

A TUTTE LE AZIENDE ASSOCIATE

Verona, 10 marzo 2020

**Prot. n. 67/20 – LB/mm
Circ. n. 67/FT/3 - 20**

Oggetto: **1) TRATTAMENTO FISCALE DELLE DONAZIONI EROGAZIONI LIBERALI PER L'EMERGENZA COVID-19**
2) CREDITO D'IMPOSTA LOCAZIONI – MODALITÀ DI UTILIZZO
3) LA RISCOSSIONE E IL CONTENZIOSO NEL DECRETO "CURA ITALIA"
4) IL TRATTAMENTO FISCALE DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA
5) AGGIORNAMENTO DELLE MISURE FISCALI DEL DECRETO LEGGE N. 23 DELL'8 APRILE 2020

TRATTAMENTO FISCALE DELLE DONAZIONI EROGAZIONI LIBERALI PER L'EMERGENZA COVID-19

Aspetti fiscali delle donazioni e erogazioni liberali.

Per fronteggiare l'emergenza COVID-19 sono stati forniti recentemente dei chiarimenti dall'Agenzia delle Entrate e sono stati specificati alcuni aspetti riguardanti la detrazione / deducibilità delle erogazioni liberali, effettuate nel 2020 destinate a finanziare le attività per la gestione dell'emergenza.

Si stanno moltiplicando le iniziative solidali messe in atto da enti e privati, nei confronti del personale medico impegnato per la salute pubblica.

Il sistema tributario italiano prevede numerose agevolazioni fiscali, per i contribuenti che effettuano erogazioni liberali in favore di determinate categorie di enti che svolgano attività di rilevanza sociale.

Regole generali per le donazioni alle ONLUS

Il D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117 noto come Codice del terzo settore è intervenuto anche con misure relative alla detrazione e deduzione riconosciute per le erogazioni liberali effettuate nei confronti di ONLUS, organizzazioni di volontariato ed associazioni di promozione sociale.

In linea generale le erogazioni liberali in favore delle ONLUS possono essere effettuate:

- in denaro oppure in natura;
- da persona fisica o impresa.

A seconda della tipologia del soggetto che le effettua, le donazioni danno diritto ad una detrazione dall'imponibile oppure una deduzione dall'imposta.

Va ricordato che a norma del Decreto legislativo del 3/07/2017 n. 117 – art. 83 comma 4, ferma restando la non cumulabilità delle agevolazioni di cui ai commi 1 e 2, i soggetti che effettuano erogazioni liberali ai sensi del presente articolo non possono cumulare la detraibilità e la deducibilità con altra agevolazione fiscale prevista a titolo di detrazione o di deduzione di imposta da altre disposizioni di legge a fronte delle medesime erogazioni.

In entrambi i casi la condizione necessaria per accedere all'agevolazione è che il versamento sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero mediante assegni bancari e circolari. Attenzione va poi prestata al fatto che per le

FT 1/11

erogazioni effettuate con carta di credito è sufficiente la tenuta e l'esibizione, in caso di eventuale richiesta dell'amministrazione finanziaria, dell'estratto conto della società che gestisce la carta.

Persone fisiche

In generale, le persone fisiche possono optare alternativamente per la detrazione dal reddito o la deduzione dalla imposta in base a calcoli di convenienza.

In particolare, si sensi del comma 1 dell'art. 83 del D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117

- per le erogazioni liberali in denaro o natura in favore di enti di cui all'art. 79 comma 5 dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche si detrae un importo pari al 30 per cento degli oneri sostenuti dal contribuente e per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta non superiore a 30.000 euro;
- per le erogazioni liberali in favore di organizzazioni di volontariato OV dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche si detrae un importo pari al 35% degli oneri sostenuti e per un importo complessivo non superiore a 30.000 euro.

Il comma 2 aggiunge che le liberalità in denaro o in natura erogate a favore degli enti del terzo settore non commerciali di cui all'art. 79, comma 5, effettuate da persone fisiche, enti e società sono deducibili dal reddito complessivo netto del soggetto erogatore nel limite del 10 per cento del reddito complessivo dichiarato.

Qualora la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, diminuito di tutte le deduzioni, l'eccedenza può essere calcolata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi, e non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare.

