



UniProf
Società Tra Professionisti

Quaderni Fiscali

12/2020

Speciale Focus su Bonus 110

Gli omaggi natalizi



Free to
Download

www.uniprof.eu

Speciale Focus su Bonus 110

di Alessandro Tatone

PREMESSA

Come oramai noto, l'articolo 119, D.L. 34/2020 (c.d. Decreto rilancio), ai commi 9 e 10 ha definito l'ambito di applicazione delle detrazioni spettanti per interventi di miglioramento sugli immobili, c.d. "Superbonus" edilizio, nella misura del 110% con riferimento a specifici lavori di riqualificazione energetica e adeguamento sismico degli edifici.

L'articolo 121 del medesimo decreto ha inoltre previsto la possibilità di optare, alternativamente alla detrazione, per lo sconto in fattura, ovvero per la cessione del credito.

Con questo approfondimento, che per comodità di esposizione suddivideremo in più interventi, vogliamo fare un po' di ordine rispetto a tutti gli interventi, legislativi e di prassi, che da luglio ad oggi si sono succeduti.

IL QUADRO GENERALE

In linea di principio il "Superbonus" spetta, con riferimento alle spese sostenute dal 01/07/2020 e fino al 31/12/2021, a favore dei contribuenti che effettuano interventi, c.d. "trainanti", di riqualificazione energetica ex art. 14, D.L. n. 63/2013 e/o adeguamento sismico degli edifici.

Medesima agevolazione è inoltre prevista per altri specifici interventi realizzati congiuntamente

(interventi "trainati").

Da considerare che, ai fini della detrazione, le spese in questione devono essere documentate e rimaste a carico del contribuente; per converso il beneficio non spetta sulle spese rimborsate o coperte da eventuale diverso contributo.

Ogni singolo contribuente potrà fruire del 110% per un massimo di due unità abitative oggetto di riqualificazione energetica; tale limitazione non sussiste né per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio né con riferimento agli interventi antisismici.

Proprio sulle parti comuni è bene specificare che, quando la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza, ricomprese nell'edificio, supera il 50%, la detrazione è fruibile anche dai proprietari e/o detentori di immobili non residenziali (ad esempio strumentale o merce), a condizione che questi sostengano le spese e che le medesime riguardino esclusivamente le parti comuni.

Stesso discorso vale per i possessori (o detentori) di sole pertinenze (come ad esempio box o cantine) che abbiano sostenuto le spese relative a tali interventi.

Per contro, quando tale percentuale risulta inferiore, la detrazione in questione è ad esclusivo ap-

pannaggio dei possessori e/o detentori delle unità immobiliari destinate ad abitazione.

L'agevolazione si applica sul valore totale della fattura, si riferisce ai singoli interventi agevolabili, è da ripartire tra gli aventi diritto ed è fruibile in 5 quote annuali di pari importo.

Rispetto tale ultimo vincolo occorre porre estrema attenzione alla circostanza in base alla quale le quote che non trovano capienza nell'imposta annua sono perse e non possono né essere recuperate negli anni successivi, né chieste a rimborso.

I limiti di spesa ammessi alla detrazione variano in funzione tanto della tipologia di interventi realizzati quanto degli edifici oggetto dei lavori agevolabili, nonché della data di effettuazione dei lavori.

Come precisato infatti con il D.M.06/08/2020 "Requisiti Tecnici":

- per gli interventi iniziati prima del 06/10/2020 si applicano, ove compatibili, le disposizioni di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro dello sviluppo economico 19 febbraio 2007,
- per gli interventi effettuati dopo il 06/10/2020 bisognerà rispettare un doppio limite:

1. il tetto massimo complessivo di spesa;
2. i massimali di costo specifici (al metro quadro o al KW) per singola tipologia di intervento.

Il pagamento delle spese per l'esecuzione degli interventi deve essere effettuato mediante bonifico bancario o postale c.d. "parlante" (ecobonus o detrazione per recupero edilizio), dal quale risulti:

- a. la causale del versamento,

- b. il codice fiscale del beneficiario della detrazione,

- c. il numero di partita IVA,

- d. il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato.

Come in passato, sull'ammontare indicato nel bonifico sarà applicata, all'atto dell'accredito dei relativi pagamenti, la ritenuta d'acconto di cui all'art. 25, D.L. n. 78/2010, attualmente fissata nella misura dell'8%.

Evidentemente il pagamento non è dovuto qualora l'importo del corrispettivo sia oggetto di sconto in fattura, secondo le prescrizioni ex art. 121 del richiamato DL 34/2020.

Da segnalare in tale contesto che, con il comma 15-bis dell'art. 119, è stata espressamente esclusa la possibilità di fruizione del superbonus per gli immobili appartenenti alle categorie catastali A1, A8, A9.

C'è però da segnalare come il Decreto "Agosto" abbia modificato parzialmente la norma originaria stabilendo che potranno ottenere il Superbonus gli immobili in categoria catastale A9 (dimore storiche), a condizione che siano aperte al pubblico.

GLI INTERVENTI DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA

Come premesso il "Superbonus" al 110% è riconosciuto per determinati interventi c.d. "trainanti" di riqualificazione energetica e riduzione del rischio sismico ed altri c.d. "trainati" se eseguiti congiuntamente ai primi.

Nel dettaglio, ai fini dell'accesso alla detrazione, gli interventi di riqualificazione energetica di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 119, D.L. n. 34/2020 devono congiuntamente:

a. rispettare i requisiti minimi previsti dal D.L. 6 agosto 2020, c.d. “Decreto efficienza energetica”;

b. assicurare, nel loro complesso, anche congiuntamente agli interventi di installazione di pannelli solari fotovoltaici di cui ai commi 5 e 6, art. 119, D.L. n. 34/2020, il miglioramento di almeno due classi energetiche dell'edificio, ovvero delle unità immobiliari site in edifici plurifamiliari, funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno. Quando ciò non è possibile, è comunque richiesto il conseguimento della classe energetica più alta (attualmente la A4).

Il miglioramento di classe energetica, di cui al precedente punto b), deve essere dimostrato mediante l'attestato di prestazione energetica (A.P.E.), ex art. 6, D.Lgs n. 192/2005, prima e dopo l'intervento, rilasciato da un tecnico abilitato nella forma della dichiarazione asseverata.

GLI INTERVENTI TRAINANTI DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA

Fra gli interventi di riqualificazione energetica definiti “trainanti” sono annoverati:

a. quelli di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l'involucro con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio, ovvero dell'unità immobiliare situata all'interno di edifici plurifamiliari che sia funzionalmente indipendente e disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno.

In tal caso è necessario che:

- i materiali isolanti utilizzati rispettino i criteri ambientali minimi di cui al decreto del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare 11/10/2017;
- siano rispettate le seguenti soglie massime

di spesa:

- **€. 50.000** se l'intervento è effettuato su edifici unifamiliari, ovvero su unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno;
- **€. 40.000** se l'intervento è effettuato su edifici composti da 2 a 8 unità immobiliari;
- **€. 30.000** se l'intervento è effettuato su edifici composti da più di 8 unità immobiliari.

b. quelli effettuati sulle parti comuni degli edifici finalizzati alla sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati:

- a condensazione, per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato (UE) n. 811/2013 della Commissione, del 18/2/2013,
- a pompa di calore, ivi compresi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici (co. 5) e relativi sistemi di accumulo (co. 6),
- di microcogenerazione;
- a collettori solari;
- teleriscaldamento efficiente (art. 2, co. 2, lett. tt), D.Lgs. 102/2014), ma esclusivamente per i comuni montani non interessati dalle procedure europee di infrazione n. 2014/2147 del 10 luglio 2014 o n. 2015/2043 del 28/5/2015 per l'inottemperanza dell'Italia agli obblighi previsti dalla direttiva 2008/50/CE.

