STUDIO SILVESTRINI

CONSULENZA TRIBUTARIA E COMMERCIALE

Ai gentili Clienti
Loro sedi
Faenza-Imola, 12 maggio 2025

***Oggetto*: Circolare mensile per la clientela maggio 2025**

Informative e news per la clientela di studio

Acconto Imu 2025	pag. 2
Dichiarazioni Imu: le variazioni relative all'anno 2024 vanno comunicate entro il 30 giugno 2025	pag. 4
I chiarimenti del ministero sulle polizze catastrofali	pag. 6
Negato il ricorso alla dichiarazione iva integrativa se la fattura non viene registrata	pag. 9
Il trattamento delle spese di rappresentanza	pag. 10
Principali scadenze dal 16 maggio al 15 giugno 2025	pag. 15

Via XX Settembre, 15 - 48018 FAENZA (RA) - Tel. 0546 21257 - Fax 0546 26261 - e. mail segreteria@studiosilvestrini.it
Via Cavour, 77 - 40026 IMOLA (BO) - Tel. 0542 35126 - Fax 0546 26261 - e. mail segreteria.imola@studiosilvestrini.it
www.studiosilvestrini.it

ACCONTO IMU 2025

Di seguito si ricordano le principali regole applicative Imu, partendo dalle scadenze e regole di versamento, per poi ricordare (sinteticamente) quali siano gli immobili interessati dal prelievo, le basi imponibili e le eventuali riduzioni.

- **Si coglie l'occasione per ricordare alla clientela dello Studio di fornire il più tempestivamente possibile tutti i dati riguardanti modificazioni soggettive (acquisizioni, cessioni, etc.) e oggettive (modifiche catastali, inagibilità, ristrutturazioni, etc.) degli immobili posseduti, onde agevolare il calcolo delle imposte.**

L'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso. A tal fine:
- il mese durante il quale il possesso si è protratto per più della metà dei giorni di cui il mese stesso è composto è computato per intero;
- il giorno di trasferimento del possesso si computa in capo all'acquirente;
- l'imposta del mese del trasferimento resta interamente a carico dell'acquirente nel caso in cui i giorni di possesso risultino uguali a quelli del cedente.

Versamenti

L'Imu viene versata integralmente a favore del Comune, mentre nei confronti dell'Erario sarà riservata una quota di imposta afferente i fabbricati di categoria catastale D, applicando l'aliquota d'imposta dello 0,86% (all'Erario va lo 0,76%, mentre lo 0,10% va al Comune, che comunque può incrementare l'aliquota fino a raggiungere l'1,06% complessivo).
L'acconto risulta dovuto sulla base di aliquote e detrazioni deliberate per l'anno precedente, mentre il conguaglio a saldo sarà determinato sulla base delle aliquote deliberate per l'anno corrente, se pubblicate entro il termine del 28 ottobre (in caso contrario anche il saldo sarà calcolato sulla base delle aliquote dell'anno precedente).

	Scadenza	Parametri di calcolo
Acconto 2025	**16 giugno 2025**	**Aliquote anno precedente**
Saldo 2025	**16 dicembre 2025**	**Aliquote anno in corso** (se pubblicate entro il 28 ottobre)

È consentito il versamento in unica soluzione entro la scadenza dell'acconto; in tal caso si terrà già da subito conto delle aliquote deliberate per l'anno in corso.

Modalità di versamento

Il versamento può essere effettuato tramite apposito bollettino, ovvero tramite il modello F24, con utilizzo degli specifici codici tributo.

L'utilizzo del modello F24 consente la compensazione del tributo dovuto con altri crediti vantati dal contribuente.

Le aliquote applicabili

L'aliquota di base prevista per l'Imu è stata fissata allo 0,86%: i Comuni possono agire su tale aliquota modificandola in aumento sino al 1,06%, oppure ridurla sino all'azzeramento (ad eccezione dei fabbricati di categoria D, per i quali l'aliquota minima è pari alla quota erariale, ossia lo 0,76%). Inoltre, vi è la possibilità di incrementare l'aliquota massima di un ulteriore 0,08% (portando quindi l'aliquota al 1,14%) solo per i Comuni che in passato avevano deliberato analogo incremento ai fini Tasi.

