



NEWS

Euroconference

Edizione di giovedì 14 Dicembre 2023

CASI OPERATIVI

Adempimenti per l'alloggio uso turistico

di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

La disciplina degli omaggi nell'ambito dell'IRES

di Stefano Rossetti

ACCERTAMENTO

Indagini finanziarie: come fornire la prova contraria sui prelevamenti?

di Marco Bargagli

ACCERTAMENTO

La proroga dei termini di decadenza per la contestazione dell'abuso del diritto

di Gianfranco Antico

ENTI NON COMMERCIALI

Tassazione degli sportivi con "plafond" unico nel 2023

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

CASI OPERATIVI

Adempimenti per l'alloggio uso turisticodi **Euroconference Centro Studi Tributari**

Una parrocchia (ente non commerciale, in possesso di partita Iva per l'attività commerciale di scuola materna), possiede una casa vacanze in Liguria composta da alcuni appartamenti ammobiliati che affitta a canoni di favore ai parrocchiani che ne fanno richiesta.

Non vengono prestati altri servizi accessori alla locazione.

In generale il periodo di soggiorno e quindi la durata del contratto è inferiore a 30 giorni.

Si ritiene che sia qualificabile come contratto di locazione di immobili ad uso turistico.

Si chiede conferma che:

- non vi è l'obbligo di registrare in termine fisso un contratto ad uso abitativo di durata inferiore a 30 giorni;
- il canone è operazione esente Iva ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 8, D.P.R. 633/1972;
- vi è l'obbligo di emissione della fattura;
- non vi è obbligo di registrazione telematica alla Piattaforma informatica della Regione Liguria.

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...](#)

**FiscoPratico**

La disciplina degli omaggi nell'ambito dell'IRES

di **Stefano Rossetti**

Convegno di aggiornamento

Rimborsi spese e fringe benefits. Fiscalità degli autoveicoli e novità 2024

Scopri di più

In linea generale, i costi che vengono sostenuti dalle imprese per **omaggi e regalie** in favore di clienti e fornitori rientrano nell'alveo delle spese di rappresentanza e, di conseguenza, soggiacciono ai limiti di deducibilità previsti dall'[articolo 108, comma 2, Tuir](#). Tuttavia, la norma prevede:

- la deducibilità integrale dei costi per omaggi di valore **inferiore o pari** a 50 euro;
- l'assoggettamento alla disciplina delle **spese di rappresentanza** per gli omaggi di valore **superiore a 50 euro**.

Sulla base di quanto sopra, dunque, il limite di 50 euro di valore assume un ruolo cruciale nell'ambito del corretto inquadramento della fattispecie tanto che, ai fini dell'individuazione del valore unitario del bene oggetto di omaggio, occorre osservare che:

- nell'ipotesi di **omaggio composto da più beni** *“il valore di 50 euro deve essere riferito al valore complessivo dell'omaggio e non al valore dei singoli beni che lo compongono. Ad esempio, un cesto natalizio composto di tre diversi beni che hanno un valore di 20 euro ciascuno, dovrà essere considerato come un unico omaggio dal valore complessivo di 60 euro”* e in tal caso il costo di acquisto di detti beni (pari ad euro 60) deve essere **trattato come spesa di rappresentanza**, ai sensi [dell'articolo 108, comma 2, Tuir \(circolare n. 34/E/2009, par. 5.4.\)](#);
- nel costo di acquisto dei beni oggetto di omaggio occorre considerare anche l'eventuale **Iva indetraibile**. Nello specifico, l'Iva può essere detratta nel caso in cui si tratti di beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa e soltanto per acquisti **non superiori ad euro 50**.
- per i beni c.d. **autoprodotti**, ossia i beni alla cui ideazione, produzione, commercializzazione è **diretta l'attività di impresa**, che vengono prodotti dalla società (oppure che sono commissionati a lavoratori esterni e acquistati dalla impresa per la successiva rivendita), il valore di mercato dell'omaggio (determinabile ai sensi dell'[articolo 9 Tuir](#)) rileva unicamente per individuare **la spesa di rappresentanza da sottoporre al regime di deducibilità limitata** e di conseguenza, una volta qualificata la spesa come spesa di rappresentanza, il relativo costo, indipendentemente dal fatto che

lo stesso sia inferiore o meno ad euro 50, **sarà deducibile secondo il limite** di cui all'articolo 1, comma 2, D.M. 19.11.2008 (plafond di deducibilità). Diversamente, qualora il valore normale dell'omaggio autoprodotta **sia inferiore o uguale ad euro 50**, il costo effettivamente sostenuto per la produzione beneficerà della **deduzione integrale** ([risoluzione n. 27/E/2014](#));

- il limite di 50 euro si applica **solo alle cessioni di beni e non alle prestazioni di servizi** ([circolare n. 34/E/2009](#), par. 5.4.). L'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria muove dal tenore letterale della norma che cita esclusivamente i *“beni distribuiti gratuitamente”* e non anche i servizi; ne consegue che le spese relative a servizi resi soggiacciono al meccanismo di deducibilità previsto per le spese di rappresentanza di cui all'[articolo 108, comma 2, Tuir](#).

