

A TUTTE LE AZIENDE ASSOCIATE

Verona, 12 aprile 2021

**Prot. n. 80/21 – LB/mm
Circ. n. 80/FT/9 - 21**

Oggetto: **1) LE INDENNITÀ DEL DECRETO SOSTEGNI
2) SCADE IL TERMINE PER LA DETRAZIONE DELL'IVA RELATIVA ALLE FATTURE DI ACQUISTO RICEVUTE NEL 2020
3) LA DEDUZIONE FISCALE DEL COSTO DI COMPETENZA DEI CANONI DI LOCAZIONE FINANZIARIA
4) IL TRATTAMENTO FISCALE DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA**

LE INDENNITÀ DEL DECRETO SOSTEGNI

Nel Decreto Sostegni vengono rinnovate indennità già previste in precedenza a favore di talune categorie di lavoratori che risultano maggiormente colpiti dalla pandemia in atto.

Con l'articolo 10, D.L. 41/2021 (c.d. "Decreto Sostegni") vengono rinnovate indennità già previste in precedenza a favore di talune categorie di lavoratori che risultano maggiormente colpiti dalla pandemia in atto. In taluni casi (come per i collaboratori dello sport) con differenze significative che andremo a illustrare.

Le indennità riconosciute dall'Inps

Nei commi da 1 a 9 del citato articolo 10, il Decreto Sostegni prevede il riconoscimento da parte dell'Inps di un'indennità pari a 2.400 euro a lavoratori appartenenti alle categorie di seguito descritte ed in possesso di determinati requisiti:

- i soggetti interessati;
- lavoratori dipendenti stagionali e lavoratori in somministrazione dei settori del turismo e degli stabilimenti termali;
- lavoratori dipendenti a tempo determinato dei settori del turismo e degli stabilimenti termali;
- lavoratori dipendenti stagionali e lavoratori in somministrazione appartenenti a settori diversi da quelli del turismo e degli stabilimenti termali;
- lavoratori intermittenti;
- lavoratori autonomi occasionali;
- incaricati alle vendite a domicilio;
- lavoratori dello spettacolo.

Quanto alle modalità e alle caratteristiche previste per l'erogazione occorre evidenziare che:

- per quanti abbiano già beneficiato delle indennità previste dagli articoli 15 e 15-bis, Decreto Ristori (D.L. 137/2020), l'indennità viene erogata dall'Inps in via automatica;
- per quanto non abbiano in precedenza beneficiato dell'indennità prevista dal Decreto Ristori, l'erogazione della indennità pari a 2.400 euro è subordinata alla verifica da parte dell'Inps del possesso dei requisiti richiamati ai commi 2, 3, 5 e 6 dell'articolo 10 del recente Decreto Sostegni.

FT 1/13

In generale, salvo specifiche eccezioni, le condizioni che i lavoratori appartenenti alle singole categorie devono possedere per beneficiare dell'indennità sono analoghe a quelle già previste da precedenti disposizioni istitutive di analoghe misure indennitarie.

In particolare viene ribadito che non ha diritto alla indennità chi, alla data di presentazione della domanda, è titolare di un contratto di lavoro subordinato (ad eccezione del lavoro intermittente) e/o risulta titolare di pensione. L'elemento innovativo di queste indennità è ovviamente riferito al termine di verifica dei requisiti specifici (ad esempio data di cessazione del rapporto lavorativo, di iscrizione in una gestione previdenziale o di maturazione di un numero minimo di giornate retribuite) che viene posticipato al 23 marzo 2021 (data di entrata in vigore del Decreto Rilancio). Ciò al fine di permettere l'accesso al beneficio anche a coloro che hanno maturato i presupposti successivamente alla pubblicazione del precedente Decreto Ristori.

Novità per gli iscritti alla gestione ex-Enpals

Per i lavoratori iscritti al Fondo pensioni lavoratori dello spettacolo la soglia di reddito relativo al 2019 entro la quale è possibile beneficiare dell'indennità è incrementata – rispetto alla precedente - da 50.000 a 75.000 euro.

Per i potenziali nuovi beneficiari, le domande per l'indennità dovranno essere inoltrate all'Inps entro il 30 aprile 2021.

Quanto al divieto di cumulabilità, le indennità in commento sono generalmente non cumulabili tra loro ad eccezione dell'assegno ordinario di invalidità di cui alla L. 222/1984.

