



SDD Servizi
Servizi e Soluzioni per l'Impresa

NOTIZIARIO

Nr 25 2013

Argomenti :

1.Saldo IMU 2013 e “mini IMU”-2.Beni e servizi gratuiti

1. Saldo IMU 2013 e “mini-IMU”

La riforma della tassazione immobiliare più volte annunciata è ancora solo sulla carta, ma ancora una volta è l'IMU a tenere banco e a non lasciar tranquilli tanto i contribuenti persone fisiche quanto le aziende.

Il D.L. 30 novembre 2013, Nr 133 (pubblicato in G.U. 30 novembre 2013, Nr 281) è intervenuto (con gli artt. 1 e 2) per abolire la seconda rata IMU per taluni immobili, in attesa che venga (presumibilmente) varata la nuova imposta unica comunale (IUC).

Nonostante l'abolizione, tanto sofferta e che si è fatta troppo attendere, essendo giunta la notizia a sole due settimane dalla data di scadenza prevista, 16 Dicembre 2013, era subito pronta per i contribuenti una nuova e brutta sorpresa che ha inserito, nello scenario del sistema fiscale, un nuovo tributo : la “mini-IMU”.

Nelle pagine che seguono illustriamo le modifiche intervenute.

Immobili esentati

Per l'anno 2013, salvo quanto si dirà oltre in relazione all'aliquota deliberata dal Comune in misura superiore a quella standard, non è dovuta la seconda rata IMU per:

- 1) l'**abitazione principale**, esclusi i fabbricati classificati nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 (immobili di lusso, ville e castelli);
- 2) le **pertinenze** relative agli immobili di cui all'alinea precedente, di cui alle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nel limite numerico di 3 fabbricati (per casi particolari si veda la Circ. MEF 3/DF/2012);
- 3) le unità immobiliari appartenenti alle **cooperative edilizie a proprietà indivisa**, adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari;
- 4) gli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP) o dagli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP, istituiti in attuazione dell'art. 93, D.P.R. 24 luglio 1977, Nr 616;
- 5) la **casa coniugale** assegnata - in sede di separazione o di divorzio dei coniugi (ossia a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio) - al coniuge non titolare di diritti reali sulla stessa (detta assegnazione si intende in ogni caso effettuata a titolo di diritto di abitazione);
- 6) l'unico immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, posseduto - e non locato - dal **personale in servizio permanente** appartenente alle Forze armate e alle Forze di polizia ad ordinamento militare e da quello dipendente delle Forze di polizia ad ordinamento civile, nonché dal personale del Corpo nazionale dei vigili del fuoco, e, fatto salvo quanto previsto dall'art. 28, co. 1, D.Lgs. 19 maggio 2000, Nr 139, dal personale appartenente alla carriera prefettizia¹

¹ Per tali fabbricati, che non siano censiti nelle categorie catastali A/1, A/8 o A/9, e relative pertinenze non sono richieste le condizioni della dimora abituale e della residenza anagrafica ai fini dell'applicazione della disciplina in materia di IMU concernente l'abitazione principale e le relative pertinenze. Per l'anno 2013, la disposizione di cui sopra si applica a decorrere dal 1° luglio 2013: pertanto, se a giugno avessero pagato la prima rata non hanno diritto al rimborso. Detti soggetti potrebbero dunque essere tenuti ad un doppio conguaglio: il primo entro il 16 dicembre 2013 se hanno versato la prima rata con le aliquote del 2012 inferiori a quelle del 2013 e un secondo entro il 16 gennaio 2014 se il Comune avesse deliberato per il 2013 un'aliquota maggiore di quella standard (si veda in seguito il commento riferito alla mini-IMU).

7) gli immobili assimilati all'abitazione principale² a seguito di delibera comunale (art. 2-bis, D.L. 31 agosto 2013, Nr 102), come per esempio le unità immobiliari - a condizione che non risultino locate - possedute da **anziani o disabili che acquisiscono la residenza a seguito di ricovero permanente** in istituti di ricovero ovvero da cittadini italiani residenti all'estero.

8) i **fabbricati rurali ad uso strumentale** (quelli utilizzati per la manipolazione, trasformazione e vendita dei prodotti agricoli), a prescindere dalla classificazione catastale (esenzione oggettiva) e dall'uso (quindi anche se sono concessi in affitto unitamente al fondo³).

9) i **terreni agricoli posseduti e condotti**, ancorché non coltivati, dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (IAP) iscritti nella previdenza agricola.