I soggetti passivi

Sono soggetti passivi Imu i possessori di qualunque immobile, e, in particolare:

- il proprietario di immobili (solo se in piena proprietà, ossia per la quota non gravata da usufrutto);
- l'usufruttuario (nel qual caso il titolare della nuda proprietà non deve versare);
- il titolare del diritto d'uso;
- il titolare del diritto di abitazione: nel caso di decesso di 1 dei 2 coniugi, con riferimento alla casa coniugale, pagherà il coniuge superstite. Con riferimento agli altri immobili di proprietà del defunto pagherà l'imposta ciascuno degli eredi in ragione delle proprie quote di spettanza;
- il titolare del diritto di enfiteusi;
- il titolare del diritto di superficie;
- il concessionario di aree demaniali;
- nel caso di immobile utilizzato in forza di contratto di *leasing* soggetto passivo è l'utilizzatore sin dalla data di stipula del contratto (anche per l'immobile in corso di costruzione);
- il coniuge assegnatario della casa coniugale in seguito a provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio (quindi il coniuge non assegnatario, da quando perde il diritto a utilizzare l'immobile, non deve versare).

Gli utilizzatori degli immobili (locatari, comodatari, etc.) non hanno alcun obbligo di versamento Imu in relazione a tali immobili.

Via XX Settembre, 15 - 48018 FAENZA (RA) - Tel. 0546 21257 - Fax 0546 26261 - e. mail segreteria@studiosilvestrini.it
Via Cavour, 77 - 40026 IMOLA (BO) - Tel. 0542 35126 - Fax 0546 26261 - e. mail segreteria.imola@studiosilvestrini.it
www.studiosilvestrini.it

DICHIARAZIONI IMU: LE VARIAZIONI RELATIVE ALL'ANNO 2024 VANNO COMUNICATE ENTRO IL 30 GIUGNO 2025

In merito all'obbligo di presentazione della dichiarazione Imu, il comma 769, L. 160/2019 stabilisce che la stessa debba essere presentata o, in alternativa, trasmessa in via telematica *"entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta".*

- **Pertanto, entro il prossimo 30 giugno 2025 dovranno essere presentate le dichiarazioni Imu per comunicare al Comune di ubicazione dell'immobile interessato le variazioni avvenute nel corso del periodo d'imposta 2024.**

Oltre alla modalità di presentazione cartacea, sempre e comunque ammessa, così come l'invio con raccomandata senza ricevuta di ritorno ovvero la pec, attualmente è consentito utilizzare anche il canale telematico, tramite i servizi Entratel e Fisconline; quest'ultima, pertanto, risulta essere una modalità aggiuntiva, che non sostituisce la tradizionale presentazione cartacea da effettuarsi direttamente al Comune di ubicazione degli immobili.
Per la presentazione della dichiarazione Imu occorre utilizzare il modello approvato con il D.M. 24 aprile 2024, utilizzabile tanto per l'Imu quanto per l'Impi (imposta municipale sulle piattaforme marine).
La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi, sempre che non si verifichino modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta.
Restano ferme le dichiarazioni in passato presentate ai fini dell'Imu e del tributo per i servizi indivisibili, in quanto compatibili. Pertanto, se non sono intervenute variazioni che hanno determinato una diversa liquidazione del tributo e non ci si trovi in uno dei casi in cui si è tenuti a presentare la dichiarazione, non occorre ripresentare la stessa.

Dichiarazione Imu
La dichiarazione va resa solo per gli immobili interessati da variazioni suscettibili di produrre una modifica sul calcolo del tributo dovuto: qualora nulla sia variato, come detto, non è dovuta alcuna comunicazione al Comune.
Si ricorda comunque che sono moltissime le fattispecie di esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione: si pensi, in particolare, al fatto che i trasferimenti immobiliari sono in generale esonerati in quanto le informazioni sono recepite dal Comune attraverso l'atto di voltura che il notaio inoltra alla Conservatoria dei registri immobiliari.
Per una dettagliata analisi dei casi di esonero si vedano le istruzioni al modello di variazione.
Va comunque ricordato che la dichiarazione Imu deve essere presentata quando si verifica una delle seguenti situazioni:
- fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati;
- fabbricati di interesse storico o artistico;
- fabbricati per i quali il Comune ha (eventualmente) deliberato una riduzione dell'aliquota;
- fabbricati merce invenduti (secondo il Mef, la presentazione della dichiarazione è condizione per l'applicazione dell'esenzione);
- terreni agricoli o edificabili in relazione ai quali coltivatori diretti e Iap (imprenditori agricoli professionali) beneficiano delle agevolazioni stabilite dalla norma.