Le indennità riconosciute da Sport e Salute Spa ai collaboratori sportivi dilettantistici

Nei commi da 10 a 15 del richiamato articolo 10 del Decreto Sostegni vengono invece rinnovati gli aiuti previsti per i collaboratori che operano in ambito sportivo dilettantistico e che percepiscono somme inquadrate nel regime dei compensi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera m, Tuir.

Le novità immediate che si riscontrano per queste nuove indennità sono che:

- il bonus non è legato come in passato ad alcuna mensilità e, per ora, deve quindi considerarsi una tantum per l'anno 2021;
- l'importo non è fisso ma variabile e viene determinato in funzione dell'ammontare dei compensi percepiti nell'anno 2019 (saranno probabilmente la o le Certificazioni Uniche rilasciate nel corso del 2020 dai soggetti eroganti a comprovare il dato);
- la norma non prevede la possibilità di presentare nuove domande e ne deriva pertanto che gli aventi diritto al nuovo bonus, nel rispetto dei requisiti, sono soltanto coloro che abbiano beneficiato di almeno una delle precedenti indennità;
- la norma non fa specifico riferimento a contratti in essere a una certa data ma precisa che tutti i rapporti di collaborazione scaduti entro la data del 31 dicembre 2020 e non rinnovati si considerano cessati a causa dell'emergenza epidemiologica e pertanto validi al fine di beneficiare del bonus 2021.

Come evidenziato nella Relazione illustrativa del Decreto Sostegni l'indennizzo viene quindi proporzionato all'ammontare dei compensi percepiti nell'anno di imposta precedente all'emergenza da Covid-19 e ispirato a ragioni di equità al fine di "discriminare i soggetti che fanno del lavoro sportivo la propria fonte di reddito unica o primaria da coloro che esercitano il lavoro sportivo a latere di altra attività (ad esempio studenti)".

La misura dell'indennità

- 3.600 euro se gli importi percepiti nel 2019 sono superiori a 10.000 euro;
- 2.400 euro se gli importi percepiti nel 2019 sono compresi tra 4.000 e 10.000 euro;
- 1.200 euro se gli importi nel 2019 sono inferiori a 4.000 euro.

Quanto ai requisiti richiesti, ricordiamo che il nuovo decreto come i precedenti riconosce il bonus in favore di lavoratori impiegati con rapporti di collaborazione di cui all'articolo 67, comma 1, lettera m), Tuir presso il CONI, il CIP, le associazioni e società sportive dilettantistiche regolarmente iscritte al Registro Coni:

- che abbiano cessato, ridotto, sospeso la loro attività in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da Covid-19;

- che non siano percettori di altri redditi da lavoro (autonomo, subordinato ed assimilato, pensioni di ogni genere e assegni ad esse equiparati, escluso l'assegno ordinario di invalidità e, secondo quanto chiarito sulle FAQ di Sport e Salute in relazione alle precedenti indennità, esclusa anche la pensione di reversibilità in quanto di natura assistenziale);
- che non siano percettori del reddito di cittadinanza e del reddito di emergenza;
- che non siano beneficiari delle prestazioni previste dal decreto Cura Italia (articoli 19, 20, 21, 22, 27, 28, 29, 30, 38 e 44, D.L. 18/20 e successive modifiche e integrazioni), come prorogate e integrate dalla successiva legislazione emergenziale e dal nuovo decreto sostegni.

Relativamente alla prima condizione sopra evidenziata si riportano di seguito le precisazioni fornite da Sport e Salute in una faq pubblicata con riferimento alla precedente indennità di novembre. Va a questo proposito osservato che, a parte il caso della "cessazione" che risulta disciplinato dal provvedimento normativo, nulla si precisa con riferimento alla "sospensione" e alla "riduzione". Si ritiene, pertanto, che ai fini della fruizione del presente bonus 2021 sia necessario, al verificarsi delle restanti condizioni, verificare la "sospensione" e la "riduzione" con riferimento all'intero anno 2020. A tal proposito si ritiene che la "riduzione" possa essere verificata confrontando le Certificazioni Uniche rilasciate per l'anno 2019 e per l'anno 2020.

Faq 12) in quali casi si può ritenere che l'attività sia ridotta/cessata/sospesa nel mese di novembre 2020?

La tua attività di collaboratore sportivo deve essere cessata, interrotta o deve aver subito una riduzione nel mese di novembre 2020 a causa dell'emergenza epidemiologica da Covid-19.