E' opportuno precisare che gli immobili che non rientrano tra quelli indicati negli ultimi due capoversi (es. fabbricati rurali abitativi, che non costituiscano abitazione principale, e i terreni non condotti da agricoltori), che hanno beneficiato dell'abolizione della prima rata IMU, dovranno versare l'imposta (seconda rata IMU 2013) con riferimento al periodo decorrente dall' 1 luglio 2013, con versamento scadente il 16 dicembre 2013.

Agricoltura ed esenzioni dalla seconda rata IMU

Immobili esentati (*)	Immobili non esentati
Terreni agricoli posseduti e condotti, anche se non coltivati, da coltivatori diretti o IAP	Terreni agricoli posseduti da soggetti diversi da quelli indicati nella colonna a lato
Fabbricati rurali strumentali (es. depositi attrezzi, ma anche abitazioni usate da dipendenti con più di 100 giornate lavorative annue)	Fabbricati rurali abitativi (salvo che non sia utilizzato come abitazione principale dal possessore)

(*) Per questi immobili può essere dovuto un versamento a conguaglio entro il 16 gennaio 2014 se il Comune ha deliberato, entro il 9 dicembre 2013, una aliquota maggiore rispetto a quella di base.

Si ricorda infine che, secondo il D.L. 102/2013, sono esclusi dalla seconda rata IMU 2013 anche i cd. **"immobili-merce"**.

Gli immobili esentati sono di fatto costituiti dagli immobili per i quali era stata dapprima sospesa e poi abolita la prima rata (es. abitazione principale non di lusso, terreni agricoli condotti da coltivatori diretti e IAP e fabbricati rurali strumentali).

Si ricorda che per alcuni immobili il D.L. 102/2013 aveva già stabilito delle disposizioni di favore (es. abolizione della seconda rata per gli immobili-merce, delle unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa e delle abitazioni principali di militari e poliziotti). Come ha precisato il D.L. 102/2013, l'applicazione delle agevolazioni è subordinata alla presentazione, da parte del soggetto interessato, di una **dichiarazione IMU** con gli **identificativi catastali degli immobili cui il beneficio si applica**. L'invio telematico va effettuato, a pena di decadenza, entro il termine ordinario per la presentazione delle dichiarazioni di variazioni (vale a dire entro il 30 giugno 2014).

Occorre però segnalare come l'esenzione dal versamento della seconda rata IMU per gli immobili di cui sopra è solo **parziale**.

Viene, infatti, previsto che il contribuente debba versare **entro il 16 gennaio 2014** il 40% (da ciò l'appellativo di "mini-IMU") della **differenza tra:**

- l'ammontare dell'imposta dovuta applicando aliquota e detrazione per ciascuna tipologia di immobile deliberate, o confermate (quindi il conteggio in esame dovrà essere eseguito sia con riferimento ai Comuni che hanno incrementato l'aliquota nel 2013 sia con riguardo a quelli che confermano l'aumento già previsto nel 2012), dal Comune per il 2013 entro il 9 dicembre del medesimo anno (in caso di mancata pubblicazione, entro questa data, delle delibere comunali si applicano i parametri adottati nel 2012);

² Dall'1.07.2013 sono inclusi tra gli immobili assimilabili a quella principale quelli concessi in comodato a parenti in linea retta, entro il primo grado (genitori-figli), a condizione che il comodatario vi adibisca la propria abitazione principale e che non si tratti di beni di lusso. Per gli immobili assimilati all'abitazione principale lo Stato non verserà la differenza del 60% di cui si dirà a breve.

³ A questo riguardo vi è una considerevole differenza rispetto ai terreni per i quali è richiesta la conduzione diretta. Rimandiamo al punto successivo. Si noti che nessuna esenzione è stabilita per le abitazioni rurali, fatto salvo l'utilizzo come abitazione principale da parte del possessore (che gode dell'esenzione generale prevista per le abitazioni principali non di lusso) e per le abitazioni dei dipendenti agricoli con più di 100 giornate lavorative annue, ai sensi dell'art. 9, co. 3-bis, D.L. 557/1993.

b) se inferiore, l'ammontare risultante dall'applicazione dell'aliquota e le detrazioni di base previste dalle norme statali (rispettivamente 4 per mille - 2 per mille per i fabbricati rurali strumentali e 7,6 per mille per i terreni agricoli - ed € 200) per ciascuna delle tipologie di immobili sopra elencati.

Proponiamo un esempio per chiarire in che cosa consista tale versamento aggiuntivo.