Persone giuridiche

Per le persone giuridiche è ammessa solo la deduzione dalla imposta. In particolare:

- l'erogazione liberale è deducibile nel limite del 10 per cento del reddito complessivo dichiarato e comunque nella misura massima di 70.000 euro;
- qualora la deduzione dovesse essere di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, diminuito di tutte le deduzioni, la relativa eccedenza potrà essere computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare.

Decreto Cura Italia

Nell'ambito del D.L. n. 18/2020, c.d. "Decreto Cura Italia" l'art. 66 prevede:

- una detrazione IRPEF pari al 30% per le persone fisiche / enti non commerciali che effettuano, nel 2020, erogazioni liberali in denaro e in natura volte a finanziare gli interventi per la gestione dell'epidemia COVID-19, a favore di Stato / Regioni / Enti locali territoriali, enti / istituzioni pubbliche nonché fondazioni / associazioni. L'ammontare della detrazione spettante non può essere superiore a € 30.000;
- la deducibilità dal reddito d'impresa delle erogazioni liberali, in denaro e in natura, effettuate nel 2020 da parte di imprese. Le stesse non sono considerate destinate a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'art. 27, Legge n. 133/99 (non sono quindi tassate) e sono deducibili ai fini IRAP "nell'esercizio in cui sono effettuate".

Con riferimento alle erogazioni liberali in natura sono applicabili gli artt. 3 e 4, DM 28.11.2019 e pertanto si rammenta in particolare che:

- l'ammontare della detrazione / deduzione spettante è quantificato sulla base:
 - del valore normale del bene (ex art. 9, TUIR).
Attenzione: Nel caso in cui il valore del bene sia superiore a € 30.000 o per sua natura, non determinabile con criteri oggettivi il donatore deve acquisire una perizia giurata attestante il valore del bene "recante data non antecedente a novanta giorni il trasferimento del bene".
 - del residuo valore fiscale all'atto di trasferimento, in caso di bene strumentale;
 - del minor valore tra valore normale di cui al citato art. 9 e valore utilizzato per le rimanenze finali di cui all'art. 92, TUIR, in presenza di "beni merce" di cui all'art. 85, comma 1, lett. a) e b), TUIR;
- l'erogazione liberale deve risultare da atto scritto contenente una dichiarazione:
 - del donatore, relativamente al valore del bene donato;
 - del destinatario, in merito all'utilizzo del bene ricevuto per lo svolgimento dell'attività statutaria volta al perseguimento di finalità civiche / solidaristiche / utilità sociale.

Con la recente Circolare 3.04.2020, n. 8/E l'Agenzia ha fornito alcuni chiarimenti in merito alle predette erogazioni liberali, rispondendo ai quesiti di seguito riportati. In particolare si evidenzia che:

- per le imprese, le erogazioni liberali in esame sono deducibili anche se dalla dichiarazione dei redditi relativa al 2020 si realizza una perdita fiscale. La deducibilità, infatti, non è subordinata alla presenza di un reddito;
- anche in tale contesto, le cessioni gratuite in natura non sono soggette ad IVA e non fanno venir meno il diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti (soltanto) al ricorrere delle condizioni / requisiti previsti dall'art. 6, comma 15, Legge n. 133/99, ai sensi del quale sono "agevolate" le cessioni gratuite di "prodotti alimentari, anche oltre il termine minimo di conservazione, purché siano garantite l'integrità dell'imballaggio primario e le idonee condizioni di conservazione, e i prodotti farmaceutici nonché altri prodotti, da individuare con decreto ..., destinati a fini di solidarietà sociale senza scopo di lucro, non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione per carenza o errori di confezionamento, di etichettatura, di peso o per altri motivi similari nonché per prossimità della data di scadenza, ceduti gratuitamente ai soggetti indicati nell'art. 10, n. 12), DPR n. 633/72 [enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle ONLUS] agli enti pubblici nonché agli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche e solidaristiche e che ... promuovono e realizzano attività d'interesse generale anche mediante la produzione e lo scambio di beni e servizi di utilità sociale nonché attraverso forme di mutualità".