Per "**cessazione**" si intende che il rapporto di collaborazione con la ASD/SSD sia terminato definitivamente a causa del Covid-19 nel mese di novembre 2020;

Per "**sospensione**" si intende che il rapporto di collaborazione con la ASD/SSD si sia interrotto momentaneamente a causa del Covid-19 nel mese di novembre 2020;

Per "**riduzione**" si intende una diminuzione delle ore lavorate/dei compensi percepiti dalla ASD/SSD per il mese di novembre 2020.

Le indennità previste dal Decreto Cura Italia incompatibili con il presente bonus

- norme speciali in materia di trattamento ordinario di integrazione salariale e assegno ordinario;
- trattamento ordinario di integrazione salariale per le aziende che si trovano già in Cassa integrazione straordinaria;
- trattamento di assegno ordinario per i datori di lavoro che hanno trattamenti di assegni di solidarietà in corso;
- nuove disposizioni per la Cassa integrazione in deroga;
- indennità professionisti e lavoratori con rapporto di collaborazione coordinata e continuativa;
- indennità lavoratori autonomi iscritti alle Gestioni speciali dell'Ago;
- indennità lavoratori stagionali del turismo e degli stabilimenti termali;
- indennità lavoratori del settore agricolo;
- indennità lavoratori dello spettacolo (gestione ex Enpals);
- fondo per il reddito di ultima istanza a favore dei lavoratori danneggiati dal virus Covid-19;
- indennità per gli iscritti al fondo gestione Inps;
- indennità per i lavoratori domestici.

Anche l'indennità di disoccupazione Naspi è incompatibile con l'erogazione del bonus, come precisato da Sport e Salute, perché essendo sostitutiva del reddito, è da considerarsi reddito assimilato a quello da lavoro dipendente.

Come per le versioni precedenti, il bonus erogato da Sport e Salute non concorre alla formazione del reddito.

Quanto alle modalità di erogazione Sport e Salute Spa provvederà, in linea con quanto fatto in precedenza, come segue:

- i soggetti che hanno già beneficiato del bonus per il 2020 (quindi, si ritiene di almeno una indennità relativamente ai mesi di marzo, aprile, maggio, giugno, novembre e dicembre 2020) riceveranno automaticamente senza necessità di presentare una nuova domanda l'ammontare dell'indennità, rapportato al

compenso percepito nel 2019, già dichiarato all'atto di presentazione della prima domanda e già verificato da Sport e Salute S.p.a. con i dati risultanti all'Agenzia delle Entrate;

- l'erogazione anche se automatica presuppone e richiede la permanenza dei requisiti e quindi come già comunicato da Sport e Salute S.p.a. gli aventi diritto riceveranno una mail con il link per confermare con dichiarazione in autocertificazione ai sensi dell'articolo 445/2000 il possesso dei requisiti, secondo una procedura già collaudata con le precedenti erogazioni automatiche, oppure per rinunciare, apponendo il flag nell'apposita casella.

La verifica della mail comunicata a Sport e Salute

Si raccomanda intanto di verificare che la mail comunicata a Sport e Salute attraverso la piattaforma sia attiva e costantemente monitorata per non rischiare di perdere messaggi che spesso contengono termini ristretti entro i quali rispondere. In ogni caso Sport e Salute ha precisato che nel caso di mail non più attive sarà data ugualmente la possibilità di accedere alla piattaforma e ha pubblicato le informazioni necessarie per i passaggi da seguire (prenotazione, accesso e procedura per il recupero della password consultabili a questa pagina).

Aspetti da chiarire

Con riferimento a questa disciplina riferita alle indennità 2021 riconosciute ai collaboratori sportivi, restano comunque da chiarire taluni aspetti dubbi che si spera vengano risolti al più presto.

In primis, il riferimento ai compensi percepiti nel 2019 rischia di lasciare fuori tutti quei contratti avviati per la prima volta nel 2020, per quanto la disposizione poi faccia salvi anche i contratti scaduti a fine 2020 e non rinnovati. Non si comprenderebbe, infatti, la ratio di un diverso trattamento tra chi abbia un rapporto in essere fin dal 2019 e chi abbia invece intrapreso la collaborazione solo a partire dal 2020. Questi soggetti infatti potrebbero aver percepito indennità per il 2020 non avendo però percepito alcun compenso nel 2019. Ciò in quanto il bonus di marzo 2020 introdotto dal Decreto Cura Italia richiedeva la preesistenza del rapporto di collaborazione al 23 febbraio 2020 e pertanto contemplava non solo i rapporti instaurati nel 2019 ma anche i contratti stipulati tra il 1° gennaio e il 23 febbraio 2020. Il riferimento ai compensi percepiti nel 2019 era richiesto e utilizzato solo al fine di stabilire una priorità a favore di chi non aveva percepito importi superiori a 10.000 euro e limitatamente al bonus di marzo.