Si prenda il caso di un'abitazione principale, presso la quale il possessore abbia anche la residenza anagrafica. Il fabbricato, di categoria A/2, ha una rendita catastale pari a € 438,75 e si trova in un Comune che ha deliberato (entro il 9 dicembre 2013) un'aliquota del 6 per mille (più alta rispetto a quella standard del 4 per mille). Il contribuente non ha figli per i quali può fruire dell'ulteriore detrazione (per ogni figlio convivente si ha diritto ad una detrazione di € 50). I conteggi da effettuare sono i seguenti :	
Rendita catastale rivalutata	€ 438,75 x 1,05 = € 460,69
Base imponibile	€ 460,69 x 160 = € 73.710
Imposta lorda (aliquota deliberata)	€ 73.710 x 6/1000 = € 442,26
Detrazioni spettanti	€ 200
Imposta netta (aliquota deliberata)	€ 442,26 - € 200 = € 242,26
Imposta lorda (aliquota standard)	€ 73.710 x 4/1000 = € 294,84
Detrazioni spettanti	€ 200
Imposta netta (aliquota standard)	€ 294,84 - € 200 = € 94,84
Importo da versare entro il 16 gennaio 2014	(€ 242,26 - 94,84) x 40% = € 58,97 (*)
(*) I decimali sono indicati solo a titolo di esempio, in quanto il versamento va effettuato con arrotondamento, in eccesso o in difetto, all'euro (circ. MEF 18 maggio 2012, Nr 3/DF).	

La differenza spettante ai Comuni (60% della maggior imposta dovuta rispetto alle aliquote e detrazioni standard) è versata a questi dallo Stato.

L'**esenzione parziale** risulta pertanto essere forse più un **aggravio** in termini di *costi amministrativi per la gestione dei versamenti*, generalmente modesti, da parte dei contribuenti che di un vero e proprio beneficio fiscale.

Non sono dovuti versamenti al di sotto di € 12, salvo che il Comune non abbia deciso soglie superiori. Inoltre, non è possibile inviare ai contribuenti cartelle di pagamento che sono debitori di somme inferiori a € 30 (art. 3, co. 10, D.L. 2 marzo 2012, Nr 16), per cui in molti casi i Comuni non incasseranno il piccolo "balzello".

Altri immobili

Oltre al saldo 2013 per gli immobili esentati (es. immobili-merce delle imprese che hanno versato la prima rata sulla base dell'aliquota del 2012, il saldo degli immobili della Polizia e delle altre forze militari oppure il saldo della mini-IMU), l'imposta municipale è dovuta per gli altri immobili.

Infatti, il 16 dicembre 2013 scade il termine per effettuare il versamento della seconda rata (art. 9, co. 3, D.Lgs. 23/2011).

Più che di seconda rata occorrerebbe parlare di saldo, in quanto il corretto versamento richiede di calcolare l'intero importo dovuto con conguaglio sull'acconto (prima rata).

Per questi immobili il versamento richiede il consueto **sdoppiamento degli importi**: una parte dovuta allo Stato (pari all'aliquota standard del 7,6 per mille, mentre la restante parte (nel caso di aliquote deliberate in misura superiore a quella standard) è incamerata dai Comuni.

Ecco un esempio di compilazione del mod. F24 :

SEZIONE IMU E ALTRI TRIBUTI LOCALI					IDENTIFICATIVO OPERAZIONE					
codice ente/ codice comune	Row	Intesa variaz.	Acc. Saldo	numero immobili	codice tributo	rateazione/ mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
F205			X	1	3925		2013	167 00		
F205			X	1	3930		2013	370 00		
								v/- SALDO (G-H)		
detrazione								TOTALE	G	53700H

1. Fiscalità dei beni e servizi gratuiti

Le **cessioni gratuite di beni** che non sono oggetto dall'attività (produzione o commercio) d'impresa sono fuori dal campo di applicazione dell'IVA, se di costo non superiore a 25,82⁴ euro (art. 2, co. 2, Nr 4), D.P.R. 633/1972). Ne deriva che le operazioni che superano detto valore ovvero quelle che riguardano beni oggetto dell'attività d'impresa sono assoggettate ad IVA.

Analoghe distinzioni di valore sono previste per le **prestazioni di servizi** (art. 3, co. 3, D.P.R. 633/1972).

Tra le altre operazioni gratuite più diffuse ricordiamo quelle disciplinate dall'art. 15, co. 1, Nr 2), D.P.R. 633/1972, che esclude dalla base imponibile la merce ceduta a titolo di sconto (cd. sconti in natura), caratterizzati dalla presenza di un rapporto commerciale sottostante.