Via XX Settembre, 15 - 48018 FAENZA (RA) - Tel. 0546 21257 - Fax 0546 26261 - e. mail segreteria@studiosilvestrini.it
Via Cavour, 77 - 40026 IMOLA (BO) - Tel. 0542 35126 - Fax 0546 26261 - e. mail segreteria.imola@studiosilvestrini.it
www.studiosilvestrini.it

Vi sono poi una serie di altre situazioni, elencate dalle istruzioni alla compilazione del modello, in cui il Comune non è in possesso delle necessarie informazioni per la verifica del corretto calcolo dell'imposta; si ricordano, in particolare, i seguenti casi:

- beni utilizzati in forza di un contratto di *leasing*;
- compravendite o modifiche di valore di un'area edificabile;
- intervenuta esenzione sui fabbricati;
- riduzione per gli immobili concessi in comodato a parenti in linea retta che li utilizzano quale abitazione principale;
- indicazione dei valori contabili dei fabbricati D.

In queste situazioni occorre procedere alla presentazione del modello Imu.

- **Nel nuovo modello è stata recepita (tramite l'introduzione di una specifica sezione) l'ipotesi di esenzione per gli immobili occupati abusivamente (ai sensi dell'articolo 1, comma 759, lettera g-*bis*), L. 160/2019, introdotta nel 2023), nel qual caso la dichiarazione va presentata con modalità telematiche**

Dichiarazione Imu Enc

Anche in relazione agli enti non commerciali, entro il prossimo 30 giugno 2025 andranno presentate le dichiarazioni Imu relative al periodo d'imposta 2024.

L'obiettivo di tale dichiarazione è quello di dare conto, a ciascun Comune di ubicazione, degli immobili in relazione ai quali il contribuente può far valere, integralmente o in parte, l'esenzione prevista dall'articolo 7, lettera i), D.Lgs. 504/1992 (richiamato dall'articolo 1, comma 759, lettera g), L. 160/2019), secondo le indicazioni del D.M. 200/2012.

Il comma 770, articolo 1, Legge di Bilancio 2020 prevede che l'ente non commerciale debba presentare una speciale dichiarazione, differente da quella ordinariamente utilizzabile dalla generalità dei contribuenti.

Con il Decreto 24 aprile 2024 il Mef ha approvato anche il modello, con le relative istruzioni di compilazione, che tutti gli enti non commerciali (enti del Terzo settore compresi) dovranno utilizzare per comunicare, all'Amministrazione comunale nella quale è ubicato l'immobile interessato, i dati di tale immobile che fruisce dell'esenzione totale o parziale (nelle istruzioni al nuovo modello è stata recepita l'interpretazione dell'ultima Legge di bilancio che consente l'esenzione anche ai fabbricati oggetto di comodato, ovvero in assenza di esercizio attuale delle attività meritevoli).

Di seguito le caratteristiche principali che occorre considerare per la corretta gestione dell'obbligo dichiarativo:

- scelta del modello: il nuovo modello diventa l'unico che deve essere utilizzato dagli enti non commerciali, per tutti gli immobili di cui sono in possesso, quindi, non solo quindi per gli immobili in cui si svolge una delle attività cosiddette meritevoli di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i), D.Lgs. 504/1992, ma anche per quelli in cui non svolgono attività meritevoli e che quindi sono ordinariamente tassati. Nel caso in cui l'ente non commerciale possieda nel Comune solo immobili imponibili, ovvero immobili esenti per motivi diversi da quelli previsti nella citata lettera i), occorre presentare la dichiarazione Imu ordinaria;
- periodicità di presentazione: la dichiarazione in commento deve essere presentata ogni anno diversamente quindi da quello che avviene per la dichiarazione Imu ordinaria, poiché quest'ultima "*ha effetto anche per gli*

anni successivi, sempre che non si verifichino modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta";

- modalità di presentazione: la dichiarazione va presentata esclusivamente in forma telematica (è esclusa la modalità di presentazione cartacea) entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello cui detta dichiarazione si riferisce, indirizzata al Comune sul cui territorio insistono gli immobili dichiarati.

Anche in questo modello è stata inserita una apposita sezione per l'indicazione degli immobili esenti in quanto occupati abusivamente.