In tal caso le soglie massime di spesa ammissibile saranno le seguenti:

- **€ 20.000** se l'intervento è effettuato su edifici composti da 2 a 8 unità immobiliari;
- **€ 15.000** se l'intervento è effettuato su edifici composti da più di 8 unità immobiliari

Nel contesto la Circ. 24/E dell'8 agosto 2020 ha chiarito che l'agevolazione spetta anche con riferimento alle spese relative tanto allo smaltimento e alla bonifica dell'impianto sostituito, quanto alla sostituzione della canna fumaria collettiva esistente, mediante sistemi fumari multipli o collettivi nuovi, compatibili con apparecchi a condensazione, con marcatura CE.

c. quelli effettuati sugli edifici unifamiliari o sulle unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno, **finalizzati alla sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti** con impianti per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria:

- a condensazione, con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato (UE) n. 811/2013 della Commissione, del 18/2/2013,
- a pompa di calore,
- impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici (co. 5) e relativi sistemi di accumulo (co. 6)
- di microcogenerazione,
- a collettori solari;
- caldaie a biomassa aventi prestazioni emis-

sive con i valori previsti almeno per la classe 5 stelle (DM 7/11/2018, n. 186 Ministro Ambiente) esclusivamente per le aree non meta- nizzate nei comuni non interessati dalle procedure europee di infrazione n. 2014/2147 del 10/7/2014 o n. 2015/2043 del 28/5/2015 per l'inottemperanza dell'Italia agli obblighi previsti dalla direttiva 2008/50/CE,

- allaccio a teleriscaldamento efficiente (art. 2, co. 2, let. tt), D.Lgs. 102/2014), esclusivamente per i comuni montani non interessati dalle procedure europee di infrazione n. 2014/2147 del 10/7/2014 o n. 2015/2043 del 28/5/2015 per l'inottemperanza dell'Italia agli obblighi previsti dalla direttiva 2008/50/CE.

In tal caso è ovviamente prevista un'unica soglia massima di spesa ammissibile pari ad **€ 30.000**.

Sul punto occorre segnalare che l'agevolazione spetta anche con riferimento alle spese sostenute per lo smaltimento e la bonifica dell'impianto sostituito.

Attenzione perché se l'edificio è sottoposto ad almeno uno dei vincoli previsti dal codice dei beni culturali e del paesaggio, ovvero quando gli interventi siano vietati da regolamenti edilizi, urbanistici e ambientali, la detrazione si applica a qualsiasi tipo di intervento anche se non eseguito congiuntamente ad almeno uno degli interventi trainanti; restano comunque fermi i requisiti minimi previsti dall'art. 119 (miglioramento classe energetica).

SISMABONUS

Il comma 4, art. 119, D.L. n. 34/2020, prevede una ulteriore fattispecie di intervento "trainante" per il quale è prevista la detrazione del 110%.

Si tratta della riduzione del rischio sismico disciplinata dai commi da 1-bis a 1-septies, art. 16,

D.L. n. 63/2013, realizzata su immobili siti in zone sismiche 1, 2 e 3.

Ulteriore agevolazione nel merito è prevista in caso di cessione del corrispondente credito a un'impresa di assicurazione e di contestuale sottoscrizione di polizza contro il rischio di eventi calamitosi, rispetto la quale è riconosciuta una detrazione nella misura del 90%, in luogo dell'ordinaria aliquota del 19%.

Da non sottovalutare che il 110% si applica anche alle spese sostenute dagli acquirenti delle cd. case antisismiche, ossia delle unità immobiliari facenti parte di edifici ubicati in zone classificate a rischio sismico 1, 2 e 3 oggetto di interventi antisismici effettuati mediante demolizione e ricostruzione dell'immobile da parte di imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare che entro 18 mesi dal termine dei lavori provvedano alla successiva rivendita (CM 24/E/2020).

In tema, la già citata Circolare n. 24/2020 ha chiarito che il limite di spesa è quello previsto per gli interventi di riduzione del rischio sismico, vale a dire:

- € 96.000,00 per unità immobiliare in caso di interventi su unità singole o acquisto di "case antisismiche";
- € 96.000,00 moltiplicato per il numero delle unità immobiliari di ciascun edificio, nel caso di interventi sulle parti comuni di edifici in condominio.

GLI INTERVENTI TRAINATI

Come già accennato, l'agevolazione in commento si applica anche a tutti gli altri interventi di efficientamento energetico di cui all'art. 14 D.L. 63/2013, quali ad esempio la sostituzione degli infissi, le schermature solari, l'installazione di micro-generatori, e quella di infrastrutture di ricarica

dei veicoli elettrici, a condizione che questi vengano eseguiti congiuntamente ad almeno uno degli interventi trainanti sopra descritti.

Rispetto tale ultima condizione, la più volte citata Circ. 24 ha precisato che, affinché gli interventi trainati possano considerarsi realizzati congiuntamente agli interventi trainanti è necessario che siano effettuati "nell'intervallo di tempo individuato dalla data di inizio e dalla data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti".

In altre parole le spese sostenute per gli interventi trainati, per i quali sono previste specifiche soglie di spesa, devono essere effettuati nell'arco temporale ricompreso fra l'inizio del lavoro trainante ed il suo completamento; in caso contrario per i medesimi sarà possibile fruire delle detrazioni in base alle aliquote ordinariamente applicate.

Nel dettaglio, nel novero dei lavori "trainati" sono compresi:

1. Impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici, per l'installazione dei quali spetta una detrazione:

- fino ad un ammontare complessivo delle stesse spese non superiore a € 48.000 (per singola unità immobiliare);
- nel limite di spesa di € 2.400 per ogni kW di potenza nominale dell'impianto solare fotovoltaico. Detta soglia massima di spesa viene abbattuta ad €. 1.600 per ogni KW di potenza nominale dell'impianto solare fotovoltaico in caso di interventi di cui all'art. 3, c. 1, lett. d), e) e f) DPR 380/2001, vale a dire:
 - interventi di ristrutturazione edilizia;
 - interventi di nuova costruzione;
 - interventi di ristrutturazione urbanistica.

Attenzione particolare va rivolta ai vincoli specifici fissati per la fruizione del 110%; la detrazione infatti:

a. non è cumulabile con altri incentivi pubblici o altre forme di agevolazione di qualsiasi natura previste dalla normativa europea, nazionale e regionale, compresi i fondi di garanzia e di rotazione, e gli incentivi per lo scambio sul posto;

b. è subordinata alla cessione in favore del Gestore dei servizi energetici (GSE), dell'energia non autoconsumata in sito, ovvero non condivisa per l'autoconsumo.

La medesima detrazione è infine riconosciuta anche per l'installazione, contestuale o successiva, di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati, alle stesse condizioni e negli stessi limiti di importo e ammontare complessivo.

In ogni caso, la spesa non può essere superiore ad € 1.000 per ogni kWh di capacità di accumulo del sistema.

Evidentemente la fruizione dell'agevolazione avviene secondo le medesime modalità previste per gli interventi trainanti, vale a dire in cinque quote annuali di pari importo.

2. Colonnine ricarica veicoli elettrici

Per l'installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici nonché per i costi legati all'aumento di potenza impegnata del contatore dell'energia elettrica, fino ad un massimo di 7 kW, la detrazione al 110% delle spese sostenute è riconosciuta su un ammontare massimo delle spese stesse pari a € 3.000 da ripartire tra gli aventi diritto in 5 quote annuali di pari importo.

Detto importo è annuale e riferito a ciascun contribuente e spetta su ogni acquisto e posa in

opera delle infrastrutture di ricarica.

Evidentemente se la spesa è sostenuta da più contribuenti la stessa, nel limite massimo previsto va ripartita tra gli aventi diritto in base al costo sostenuto da ciascuno.

Anche in questo caso è necessario che l'installazione sia eseguita congiuntamente a uno degli interventi di efficientamento energetico oggetto della detrazione del 110%.

Abbiamo già definito il profilo oggettivo delle disposizioni ex articolo 119, D.L. 34/2020 (c.d. Decreto rilancio) recante disposizioni in tema di detrazioni spettanti per interventi di miglioramento sugli immobili, c.d. "Superbonus" edilizio.