Anche i **campioni gratuiti** esulano dal campo di applicazione dell'IVA, in quanto non rientrano nel concetto di cessione di beni, analogamente ai beni oggetto di manifestazioni a premi (art. 2, co. 3, lett. d) e lett. m), D.P.R. 633/1972).

Gli omaggi richiedono il rispetto di precisi obblighi documentali e, da ultimo, anche comunicativi, essendo previsto dall'art. 21, D.L. 31.5.2010, Nr 78 l'inserimento di tali operazioni all'interno della Comunicazione Art. 21 o delle operazioni rilevanti IVA (cd. "spesometro").

Operazioni gratuite

La normativa IVA disciplina, tra le altre, alcune fattispecie di operazioni prive di corrispettivo che si riscontrano frequentemente nell'operatività aziendale. Esse, in relazione ai beni, si distinguono a seconda dello scopo che si intende raggiungere.

Possiamo infatti incontrare:

- a) omaggi;
- b) sconti in natura;
- c) consegna di campioni.

Mentre la prima è spesso frutto di uno spirito di liberalità, le altre due sono legate ad altre operazioni commerciali, effettuate o solo potenziali.

Regole particolari sono previste per le prestazioni gratuite.

Omaggi di beni

Il trattamento fiscale di questi regali varia in funzione della natura dei beni omaggiati, ma anche del loro valore e dei destinatari.

Ai fini dell'IVA, occorre distinguere fra **tre diverse fattispecie**.

Le diverse casistiche sono analizzate nella tabella che segue :

VALORE (1)	DETRAZIONE all'ACQUISTO	IMPONIBILITA' CESSIONE
Beni non oggetto dell'attività propria dell'impresa (2)		
Fino a 25,82 euro	Detraibile (3)	Non assoggettata ad IVA
Superiore a 25,82 euro	Indetraibile (4)	Non assoggettata ad IVA (4)
Beni oggetto dell'attività propria dell'impresa (5)		
A prescindere dal "valore" (costo) del bene omaggiato (art. 2, co. 2, Nr 4), D.P.R. 633/1972)	Detraibile	Operazione soggetta ad IVA (6)
Omaggi destinati a dipendenti		
A prescindere dal "valore" (costo) del bene omaggiato	Indetraibile, in quanto le regalie ai dipendenti non sono strumentali all'attività dell'impresa e come tali per essi non spetta il diritto alla detrazione (R.M. 16.10.1990, Nr 666305; art. 19, co. 1, D.P.R. 633/1972). (7)	Non assoggettata ad IVA

⁴ Era contenuta nel c.d. "DDL Semplificazioni, licenziato dal Consiglio dei Ministri nell'ormai lontano 19.06.2013, la previsione dell'innalzamento del limiti per la piena detraibilità IVA a € 50, per allineare il trattamento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto a quello previsto per le IIDD (nell'ambito delle quali sono interamente deducibili gli omaggi di valore unitario fino a € 50). Tant'è : a tutt'oggi la modifica non è in vigore.

Note alla Tabella :

(1) Con il concetto di valore si intende il costo complessivo di acquisizione, comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione. Quando il bene omaggiato è rappresentato da un **insieme di beni** costituenti un'unica confezione, la regola generale è quella di considerare il valore unitario nel suo complesso e non quello dei singoli componenti (C.M. 13.7.2009, Nr 34/E, par. 5.4).

(2) La casistica in esame è l'unica applicabile ai **lavoratori autonomi**, in quanto per questi soggetti le cessioni di beni sono sempre non rientranti nell'attività propria del soggetto (invero la normativa comunitaria include i concetti derivanti dal nostro retaggio civilistico, di imprenditore e di lavoratori autonomi nell'unico concetto di soggetto passivo che esercita un'attività economica ai sensi dell'art. 9, Dir. 28.11.2006, Nr 2006/112/Ce). Pertanto, i beni ceduti gratuitamente dai lavoratori autonomi dovrebbero essere sempre esclusi da IVA (data l'indetraibilità se il costo supera i 25,82 euro), fermo restando il diritto alla detrazione per gli acquisti di beni di costo unitario non superiore a 25,82 euro.