Considerato detto ambito applicativo, circoscritto sia in termini soggettivi che oggettivi, il regime agevolato previsto per le cessioni gratuite in natura non è applicabile a tutte le donazioni previste dall'art. 66, D.L. n. 18/2020;

- la disciplina in esame è applicabile anche alle donazioni aventi ad oggetto misure di solidarietà alimentare, fermo restando che i destinatari devono essere i soggetti individuati dalla normativa relativa all'emergenza COVID-19 (Stato, Regioni, Enti locali, Enti o Istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro nonché strutture di ricovero / cura / accoglienza / assistenza coinvolte nella gestione dell'emergenza COVID-19 sulla base di specifici atti) ovvero le stesse avvengano per il tramite degli enti richiamati dall'art. 27, Legge n. 133/99 (fondazioni, associazioni, comitati ed enti identificati ex DPCM 20.6.2000).

LE RISPOSTE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

D.: Si chiede se le erogazioni liberali a sostegno dell'emergenza da COVID-19 che l'art. 66, D.L. n. 18/2020 incentiva, per il 2020, sotto forma di deducibilità ai fini IRES/IRAP, possano essere dedotte dal reddito d'impresa anche qualora l'impresa erogante si trovi in perdita fiscale.

R.: L'art. 66, D.L. n. 18/2020 stabilisce che «per le erogazioni liberali in denaro e in natura a sostegno delle misure di contrasto all'emergenza epidemiologica da COVID-19, effettuate nell'anno 2020 dai soggetti titolari di reddito d'impresa, si applica l'articolo 27 della legge 13 maggio 1999, n. 133. Ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, le erogazioni liberali di cui al periodo precedente sono deducibili nell'esercizio in cui sono effettuate».

L'art. 27, Legge n. 133/99, espressamente richiamato, prevede ... che «sono deducibili dal reddito d'impresa ai fini delle relative imposte le erogazioni liberali in denaro effettuate in favore delle popolazioni colpite da eventi di calamità pubblica o da altri eventi straordinari anche se avvenuti in altri Stati, per il tramite di fondazioni, di associazioni, di comitati e di enti» e che «non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa [...] i beni ceduti gratuitamente [...]».

Con specifico riferimento al reddito d'impresa, quindi, il citato art. 66 - con il richiamo al predetto art. 27, Legge n. 133/99 - si prefigge la finalità di assicurare una peculiare disciplina a favore delle erogazioni liberali effettuate nel 2020 a sostegno dell'emergenza da COVID-19, mediante:

- la deducibilità delle erogazioni liberali in denaro;
- la non tassazione del valore dei beni ceduti gratuitamente, che non determinano plusvalenze o ricavi rilevanti fiscalmente.

In tale contesto occorre evidenziare che la deduzione in esame è collegata esclusivamente all'erogazione liberale effettuata e, pertanto, prescinde dalla presenza o meno di un reddito d'impresa conseguito e dichiarato nel periodo dell'erogazione.

In altri termini, non essendo parametrata al reddito realizzato, la deduzione prevista dalla norma in esame spetta anche in presenza di una perdita fiscale realizzata nel periodo d'imposta in cui è stata effettuata l'erogazione liberale in esame.

D.: Si chiede di chiarire se alle donazioni in natura di cui all'art. 66, comma 2, DL n. 18/2020 possa essere applicato il trattamento di cui all'art. 6, comma 15, Legge n. 133/99, indipendentemente dalla natura dei beni donati.

R.: L'art. 6, comma 15, Legge n. 133/99 assimila le cessioni gratuite dei beni da esso previste alla distruzione ai fini dell'IVA. In questo modo la cessione gratuita non è gravata da IVA e il donante mantiene il diritto alla detrazione.

Tanto premesso, il regime previsto dall'art. 6, comma 15, Legge n. 133/99 non è applicabile a tutte le donazioni previste dall'art. 66, D.L. n. 18/2020.

Si ricorda infatti che il citato art. 6, comma 15 ha un ambito applicativo circoscritto sia in termini soggettivi che oggettivi.