I CHIARIMENTI DEL MINISTERO SULLE POLIZZE CATASTROFALI

La Legge di Bilancio 2024 ha introdotto l'obbligo di stipulare un'assicurazione da parte delle imprese, a copertura dei danni relativi alle immobilizzazioni materiali direttamente cagionati da calamità naturali ed eventi catastrofali verificatisi sul territorio nazionale; gli eventi che devono essere assicurati sono i rischi sismici, le alluvioni, le frane, le inondazioni e le esondazioni.

Tale obbligo, che doveva inizialmente entrare in vigore lo scorso 1° gennaio 2025, era stato prorogato al 31 marzo 2025 a mezzo del D.L. 202/2024; tale scadenza è stata ulteriormente rinviata a opera del D.L. 39/2025, in maniera differenziata sulla base di un requisito soggettivo:

- le medie imprese dovranno stipulare le polizze catastrofali entro il 1° gennaio 2026;
- nessuna proroga è stata disposta per le imprese di grandi dimensioni, per le quali l'obbligo è scattato lo scorso 31 marzo.

Per chiarire alcuni degli aspetti dubbi, il Ministero delle imprese e del *made in Italy* (Mimit) ha pubblicato alcune risposte alle domande più frequenti (*faq*), di seguito riepilogate.

1. Qualora l'impresa non abbia terreni, fabbricati, impianti e macchinari, attrezzature industriali e commerciali di proprietà, ma utilizzi tali beni per la propria attività di impresa ad altro titolo (ad esempio affitto o *leasing*), su chi grava l'obbligo di stipulare la polizza per i danni provocati da calamità naturali ed eventi catastrofali?
Risposta - come chiarito dalla norma di interpretazione autentica di cui all'articolo 1-*bis*, comma 2, D.L. 155/2024, convertito con modificazioni dalla L. 189/2024 l'oggetto della copertura assicurativa per i danni da calamità naturali ed eventi catastrofali di cui all'articolo 1, comma 101, primo periodo, L. 213/2023, è riferito ai beni elencati dall'articolo 2424, comma 1, sezione Attivo, voce B-II, numeri 1), 2) e 3), cod. civ., a qualsiasi titolo impiegati per l'esercizio dell'attività di impresa, con esclusione di quelli già assistiti da analoga copertura assicurativa, anche se stipulata da soggetti diversi dall'imprenditore che impiega i beni. Il riferimento all'articolo 2424, comma 1, sezione Attivo, voce B-II, numeri 1), 2) e 3), cod. civ., pertanto, deve essere inteso come un rinvio ai beni ivi elencati, ai fini della loro identificazione. L'imprenditore, dunque, deve assicurare tutti i beni impiegati nell'esercizio dell'impresa e rientranti nei numeri 1), 2) e 3) sezione Attivo, voce B-II, di cui all'articolo 2424, cod. civ., anche se sugli stessi l'impresa non ha il diritto di proprietà, con la sola esclusione dei beni già assistiti da analoga copertura assicurativa, anche se stipulata da soggetti diversi dall'imprenditore che impiega i beni.

2. I beni gravati da abuso edilizio sono soggetti all'obbligo assicurativo?

Risposta - no, in quanto l'articolo 1, comma 2, D.M. 18/2025 dispone che "*sono esclusi dalla copertura assicurativa i beni immobili che risultino gravati da abuso edilizio o costruiti in carenza delle autorizzazioni previste ovvero gravati da abuso sorto successivamente alla data di costruzione*".

3. I beni immobili in costruzione sono soggetti all'obbligo assicurativo?

Risposta - no, i beni immobili in costruzione non sono soggetti all'obbligo assicurativo, in quanto sono iscritti all'articolo 2424, comma 1, sezione Attivo, voce B-II, numero 5), cod. civ., mentre l'articolo 1, comma 1, lettera b), D.M. 18/2025 fa riferimento alle immobilizzazioni di cui all'articolo 2424, comma 1, sezione Attivo, voce B-II, numeri 1), 2) e 3), cod. civ..

4. L'obbligo di stipulare una polizza a copertura dei danni da calamità naturali ed eventi catastrofali di cui all'articolo 1, comma 101, primo periodo, L. 213/2023 può essere assolto anche per il tramite di polizze collettive?

Risposta - sì, l'obbligo assicurativo può essere assolto anche con l'adesione a polizze collettive.