(3) La norma ricalca la disposizione dell'art. 185, par. 2, Dir. 28.11.2006, Nr 2006/112/UE che non richiede l'esecuzione della rettifica della detrazione esercitata per i **beni di scarso valore** di cui all'art. 16, co. 2 della Direttiva. L'agenzia delle Entrate, con la C.M. 19.6.2002, Nr 54/E, ha chiarito che l'art. 19-bis1, lett. f), D.P.R. 633/1972 (norma che stabilisce l'indetraibilità dell'IVA assolta sull'acquisto di alimenti e bevande che non siano oggetto dell'attività d'impresa) non trova applicazione per gli acquisti di **alimenti e bevande** (panettone, spumante, vino, ecc.), di valore unitario non superiore a € 25,82, destinati a essere ceduti a titolo gratuito, per i quali è da applicare invece, la disposizione di cui alla lett. h) del medesimo articolo in materia di **spese di rappresentanza**.

(4) Per tali operazioni vige il divieto di detrazione sancito dall'art. 19-bis1, co. 1, lett. h), D.P.R. 633/1972 ("*non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito*"). Secondo la C.M. 13.7.2009, Nr 34/E, i criteri di individuazione delle spese di rappresentanza ai fini delle imposte dirette (si vedano: art. 108, co. 2, D.P.R. 917/1986 e D.M. 19.11.2008) hanno effetto anche ai fini IVA, ferma restando la detraibilità della stessa per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a 25,82 euro.

Invero occorre rilevare che il divieto di detrazione dell'imposta si pone in contrasto con l'art. 176, par. 2, Dir. 2006/112/Ce che non consente agli Stati membri di introdurre ulteriori limitazioni alla detrazione (cd. clausola "*standstill*"), almeno fino a quando il Consiglio Ue non individuerà le spese che non danno diritto a detrazione (tre le quali vi rientreranno anche le spese di rappresentanza). Fino ad allora non è possibile che gli Stati membri introducano autonomamente ulteriori limitazioni del diritto alla detrazione (si ricorda che nel contesto italiano la indetraibilità della lett. h), art. 19bis1, D.P.R. 633/1972 è stata introdotta solo con il D.Lgs. 2.9.1997, Nr 313, con effetto dall' 1.1.1998).

Data la palese violazione della clausola "*standstill*", si deve ritenere che l'indetraibilità ivi prevista non abbia efficacia nel nostro Paese (Corte UE, Sent. 21.4.2005, causa C-25/03; Corte UE, Sent. 19.9.2000, cause C-177/99 e C-181/99). Infine, pare doveroso ricordare che le regole IVA non possono (e non devono, in quanto le due imposte hanno presupposti e regole diverse) fondarsi su una definizione valevole ai fini delle imposte dirette, come ci insegna, ancora una volta, la giustizia della Corte europea (sent. 17.11.1993, causa C-68/92; sent. 11.12.2008, causa C-371/07).

Come afferma la C.M. 16.7.1998, Nr 188/E, in considerazione della mancata effettuazione della detrazione in sede di acquisto "*La successiva cessione gratuita costituirà operazione non rilevante ai fini dell'IVA, ai sensi dell'articolo 2, secondo comma, numero 4*". Se si verificasse l'eventualità che un bene non rientrante nell'attività propria dell'impresa, inizialmente acquistato ai fini di una successiva cessione gratuita, fosse invece ceduto a titolo oneroso, tale cessione sarebbe da considerarsi **esente** ai sensi dell'art. 10, co. 1, Nr 27-quinquies, D.P.R. 633/1972.

(5) Siano essi prodotti o commercializzati.

E' doveroso osservare che quando la normativa comunitaria non richiede l'applicazione dell'IVA per i prelievi di beni ad uso dell'impresa a scopo di **omaggi di scarso valore** non fa alcuna distinzione in merito alla natura del bene nell'economia dell'impresa; cft. art. 16, co. 2, Dir. 28.11.2006, Nr 2006/112/Ce).

(6) Non essendo considerate spese di rappresentanza (C.M. 16.7.1998, Nr 188/E), l'IVA assolta su tali **acquisti** risulta essere detraibile, poiché per essi non opera il disposto dell'art. 19-bis1, co. 1, lett. h), D.P.R. 633/1972 ("*non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito*").

Laddove la **detrazione** non sia stata operata, anche per scelta (es. a seguito dell'opzione per la dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti, di cui all'art. 36-bis, D.P.R. 633/1972), non vi è la necessità di assoggettare ad IVA la cessione senza corrispettivo.