Abbiamo avuto modo di verificare come, ai fini dell'applicazione del "Maxi-detrazione" del 110%, è necessario che le spese:

a. siano sostenute dal 1° luglio 2020 e fino al 31 dicembre 2021 (30 giugno 2022, per gli IACP);

b. riguardino specifici lavori di riqualificazione energetica e adeguamento sismico degli edifici, i c.d. interventi "trainanti". Questi interventi attivano inoltre l'agevolazione anche con riferimento ad altri interventi (c.d. "trainati") realizzati congiuntamente.

IL PROFILO SOGGETTIVO

Il comma 9 dell'art. 119, D.L. n. 34/2020 individua i soggetti che possono beneficiare del "Superbonus", vale a dire:

a. Condomini; da considerare che per i lavori su parti comuni del condominio (anche "minimo"), la detrazione è attribuita ai condomini, in proporzione alle quote risultanti dalle tabelle millesimali o secondo i diversi criteri

previsti dal Codice Civile, artt. 1123 e seguenti.

Sono per contro esclusi gli interventi realizzati sulle parti comuni a due o più unità immobiliari distintamente accatastate di un edificio interamente posseduto da un unico proprietario o in comproprietà fra più soggetti (cfr. Circ. 24.).

All'uopo si ricorda che, come già precisato la scorsa settimana, se l'intervento è effettuato sulle parti comuni del condominio e quest'ultimo è per almeno il 50% della superficie ad uso residenziale, possono fruire dell'agevolazione i possessori o detentori delle unità immobiliari (compresi gli immobili strumentali e beni merce) che compongono l'edificio, e quindi sia soggetti IRPEF sia soggetti IRES.

b. Persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, su unità immobiliari.

Sul punto occorre evidenziare la prescrizione del comma 10, D.Lgs. n. 34/2020, in ragione della quale i soggetti persone fisiche possono beneficiare delle detrazioni di cui ai commi da 1 a 3 del più volte citato art. 119, per gli interventi "trainanti" e gli interventi di riqualificazione energetica ex art. 14, D.L. n. 63/2013 realizzati congiuntamente, su un numero massimo di due unità immobiliari, fermo restando il riconoscimento delle detrazioni per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio;

c. Istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati, nonché enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di «in house providing» per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica.

Per questa fattispecie l'arco temporale in cui poter sostenere le spese è stato ampliato fino al 30.06.2022.

d. Cooperative di abitazione a proprietà indivisa, per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci.

e. Organizzazioni non lucrative di utilità sociale, organizzazioni di volontariato iscritte nei registri, e associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale e nei registri regionali e delle province autonome di Trento e di Bolzano.

f. Associazioni e società sportive dilettantistiche iscritte nel registro istituito, limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.

g. "Comunità energetiche rinnovabili" costituite in forma di enti non commerciali o da parte di condomini che aderiscono alle "configurazioni", limitatamente alle spese sostenute per impianti a fonte rinnovabile gestiti dai predetti soggetti (CM 24/E/2020).

Come anticipato precedentemente, per fruire della detrazione è necessario possedere, ovvero detenere, l'immobile oggetto dell'intervento in base ad un titolo idoneo al momento di avvio dei lavori, o in quello del sostenimento delle spese, se antecedente il predetto avvio.

In pratica possono avvalersi del 110%:

- il possessore, od anche il nudo proprietario o il titolare di altro diritto reale di godimento (usufrutto, uso, abitazione o superficie);
- il detentore dell'immobile in base ad un contratto di locazione, anche finanziaria, o di comodato, regolarmente registrato.

Per tale fattispecie è necessario, pena la decadenza dal beneficio, che il fruitore acquisisca il consenso all'esecuzione dei lavori da parte del proprietario;

- i familiari del possessore o detentore dell'immobile (coniuge, componente dell'unione civile, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo). Sono di conseguenza esclusi i familiari dei detentori dell'immobile in ragione di un contratto di locazione o di uno di comodato d'uso gratuito registrato;
- il futuro acquirente, sulla base di un contratto preliminare registrato di compravendita dell'immobile.

Sono per contro esclusi dal Superbonus i soggetti che:

- possiedono esclusivamente redditi assoggettati a tassazione separata o a imposta sostitutiva (contribuenti forfettari);
- che non potrebbero fruire della corrispondente detrazione in quanto l'imposta lorda è assorbita dalle altre detrazioni o non è dovuta (come nel caso dei soggetti che rientrano nella cd. no tax area). Tali soggetti possono comunque optare per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, ovvero per la cessione del credito d'imposta di importo corrispondente alla detrazione ad altri soggetti di cui si dirà nel prosieguo.
- che non possiedono redditi imponibili; per questi non è neanche prevista la facoltà di esercitare l'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito (ad es. persone fisiche non fiscalmente residenti in Italia che detengono l'immobile oggetto degli interventi in base ad un contratto

di locazione o di comodato).

Restano infine esclusi dalle agevolazioni (fruizione diretta del Superbonus o, in alternativa, esercizio dell'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione) gli organismi di investimento collettivo del risparmio (mobiliari e immobiliari).

LE ASSEVERAZIONI

Ai fini dell'opzione per la cessione del credito o per lo sconto in fattura, di cui si dirà nella terza parte del presente approfondimento, il contribuente è tenuto a richiedere l'apposizione del visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla maxi detrazione del 110%.

Nel dettaglio, è necessario che il cedente acquisisca l'asseverazione del tecnico che certifichi:

- a. il rispetto dei requisiti tecnici necessari ai fini delle agevolazioni fiscali;
- b. la congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati secondo le indicazioni ex D.I. 6 agosto 2020.

Come abbiamo avuto modo di accennare nel corso del precedente intervento, il decreto requisiti ecobonus, in vigore dal 6 ottobre scorso (data di pubblicazione in GU), ha definito i requisiti tecnici che devono soddisfare gli interventi che beneficiano delle agevolazioni, nonché i massimali di costo specifici per singola tipologia di intervento.

Nel dettaglio l'art. 3 del Decreto 6 agosto stabilisce che "l'ammontare massimo delle detrazioni o della spesa massima ammissibile per gli interventi di cui all'art. 2, fermi restando i limiti di cui all'allegato B (quelli del DL 34/2020 ndr),

è calcolato nel rispetto dei massimali di costo specifici per singola tipologia di intervento. Tale ammontare è calcolato, secondo quanto riportato all'allegato A, punto 13 .

Di conseguenza per gli interventi iniziati dopo il 6 ottobre, nel calcolo della detrazione massima del superbonus 110%, bisogna considerare una duplice forchetta di valori, quella del limite massimo della spesa ammissibile definita dall'art. 119 DL 34/2020 (di cui abbiamo parlato la scorsa settimana) e quella della congruità dei prezzi rispetto i valori tabellari del Decreto 6 agosto.

Ci si potrebbe infatti trovare in una situazione in cui, con riferimento alla sostituzione di un impianto di climatizzazione posto nella parte comune di un edificio condominiale (intervento trainante) composto da 7 unità immobiliari, il limite massimo di spesa, fissato in 20.000 euro moltiplicato per il numero di unità immobiliari (€ 140.000), fosse eccedente l'effettiva spettanza.

Di fatto il tecnico, effettuando la propria asseverazione, potrebbe rilevare, come normato dal punto 13 dell'all. A del Decreto Requisiti, una spesa secondo i prezziari pari a 100.000 euro a fronte di una spesa complessiva di € 120.000.

Tale ultimo importo, per quanto inferiore al limite massimo previsto di euro 140.000, non potrebbe totalmente essere oggetto di Superbonus; la detrazione del 110% spetterebbe infatti solo per il limite di euro 100.000 commisurato alle proprietà millesimali.

A prescindere comunque dai conteggi, una volta verificata la spesa massima ammissibile alla detrazione, è necessario che il tecnico provveda:

a. a trasmettere telematicamente una copia dell'asseverazione all'ENEA secondo le modalità

stabilite con il D.M. 3 agosto 2020, se la medesima è relativa agli interventi di efficienza energetica;

b. a depositare copia dell'asseverazione presso lo sportello unico competente di cui all'articolo 5, D.P.R. n. 380/2001, se la medesima è relativa agli interventi di riduzione del rischio sismico.