A prescindere dal mancato rinvio dell'art. 66, D.L. n. 18/2020 all'art. 6, Legge n. 133/99, si ritiene, comunque, che alle donazioni in natura a sostegno delle misure di contrasto dell'emergenza COVID-19 siano applicabili le previsioni del citato art. 6 esclusivamente al sussistere dei requisiti oggettivi e soggettivi ed alle condizioni in esso previste.

D.: Le donazioni effettuate in favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro e finalizzate a misure urgenti di solidarietà alimentare, rientrano nell'ambito di applicazione degli incentivi previsti dall'art. 66, D.L. n. 18/2020?

R.: Poiché la finalità dell'intera disciplina agevolativa di cui all'art. 66, D.L. n. 18/2020 è quella di incentivare le erogazioni liberali volte a finanziare gli interventi per la gestione dell'emergenza epidemiologia, si ritiene che, nell'ambito oggettivo di tale disposizione rientrino anche le donazioni effettuate dalle persone fisiche, dagli enti non commerciali e dai soggetti titolari di reddito d'impresa aventi ad oggetto misure di solidarietà alimentare, purché i beneficiari di tali donazioni siano uno dei soggetti indicati dal primo comma dell'art. 66, ovvero le stesse avvengano per il tramite degli enti richiamati dall'art. 27, Legge n. 133/99, ovvero direttamente in favore delle strutture di ricovero, cura, accoglienza e assistenza, pubbliche e private che, sulla base di specifici atti delle competenti autorità pubbliche, sono coinvolte nella gestione dell'emergenza COVID-19.

D.: È possibile ricomprendere nelle previsioni agevolative di cui all'art. 66, D.L. n. 18/2020 anche le donazioni effettuate direttamente alle strutture ospedaliere sul territorio?

R.: L'art. 66, D.L. n. 18/2020 intende incentivare le erogazioni liberali «finalizzate a finanziare gli interventi in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19». In particolare:

- il comma 1 dell'art. 66 prevede che per le erogazioni liberali in denaro e in natura, effettuate nel 2020 da persone fisiche o enti non commerciali, in favore di Stato / regioni / enti locali territoriali / enti o istituzioni pubbliche / fondazioni e associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro, finalizzate a finanziare gli interventi in materia di contenimento e gestione dell'emergenza COVID-19 spetta una detrazione dall'imposta lorda ai fini dell'imposta sul reddito pari al 30%, per un importo non superiore a 30.000 euro;
- il comma 2, mutuando la disciplina agevolativa prevista dall'art. 27, Legge n. 133/99 (cui fa rinvio), garantisce la deducibilità delle erogazioni liberali in denaro e la non tassazione del valore dei beni ceduti gratuitamente, che non determinano plusvalenze o ricavi fiscalmente rilevanti.

Ciò a condizione che anche tali erogazioni liberali, effettuate nel 2020 dai soggetti titolari di reddito di impresa, siano finalizzate al sostegno dell'emergenza da COVID-19.

Pertanto, coerentemente con la finalità perseguita dal citato art. 66, volta ad incentivare la destinazione delle erogazioni liberali finalizzate al finanziamento degli interventi in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, si ritiene che rientrino nel novero delle donazioni agevolabili ai sensi della predetta disposizione:

- le donazioni effettuate in favore degli enti espressamente elencati dallo stesso art. 66 (Stato, regioni, fondazioni, ecc.), nonché quelle eseguite anche per il tramite degli enti richiamati dall'art. 27, Legge n. 133/99 cui il comma 2 dell'art. 66, D.L. n. 18/2020 fa rinvio;

- le donazioni eseguite dai soggetti indicati nei commi 1 e 2 dello stesso art. 66 (persone fisiche, enti non commerciali, soggetti titolari di reddito di impresa), non necessariamente per il tramite e/o favore degli enti espressamente indicati dalla norma, ma direttamente in favore delle strutture di ricovero, cura, accoglienza e assistenza, pubbliche e private che, sulla base di specifici atti delle competenti autorità pubbliche, sono coinvolte nella gestione dell'emergenza COVID-19.