La **base imponibile** è costituita dal prezzo di acquisto o di costo (il Legislatore non ha richiamato il concetto di "valore normale", come fatto espressamente in altre occasioni, ma fa riferimento solo al concetto di "valore") del bene oggetto di transazione o di beni simili, valutati al momento dell'effettuazione dell'operazione. Anche in giurisprudenza si è teso a far coincidere il valore del bene al momento del prelievo al costo di acquisto, inteso come prezzo pagato per l'acquisto dei beni e dei servizi che hanno consentito la realizzazione del bene, al netto del deprezzamento che il bene ha subito nel tempo (CGUe, Sent. 17.5.2001, cause C-322-99 e 323/99). L'**aliquota** da applicare è quella propria del bene.

(7) Occorre osservare che questa restrittiva interpretazione è stata fornita in presenza di un quadro normativo, relativamente alla determinazione del reddito di lavoro dipendente, mutato successivamente, per cui si potrebbe supporre che essa sia da intendersi superata dalla C.M. 16.7.1998, Nr 188/E che, in virtù dell'inclusione nel reddito di lavoro dipendente di tutto ciò che è percepito «in dipendenza al rapporto di lavoro» (e non, come nella precedente formulazione «in dipendenza del lavoro prestato»), ha qualificato gli omaggi quali "spese per prestazioni di lavoro" (e non spese di rappresentanza). In altre parole, poiché i redditi in natura così erogati concorrono alla formazione del prezzo di vendita dei prodotti o dei servizi oggetto dell'attività dell'impresa, è giustificata la detraibilità della relativa imposta addebitata al datore di lavoro per acquistare omaggi destinati ai dipendenti.

Sconti in natura

Le assegnazioni di beni a titolo di sconto, abbuono o premio, anche se sono costituiti da beni diversi da quelli che sono stati oggetto della cessione originaria e a prescindere se detti beni sono rientranti o meno tra quelli oggetto dell'attività d'impresa (R.M. 21.12.1979, Nr 363705), fanno parte di una transazione (quella principale) già assoggettata ad IVA. Pertanto, ricadono nella sfera di esclusione dalla base imponibile (R.M. 24.7.1986, n. 362125).

L'erogazione di tali beni non ha, infatti, natura di liberalità, in quanto il valore dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono "viene in pratica incluso nel prezzo dei prodotti cui lo sconto o l'abbuono si riferiscono" (Relazione ministeriale al D.P.R. Nr 633/1972).

L'**esclusione dalla base imponibile** è giustificata dal fatto che lo sconto in natura (beni ceduti gratuitamente a titolo di sconto o premio) equivale, sia dal punto di vista numerico che sostanziale, ad uno sconto in denaro applicato sul prezzo di listino : es. vendere 10 prodotti con sconto del 30% dal prezzo di listino equivale, dal punto di vista della determinazione della base imponibile IVA, a vendere 7 prodotti a prezzo pieno e consegnare 3 prodotti a titolo di sconto.

Campioni gratuiti

Si tratta di beni, rientranti nell'attività propria d'impresa, che hanno lo scopo di **promuovere la vendita** degli stessi, mediante un'attività di propaganda o per consentire controlli di qualità del prodotto stesso.

L'art. 2, co. 3, lett. d), D.P.R. 633/1972 dispone che la cessione gratuita di campioni gratuiti non sia considerata un'operazione di cessione di beni, con la conseguenza che essa è **esclusa dal campo di applicazione** dell'IVA.

La ratio dell'esclusione si rinviene nel fatto che i campioni, essendo beni tipicamente non vendibili, rappresentano un costo sostenuto per pubblicizzare i beni destinati alla vendita i quali, una volta ceduti, saranno assoggettati ad imposta. Il prezzo di cessione di questi ultimi includerà, evidentemente, anche il costo promozionale sostenuto per produrre i campioni (R.M. 3.4.2003, Nr 83/E).

Questo spiega anche il motivo per cui la cessione dei campioni gratuiti, pur essendo operazione esclusa da IVA, consente la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti ad essi inerenti (art. 19, co. 3, lett. c), D.P.R. 633/1972).

La norma indica due condizioni che devono sussistere congiuntamente in relazione ai campioni, i quali devono essere:

- 1) appositamente contrassegnati in maniera indelebile (e non, ad esempio, da una semplice etichetta autoadesiva; R.M. 19.11.1973, Nr 503097), sia per evitare che i beni in questione possano formare successivamente oggetto di commercializzazione, sia per impedire che si possano verificare manovre distorsive della concorrenza (R.M. 83/E cit.);
- 2) di modico valore. Quanto a questo concetto, in mancanza di una definizione normativa cogente, deve farsi riferimento agli usi commerciali (non è vincolante, dunque, il limite di 25,82 euro previsto per le cessioni gratuite), restando in ogni caso esclusi dall'agevolazione i beni di valore significativo (R.M. 7.2.1991, Nr 430047; R.M. 30.7.1991, Nr 430288) singolarmente considerati (R.M. 83/E cit.).