Segnaliamo, infine, che Sport e Salute ha attivato un canale Telegram <https://t.me/s/SporteSalute> al fine di fornire aggiornamenti e comunicazioni sull'indennità in commento.

SCADE IL TERMINE PER LA DETRAZIONE DELL'IVA RELATIVA ALLE FATTURE DI ACQUISTO RICEVUTE NEL 2020

La detrazione Iva delle fatture di acquisto riferite al 2020 e delle note di variazione il cui presupposto nasce nel medesimo anno, alla luce dell'attuale termine previsto dalla normativa.

Diversamente dallo scorso anno, nel quale il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno 2019 fu prorogato senza sanzioni al 30 giugno 2020 a seguito della previsione contenuta nell'articolo 62, comma 1, D.L. 18/2020 (Decreto "Cura Italia"), il termine di presentazione della dichiarazione Iva 2021 relativa all'anno 2020 scadrà – salvo proroghe ad oggi non previste - nel termine ordinario del 30 aprile 2021.

Vediamo pertanto quali sono le conseguenze sotto il profilo della detrazione Iva delle fatture di acquisto riferite al 2020 e delle note di variazione il cui presupposto nasce nel medesimo anno, alla luce dell'attuale termine previsto dall'articolo 19, D.P.R. 633/1972 per l'esercizio del richiamato diritto.

La modifica delle regole per la detrazione

Come è noto, già a partire dal periodo d'imposta 2017, il D.L. 50/2017 ha modificato gli articoli 19 e 25, D.P.R. 633/1972, riguardanti le regole di detrazione e registrazione delle fatture di acquisto, al fine di stabilire che per le

fatture emesse già a decorrere dal 1° gennaio 2017:

- il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile (cioè, il momento di effettuazione dell'operazione, ovvero il momento in cui il soggetto attivo ha emesso la fattura) ed è esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo;
- la fattura di acquisto va annotata anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione e, comunque, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

Con la circolare n. 1/E/2018 l'Agenzia delle entrate, al fine di risolvere gli effetti negativi derivanti dal mancato coordinamento delle citate modifiche, ha precisato – poggiando sulle disposizioni comunitarie - che il diritto alla detrazione deve essere esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale ricorrono entrambi i due seguenti presupposti.

I due presupposti per la detrazione

- effettuazione dell'operazione (c.d. presupposto sostanziale);
- possesso (momento di ricezione) della fattura (c.d. presupposto formale).

Il maggior termine della liquidazione non vale per le fatture a "cavallo d'anno"

Con l'articolo 14, D.L. 119/2018, convertito nella L. 136/2018, il legislatore ha apportato modifiche all'articolo 1, comma 1, D.P.R. 100/1998 al fine di concedere la facoltà di considerare nella liquidazione riferita al momento di effettuazione quelle fatture ricevute fino al giorno che precede la liquidazione stessa. Vediamo cosa prevede letteralmente la disposizione.

Il comma 1, articolo 1, D.P.R. 100/1998

"Entro il medesimo termine di cui al periodo precedente può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo [CHIARIMENTO AGENZIA: secondo mese successivo per i contribuenti trimestrali] a quello di effettuazione dell'operazione, fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente".

Se quindi per le liquidazioni, sia mensili che trimestrali, avvenute in corso d'anno, effettuazione dell'operazione e ricezione della fattura avvengono in 2 mesi o trimestri diversi ma entro il giorno 15 del mese di liquidazione, è possibile imputare questa fattura alla liquidazione riferita al momento di effettuazione. Le indicazioni contenute nell'ultimo inciso della disposizione sopra richiamata fanno sì che se un soggetto passivo Iva è venuto in possesso una fattura di acquisto datata 2020 solo nel 2021, ecco che la detrazione dovrà necessariamente avvenire nelle liquidazioni periodiche dell'anno 2021 e fino al termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa a tale anno (modello dichiarazione Iva 2022) che scade ordinariamente al 30 aprile 2022.

Dette fatture, quindi, non potranno essere imputate nel mese di "competenza" ma di ricezione.