L'efficacia di tale ultimo adempimento è peraltro vincolata al rilascio di tante certificazioni quanti sono i professionisti incaricati dell'intervento, iscritti agli ordini o ai collegi professionali di appartenenza in base alle disposizioni del decreto del Ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti 28.02.2017, n. 58, ognuno secondo le rispettive competenze professionali (progettazione strutturale, direzione dei lavori delle strutture, collaudo tecnico).

Le asseverazioni di cui trattasi sono rilasciate al termine dei lavori, ovvero per ogni stato di avanzamento dei lavori sulla base delle condizioni e nei limiti previsti.

Qualora infatti si volesse optare per un pagamento a S.a.l., sarà necessario considerare che, secondo quanto definito nella norma, non è possibile pattuire più di due stati di avanzamento lavoro; di conseguenza:

1. il primo stato di avanzamento dovrà riferirsi ad almeno il 30% dell'intervento;
2. il secondo stato di avanzamento dovrà riferirsi ad almeno il 60% dell'intervento.

Con riguardo alle spese sostenute dal committente relative all'attività professionale dei tecnici, è stato chiarito che anche queste rientrano nel novero di quelle detraibili per gli interventi con 110%.

Al pari, il superbonus spetta anche con riferi-

mento a talune spese sostenute in relazione agli interventi che beneficiano della maxi detrazione, vale a dire:

- acquisto dei materiali, progettazione e altre spese professionali connesse (ad es. perizie, sopralluoghi, spese preliminari di ispezione e prospezione);
- altri costi strettamente collegati (installazione di ponteggi, smaltimento dei materiali rimossi, Iva indetraibile, l'imposta di bollo e i diritti pagati per la richiesta dei titoli abilitativi edilizi, la tassa per l'occupazione del suolo pubblico pagata per disporre dello spazio insistente sull'area pubblica necessario all'esecuzione dei lavori).

Evidentemente per i soggetti che rilasciano attestazioni o asseverazioni corre l'obbligo di stipulare una polizza di assicurazione della responsabilità civile, con massimale adeguato al numero delle attestazioni o asseverazioni rilasciate e agli importi degli interventi oggetto delle predette attestazioni o asseverazioni e, comunque, non inferiore a € 500.000.

La non veridicità delle attestazioni o asseverazioni comporta la decadenza dal beneficio; qualora – a seguito di controllo – l'asseverazione dovesse risultare eccedente la spesa massima ammissibile, il beneficio decadrà per la relativa quota parte.

Nel caso di irregolarità sono previste sanzioni piuttosto consistenti che vanno da € 2.000 a € 15.000 per ciascuna attestazione o asseverazione infedele resa, fatta salva l'applicazione delle sanzioni penali ove il fatto costituisca reato oltre che la decadenza del beneficio.

IL VISTO DI CONFORMITÀ

Ai fini dell'opzione per la cessione o sconto in fattura ex art. 121 DL 34/2020, il contribuente richiede il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta per gli interventi.

Per contro tale adempimento non è richiesto ai contribuenti che non effettuano l'opzione, preferendo la tradizionale soluzione della detrazione da far valere nella propria dichiarazione dei redditi.

Il visto di conformità è rilasciato, ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dagli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro, dai soggetti iscritti alla data del 30.09.1993 nei ruoli di periti ed esperti e dai responsabili dei Caf, su un'apposita comunicazione da inoltrare all'Agenzia delle Entrate (che sarà oggetto di approfondimento nell'articolo della prossima settimana).

Questi soggetti sono tenuti a verificare:

- a. i dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione,
- b. la presenza delle asseverazioni e delle attestazioni rilasciate dai professionisti incaricati;
- c. la stipula della una polizza con i requisiti previsti dall'articolo 119, comma 14, D.L. 34/2020, di cui si è detto nel precedente paragrafo.

Dopo aver definito il profilo oggettivo e soggettivo della disciplina ex art. 119 DL 34/2020, questa settimana concludiamo l'approfondimento tematico del 110%, analizzando le prescrizioni ex art. 121 del "Decreto rilancio" che definiscono le modalità di cessione del credito

e dello “sconto in fattura”, nonché le modalità di compilazione del modello per l'esercizio di tale opzione, approvato con Provvedimento 8 agosto 2020, n. 283847 dall'Agenzia delle Entrate e modificato con ulteriore Decreto del 12 ottobre 2020.

ART. 121 – LO SCONTRO IN FATTURA E LA CESSIONE DEL CREDITO

Ai sensi dell'art. 121 D.L. 34/2020 i contribuenti, anche non capienti, che sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per specifici interventi edilizi possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante:

a. per un contributo sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, di importo massimo non superiore al corrispettivo stesso, anticipato dal fornitore di beni e servizi relativi agli interventi agevolati, il quale a sua volta, alternativamente:

1. potrà recuperare il contributo anticipato sotto forma di credito d'imposta di importo pari alla detrazione spettante,
2. potrà cedere ulteriormente il credito ad altri soggetti, ivi compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari.

Ciò significa in altre parole che, ad esempio, a fronte di una spesa del contribuente di 120.000 euro agevolabile al 110% su cui viene concordato uno sconto di 80.000 euro, il fornitore diviene titolare di un credito d'imposta compensabile o cedibile di 88.000 euro.

b. Per la cessione di un credito d'imposta, corrispondente alla detrazione spettante, ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successive cessioni.

Evidentemente, ed in linea di principio generale, l'esercizio di tali opzioni sottende alla rea-

lizzazione di interventi “trainanti” e “trainati” nel periodo di vigenza del 110%, vale a dire nel periodo dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021.

Per individuare il momento della loro effettiva disponibilità si applica il criterio previsto per l'imputazione delle spese ai fini della detrazione d'imposta, vale a dire:

- criterio di cassa per i soggetti non imprenditori;
- criterio di competenza per i soggetti imprenditori.

Sul punto, la Circolare 24/2020 ha chiarito, interpretando in chiave estensiva la norma, che entrambe le opzioni possono essere ordinate dall'avente causa indistintamente a favore di:

- fornitori dei beni e dei servizi necessari alla realizzazione degli interventi;
- altri soggetti (persone fisiche, anche esercenti attività di lavoro autonomo o d'impresa, società ed enti);
- istituti di credito e intermediari finanziari.

È altresì possibile esercitare le opzioni in questione, che dovranno intendersi irrevocabili, anche con riferimento ad eventuali rate residue non fruite, anche se limitatamente alle spese sostenute fra il 1° luglio 2020 ed il 31/12/2021.

È di conseguenza ammessa la possibilità, per esempio, di usufruire delle prime due rate in detrazione e poi cedere il credito corrispondente alle residue tre.

Come abbiamo già avuto modo di precisare la scorsa settimana, il comma 1-bis dell'art. 121 dispone che l'opzione può essere esercitata in relazione agli stati di avanzamento dei lavori

che, con riferimento agli interventi ammessi al superbonus, comunque non possono essere più di 2 per ciascun intervento complessivo di cui:

- il primo stato di avanzamento deve riferirsi ad almeno il 30%;
- il secondo stato di avanzamento deve riferirsi ad almeno il 60% dell'intervento medesimo.

È chiaro che il primo cessionario che non intende cedere ulteriormente il credito d'imposta acquisito in ragione dell'opzione di cui sopra, potrà utilizzarlo in compensazione attraverso il modello F24 in cinque quote annuali di pari importo a far data dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di sostenimento delle spese, e comunque a partire dal giorno 10 del mese successivo a quello di ricezione dell'obbligatoria comunicazione telematica esprimente l'esercizio dell'opzione (di cui meglio fra poco).

L'eventuale quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno non potrà essere fruita negli anni successivi, né essere richiesta a rimborso.

In ogni caso, a tale utilizzo non si applica il limite generale di compensabilità previsto per i crediti di imposta e contributi, vale a dire:

- a. € 700.000 (elevato a € 1 Mln per il 2020);
- b. €. 250.000 applicabile ai crediti di imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

In tale contesto non trova applicazione neanche il divieto di utilizzo dei crediti in compensazione, in presenza di debiti iscritti a ruolo per importi superiori a € 1.500.