5. Le imprese soggette all'obbligo di stipulare una polizza contro i rischi catastrofali sono solamente quelle soggette all'iscrizione nella sezione ordinaria del Registro Imprese?

Risposta - indipendentemente dalla sezione nella quale sono iscritte, tutte le imprese con sede legale in Italia e le imprese aventi sede legale all'estero con una stabile organizzazione in Italia, tenute all'iscrizione nel Registro Imprese ai sensi dell'articolo 2188, cod. civ., hanno l'obbligo di stipulare l'assicurazione contro i danni causati da calamità naturali ed eventi catastrofali di cui all'articolo 1, comma 101, primo periodo, L. 213/2023. Sono escluse dall'obbligo solamente le imprese di cui all'articolo 2135, cod. civ. (imprese agricole).

6. Quando occorre adeguare le polizze già in essere?

Risposta - l'articolo 11, comma 2, D.M. 18/2025 prevede che "*Per le polizze già in essere, l'adeguamento alle previsioni di legge decorre a partire dal primo rinnovo o quietanzamento utile delle stesse.*"

7. Lo studio legale in cui viene esercitata l'attività professionale è soggetto all'obbligo assicurativo contro i danni da calamità naturali ed eventi catastrofali?

Risposta - l'obbligo assicurativo sussiste per tutte le imprese con sede legale in Italia e le imprese aventi sede legale all'estero con una stabile organizzazione in Italia, tenute all'iscrizione nel Registro Imprese ai sensi dell'articolo 2188, cod. civ.. L'obbligo di stipulare la polizza, pertanto, discende dall'obbligo di iscrizione al Registro Imprese.

8. L'imprenditore che svolge la propria attività presso la propria abitazione è tenuto a stipulare una polizza a copertura dei danni da calamità naturali ed eventi catastrofali?

Risposta - se l'immobile è impiegato per l'esercizio dell'attività di impresa ricade nel perimetro dell'obbligo assicurativo per la porzione di edificio destinata all'esercizio dell'attività d'impresa.

9. L'obbligo assicurativo di cui all'articolo 1, comma 101, primo periodo, L. 213/2023, sussiste anche per le imprese che non hanno o non impiegano alcuno dei beni di cui all'articolo 2424, comma 1, sezione Attivo, voce B-II, numeri 1), 2) e 3), cod. civ.?

Risposta - le imprese tenute all'iscrizione nel Registro Imprese ai sensi dell'articolo 2188, cod. civ. che non hanno in proprietà o non impiegano per la propria attività alcuno dei beni elencati dall'articolo 2424, comma 1, sezione Attivo, voce B-II, n. 1), 2) e 3), cod. civ., non sono soggetti all'obbligo di stipula dell'assicurazione di cui all'articolo 1, comma 101, primo periodo, L. 213/2023.

10. I veicoli iscritti al PRA sono soggetti all'obbligo assicurativo di cui alla L. 213/2023?

Risposta - l'articolo 1, comma 1, lettera b), n. 4), D.M. 18/2025 definisce le attrezzature industriali e commerciali, comprendendo in esse macchine, attrezzi, utensili e relativi ricambi e basamenti, altri impianti non rientranti nella definizione di fabbricato, impianti e mezzi di sollevamento, pesa, nonché di imballaggio e trasporto non iscritti al P.R.A. Risultano, pertanto, esclusi dai beni oggetto della copertura assicurativa di cui alla L. 213/2023, i veicoli iscritti al P.R.A.

11. La disciplina legislativa di cui all'articolo 1, commi 102, L. 213/2023, relativa agli effetti sulle misure di incentivazione dell'adempimento dell'obbligo di stipula da parte delle imprese della polizza assicurativa contro i danni da calamità naturali ed eventi catastrofali deve intendersi automaticamente applicabile allo scadere dei termini previsti dal D.L. 39/2025 o necessita di ulteriori atti o provvedimenti?