Momento di ricezione per le fatture elettroniche

Vale la pena osservare che a seguito dell'avvento dell'obbligo pressoché generalizzato di fatturazione elettronica a partire dal 1° gennaio 2019 il momento di ricezione della fattura è oggi inequivocabilmente fissato dal Sistema di Interscambio. Permangono, tuttavia, ancora dei casi nei quali le fatture possono essere ancora emesse in modalità cartacea (vedi, ad esempio, i contribuenti forfettari) e quindi, per esse, l'individuazione del momento di ricezione potrà essere dimostrato seguendo le indicazioni già fornite dall'Agenzia delle entrate con la citata circolare n. 1/E/2018 ovvero con pec o da altri sistemi che attestino la ricezione del documento o, in assenza di tali forme, da una corretta tenuta della contabilità.

Ricorso all'Integrativa per le fatture ricevute nel 2020 ma registrate dopo il 30 aprile 2021

Sempre con la circolare n. 1/E/2018 l'Agenzia delle entrate ha chiarito che l'effettività del diritto alla detrazione e il principio di neutralità dell'Iva sono, in ogni caso, garantiti dall'istituto della dichiarazione integrativa a favore, con

la quale è possibile correggere errori od omissioni che hanno determinato l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o di una minore eccedenza detraibile.

Nel caso quindi della fattura datata 2020 e ricevuta con data "certa" nel 2020, che non venga inserita nel modello di dichiarazione annuale Iva 2021 entro il prossimo 30 aprile 2021, sarà sempre possibile, al fine di guadagnare comunque la detrazione, presentare una dichiarazione integrativa della citata dichiarazione Iva 2021, entro il termine del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione del modello originario. Tale ultima soluzione, tuttavia, comporta secondo l'Agenzia l'applicabilità delle sanzioni per la violazione degli obblighi di registrazione.

Il diverso trattamento delle note di variazione

Con la risposta n. 55/E/2019 l'Agenzia delle entrate è intervenuta in merito alle disposizioni dettate dall'articolo 26 del decreto Iva in tema di note di variazione. Secondo l'Amministrazione finanziaria non è possibile fare ricorso alla nota di variazione in diminuzione (la cosiddetta nota di credito) una volta che siano decorsi i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione.

L'attuale versione del citato articolo 19, comma 1 prevede, infatti, che la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa (e la maggiore imposta a suo tempo versata può essere detratta), al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione (per individuare detto momento la circolare n. 1/E/2018 richiama i contenuti di seguenti documenti di prassi: la risoluzione n. 89/E/2002, la risoluzione n. 307/E/2008 e risoluzione n. 42/E/2009).

Ne deriva pertanto che, per le note di variazione, la detrazione può essere operata non più, come avvenuto in precedenza, al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto, bensì nel termine più breve attualmente previsto.

Questo aspetto, unitamente al fatto che per la nota di variazione non esiste un vero e proprio "momento di ricezione" (la detrazione, infatti, va a beneficio del soggetto che emette il documento di rettifica), restringe non di poco il termine entro il quale poter esercitare la detrazione dell'iva evidenziata nella nota di variazione.

Volendo esemplificare, se un contribuente che si è precedentemente insinuato in un fallimento che si è chiuso definitivamente (secondo le indicazioni fornite dall'Agenzia con la circolare n. 77/E/2000) in data 27 dicembre 2020 (il cosiddetto "presupposto" che legittima l'emissione della nota di credito), volesse recuperare l'iva dovrebbe farlo non oltre il termine di presentazione della dichiarazione iva relativa all'anno in cui tale presupposto è sorto, e cioè la dichiarazione Iva 2021 relativa all'anno 2020 che per quest'anno scade il 30 aprile 2021. Se quel contribuente, quindi, si "accorge" della chiusura della procedura concorsuale solo in data 4 luglio 2021, secondo la richiamata interpretazione dell'Agenzia quell'Iva non potrà essere recuperata facendo ricorso allo strumento della dichiarazione integrativa a favore andando quindi irrimediabilmente perduta. Nell'affermare questa tesi, l'Agenzia precisa che la nota di credito rappresenta una facoltà e non un obbligo mentre la dichiarazione integrativa ha la mera funzione di correggere errori e omissioni e non anche il mancato esercizio di facoltà.

Con la risposta n. 593 del 15 dicembre 2020, tuttavia, per un caso nel quale la curatela non ha mai notificato all'interessato il provvedimento di chiusura del fallimento, l'Agenzia delle entrate ha precisato che il recupero dell'Iva, in attuazione al principio di neutralità, potrà avvenire mediante presentazione di apposita istanza di rimborso ex articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972.