Da ultimo occorre evidenziare come, in presenza di più soggetti possessori di un medesimo

immobile, che sostengono le spese per gli interventi agevolabili, è consentito a ciascuno di essi decidere autonomamente:

1. se avvalersi direttamente della detrazione, a sé spettante, secondo le modalità di fruizione già definite,
2. se optare per la conversione del proprio beneficio:

- in credito da cedersi,
- in sconto in fattura.

Le opzioni di cui trattasi sono fruibili anche con riferimento alle spese sostenute a partire dal 1° gennaio 2020 afferenti interventi di:

1. recupero del patrimonio edilizio previsto dal Tuir, vale a dire:

- a. interventi di manutenzione straordinaria, di restauro e risanamento conservativo;

- b. interventi di ristrutturazione edilizia effettuati sulle singole unità immobiliari;

- c. interventi di ristrutturazione, manutenzione straordinaria e ordinaria effettuati sulle parti comuni degli edifici.

2. Riqualificazione energetica rientranti nell'ecobonus:

- a. interventi di sostituzione degli impianti di riscaldamento o delle finestre comprensive di infissi,

- b. interventi sulle strutture o sull'involucro degli edifici,

- c. interventi finalizzati congiuntamente anche alla riduzione del rischio sismico.

3. Adozione di misure antisismiche rientranti nel sismabonus (ivi compreso l'acquisto delle «case antisismiche»;

4. Recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti (c.d. bonus facciate);

5. Installazione di impianti fotovoltaici, compresi quelli che danno diritto al superbonus;

6. Installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici, compresi quelli che danno diritto al superbonus.

LA COMUNICAZIONE ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il combinato disposto dell'art. 119 e 121 del DL 34/2020 consente di fruire della maxi detrazione del 110% in due modi alternativi: 1) utilizzo diretto in dichiarazione; 2) esercizio diretto dell'opzione tra sconto in fattura e cessione del credito.

Come già chiarito, l'esercizio dell'opzione è subordinato:

- al rilascio delle varie asseverazioni da parte dei tecnici incaricati che dovranno essere:
 - a. inviate telematicamente all'ENEA se relative ad interventi "ecobonus";
 - b. depositate presso lo sportello unico competente se relative ad interventi "sismabonus";
- al rilascio del visto di conformità, da parte di uno dei soggetti abilitati, che attesti la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla fruizione del 110%.

Il visto di conformità deve essere apposto sul modello, denominato "Comunicazione dell'opzione relativa agli interventi di recupero del

patrimonio edilizio, efficienza energetica, rischio sismico, impianti fotovoltaici e colonnine di ricarica", approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'8 agosto scorso, e successivamente modificato con il Provvedimento del 12 ottobre 2020.

Chiaro quindi che l'unico modo di esercitare l'opzione in commento è quello di inviare, esclusivamente in via telematica, tale modello all'Ufficio.

L'invio deve essere effettuato a decorrere dal 15.10.2020 e comunque entro il 16/03 dell'anno successivo a quello in cui sono state sostenute le spese che danno diritto alla detrazione.

Per gli interventi di efficienza energetica la Comunicazione è inviata a decorrere dal quinto giorno lavorativo successivo al rilascio, da parte dell'ENEA, della ricevuta di avvenuta trasmissione dell'asseverazione ivi prevista.

Ciò consentirà all'Agenzia delle Entrate di verificare l'esistenza dell'asseverazione indicata nella Comunicazione, pena lo scarto della medesima; la verifica avviene sulla base dei dati sintetici delle asseverazioni in questione trasmessi – appunto - dall'ENEA all'Agenzia delle Entrate.

In caso di opzione per la cessione delle rate non fruite della detrazione, l'invio dovrà avvenire – ovviamente - entro il 16.03 dell'anno di scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui si sarebbe dovuto indicare la prima rata ceduta non utilizzata in detrazione.

In ogni caso, a seguito dell'invio della Comunicazione, l'Agenzia delle Entrate rilascia entro cinque giorni, nell'area riservata del soggetto che l'ha trasmessa, una ricevuta che ne attesta la presa in carico, ovvero lo scarto, con l'indicazione delle relative motivazioni.

La Comunicazione può essere annullata entro il quinto giorno del mese successivo a quello di invio, pena il rifiuto della richiesta.

Entro lo stesso termine, può essere inviata una Comunicazione interamente sostitutiva della precedente; altrimenti, ogni Comunicazione successiva si aggiunge a quelle già depositate.

Il condomino che decida di cedere il credito, deve darne comunicazione tempestiva all'amministratore del condominio (o – in assenza - al condomino incaricato all'invio della Comunicazione), indicando:

- l'avvenuta cessione del credito;
- la relativa accettazione da parte del cessionario,
- il proprio codice fiscale, l'ammontare del

credito ceduto e il codice fiscale del cessionario.

L'obbligo viene ovviamente meno qualora i dati della cessione siano già indicati nell'ambito di una delibera condominiale.

L'amministratore (o il condomino incaricato) del condominio è tenuto quindi a comunicare ai condòmini, che hanno effettuato l'opzione, il protocollo telematico della Comunicazione.

Sommariamente il modello di comunicazione si compone di tre facciate di cui:

- a. la prima è dedicata all'informativa privacy (artt. 13 e 14, Regolamento UE 2016/679);
- b. la seconda e la terza facciata contengono i dati rilevanti per la cessione del credito e lo sconto in fattura.

Gli omaggi natalizi

di Gianfranco Costa

PREMESSA

Seppure sotto l'egida del Covid-19, anche quest'anno ci si è approcciati a riconoscere a clienti, fornitori o ai propri dipendenti delle strenne natalizie. La crisi economica sta sicuramente incidendo sui tradizionali budget di spesa, ma un pensiero, seppur dimensionato, lo si manifesta a coloro che hanno collaborato con la riuscita della propria attività imprenditoriale o professionale.

Ma il socio, che sta sempre più divenendo di maggioranza, "il Fisco", è sempre in agguato a regolare anche questi momenti di riconoscenza e gratitudine.

Si tratta, allora, di comprendere il trattamento fiscale cui soggiacciono gli omaggi. Vedremo, in questo intervento, che vari sono i parametri: dal valore economico alla fonte; dalla esclusione degli adempimenti IVA all'obbligo di emissione di DDT e/o fatture; dall'essere individuati come omaggi all'essere ricondotti alle spese di rappresentanza.

Come abbiamo detto, l'obiettivo di queste spese è quello di intrattenere pubbliche relazioni al fine di conseguire, anche potenzialmente, dei risultati economici.

Pur non esistendo una precisa definizione ci-

vilista delle spese di rappresentanza, è possibile delinearne il profilo dall'analisi della disciplina tributaria.

Importanti elementi di identità emergono dalla disciplina del trattamento IVA, sulla possibilità di detrazione dell'imposta nonché dal trattamento riservato dalle imposte sui redditi, circa i limiti della loro deducibilità.

In base alle disposizioni dell'articolo 108 del TUIR, del D.M. 19.11.2008 attuativo della Legge Finanziaria 2008 e della Circolare n. 34/2009, queste spese, per essere definite tali, devono soddisfare i seguenti requisiti:

- gratuità: carattere fondante la spesa, consiste nella totale assenza di un corrispettivo o qualsiasi altra controprestazione da parte dei soggetti destinatari e beneficiari dei beni o servizi erogati;
- inerenza: diretta correlazione con l'obiettivo della promozione dell'immagine e del prestigio dell'erogante direttamente nell'attività commerciale. Allo stesso modo sono considerati terzi anche gli associati in partecipazione con apporto di solo lavoro;
- finalità promozionali o di pubbliche relazioni: scopo della spesa è quello accrescere il prestigio dell'impresa nel pubblico, inten-

dendo sia privati, che imprese, associazioni, Amministrazioni statali, Enti locali;

- **ragionevolezza:** il sostenimento della spesa deve essere ragionevole e adeguata in relazione allo scopo di trarre utilità, anche se solo potenziale, per l'impresa. In altri termini una spesa ragionevole deve essere idonea a generare ricavi d'impresa;
- **coerenza:** la spesa deve risultare in linea con le pratiche commerciali del settore in cui opera l'impresa.