Risposta - la disciplina recata dall'articolo 1, comma 102, L. 213/2023 non ha carattere autoapplicativo. Il comma 102 dell'articolo 1 stabilisce, infatti, che dell'inadempimento dell'obbligo di assicurazione da parte delle imprese "s*i deve tener conto*" nell'assegnazione di contributi, sovvenzioni o agevolazioni pubbliche, senza determinare in maniera perentoria quali siano gli effetti di tale valutazione. Ne consegue che ciascuna Amministrazione titolare di misure di sostegno e agevolazione è chiamata a dare attuazione alla citata disposizione, definendo e comunicando le modalità con cui intende tener conto del mancato adempimento all'obbligo assicurativo in argomento in relazione alle proprie misure coerentemente con le tempistiche recate dall'articolo1, D.L. 39/2024. Per quanto attiene alle misure di propria competenza, questo Ministero è orientato a tener conto dell'inadempimento dell'obbligo assicurativo precludendo l'accesso agli incentivi di propria competenza alle imprese inadempimenti. Tale indicazione dovrà comunque essere recepita nella disciplina normativa relativa a ciascun incentivo. La causa di esclusione opererà per le domande presentate a decorrere dalla data del predetto provvedimento di adeguamento e di recepimento della previsione di cui alla L. 213/2023 nell'ambito della disciplina normativa della misura di agevolazione tenendo conto delle tempistiche recate dall'articolo 1, D.L. 39/2024.

12. La disposizione di cui al comma 102, L. 213/2023, in merito all'accesso a contributi, sovvenzioni o agevolazioni pubblici connessa alla mancata stipula da parte dell'impresa della polizza assicurativa di cui alla L. 213/2023 è retroattiva e si applica, dunque, anche a contributi, sovvenzioni o agevolazioni pubblici ottenuti dalle imprese prima dello scadere dei termini previsti dal D.L. 39/2025?

Risposta - no, per quanto esposto in risposta alla precedente domanda, la valutazione in merito all'accesso a contributi, sovvenzioni o agevolazioni pubblici, connessa alla mancata stipula da parte dell'impresa della polizza assicurativa opera dalla data del provvedimento di adeguamento e di recepimento della previsione di cui alla L. 213/2023 nell'ambito della disciplina normativa del contributo, sovvenzione o agevolazione pubblica, ovvero dalla diversa data ivi indicata.

Via XX Settembre, 15 - 48018 FAENZA (RA) - Tel. 0546 21257 - Fax 0546 26261 - e. mail segreteria@studiosilvestrini.it
Via Cavour, 77 - 40026 IMOLA (BO) - Tel. 0542 35126 - Fax 0546 26261 - e. mail segreteria.imola@studiosilvestrini.it
www.studiosilvestrini.it

NEGATO IL RICORSO ALLA DICHIARAZIONE IVA INTEGRATIVA SE LA FATTURA NON VIENE REGISTRATA

Con la risposta a interpello n. 115/E/2025 dello scorso 17 aprile l'Agenzia delle entrate afferma l'importante principio per cui, nel caso di omessa registrazione delle fatture di acquisto nei termini previsti dalla legge (ovvero, al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto), resta preclusa la possibilità di recuperare la corrispondente Iva in detrazione mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa ai sensi e per gli effetti dell'articolo dall'articolo 8, comma 6-*bis*, D.P.R. 322/1998, in quanto in tale comportamento non sono ravvisabili gli estremi dell'errore rilevante ed essenziale.

Precisa, infatti, la stessa Agenzia delle entrate che il diritto a detrarre l'Iva relativa ai beni e servizi acquistati o importati rappresenta una facoltà da esercitare già in sede di liquidazione periodica dell'imposta o, al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto, previa annotazione della fattura di acquisto o della bolletta doganale nell'apposito registro previsto dall'articolo 25, comma 1, D.P.R. 633/1972.

Si ribadisce nella sostanza quanto già affermato dalla circolare n. 1/E/2018 con la quale l'Amministrazione finanziaria, ispirandosi ai principi espressi in proposito dai giudici comunitari, ha chiarito che il *dies a quo*, ovvero "*il momento a partire dal quale*" decorre il termine per l'esercizio della detrazione deve essere individuato nel momento in cui in capo al cessionario/committente si verifica la duplice condizione:

1. di tipo sostanziale e cioè l'avvenuta esigibilità dell'imposta;
2. di tipo formale e cioè il possesso di una valida fattura redatta conformemente alle disposizioni di cui all'articolo 21, D.P.R. 633/1972.

É quindi dal momento in cui si verificano entrambi i sopracitati requisiti che il soggetto passivo cessionario/committente può operare, previa registrazione della fattura secondo le modalità previste dall'articolo 25, comma 1, D.P.R. 633/1972, la detrazione dell'imposta assolta con riferimento agli acquisti di beni e servizi, ovvero alle importazioni di beni.