Infine, con la risposta n. 192/E/2020, poi ribadita con la più recente risposta n. 119/E/2021, l'Agenzia delle entrate ha precisato – esprimendosi in senso contrario rispetto a precedenti pronunce – che la nota di variazione (emessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel quale è sorto il presupposto) può comunque confluire nelle liquidazioni periodiche e/o nella dichiarazione relativa all'anno in cui la stessa nota è stata emessa, ancorché successivo a quello nel quale è sorto il presupposto.

LA DEDUZIONE FISCALE DEL COSTO DI COMPETENZA DEI CANONI DI LOCAZIONE FINANZIARIA

Per i contratti di locazione finanziaria stipulati dal 29 aprile 2012 la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria è disallineata rispetto alla durata effettiva del contratto.

Per i contratti di locazione finanziaria stipulati dal 29 aprile 2012, ai sensi dell'articolo 102, comma 7, D.P.R. 917/1986 la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria è disallineata rispetto alla durata effettiva del contratto, per cui:

- se la durata effettiva del contratto è inferiore alla durata minima fiscale, l'utilizzatore deve ripartire l'importo complessivo dei canoni di locazione finanziaria lungo tale durata minima fiscale, riprendendo a tassazione l'eccedenza in tutti i periodi d'imposta di durata del contratto;
- se la durata effettiva è almeno pari a quella minima fiscale, l'utilizzatore può dedurre quanto imputato a Conto economico.

All'atto di stipula di un contratto di locazione finanziaria le imprese devono, pertanto, sapere valutare correttamente l'impatto fiscale conseguente alla durata del contratto.

La contabilizzazione del contratto di locazione finanziaria

Il contratto di locazione finanziaria (leasing) è un'operazione intercorrente tra una società di leasing (locatore o concedente) e un altro soggetto (locatario) con la quale il locatore si impegna a concedere in uso contro pagamento di un canone, al locatario un bene mobile o immobile, acquisito o costruito, con la facoltà del locatario di acquistarne la proprietà al termine del contratto.

Le operazioni di leasing possono essere contabilizzate con 2 metodi differenti:

- metodo patrimoniale;
- metodo finanziario.

Per le imprese che adottano i Principi contabili nazionali la contabilizzazione dei contratti di locazione finanziaria deve essere effettuata con il metodo patrimoniale. Al contrario, secondo i Principi contabili internazionali il leasing deve essere contabilizzato con il metodo finanziario. Quest'ultimo metodo evidenzia maggiormente l'aspetto sostanziale dell'operazione di leasing.

Per comprendere il funzionamento del metodo patrimoniale occorre tenere conto che il canone corrisposto periodicamente al locatore può essere scisso in 2 parti:

- la prima rappresenta la quota capitale;
- la seconda è la quota interessi.

Vediamo, quindi, in sintesi, le caratteristiche salienti di entrambi i metodi (sia per la società di leasing che per l'utilizzatore), per poi proseguire con l'analisi considerando la posizione del solo utilizzatore del bene nella modalità di contabilizzazione del contratto di leasing secondo il metodo patrimoniale.

METODO PATRIMONIALE

Società di leasing

La società di leasing è, a tutti gli effetti, proprietaria del bene dato in leasing: esso, dunque, è rilevato tra le immobilizzazioni. Le norme del Codice civile prevedono che la società di leasing indichi in bilancio i beni dati in leasing in modo distinto rispetto alle restanti immobilizzazioni. La stessa società calcola le quote di ammortamento su tali beni, quote che confluiscono nel Conto economico.

Impresa utilizzatrice

L'impresa utilizzatrice rileva nel Conto economico i costi sostenuti per canoni di locazione finanziaria di competenza del periodo

METODO FINANZIARIO

Società di leasing

La società di leasing non iscrive il cespite oggetto di locazione finanziaria tra le immobilizzazioni. Essa rileva, invece, nello Stato patrimoniale, un credito per la quota capitale dei canoni ancora da percepire. Mano a mano che

l'impresa incassa i canoni riduce l'importo del credito per la quota capitale. La quota interessi dei canoni di competenza dell'esercizio viene portata tra i componenti positivi di reddito.

Impresa utilizzatrice

L'impresa utilizzatrice rileva il bene ricevuto in leasing tra le immobilizzazioni e calcola su tale bene le relative quote di ammortamento. Contestualmente, rileva un debito per la quota capitale dei canoni da pagare: tale debito viene ridotto ogni qual volta si procede al pagamento dei canoni periodici per la quota capitale pagata. Nel Conto economico, tra i componenti negativi di reddito, viene rilevata la quota interessi dei canoni di competenza dell'esercizio.