Altro elemento distintivo è dato dalla necessità di individuare con precisione il soggetto beneficiario della liberalità.

È necessario che egli sia identificato o identificabile; non vengo considerate di rappresentanza quelle spese rivolte ad un pubblico generico, a differenza delle spese di pubblicità.

Le spese di rappresentanza vengono suddivise in quattro fattispecie ad opera dell'articolo 1, comma 1, del D.M. 19.11.2008:

- spese per viaggi turistici, nelle quali siano programmate e svolte in concreto attività per promuovere i beni e i servizi (lettera a));
- spese per feste, ricevimenti, ed altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di:
 - a. festività religiose, nazionali ed eventi aziendali (lettera b));
 - b. inaugurazioni di nuove sedi, uffici o stabilimenti (lettera c));
 - c. mostre, fiere ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa (lettera d));

- contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili (lettera e));
- ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente (lettera f)).

GLI OMAGGI

L'individuazione della categoria degli omaggi avviene quindi in via residuale rispetto al più ampio ambito delle spese di rappresentanza. Gli omaggi vanno a costituire, infatti, un sottoinsieme delle spese di rappresentanza e sono richiamati dall'articolo 1, comma 1, lettera e), D.M. 19.11.2008 figurando quali "ogni altra spesa per beni e servizi ...".

Si configurano come cessioni di beni, generalmente di modesto valore, distribuiti a titolo gratuito da parte delle imprese e dei professionisti senza alcun corrispettivo in contropartita.

Come la categoria generale cui fanno riferimento anche gli omaggi devono soddisfare i medesimi requisiti di gratuità, inerenza, razionalità, coerenza nonché essere finalizzati alla promozione dell'immagine dell'impresa.

Il Decreto apporta notevoli cambiamenti alla disciplina relativa le spese di rappresentanza riflettendosi anche sulle disposizioni relative agli omaggi.

Mentre le disposizioni tributarie relative agli omaggi previste per i professionisti rimangono invariate, notevoli sono i cambiamenti riguardanti gli omaggi effettuati da imprese.

Una prima precisazione è data dal fatto che non rientrano tra le spese di rappresentanza tutte quelle cessioni di beni che l'impresa effettua a titolo gratuito:

- nei confronti dei propri dipendenti;
- le cessioni di beni a titolo di premio, sconto o abbuono;
- le cessioni di campioni di modico valore.

Ulteriore intervento in materia consiste nella modifica all'articolo 108, comma 2 del TUIR: affinché il costo sia interamente deducibile è necessario che il valore unitario dei beni ceduti gratuitamente non ecceda euro 50,00. Anche ai fini della detraibilità IVA, il limite di valore unitario dei beni ceduti gratuitamente è stato uniformato a euro 50,00.

È necessario ricordare un ultimo elemento discriminante per la trattazione: occorre verificare se i beni e servizi ceduti a titolo di omaggio costituiscano o meno oggetto dell'attività propria dell'impresa.

In considerazione di questa differenza la disciplina stabilisce diversi trattamenti.

OMAGGIO DI BENI NON OGGETTO DELL'ATTIVITÀ D'IMPRESA

Con la C.M. n. 25/364695 del 1979 viene identificata come attività propria dell'impresa "... ogni attività compresa nell'ordinario campo di azione dell'impresa, e cioè nell'oggetto proprio e istituzionale della stessa, ..., direttamente rivolte al conseguimento delle finalità proprie dell'impresa ...".

Allacciandosi a questa definizione, l'Agenzia delle Entrate, con la C.M. n. 188/E/2008 delinea il concetto degli omaggi di beni che non rientrano nell'attività di impresa.

Al punto n. 2 la Circolare afferma che gli acquisti di beni da parte delle imprese al fine di essere ceduti gratuitamente e che non costitui-

scono oggetto delle attività produttive aziendali vengono sempre considerati spese di rappresentanza.

A titolo esemplificativo possiamo citare omaggi quali penne, agende o calendari che solitamente compagnie assicurative o istituti di credito offrono ai propri clienti in occasioni di ricorrenze o con l'inizio del nuovo anno.

Importanti elementi distintivi emergono fra la disciplina IVA, delle imposte sul reddito e IRAP.

Le disposizioni IVA inerenti gli omaggi sono contenute nell'articolo 19-bis1, lettera h), e nell'articolo 2, comma 2, punto n. 4 del D.P.R. n. 633/72.

Ai fini IVA rileva la soglia di euro 50,00 che risulta discriminante per stabilire la detraibilità dell'imposta sugli acquisti e per regolare la successiva cessione a titolo gratuito:

- ai sensi dell'articolo 19-bis1 all'impresa è concessa la detraibilità dell'IVA per gli acquisti di tutti quei beni dal valore unitario pari o inferiore a questo limite. Qualora tale importo venisse superato la detrazione dell'imposta non è concessa;
- ai sensi dell'articolo 2 vi è l'esclusione dall'imposta per la cessione degli omaggi di beni acquistati o importati il cui valore unitario sia non superiore a euro 50,00; l'irrilevanza ai fini IVA comporta il venir meno dell'obbligo di emissione della fattura.

Nel caso in cui i beni omaggio vengano ceduti fuori dalla sede dell'impresa risulta consigliabile l'emissione di un documento di trasporto o di un buono di consegna per consentire l'identificazione del destinatario e dimostrare l'inerenza della spesa: sul DDT andrà indicata, quale cau-

sale del trasporto “cessione gratuita” o “omaggi” e le generalità del donatario.

Il limite degli euro 50,00 per la detraibilità dell’IVA sugli acquisti, si riferisce al valore complessivo dell’omaggio.

Qualora questi sia costituito da una confezione contenente più beni, il riferimento normativo è al valore economico totale e non al singolo bene.

Quindi il valore complessivo dell’intera confezione, dato al valore di insieme di tutti i beni, non deve superare la soglia ammessa per la detraibilità.

Nell’ipotesi poi che un bene acquistato o importato allo scopo essere oggetto di omaggio, e qualora esso sia di valore unitario superiore a euro 50,00, venga invece successivamente ceduto a titolo oneroso, l’impresa dovrà emettere una fattura di vendita.

In questo caso, dato che al momento dell’acquisto l’IVA non è stata detratta, la fattura di vendita dovrà essere emessa ai sensi dell’articolo 10, punto n. 27-quinquies, del D.P.R. n. 633/72.

Un’ulteriore fattispecie è data dagli omaggi consistenti in generi alimentari e bevande; basti pensare ai cesti natalizi contenenti prodotti quali salumi, formaggi, prodotti da forno o vini spumanti.

L’Amministrazione Finanziaria si è espressa al riguardo con la C.M. n. 54/E/2002, punto 16.6. Viene sottolineato che per gli acquisti di prodotti alimentari e bevande:

- è ammessa la detraibilità dell’IVA nell’ipotesi che i beni costituiscano oggetto dell’attività propria dell’impresa o di somministrazione in mense scolastiche, aziendali o internazio-

nali o mediante distributori automatici collocati nei locali dell’impresa, ai sensi dell’articolo 19-bis, comma 1, lettera f);

- è ammessa la detrazione dell’IVA per gli acquisti o l’importazione di generi alimentari e di bevande solo se di valore unitario inferiore al limite di euro 50,00, come previsto dall’articolo 19-bis1, comma 1, lettera h).

Qualora il bene oggetto dell’omaggio rientri nelle spese di rappresentanza (valore unitario superiore a euro 50,00), ai fini di stabilire l’ammontare della loro deducibilità si dovrà fare riferimento alle disposizioni contenute nell’articolo 108, comma 2 del TUIR.

La norma richiede comunque che le spese di rappresentanza rispondano ai requisiti di inerenza e congruità in funzione della natura e della destinazione degli omaggi.

Soddisfatti questi principi, vengono fissati dei limiti di deducibilità.