Inoltre, occorre sottolineare che l'Iva non addebitata al cliente/fornitore nell'ambito di una cessione gratuita rappresenta un costo **non deducibile**, ai sensi dell'[articolo 99 Tuir](#), secondo cui *“le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione”*.

Le imprese solitamente, per motivi di immagine e prestigio, preferiscono **non rivalersi sul cliente/fornitore** per quanto riguarda l'Iva che deve essere applicata alla cessione omaggio e accollarsi tale onere. Ciò accade quando all'atto dell'acquisto l'imposta è stata detratta e di conseguenza deve essere applicata al momento della cessione gratuita.

Nella diversa ipotesi, invece, in cui l'omaggio **non abbia rilevanza esterna all'impresa**, in quanto i destinatari della liberalità sono i **dipendenti**, il costo è deducibile ai sensi dell'[articolo 95, Tuir](#).

Infatti, in questo caso, **non è possibile considerare tali costi tra le spese di rappresentanza**, in quanto difettano della finalità promozionale (infatti hanno meramente rilevanza interna all'impresa).

L'[articolo 95, Tuir](#) prevede che rappresentano costi deducibili nella determinazione del reddito d'impresa, al pari dei costi sostenuti in relazione al personale dipendente, anche **le spese sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità in favore dei lavoratori, ad eccezione delle spese** relative ad opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente **sostenute per finalità di:**

- **educazione,**
- **istruzione,**
- **ricreazione,**
- **assistenza sociale e sanitaria;**
- **culto**

le quali sono deducibili per un ammontare pari al **5 per mille** delle spese di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

ACCERTAMENTO

Indagini finanziarie: come fornire la prova contraria sui prelevamenti?

di **Marco Bargagli**

Convegno di aggiornamento

Controlli e accertamenti: rimedi alternativi al contenzioso

Scopri di più

Nel corso di una verifica fiscale, le **indagini finanziarie** consentono di individuare la **reale capacità contributiva del soggetto ispezionato** e, simmetricamente, **ricostruire il volume d'affari** del soggetto passivo.

A livello normativo, il potere di effettuare le indagini bancarie e finanziarie è disciplinato dall'[articolo 51, comma 2, n. 7\), D.P.R. 633/1972](#) e dall'[articolo 32, comma 1, n. 7\), D.P.R. 600/1973](#).

Con la L. 311/2004, il legislatore ha ampliato la portata applicativa delle **indagini finanziarie** e, in particolare, ha previsto:

- la **possibilità di inviare le richieste da parte dell'amministrazione finanziaria**, alle banche, alle Poste Italiane, a tutti gli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, nonché agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio (SGR), alle società fiduciarie (L. 1966/1939), alle società di investimento mobiliare (SIM), nonché alle **società di investimento non residenti** iscritte all'albo di cui all'[articolo 20, D.Lgs. 58/1998](#) (TUF);
- l'**ampliamento dell'ambito oggettivo delle indagini finanziarie**: mentre in precedenza era possibile richiedere, mediante l'invio di specifici questionari, unicamente la copia dei conti intrattenuti con il contribuente e degli "*ulteriori dati, notizie e documenti di carattere specifico relativi agli stessi conti*", attualmente è possibile acquisire **tutti i dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati**, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi;
- la **possibilità di acquisire esclusivamente in via telematica** i dati e le notizie richieste (mentre in precedenza i dati venivano trasmessi in formato cartaceo).

A livello operativo, il ricorso alle indagini finanziarie **rientra nella piena discrezionalità dei verificatori** i quali, tuttavia, nel richiedere la prescritta autorizzazione all'acquisizione di copia dei conti correnti all'Autorità competente (Direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del Direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della Guardia di

Finanza, del Comandante regionale), devono indicare le **motivazioni** che spingono i **verificatori a ritenere necessario l'avvio dell'indagine finanziaria**.