Tale conclusione risulta coerente, sotto il profilo sistematico, anche con la previsione extra-fiscale dell'art. 4, D.L. n. 18/2020, che al comma 1 stabilisce che le regioni e le province autonome possono attivare, anche in deroga ai requisiti autorizzativi e di accreditamento, aree sanitarie anche temporanee sia all'interno che all'esterno di strutture di ricovero, cura, accoglienza e assistenza, pubbliche e private, o di altri luoghi idonei, per la gestione dell'emergenza COVID-19, sino al termine dello stato di emergenza deliberato dal Consiglio dei Ministri in data 31.1.2020.

CREDITO D'IMPOSTA LOCAZIONI – MODALITÀ DI UTILIZZO

Tra le misure introdotte a sostegno delle imprese nell'ambito dell'emergenza COVID-19, il D.L. 18/2020 ha introdotto un bonus a favore dei negozi.

Tra le misure introdotte a sostegno delle imprese nell'ambito dell'emergenza COVID-19, il D.L. 18/2020 ha introdotto un bonus a favore dei negozi: si tratta di un credito d'imposta riconosciuto a favore dei soggetti che conducono in locazione immobili censiti nella categoria catastale C/1 (nella quale sono appunto censiti "negozi e botteghe").

Credito d'imposta locazioni

L'articolo 65, D.L. 18/2020 introduce a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa, per l'anno 2020, un credito d'imposta:

- nella misura del 60% dell'ammontare del canone di locazione,
- relativo al mese di marzo 2020,
- di immobili rientranti nella categoria catastale C/1.

Il primo elemento da osservare è il fatto che il bonus è riconosciuto a una specifica categoria catastale, e quindi sono esclusi da tale beneficio tutti i conduttori che utilizzano un fabbricato che ha la caratteristica di negozio, ma che presenta un diverso accatastamento.

Per poter beneficiare del credito d'imposta, il locatario deve quindi:

- essere titolare di un'attività economica, di vendita di beni e servizi al pubblico, oggetto di sospensione in quanto non rientrante tra quelle identificate come essenziali;
- essere intestatario di un contratto di locazione di immobile rientrante nella categoria catastale C/1.

Non viene chiarito come ci si debba comportare nel momento in cui fossero locati congiuntamente più immobili di diversa categoria; si pensi al caso di un negozio con annesso deposito separatamente censito nella categoria C/2:

- evidentemente, se nel contratto fosse stabilito un separato canone per ciascuna unità immobiliare, il bonus sarebbe calcolato sul canone espressamente stabilito per il C/1;
- al contrario (come più probabilmente si potrebbe verificare nella pratica), se vi fosse un canone indistinto per tutte le unità immobiliari oggetto di locazione, la soluzione dovrebbe essere quella di imputare il canone a ciascuna di queste proporzionalmente alla rendita catastale (come avviene in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi, al fine della tassazione del reddito fondiario), quindi di conseguenza calcolare il bonus solo sulla frazione di canone imputato al C/1.

Il secondo comma del richiamato articolo 65 afferma che il credito d'imposta non si applica alle attività di cui agli allegati 1 e 2 del decreto del Presidente del CdM dell'11 marzo 2020, ossia le attività che sono state identificate come essenziali, tra cui farmacie, parafarmacie e punti vendita di generi alimentari di prima necessità. La ratio del Legislatore è evidentemente legata al fatto che queste attività hanno continuato la propria attività, quindi sono quelle che, almeno dal punto di vista economico, dovrebbero aver subito il danno minore in questa prima fase di emergenza.

Come precisato dal Mef nelle risposte alle domande frequenti (faq) pubblicate sul proprio sito, la misura in esame si applica ai contratti di locazione di negozi e botteghe, rimanendo esclusi i contratti aventi ad oggetto, oltre alla mera disponibilità dell'immobile, anche altri beni e servizi, quali i contratti di affitto di ramo d'azienda o altre forme contrattuali che regolino i rapporti tra locatario e proprietario per gli immobili a uso commerciale.

Modalità di utilizzo

L'importo può essere utilizzato in compensazione, utilizzando il modello di pagamento F24, da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate.

La risoluzione n. 13/E/2020 introduce il codice tributo attraverso il quale spendere tale credito, esclusivamente in compensazione tramite il modello F24:

- si tratta del "6914" denominato "Credito d'imposta canoni di locazione botteghe e negozi - articolo 65 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18";
- il campo "anno di riferimento" è valorizzato con l'anno per il quale è riconosciuto il credito d'imposta, nel formato "AAAA". Il credito d'imposta di marzo dovrà essere utilizzato l'anno di riferimento 2020;
- va utilizzata la sezione erario del modello F24.