Nel periodo d’imposta in cui sono state sostenute le spese per l’acquisto dei beni omaggio di valore unitario superiore a euro 50,00, è ammessa la deducibilità in proporzione all’ammontare dei ricavi e dei proventi derivanti dalla gestione caratteristica risultante dalla dichiarazione dei redditi del medesimo periodo:

- per volumi non superiori a 10 milioni di euro è ammessa la deducibilità nella misura pari al 1,5% (lettera a));
- per volumi compresi tra 10 e 50 milioni di euro in misura pari allo 0,6% (lettera b));
- per volumi eccedenti 50 milioni di euro la deducibilità è consentita nella misura dello 0,4% (lettera c)).

Il conteggio va effettuato con il criterio degli scaglioni (come per la determinazione dell'IRPEF).

Le aliquote sopra riportate sono valide dal 2016 a seguito della modifica apportata al secondo comma dell'articolo 108 del TUIR avvenuta con l'articolo 9, comma 1 del D.lgs. n. 147/2015.

Per le imprese di nuova costituzione, le spese per rappresentanza sostenute nei primi periodi d'imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi, saranno da rinviare, e diverranno deducibili dal reddito nel periodo nel quale si conseguono i primi ricavi e in quello successivo applicando sempre e comunque le percentuali suddette.

Il combinato disposto dell'articolo 108, comma 2 del TUIR e del D.M. 19.11.2008, fissano a euro 50,00 il limite di deducibilità integrale delle spese per omaggi, comprensivo anche degli oneri accessori di diretta imputazione. È il caso, ad esempio, di quei beni che hanno un costo unitario superiore a euro 50,00, per i quali l'IVA diviene indetraibile. Si dovrà, quindi, considerare nel costo anche la quota corrispondente all'IVA e confrontare tale somma con il limite di deducibilità (euro 50,00).

Per gli omaggi che non superano questo importo non si applicano le percentuali di deducibilità da applicare ai volumi dei ricavi e proventi; infatti, ai sensi dell'articolo 1, comma 2, nel determinare l'importo deducibile "... non si tiene conto delle spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50,00 euro, deducibili per il loro intero ammontare ...".

Si ricorda, inoltre, che non sono previsti limiti quantitativi per le spese per omaggi dal valore unitario non superiore a euro 50,00; l'impresa è

libera di scegliere l'ammontare che desidera da destinare all'acquisto di omaggi.

La deducibilità degli omaggi ai fini IRAP dipende dalla veste giuridica adottata dall'impresa, in considerazione che questa sia soggetta all'IRES piuttosto che all'IRPEF, a seguito delle modifiche apportate dalla Legge Finanziaria 2008 al D.lgs. n. 446/97, per la determinazione della base imponibile sono previste due diverse metodologie di calcolo.

Per le imprese tenute al versamento dell'IRES il valore della produzione netto è calcolato col metodo a valori di bilancio: in base a questo metodo le spese di rappresentanza vengono iscritte quali componenti negativi nella voce "B14 – Oneri diversi di gestione" del Conto Economico.

Gli omaggi risultano pertanto deducibili in quanto tale voce è influente nella determinazione della base imponibile IRAP.

Per le imprese soggette all'IRPEF, per il calcolo della base imponibile IRAP, si applica il metodo del valore fiscale, nel quale le spese di rappresentanza non sono comprese tra i componenti deducibili IRAP.

Per entrambi i metodi non rileva se il valore unitario dell'omaggio sia inferiore o superiore a euro 50,00: la deducibilità o l'indeducibilità IRAP dipende dalle altre variabili sopra descritte.

OMAGGIO DI BENI OGGETTO DELL'ATTIVITÀ D'IMPRESA

Secondo la C.M. n. 188/E/1998, l'omaggio di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa non costituisce spese di rappresentanza.

Ai fini dell'IVA l'omaggio di beni oggetto

dell'attività aziendale comporta:

- la detraibilità dell'IVA sull'acquisto del bene prodotto o commercializzato dall'impresa stessa. Sarà l'impresa a decidere successivamente se il bene verrà ceduto a titolo gratuito piuttosto che a titolo oneroso;
- nel caso di cessione gratuita l'omaggio verrà assoggettato ad IVA come previsto dall'articolo 2, comma 2, punto n. 4, D.P.R. n. 633/72. Il valore normale del bene costituirà la base imponibile e la rivalsa dell'IVA non sarà obbligatoria, rimanendo a carico dell'impresa cedente, secondo le disposizioni dell'articolo 18, comma 3, D.P.R. n. 633/72.

L'impresa per documentare la cessione senza esercizio di rivalsa può alternativamente:

- emettere fattura comprensiva di IVA senza addebitarla al beneficiario ed indicare che trattasi di omaggio senza rivalsa ai sensi dell'articolo 18, comma 3, del D.P.R. n. 633/72;
- emettere autofattura singola con indicazione dell'aliquota, dell'imposta e del valore normale del bene; in questo caso è obbligatorio indicare che si tratta di un'autofattura per omaggi;
- adottare il registro degli omaggi in cui va riportato quotidianamente il totale degli

omaggi effettuati distinti per aliquote. Successivamente si dovranno annotare gli importi nel registro IVA per far rilevare l'imposta a debito nelle liquidazioni periodiche.

Ne consegue che la mancata rivalsa dell'IVA comporta un costo indeducibile, come previsto dall'articolo 99, comma 1 del TUIR.

In alternativa per escludere l'IVA dalla cessione l'impresa deve rinunciare alla detrazione dell'imposta assolta sull'acquisto.

A differenza delle disposizioni in tema di IVA non rilevano problematiche sulla deducibilità degli omaggi ai fini delle imposte dirette.

La deducibilità è ammessa a prescindere che si tratti di beni oggetto dell'attività propria dell'impresa o meno; ciò che rileva è che siano soddisfatti i requisiti di cui all'articolo 108, comma 2, del TUIR e del D.M. 19.11.2008. Pertanto:

- integrale deducibilità degli omaggi di valore unitario inferiore o uguale a euro 50,00;
- deducibilità proporzionata ai volumi di ricavi e proventi di cui all'articolo 1, comma 2 del Decreto per gli omaggi dal valore superiore.

Per quanto attiene l'IRAP valgono le medesime considerazioni espresse per gli omaggi di beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa.

| Omaggio | IVA | | imposte dirette | IRAP |
|--|----------------|-------------------|--|---|
| | Acquisti | Cessione gratuita | | |
| Bene non oggetto dell'attività produttiva o commerciale dal valore unitario ≤ euro 50 | Detraibilità | Esclusa | Deducibilità integrale | <ul style="list-style-type: none"> • Deducibilità imprese IRES • Indeducibilità imprese IRPEF |
| Bene non oggetto dell'attività produttiva o commerciale dal valore unitario > euro 50,00 | Indetraibilità | Esclusa | Deducibilità proporzionale ex articolo 1, comma 2, D.M. 19.11.2008 | <ul style="list-style-type: none"> • Deducibilità imprese IRES • Indeducibilità imprese IRPEF |
| Bene oggetto dell'attività produttiva o commerciale dal valore unitario ≤ euro 50,00 | Detraibilità | Imponibilità | Deducibilità integrale | <ul style="list-style-type: none"> • Deducibilità imprese IRES • Indeducibilità imprese IRPEF |
| Bene oggetto dell'attività produttiva o commerciale dal valore unitario > euro 50,00 | Detraibilità | Imponibilità | Deducibilità proporzionale ex articolo 1, comma 2, D.M. 19.11.2008 | <ul style="list-style-type: none"> • Deducibilità imprese IRES • Indeducibilità imprese IRPEF |

CESSIONI GRATUITE CHE NON COSTITUISCONO CESSIONI GRATUITE CHE NON COSTITUISCONO OMAGGI

Non tutte le cessioni a titolo gratuito costituiscono spese di rappresentanza; per alcune di esse manca il carattere dell'inerenza, per altre quello della gratuità.

Non rientrano tra le spese di rappresentanza le cessioni di beni effettuate:

- verso i dipendenti;
- a titolo di premio, sconto o abbuono;
- quali campioni di modico valore.

Per quanto riguarda il rapporto con i dipendenti le cessioni gratuite di beni vengono inquadrate tra le spese per prestazioni di lavoro, rientrando tra le liberalità concesse.