Circa l'opportunità di richiedere l'avvio delle indagini finanziarie, la Gdf, con la circolare 1/2008, ha individuato le ipotesi al ricorrere delle quali appare quanto meno auspicabile attivare lo strumento di indagine bancaria, soprattutto in ragione della **particolare insidiosità e gravità dei fenomeni di evasione da fronteggiare; tra queste casistiche possono essere comprese:**

- le forme di **evasione totale o paratotale;**
- **le ipotesi di omessa tenuta delle scritture contabili o di loro tenuta in maniera palesemente inattendibile;**
- i casi di **frode fiscale** e le altre fattispecie **penali tributarie;**
- **le situazioni di evidente e significativa sproporzione tra le manifestazioni di capacità contributiva e i redditi dichiarati dai contribuenti** (Comando Generale della Guardia di Finanza, circolare n. 1/2008, volume III, parte V – le indagini finanziarie – capitolo 2, pagina n. 26).

A livello soggettivo, le **indagini finanziarie possono essere richieste nei confronti:**

- delle **persone fisiche;**
- delle **società di persone** e degli enti assimilati;
- delle associazioni tra **artisti e professionisti;**
- degli **enti pubblici** e privati non commerciali;
- delle **società e gli enti di ogni tipo** (es. società di capitali), anche senza personalità giuridica, delle stabili organizzazioni di soggetti esteri non residenti;
- delle **persone fisiche non residenti** nel territorio dello Stato cui sia riconducibile una posizione giuridica rilevante dal punto di vista tributario, come sopra evidenziato.

Sullo specifico tema, si cita l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione, pervenuto con la recente ordinanza n. 33955/2023, ove gli ermellini hanno trattato il tema dei **prelevamenti bancari non giustificati** nell'ambito dei quali l'imprenditore può fornire idonea prova contraria, al fine di evitare la **constatazione di maggiori elementi reddituali**.

I giudici di Piazza Cavour hanno ribadito il principio in base al quale *“In tema di **accertamenti bancari**, gli artt. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 51 del D.P.R. n. 633 del 1972 prevedono una **presunzione legale in favore dell'erario** che, in quanto tale, **non necessita dei requisiti di gravità, precisione e concordanza** richiesti dall'art. 2729 c.c. per le **presunzioni semplici**, che **può essere superata dal contribuente attraverso una prova analitica, con specifica indicazione della riferibilità di ogni versamento bancario, idonea a dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non attengono ad operazioni imponibili**”.*

Successivamente, scatta l'**obbligo del giudice di merito di verificare con rigore l'efficacia dimostrativa delle prove offerte dal contribuente per ciascuna operazione e di dar conto**



espressamente in sentenza delle relative risultanze (Cassazione n. 13112/2020).

In definitiva, come affermato dai Supremi giudici, **ricostruendo il reddito con il metodo analitico-induttivo**, a seguito della sentenza n. 10/2023 della Corte Costituzionale, che ha operato un'interpretazione adeguatrice dell'[articolo 32, comma 1, n. 2, D.P.R. 600/1973](#), a fronte della presunzione legale di ricavi non contabilizzati (e quindi occulti), scaturente da prelevamenti bancari non giustificati, *“il contribuente imprenditore può sempre opporre la prova presuntiva contraria, eccependo una incidenza percentuale forfettaria di costi di produzione, che vanno quindi detratti dall'ammontare dei maggiori ricavi presunti.*

ACCERTAMENTO

La proroga dei termini di decadenza per la contestazione dell'abuso del diritto

di Gianfranco Antico

Master di specializzazione

Laboratorio reddito d'impresa dopo la riforma fiscale

Scopri di più

Il **D.Lgs. 128/2015** ha previsto delle disposizioni in relazione alla disciplina **dell'abuso del diritto o elusione fiscale**. In particolare, l'articolo 1 del citato decreto legislativo ha introdotto nell'ambito della L. 212/2000, l'[articolo 10-bis](#) – rubricato “*Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*” – unificando i concetti di “*elusione*” e “*abuso del diritto*”, e contestualmente **ha abrogato l'articolo 37-bis, D.P.R. 600/1973**, prevedendo che le disposizioni che richiamano tale articolo si intendono ora riferite all'articolo 10-bis della citata L. 212/2000. L'abuso del diritto o elusione fiscale segna **l'area di confine fra la libertà di perseguire legittimamente le soluzioni più vantaggiose sul piano fiscale**, come manifestazioni del principio costituzionale della libertà di iniziativa economica e **la violazione espressa di disposizioni di legge**.

In materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un **principio generale antielusivo**, il quale preclude al contribuente il conseguimento di **vantaggi fiscali** ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un **risparmio d'imposta**, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici.