Il metodo patrimoniale per l'utilizzatore del bene

I canoni di leasing oggetto delle fatture di acquisto ricevute (conseguenti alla stipula del contratto di locazione finanziaria) vanno imputati tra i costi per godimento beni di terzi nella voce B)8) di Conto economico. Alla fine di ogni esercizio occorre calcolare il risconto o rateo per adeguare l'importo del costo rilevato durante l'anno al costo di competenza calcolato, come detto, quale quota parte del totale dei costi (maxi canone + canoni) imputabile all'esercizio in relazione alla durata del contratto medesimo. In particolare, se i canoni contabilizzati sono superiori a quelli di competenza si rileverà un risconto attivo, se i canoni contabilizzati sono inferiori a quelli di competenza si rileverà un rateo passivo. Terminato il leasing, nel caso avvenga il riscatto, il bene sarà iscritto tra le immobilizzazioni al prezzo di riscatto e inizierà il relativo ammortamento.

Prima di procedere con la rilevazione delle scritture contabili va sottolineato che in origine era previsto l'obbligo di iscrizione degli impegni legati al contratto di leasing tra i conti d'ordine, ma la successiva previsione di tale informazione in nota integrativa ha fatto venir meno l'obbligo di indicazione tra i conti d'ordine.

Dal punto di vista pratico le scritture contabili dei canoni di leasing riguardano il momento del pagamento del maxi-canone, della rilevazione dei canoni periodici di leasing e del risconto attivo al termine di ogni esercizio e l'eventuale iscrizione del bene tra le immobilizzazioni alla fine del contratto all'atto di esercizio dell'opzione per il riscatto.

Esempio

Ricevuta la fattura per il maxi canone alla sottoscrizione del contratto:

30 aprile 2021

| | | | | |
|-----------------------------------|---|---|--------|--|
| Diversi | a | Debito vs fornitore società di leasing (sp) | 48.800 | |
| Canoni di leasing macchinari (ce) | | | 40.000 | |
| Iva a credito (sp) | | | 8.800 | |

Ricevuta la fattura per la rata mensile del canone di leasing:

31 maggio 2021

| | | | | |
|-----------------------------------|---|---|-------|--|
| Diversi | a | Debito vs fornitore società di leasing (sp) | 1.159 | |
| Canoni di leasing macchinari (ce) | | | 950 | |
| Iva a credito (sp) | | | 209 | |

Rilevato il risconto attivo per la quota del maxi canone di competenza degli esercizi successivi:

31 dicembre 2021

| | | | | |
|--|---|-----------------------------------|-----------|-----------|
| Risconti attivi per canoni di leasing (sp) | a | Canoni di leasing macchinari (ce) | 33.333,33 | 33.333,33 |
|--|---|-----------------------------------|-----------|-----------|

Al termine della durata quadriennale del contratto, viene riscattato il macchinario:

30 aprile 2025

| | | | | |
|--------------------|---|---|-------|--|
| Diversi | a | Debito vs fornitore società di leasing (sp) | 6.100 | |
| Macchinari (sp) | | | 5.000 | |
| Iva a credito (sp) | | | 1.100 | |

La deduzione fiscale per l'impresa utilizzatrice del costo del contratto di leasing

I canoni di locazione finanziaria rappresentano per l'utilizzatore, in via generale, un costo deducibile a condizione che il bene oggetto del contratto sia strumentale all'attività svolta.

Per i contratti di locazione finanziaria stipulati fino al 28 aprile 2012, la deduzione dei canoni era vincolata a stipula di contratti con durate degli stessi fissate dalla legge (la scelta dell'impresa di stipulare contratti con durata inferiore da quella prevista normativamente causava la indeducibilità integrale dei canoni pagati).

A decorrere dai contratti stipulati dal 29 aprile 2012 è stato introdotto un "doppio binario" tra la durata del contratto di leasing, che è libera scelta della contrattazione tra l'impresa e la società di leasing, e il vincolo temporale per la deduzione fiscale dei canoni.

Con una successiva modifica intervenuta per i contratti stipulati dal 1° gennaio 2014 vengono apportate ulteriori modifiche alla durata minima fiscale dei beni ammortizzabili, con esclusione degli autoveicoli che mantengono l'originaria disciplina (rimane in ogni caso ferma la libera scelta tra impresa e società di leasing della durata contrattuale).