I costi sostenuti per l'acquisto dei beni destinati ad essere omaggiati ai dipendenti possono essere portati in deduzione dal reddito, ai sensi dell'articolo 95, comma 1 del TUIR.

Il costo complessivamente sostenuto potrebbe non risultare totalmente deducibile. Infatti, è l'articolo 100, comma 1 del TUIR, a stabilire che le spese sostenute volontariamente dall'impresa e a favore dei dipendenti sono sempre deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5% del totale delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

L'IVA pagata all'atto dell'acquisto è totalmente detraibile.

Al momento della consegna gratuita del bene al dipendente sarà necessario valutare se l'atto generi o meno un'operazione imponibile.

Bisognerà verificare se il bene rientra nell'attività propria dell'impresa e calcolarne il costo unitario:

- per beni che rientrano nell'attività propria dell'impresa si genera un'operazione imponibile con conseguente obbligo di emissione di autofattura con IVA calcolata sul valore normale del bene (a meno che non si decida di effettuare la rivalsa sul dipendente);
- per beni che non rientrano nell'attività propria dell'impresa occorrerà distinguere tra gli acquisti di beni dal valore unitario inferiore o pari a euro 50,00 da quelli dal valore superiore:
 1. per quelli di valore inferiore o pari, l'operazione non è soggetta ad IVA;
 2. per quelli di valore superiore, si genera un'operazione imponibile con conseguente obbligo di emissione di autofattura con IVA calcolata sul valore normale del bene.

In alternativa è sempre possibile considerare indetraibile l'IVA sugli acquisti: in tal caso alla consegna gratuita del bene non sorgono obblighi in quanto l'operazione non viene considerata rilevante.

Nelle pratiche di mercato, può avvenire che in luogo di concedere uno sconto sul prezzo di vendita, l'impresa scelga di cedere in via accessoria una maggiore quantità di prodotto, o eventualmente altri beni, a titolo di abbuono o di premio.

Un esempio è dato da confezioni di generi alimentari nelle quali è offerta una maggiore quantità di prodotto a prezzo invariato.

Queste operazioni si contraddistinguono per l'assenza del carattere della gratuità in quanto il cliente versa comunque un corrispettivo per l'acquisto del bene cui è associata la promozione o l'offerta.

La disciplina IVA di riferimento è contenuta nell'articolo 15, comma 1, punto n. 2, del

D.P.R. n. 633/72: non concorrono a formare la base imponibile "il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alla originarie condizioni contrattuali ...".

Elemento centrale diviene il contratto di acquisto tra le parti, mentre non ha rilevanza il fatto che i beni ceduti rientrino o meno tra l'attività propria dell'impresa.

Il valore normale della parte data in offerta viene incluso nel prezzo di vendita. L'IVA versata all'acquisto e relativa ai beni ceduti a titolo di sconto o abbuono risulta detraibile secondo le disposizioni ordinarie indicate dall'articolo 19 del D.P.R. n. 633/72.

La parte di IVA attribuibile al prodotto concesso in offerta viene esclusa della cessione, non concorrendo a formare la base imponibile.

Nessuna problematica di rilievo in merito alle imposte dirette: confermata l'inerenza dell'operazione ai fini imprenditoriali di promozione: la spesa risulta essere totalmente deducibile ai sensi dell'articolo 108, comma 2 del TUIR.

L'offerta di campioni di modico valore ai propri clienti, come disposto dall'articolo 2, comma 3, lettera d) del D.P.R. n. 633/72, non vengono considerate cessioni. Pertanto, non sono assoggettate all'IVA.

Trattasi di confezioni dal contenuto signifi-

cattivamente ridotto di prodotto e dal modesto valore economico, solitamente utilizzate, nella pratica commerciale, per promozioni; si pensi, ad esempio, a campioni di creme per il viso o profumi.

La normativa dispone che:

- la definizione di modico valore va riscontrata in riferimento agli usi commerciali;

- è obbligatorio apporre sulla confezione un contrassegno indelebile e non asportabile che dichiara trattasi di “campione gratuito”.

L’IVA sull’acquisto dei campioni è ammessa in detrazione, mentre viene portata fuori campo l’IVA la loro cessione.

Nelle imposte dirette la spesa è totalmente deducibile, data l’inerenza dell’operazione con l’attività esercitata.

| Operazione | IVA | | imposte dirette |
|---|-------------------------|-------------------|---|
| | Acquisti | Cessione gratuita | |
| Cessioni ai dipendenti di beni oggetto dell’attività dell’impresa | Detraibilità potenziale | Esclusa | Deducibilità del 5% delle spese per prestazioni di lavoro |
| Cessioni ai dipendenti di beni non oggetto dell’attività dell’impresa | Indetraibilità | Esclusa | Deducibilità del 5% delle spese per prestazioni di lavoro |
| Cessioni a titolo di sconto, premio o abbuono | Detraibilità | Esclusa | Deducibilità integrale |
| Campioni di modico valore | Detraibilità | Esclusa | Deducibilità integrale |

L’articolo 1, comma 5 del D.M. 19.11.2008 individua infine un’ulteriore fattispecie: “Non costituiscono spese di rappresentanza ..., le spese di viaggio, vitto, e alloggio sostenute 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 ...”.

La deducibilità di queste erogazioni viene subordinata alla tenuta di un’apposita documentazione dalla quale risultino le generalità dei soggetti ospitati, la durata e il luogo di svolgimento

della manifestazione oltre alla natura dei costi sostenuti.

OMAGGI EFFETTUATI DA PROFESSIONISTI

La disciplina delle spese di rappresentanza per i lavoratori autonomi viene individuata nell’articolo 54, comma 5 del TUIR. Tale norma non ha subito modifiche, a differenza di quanto accaduto per le imprese.

Le disposizioni IVA degli omaggi effettuati dai professionisti è contenuta nell’articolo 19-

bis1, comma 1, lettera h) del D.P.R. n. 633/72 per cui l'IVA sugli acquisti:

- è ammessa in detrazione se il valore unitario del bene è inferiore o uguale a euro 50,00;
- non è ammessa la detraibilità se superiore a euro 50,00.

La cessione gratuita risulta assoggettata all'IVA se il valore unitario dell'omaggio è inferiore o pari a euro 50,00, diversamente se il valore risulta superiore viene esclusa dall'imponibilità l'IVA.

Emergono delle problematiche nel caso in cui si voglia portare in detrazione l'IVA pagata. Per poter detrarre l'IVA sugli acquisti è necessario che l'operazione di cessione dell'omaggio sia imponibile IVA, suscitando non poche problematiche.

Il professionista dovrà alternativamente:

- emettere un'autofattura;
- tenere il registro degli omaggi;
- emettere fattura nei confronti del beneficiario l'omaggio esercitando la rivalsa dell'IVA.

Scegliendo, invece, di non avvalersi della detrazione dell'IVA pagata all'atto dell'acquisto, il professionista riuscirà a distrarsi dall'obbligo di assoggettare l'operazione ad IVA.

Per le imposte dirette trova applicazione la disciplina indicata dall'articolo 54, comma 5 del TUIR. Pertanto, ai professionisti, si applicano le regole ordinarie per la deducibilità degli omaggi.

Ai sensi dell'articolo 54, comma 5, vengono considerate spese di rappresentanza "... le spese sostenute per l'acquisto o l'importazione di oggetti di arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali ..., nonché quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito".

La norma, però, individua per i lavoratori autonomi un limite alla deducibilità individuato nell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

A differenza di quanto previsto per le imprese, rientrano tra le spese di rappresentanza gli omaggi che il professionista effettua nei confronti dei propri dipendenti, con applicazione ordinaria delle disposizioni.

| Omaggio | IVA | | imposte dirette |
|--------------------------------|-------------------------|-------------------|---|
| | Acquisti | Cessione gratuita | |
| Valore unitario \leq euro 50 | Detraibilità potenziale | Esclusa | D e d u c i b i l i t à dell'1% dei compensi conseguiti |
| Valore unitario $>$ euro 50 | Indetraibilità | Esclusa | D e d u c i b i l i t à dell'1% dei compensi conseguiti |