L'articolo 65, D.L. 18/2020 non individua una decorrenza per tale disposizione; nella citata risoluzione viene chiarito che il codice tributo "6914" è utilizzabile a decorrere dal 25 marzo 2020. In tal senso anche le faq pubblicate sul sito del Mef.

LA RISCOSSIONE E IL CONTENZIOSO NEL DECRETO "CURA ITALIA"

Il "Cura Italia" ha introdotto proroghe per il versamento delle cartelle esattoriali e per la gestione del contenzioso tributario.

Il D.L. 18/2020 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 70 del 17 marzo 2020 ed entrato immediatamente in vigore), ha introdotto proroghe per il versamento delle cartelle esattoriali e per la gestione del contenzioso tributario. Il tutto, ovviamente, al fine di fare fronte all'emergenza derivante dal blocco delle attività per il coronavirus.

Cerchiamo, allora, di coordinare il contenuto della norma con alcuni chiarimenti ufficiosi e ufficiali emanati dall'Amministrazione finanziaria.

La proroga del termine per il pagamento delle cartelle esattoriali

L'articolo 68 del decreto sospende i termini, scadenti nel periodo che va dall'8 marzo al 31 maggio 2020, per il versamento di somme derivanti da cartelle di pagamento e da accertamenti esecutivi, da accertamenti esecutivi doganali, da ingiunzioni fiscali degli enti territoriali e da accertamenti esecutivi degli enti locali.

I versamenti oggetto di sospensione devono essere effettuati, in unica soluzione, entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione; non si procede al rimborso di quanto già eventualmente versato.

Va rimarcato che, a oggi, non risultano sospesi i pagamenti degli avvisi bonari sia per le imposte dirette che per l'Iva; le rate (o l'intera somma) deve essere dunque pagata per potere beneficiare della riduzione delle sanzioni. È ammesso il pagamento tardivo entro la scadenza trimestrale successiva delle rate diverse dalla prima, con applicazione del ravvedimento operoso.

Nella tabella che segue si riepilogano, suddivise per argomento, le risposte alle faq più frequenti pubblicate sul sito dell'Agenzia delle entrate-Riscossione ; si indica anche il riferimento al numero della risposta, in modo tale da agevolare il successivo controllo di eventuali aggiornamenti che dovessero intervenire di giorno in giorno.

Argomento	Risposta	Rif.
Sospese le nuove notifiche	Nel periodo di sospensione, Agenzia delle entrate-Riscossione non può notificare nessuna cartella di pagamento, neanche attraverso la posta elettronica certificata	01
Cartelle notificate prima dell'8 marzo	I termini per il pagamento sono sospesi fino al 31 maggio 2020. I versamenti oggetto di sospensione dovranno essere effettuati entro il 30 giugno 2020	02
Sospensione anche per le rateazioni in corso	Il pagamento delle rate dei piani di dilazione in corso in scadenza dall'8 marzo al 31 maggio 2020 è sospeso. Il pagamento di queste rate deve comunque avvenire entro il 30 giugno 2020	04
Possibilità di chiedere rateazioni nel periodo di sospensione	Agenzia delle entrate-Riscossione anche nel periodo di sospensione tratterà le tue istanze e ti invierà le risposte. La richiesta potrebbe essere utile per consentire delle compensazioni di crediti fiscali "bloccate" per effetto della presenza di ruoli scaduti e non pagati per importi di 1.500 euro	05
Procedure cautelari e/o esecutive: sospensione	Durante il periodo di sospensione l'Agenzia non può attivare alcuna procedura cautelare (esempio: fermo amministrativo o ipoteca) o esecutiva (esempio: pignoramento)	06
	Fino al 31 maggio sono sospese le azioni di recupero, cautelari ed esecutive, dei carichi affidati alla riscossione e pertanto, fino a questa data, Agenzia delle entrate-Riscossione non può procedere all'iscrizione di fermi amministrativi (anche se il preavviso è stato notificato prima dell'8 marzo) e neanche alle iscrizioni di ipoteche	07
Necessità di cancellare un fermo amministrativo già iscritto	Durante il periodo di sospensione previsto dal Decreto (8/3 - 31/5), è comunque possibile pagare integralmente il debito oggetto di fermo amministrativo per ottenerne la cancellazione	08
Ripresa dei versamenti entro 30-06-2020 con possibilità di rateazione	I versamenti non effettuati perché i termini sono stati sospesi dal decreto devo pagarli entro il 30 giugno in unica soluzione. Tuttavia, per le cartelle di pagamento che scadono nel periodo di sospensione (8/3 - 31/5) puoi richiedere una rateizzazione. Per evitare di far attivare le procedure di recupero previste per legge, è necessario fare l'istanza all'Agenzia entro il 30 giugno 2020	03

