le liquidazioni Iva nei registri è stato soppresso.

³ Sulla possibilità di versare con altri crediti del modello F24 (compensazione orizzontale) le quote associative dovute in sede di autoliquidazione Inail e da indicare nella sezione "altri enti previdenziali ed assicurativi" del modello di versamento, si nutre qualche perplessità poiché, diversamente da quanto previsto per i contributi previdenziali (lettera e)), non è prevista nella lettera g) dell'art. 17 del D.Lgs 241/97 l'applicazione dell'istituto anche alle quote associative. Inoltre, appare difficile sostenere che le quote associative abbiano la stessa natura e finalità delle imposte tributi e/o contributi previdenziali ed assicurativi.

la dichiarazione) fino alla data di presentazione della dichiarazione successiva (es.: credito Irap 2003 non chiesto a rimborso, dal 01/01/2004 al 31/10/2005);

- per i crediti Iva infrannuali relativi al 1°, 2° e 3° trimestre chiesti in compensazione nell'istanza (vedasi nuovo modello ministeriale) presentata ai sensi dell'art. 38-bis del DPR 633/72 nel caso di possesso dei requisiti previsti dall'art. 30 co.3 lett. a), b) e c), a partire dal primo giorno successivo alla chiusura del trimestre (esempio: per il credito del 1° trimestre la cui istanza va presentata entro il 30/04, la compensazione è possibile già dal 01/04);
- per i crediti Inps risultanti da DM10/2, a partire dalla scadenza della presentazione del DM10/2 da cui emerge il credito ed entro 12 mesi da tale data;
- per i crediti da autoliquidazione Inail, la compensazione può avvenire fino al giorno precedente la successiva autoliquidazione (rif. Istruzioni Unico);
- per i crediti derivanti da agevolazioni o incentivi, valgono le regole previste dalla disciplina specifica di ogni singola agevolazione.

Il plafond massimo compensabile orizzontalmente

Il limite massimo di crediti d'imposta e contributi attualmente compensabili con F24 (cumulato agli eventuali rimborsi con il conto fiscale) è pari, per ciascun anno solare, ad € 516.456,90. La finalità di tale limitazione è chiaramente diretta a garantire il rispetto dei vincoli di bilancio dello Stato. Considerato che l'attuale limite, in molte realtà aziendali, non è poi così improbabile da raggiungere, appare utile riportare alcune precisazioni al fine di monitorare correttamente le compensazioni operate con il modello F24 e meglio orientarsi, in presenza di più possibilità, sulla scelta più efficace fra le varie compensazioni effettuabili. Infatti, nella verifica del limite:

- si devono considerare anche gli importi richiesti a rimborso al Concessionario della riscossione (conto fiscale);
- non vanno considerate le compensazioni operate con i crediti d'imposta derivanti da agevolazioni o incentivi fiscali (come precisato nella Circolare 86/E del 24/05/1999, per i crediti d'imposta derivanti da agevolazioni o incentivi non emerge, infatti, l'esigenza di rispettare i vincoli di bilancio, essendo l'importo complessivamente utilizzabile già stanziato sui singoli capitoli di spesa delle amministrazioni competenti a riconoscere il beneficio)⁴;
- non vanno considerati i crediti trimestrali Iva chiesti a rimborso (questi crediti sono, infatti, richiesti all'Agenzia delle entrate e non sul conto fiscale, anche se è comunque il Concessionario ad erogare successivamente la somma). Vanno, invece, considerati i crediti trimestrali Iva utilizzati in compensazione ex D.Lgs. 241/97 (previa presentazione, in presenza dei requisiti, dell'istanza ex D.M. 23/07/75)⁵;
- non vanno considerate le compensazioni interne effettuate imposta su imposta (compensazione verticale);
- non vanno considerate le compensazioni di imposta su imposta, anche se effettuate con mod. F24 (riferimento istruzioni Unico)⁶.

Va, infine, precisato che se l'importo spettante è superiore al limite di **€ 516.456,90**, l'eccedenza può essere chiesta a rimborso nei modi ordinari o riportata a nuovo ed, eventualmente, utilizzata in compensazione nell'anno successivo.

⁴ Con la Circolare 86/E del 24/05/1999 è stato fornito un elenco delle agevolazioni per le quali non è applicabile il limite di compensazione, di cui elenchiamo succintamente i codici tributo: 6601 6700 6701 6702 6703 6705 6706 6707 6709 6710 6711 6712 6713 6714 6715 6716 6717 6718 6719. Successivamente, altre declaratorie ministeriali hanno ribadito il medesimo principio. A mero titolo esemplificativo, elenchiamo la R.M. 4/E del 21/01/2000 per il codice 6603, la R.M. 241/E del 19/07/2002 per gli investimenti nelle aree svantaggiate di cui all'art. 8 della Legge 388/2000, la R.M. 133/E del 30/04/2002 per il codice 6740 relativo all'agevolazione per il "caro petrolio", la R.M. 218/E del 05/12/2003 per i crediti d'imposta relativi agli incrementi di base occupazionale ex art. 7 della Legge 388/2000.

⁵ Vedasi la precisazione fornita con Comunicato stampa del 20/07/2004 dell'Agenzia delle Entrate che chiarisce i dubbi sorti con la Risoluzione 5/12/2003 n° 218/E dove, in modo impreciso, si indicava, invece, che non concorrono alla determinazione del limite di € 516.456,90, fra gli altri, "i crediti trimestrali derivanti dalle liquidazioni periodiche Iva".

⁶ La non rilevanza dei crediti compensati con debiti della stessa imposta (sebbene compensati nel modello F24) risulta anche confermata dalla R.M. 218/E del 05/12/2003.