Ad ogni modo, i campioni non devono essere necessariamente beni di dimensioni o di valore inferiori ai beni commercializzati dall'impresa, ma possono essere anche degli esemplari di detti beni (R.M. 83/E cit. , R.M. 23.4.1980, Nr 381445 e R.M. 20.11.1980, Nr 360021) .

Quest'ultimo indirizzo interpretativo trova conferma nella giurisprudenza comunitaria (Corte di giustizia Ue, sent. 30.9.2010, causa C-581/08), la quale ha rilevato che il "campione" gratuito non destinato al consumo è un esemplare del bene idoneo a permettere di valutarne le caratteristiche e le qualità per promuoverne le vendite. Pertanto, gli Stati membri non possono circoscrivere tale nozione agli esemplari forniti in una forma diversa da quella in vendita, oppure ad uno soltanto di più esemplari identici distribuiti allo stesso destinatario, senza tenere conto della natura del prodotto e del contesto commerciale. La Corte di Giustizia Ue, nell'interpretare l'art. 5, Nr 6, Dir. 17.5.1977, Nr 388/77/Cee rileva che l'obiettivo dell'esclusione dell'IVA delle cessioni di campioni gratuiti riflette la realtà commerciale secondo cui la distribuzione di campioni è effettuata al fine di promuovere il prodotto, consentendo la valutazione della qualità e la verifica delle proprietà ricercate da un acquirente potenziale o effettivo. Sotto altro profilo, è vero che i campioni gratuiti che siano identici al prodotto definitivo possono costituire oggetto di un consumo finale, ma questa circostanza non può portare a ritenere che solo gli esemplari diversi dal prodotto finale possano essere considerati campioni. Pertanto, in taluni casi il campione può essere identico al bene normalmente commercializzato; inoltre, alcuni soggetti possono essere destinatari di un considerevole numero di campioni, come nel caso degli intermediari alle vendite.

Discorso diverso va fatto per i **regali**, anche se di scarso valore: per questi gli Stati membri hanno la facoltà di imporre un limite di valore e di sommare, ai fini della verifica del limite, i vari omaggi fatti allo stesso beneficiario nel corso di un certo periodo di tempo. Non possono, tuttavia, considerare come un medesimo beneficiario persone diverse che siano dipendenti del medesimo datore di lavoro.

Prestazioni gratuite

L'art. 3, co. 3, D.P.R. 633/1972 prevede che, a parte alcune eccezioni contemplate nella medesima disposizione, le prestazioni di servizi di valore superiore a 25,82 euro costituiscono **operazioni imponibili**, sia se effettuate per uso personale o familiare dell'imprenditore sia per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa, sempreché l'imposta afferente gli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione sia stata detratta.

In questa sede ci limitiamo ad osservare la differenza della norma nazionale con quella comunitaria (art. 26, Dir. 2006/112/Ce). Già si è detto della inesistente distinzione di disciplina, nella norma comunitaria, tra imprese e lavoratori autonomi. Ora si precisa che il citato art. 26 prevede la detrazione dell'IVA "a monte", quale condizione per l'assoggettamento ad IVA, solo per i beni destinati a finalità estranee all'attività (uso privato da parte del soggetto passivo o per l'uso del suo personale), ma non anche per le prestazioni gratuite per l'uso privato del soggetto passivo e del suo personale.

Adempimenti documentali

Nel caso in cui la cessione gratuita rientri nel campo IVA (ossia sia considerata "cessione di beni"), occorre porre in essere taluni adempimenti.

In particolare, il soggetto passivo potrà procedere in uno dei seguenti modi (C.M. 27.4.1973, Nr 32):

- a) emettere **fattura con rivalsa** dell'IVA (imposta richiesta in pagamento);
- b) emettere **fattura con esplicita rinuncia alla rivalsa** dell'IVA (art. 18, co. 3, D.P.R. 633/1972) che quindi rimane a carico dell'impresa stessa (e costituirà onere non deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'art. 99, co. 1, D.P.R. 917/1986);
- c) emettere, per ogni cessione o globale mensile, autofattura in unico esemplare con l'espressa indicazione "**autofattura per omaggi**". Se il soggetto passivo intende avvalersi dell'autofattura differita è necessaria l'emissione di appositi documenti di trasporto. L'emissione dei D.D.T. è comunque opportuna, al fine di comprovare l'inerenza dell'omaggio all'attività d'impresa;
- d) annotare l'operazione su un apposito "**registro degli omaggi**".