Con un precedente documento di prassi (risposta a interpello n. 479/E/2023), l'Agenzia delle entrate aveva ammesso la possibilità di ricorrere all'istituto della dichiarazione integrativa, ma in quel caso si trattava dell'ipotesi in cui, per mero errore, il contribuente beneficiario del diritto alla detrazione, aveva omesso di esercitare tale facoltà tempestivamente, pur avendo ricevuto e registrato la fattura di acquisto. Condizione, quest'ultima, che si presenta quindi come essenziale per poter fare ricorso all'istituto della dichiarazione integrativa richiamato dall'articolo 8, comma 6-*bis*, D.P.R. 322/1998.

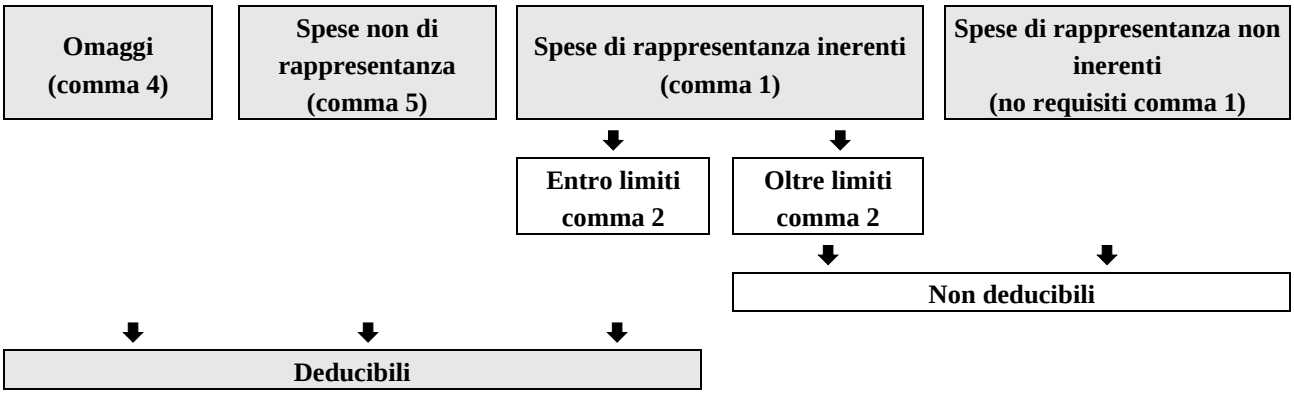
Infine, oltre al danno, la beffa. Conclude infatti l'Agenzia delle entrate il suo pronunciamento, affermando che nell'ipotesi di violazione dell'obbligo di registrazione nei termini, resta applicabile la sanzione di cui all'articolo 6, comma 1, D.Lgs. 471/1997 (dovuta nella misura fissa da 250 a 2.000 euro quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo), comunque riducibile applicando le misure del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997.

IL TRATTAMENTO 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.

- **Dal 1° gennaio 2025 le spese di rappresentanza sono deducibili solamente se i pagamenti sono eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento tracciabili (fino al 31 dicembre 2024 non era prevista tale limitazione alla deducibilità dei costi, che potevano essere dedotti anche se pagati con strumenti non tracciabili).**

Le disposizioni attuative sono contenute nel D.M. 19 novembre 2008 che richiede:
- che il sostenimento della spesa abbia finalità promozionali o di pubbliche relazioni e risponda comunque a criteri di ragionevolezza e coerenza;
- che la spesa non sia collegata ad una controprestazione (criterio della gratuità).
Sono individuate le seguenti tipologie di spesa:



Gli oneri che costituiscono spese di rappresentanza *ex lege* (comma 1)
Le spese di rappresentanza si distinguono dalle spese di pubblicità in ragione della gratuità dell'erogazione di un bene o di un servizio nei confronti di clienti o potenziali clienti.
Le spese di pubblicità sono, invece, caratterizzate dalla presenza di un contratto a prestazioni corrispettive con l'obbligo della controparte di pubblicizzare o propagandare il marchio o il prodotto dell'impresa al fine di incrementarne la domanda.
L'articolo 1, comma 1, primo periodo, D.M. 19 novembre 2008 individua l'inerenza delle spese di rappresentanza nell'effettivo sostenimento di spese per "*erogazioni a titolo gratuito"* di beni e servizi effettuate con "*finalità promozionali o di pubbliche relazioni"* 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 dell'Agenzia delle entrate 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.