La proroga dei versamenti da procedure di rottamazione e "saldo e stralcio"

Il comma 3 dell'articolo 68 differisce al 31 maggio 2020 il termine di pagamento:

- della rata, in scadenza lo scorso 28 febbraio 2020, delle somme dovute a titolo di definizione agevolata delle cartelle di pagamento (c.d. rottamazione), nelle sue varie edizioni;
- della rata, che scadeva il 31 marzo 2020, delle somme dovute a titolo di "saldo e stralcio" delle cartelle (contribuenti in grave e comprovata difficoltà economica).

Nella tabella che segue, le precisazioni emanate con le faq dell'Agenzia delle entrate-Riscossione.

Argomento	Risposta	Rif.
Differimento rata rottamazione in scadenza al 28 febbraio 2020	Il Decreto ha differito la scadenza della rata del 28 febbraio 2020 della c.d. "Rottamazione-ter" al 31 maggio 2020	09
Si paga la rata della "rottamazione ter" in scadenza a maggio	il Decreto il decreto non ha modificato il termine di pagamento della rata di maggio della "Rottamazione ter" che deve essere pagata entro il 31 dello stesso mese per non perdere i benefici della rottamazione	10
Differimento rata "saldo e stralcio" in scadenza il 31 marzo 2020	Il Decreto ha differito al 31 maggio 2020 anche la rata in scadenza il 31 marzo 2020 del "Saldo e stralcio"	11

FT 7/11

Le proroghe per il contenzioso

L'articolo 83 del decreto "Cura Italia" dispone la sospensione dei termini processuali per il compimento di qualsiasi atto nel processo tributario per il periodo dal 9 marzo 2020 al 15 aprile 2020.

In particolare, la sospensione opera sia per la notifica del ricorso che per l'eventuale procedura di reclamo/mediazione.

L'Agenzia delle entrate ha diramato apposite istruzioni con le circolari n. 5/E/2020 e n. 6/E/2020 per il corretto computo dei termini e per lo svolgimento dell'eventuale fase del contraddittorio "a distanza", ove si fosse proposta istanza di accertamento con adesione.