Comunicazione degli omaggi nello spesometro

La C.M. 30.5.2011, Nr 24/E, punto 3.1, aveva indicato agli operatori come dovessero essere comunicate nello "Spesometro" anche le cessioni gratuite di beni che formano oggetto dell'attività d'impresa.

L'Agenzia delle Entrate ha dovuto in seguito specificare le modalità di compilazione per tale fattispecie, attraverso il documento pubblicato sul proprio sito internet in data 11.10.2011 denominato "Risposte ai quesiti pervenuti da Associazioni di categoria", precisando - alla risposta Nr 12 - che "in caso di comunicazione di cessioni gratuite di beni rientranti nell'attività propria dell'impresa, oggetto di autofatturazione, è da indicare la partita IVA del cedente".

Nel silenzio del Provv. Ag. Entrate 2.8.2013, Nr 94908, con il quale è stata definita la nuova versione dello Spesometro, le indicazioni sono arrivate con le Istruzioni per la compilazione del Modello di comunicazione polivalente (aggiornate sul sito Internet dell'Agenzia in data 10.10.2013) al punto 1.1.3 con cui è stato confermato che "Le cessioni gratuite di beni oggetto di autofatturazione rientranti nell'attività propria dell'impresa cedente, sono da comunicare con l'indicazione della partita IVA del cedente."

Una indicazione curiosa è recentemente pervenuta agli operatori attraverso la pubblicazione da parte dell'Agenzia in data 19.11.2013 delle "*Risposte alle domande più frequenti (FAQ)*" sulla Comunicazione polivalente.

In particolare al Quesito n. 8 veniva formulata la richiesta su come dovesse avvenire la compilazione della comunicazione nel caso in cui, in luogo dell'autofattura, venisse emessa **fattura** per cessione gratuita **con sola rivalsa dell'Iva** ai sensi dell'art. 18, co. 3, D.P.R. 633/72 (fattispecie invero non molto frequente).

In questo caso, l'Agenzia sostiene che "*La fattura emessa per cessione gratuita con sola rivalsa dell'Iva ai sensi dell'art. 18, comma 3, va riportata indicando come imponibile il valore minimo di 1 euro.*"

non potendo inserire al campo 11 "Imposta" l'Iva effettivamente applicata all'operazione in esame (210 euro) perché ciò cagionerebbe un errore bloccante, si ritiene che l'opzione più corretta, in assenza di informazioni ufficiali, sia quella di non indicare alcun valore.

A questo punto, risulta peraltro incomprensibile quale possa essere l'utilità di una simile compilazione, dato che un incrocio con i dati comunicati con il fornitore non sarà possibile (questi comunicherà i reali valori di imponibile e imposta).

* * * * *

Ricordiamo la Convenzione Teatro Golden-SDD Servizi

TEATRO
7 camicie  **GOLDEN** Direttore Artistico **Andrea Maia**
Via Taranto, 36 - Tel. **06.704.93.826** - www.teatrogolden.it  
TEATRI IN FRANCHISING franchising@7camiciegolden.com

E' ancora più speciale la programmazione 2013-2014 del Teatro Golden...non perdere il posto!
www.teatrogolden.it

Speciale Notte di Capodanno 2014 al Teatro Golden

Festeggia il Capodanno 2014 insieme al Teatro Golden

TEATRI IN FRANCHISING franchising@teatrogolden.it

CAPODANNO

31 dicembre 2013 **2014** ore **22.00**

TONI FORNARI EMANUELA FRESI STEFANO FRESI

divertimento garantito
con **I Favete Linguis in**

TUTTO VA BEN! SHOW

PROGRAMMA

- spettacolo ore **22.00**
"TUTTO VA BENI? SHOW"
- brindisi di mezzanotte
- cotechino e lenticchie e dolci natalizi
- festeggiamenti e intrattenimento (fino alle ore 2.00)

BIGLIETTI: intero € **90** ridotto € **70**

INFO: **06.704.93.826** - www.teatrogolden.it

ACQUISTA SUBITO!
entro l'8 DICEMBRE biglietto € **70**
RISPARMI 20 EURO