ESEMPIO

Se nel 2023 sono conseguiti ricavi per un ammontare pari a 60.000.000 di euro, il *plafond* di deducibilità delle spese di rappresentanza relativo al medesimo esercizio è pari a 430.000 euro, ottenuto dalla somma tra:
- 0,015 x 10.000.000,00 = 150.000,00;
- 0,006 x 40.000.000,00 (50.000.000,00 – 10.000.000,00) = 240.000,00;
- 0,004 x 10.000.000,00 (60.000.000,00 - 50.000.000,00) = 40.000,00.

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

In aggiunta ai requisiti sopra esposti, il Legislatore 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/E/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 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; si consiglia comunque di 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).

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:

a) 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);

b) successivamente, alla verifica ai sensi dell'articolo 108, comma 2, Tuir ai sensi del quale l'importo delle predette spese deve essere sommato alle altre spese di rappresentanza e la cui deducibilità deve rispettare il *plafond* di deducibilità calcolato percentualmente sul volume dei ricavi.

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

Si consiglia pertanto alla gentile Clientela, come suggerito dalla stessa Agenzia delle entrate nella citata circolare n. 34/2009, 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:

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

Per quanto riguarda la disciplina prevista ai fini Iva, l'articolo 19-*bis.*1, 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. Al contrario, le spese di ospitalità clienti permettono la detrazione dell'Iva, proprio perché non sono qualificate spese di rappresentanza.

Via XX Settembre, 15 - 48018 FAENZA (RA) - Tel. 0546 21257 - Fax 0546 26261 - e. mail segreteria@studiosilvestrini.it
Via Cavour, 77 - 40026 IMOLA (BO) - Tel. 0542 35126 - Fax 0546 26261 - e. mail segreteria.imola@studiosilvestrini.it
www.studiosilvestrini.it

PRINCIPALI SCADENZE DAL 16 MAGGIO AL 15 GIUGNO 2025

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 16 maggio 2025 al 15 giugno 2025, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.

venerdì 16 maggio

Versamenti Iva mensili e trimestrali

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di aprile. I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente. Scade anche il termine di versamento dell'Iva a debito riferita al primo trimestre 2025 per i contribuenti Iva trimestrali.

Versamento dei contributi Inps

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di aprile, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

Versamento dei contributi Inail

Scade oggi il termine per il versamento della seconda rata del premio Inail per la quota di regolazione del 2024 e la quota di acconto del 2025.

Versamento delle ritenute alla fonte

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia.

Versamento ritenute da parte condomini

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

ACCISE – Versamento imposta

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

Inps – Contributi dovuti ad artigiani e commercianti
Scade il termine per il pagamento del contributo "fisso" Inps relativo al primo trimestre 2025 per gli artigiani ed i commercianti iscritti all'Inps.

martedì 20 maggio

Enasarco: versamento contributi
Scade il termine per il versamento dei contributi dovuti dalla casa mandante per il primo trimestre 2025.

lunedì 26 maggio

Presentazione elenchi Intrastat mensili
Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese precedente.

martedì 3 giugno

Comunicazione telematica liquidazioni periodica Iva
Scade oggi il termine per la presentazione telematica della LIPE relativa al primo trimestre 2025, sia per i contribuenti mensili sia per i contribuenti trimestrali.

Presentazione elenchi Intra 12 mensili
Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di marzo.

Presentazione del modello Uniemens Individuale
Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di aprile.

Imposta di bollo
Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di bollo complessivamente di importo superiore a 5.000 euro relativa alle fatture elettroniche emesse nel primo trimestre 2025 che prevedono l'obbligo di assolvimento del bollo di 2 euro.

domenica 15 giugno

Registrazioni contabili

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.

Fatturazione differita
Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche
Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Distinti saluti,
Studio Silvestrini

Via XX Settembre, 15 - 48018 FAENZA (RA) - Tel. 0546 21257 - Fax 0546 26261 - e. mail segreteria@studiosilvestrini.it
Via Cavour, 77 - 40026 IMOLA (BO) - Tel. 0542 35126 - Fax 0546 26261 - e. mail segreteria.imola@studiosilvestrini.it
www.studiosilvestrini.it