Vediamo in sintesi di riepilogare le modifiche intervenute a decorrere dal 29 aprile 2012, previste dall'articolo 102, comma 7, D.P.R. 917/1986, tutt'oggi in vigore:

| | Contratti di <i>leasing</i> stipulati dal 29.4.2012 al 31.12.2013 | Contratti di <i>leasing</i> stipulati dal 01.01.2014 tutt'oggi in vigore |
|--|---|---|
| Beni immobili | durata fiscale pari ad un periodo non inferiore ai 2/3 del periodo di ammortamento* se la durata del contratto è compresa tra 11 e 18 anni | durata fiscale pari ad un periodo non inferiore a 12 anni |
| Beni strumentali mobili (diversi dagli autoveicoli) | durata fiscale pari ad un periodo non inferiore ai 2/3 del periodo di ammortamento* | durata fiscale pari a un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento* |
| Autoveicoli a deducibilità limitata | durata fiscale pari ad un periodo non inferiore al periodo di ammortamento* | durata fiscale pari ad un periodo non inferiore al periodo di ammortamento* |

* Per periodo di ammortamento va inteso quello risultante dall'applicazione dei coefficienti ministeriali di cui al D.M. 31 dicembre 1988

Vale la pena evidenziare che se la durata del contratto di leasing è pari o superiore alla durata minima fissata per la deducibilità fiscale dei canoni, questi potranno essere dedotti nella stessa misura in cui sono imputati a Conto economico.

Se, invece, la durata del contratto è inferiore alla durata minima fissata, le imprese dovranno determinare un doppio binario:

- contabile, che segue la durata del contratto;
- fiscale, che segue il periodo di deduzione fiscale dei canoni previsto dalla normativa.

I canoni ripresi a tassazione nel corso della durata effettiva del contratto (mediante variazioni in aumento) troveranno riconoscimento fiscale in corrispondenti variazioni in diminuzione fino al riassorbimento dei valori fiscali sospesi, dalla scadenza del contratto in poi.

Esempio

Una società di capitali ha stipulato un contratto di leasing per un macchinario in data 2 gennaio 2021, che presenta le seguenti condizioni:

- durata contrattuale 1.095 giorni;
- coefficiente di ammortamento 10% → durata minima fiscale anni 5;
- costo del concedente 111.000 euro;
- interessi da corrispondere nell'arco della durata contrattuale 18.000 euro;
- prezzo di riscatto 10.000 euro.

In data 15 gennaio 2024 viene esercitata l'opzione (riscatto) per l'acquisto del macchinario. Esemplichiamo nella tabella il disallineamento civilistico/fiscale nell'ipotesi che la quota interessi sia la stessa in ciascuno dei 3 periodi di imposta (2021/2022/2023):

| Anni | Imputazione dei canoni a conto economico | Deducibilità fiscale dei canoni | Variazione fiscale |
|------|--|---------------------------------|--------------------|
| 2021 | 43.000 | 25.800 | + 17.200 |
| 2022 | 43.000 | 25.800 | + 17.200 |
| 2023 | 43.000 | 25.800 | + 17.200 |
| 2024 | | 25.800 | - 25.800 |
| 2025 | | 25.800 | - 25.800 |

Pertanto, per quanto riguarda la quota di competenza dei canoni di locazione finanziaria:

- nei periodi di imposta che vanno dal 2021 al 2023 andranno effettuate delle variazioni in aumento in sede di dichiarazione dei redditi per 17.200 euro annui;
- nei periodi di imposta 2024 e 2025 andranno effettuate variazioni in diminuzione dell'importo complessivo di 25.800 euro annui.

La quota interessi implicita compresa nei canoni di locazione finanziaria è, invece, deducibile nel rispetto dei limiti di cui all'articolo 96, Tuir, facendo riferimento alla durata fiscale del contratto, nel caso esemplificato ai 5 anni.

Dal 15 gennaio 2024 saranno deducibili le quote di ammortamento (da stanziare sulla base della vita utile residua dalla data del riscatto) derivanti dall'iscrizione del macchinario nelle immobilizzazioni materiali per 10.000 euro.

IL TRATTAMENTO FISCALE DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA

Breve sintesi del 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.

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).

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 e 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.

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, deducibilità 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).

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, 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 | <i>Plafond</i> | No |
| Spese di rappresentanza – vitto e alloggio | Sì | <i>Plafond</i> | 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.

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

Il Direttore
Lorenzo Bossi