IL TRATTAMENTO FISCALE DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA

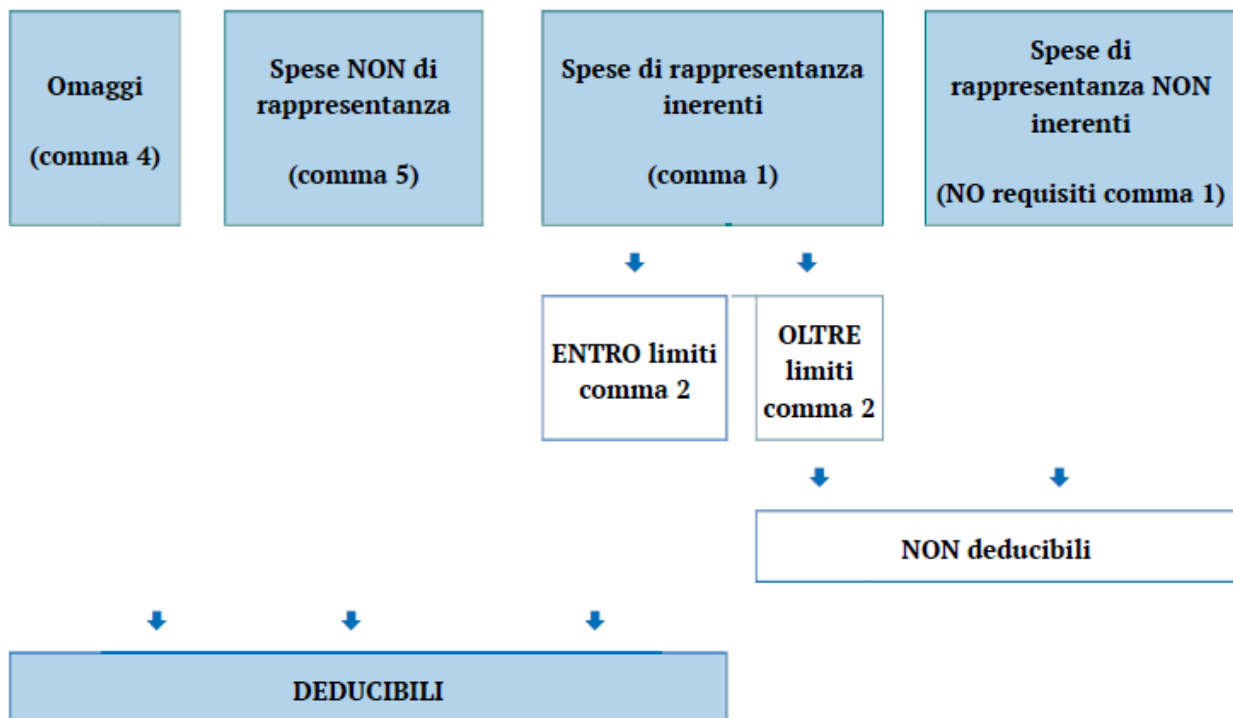
L'attuale disciplina delle spese di rappresentanza è contenuta nell'articolo 108, comma 2, Tuir che individua specifici criteri di qualificazione e limiti quantitativi di deducibilità fiscale delle stesse spese, rapportandole al volume dei ricavi dell'impresa.

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

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

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

Sono individuate le seguenti tipologie di spesa:



Gli oneri che costituiscono spese di rappresentanza ex lege (comma 1)

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

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

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

In sintesi:

Gratuità

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

Finalità promozionali o di pubbliche relazioni

Divulgazione sul mercato dell'attività svolta a beneficio sia degli attuali clienti sia di quelli potenziali. Diffusione e/o consolidamento dell'immagine dell'impresa volti ad accrescerne l'apprezzamento presso il pubblico.

Ragionevolezza

Idoneità a generare ricavi e adeguatezza rispetto all'obiettivo atteso in termini di ritorno economico.

Coerenza

Aderenza alle pratiche commerciali del settore.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Eccezione

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

Le spese interamente deducibili (comma 5)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

FT 10/11

Contabilizzazione

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

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

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

Si consiglia pertanto alla gentile Clientela, come suggerito dalla stessa Agenzia delle entrate nella citata circolare n. 34/E/2009, di osservare nella registrazione dei documenti la seguente suddivisione conforme alle categorie del decreto, in modo tale da rendere possibile una corretta e immediata verifica della quota deducibile (sia in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi, sia da parte dei verificatori):

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

Per quanto riguarda la disciplina prevista ai fini Iva, l'articolo 19-bis1, comma 1, lettera h), D.P.R. 633/1972 rinvia la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto delle spese di rappresentanza alla disciplina prevista per le imposte sui redditi, prevedendo che non è ammessa in detrazione l'Iva assolta sulle spese di rappresentanza tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a 50 euro. Indipendentemente dal fatto che la spesa sia deducibile ai fini delle imposte sui redditi in tutto o in parte nel rispetto del plafond, se è qualificata come spesa di rappresentanza, è preclusa la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto.

AGGIORNAMENTO DELLE MISURE FISCALI DEL DECRETO LEGGE N. 23 DELL'8 APRILE 2020

[Scarica il pdf \(link\)](#)

L'Ufficio Fiscale Tributario rimane a disposizione per qualsiasi chiarimento e con l'occasione porge distinti saluti.

Il Direttore
Lorenzo Bossi



FT 11/11