Le espressioni “*abuso del diritto*” o “*elusione fiscale*” sono concetti sostanzialmente simili, attraverso i quali si vogliono significare quei **comportamenti del contribuente che**, seppur formalmente rispondenti a una determinata disciplina, **danno luogo a benefici fiscali non previsti** e che, verosimilmente, non sarebbero stati riconosciuti qualora il legislatore li avesse regolamentati in modo espresso, oppure a condotte tese a strumentalizzare le imperfezioni delle norme vigenti.

Nello specifico, in forza di quanto disposto **dai commi da 6 a 9, dell'articolo 10-bis, L. 212/2000**, senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, **l'abuso del diritto è accertato con apposito atto**, che va preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una **richiesta di chiarimenti** da fornire **entro il termine di sessanta giorni**, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto.

Fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo è **specificamente motivato**, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente.

Di fatto, il legislatore richiede una **motivazione "super rafforzata"**, dal momento che è necessaria una motivazione specifica, integrata dai chiarimenti forniti dal contribuente.

L'Amministrazione finanziaria ha, quindi, l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, mentre il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali. Sul punto, **la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 31772/2019**, affida al giudice di merito non il compito di accertare se l'operazione controversa sia elusiva perché realizzata in un modo piuttosto che in un altro, ma di valutare **se l'operazione concretamente realizzata sia elusiva, perché avrebbe potuto conseguirsi il medesimo risultato in forme diverse**. Cosa che aveva fatto l'Ufficio in sede di accertamento.

In pratica, l'onere di **certificare le modalità di manipolazione e di alterazione degli strumenti giuridici** utilizzati, nonché la loro mancata conformità a una normale logica di mercato **sono a carico dell'Amministrazione finanziaria**; la **prova dell'esistenza di valide ragioni extrafiscali** alternative o concorrenti, che giustificano il ricorso a tali strumenti, è invece a **carico del contribuente**.

Come abbiamo visto, la contestazione sull'abuso del diritto è preceduta da una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di 60 giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto. La **richiesta di chiarimenti è notificata dall'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'[articolo 60, D.P.R. 600/1973](#)**, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo.

Tra la data di ricevimento dei chiarimenti, ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'Amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo **intercorrono non meno di sessanta giorni**. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo **è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni**.

Questo significa che **l'annualità 2017**, con dichiarazione presentata nel 2018, che scade il 31 dicembre 2023, può essere **allungata fino a 60 giorni**, qualora ricorrano i presupposti sopra indicati, e sfiorare nel 2024. È comunque **variabile il numero dei giorni di estensione della proroga**, che è pari a sessanta giorni meno i giorni che intercorrono fra il termine per la risposta e il termine per la decadenza dal potere di accertamento.

Tassazione degli sportivi con “plafond” unico nel 2023

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributarî

Convegno di aggiornamento

Novità della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche

Scopri di più

Con la recente [risposta ad interpello n. 474/2023](#), l'Agenzia delle entrate ha fornito importanti chiarimenti sulla gestione fiscale dei **compensi percepiti nell'esercizio di attività sportive dilettantistiche** e da **rapporti di collaborazione di carattere amministrativo-gestionale** non professionale. I chiarimenti si sono resi necessari per effetto dell'**entrata in vigore**, lo scorso 1.7.2023, della riforma dello sport di cui al **D.Lgs. 36/2021**, le cui novità impattano significativamente anche sugli **aspetti fiscali** dei compensi in questione. La decorrenza della riforma nel corso del periodo d'imposta 2023 comporta un **accavallamento delle vecchie regole con le nuove**, sia in relazione alla mutata qualifica reddituale dei redditi in questione, sia per la modifica intervenuta nell'importo della soglia di esenzione (passata **da euro 10.000 a euro 15.000**).

Con la “vecchia” normativa, applicabile fino allo scorso 30.6.2023, i **redditi percepiti** fino a tale data nell'esercizio di attività sportive dilettantistiche e da collaborazioni amministrativo-gestionali erano collocati nella **categoria residuale dei redditi diversi** di cui all'[articolo 67, Tuir](#), e segnatamente nella **lett. m) di tale articolo**, secondo cui costituiscono reddito, oltre ai compensi, anche **le indennità di trasferta ed i rimborsi forfettari di spesa** erogati a favore di soggetti che svolgono le predette attività sportive e di collaborazione.

L'[articolo 69, comma 2, Tuir](#), prevede una **soglia di esenzione delle componenti reddituali** in questione fino ad un **importo massimo di euro 10.000** per ciascun periodo d'imposta. **Per importi eccedenti tale soglia**, la tassazione avviene con la **ritenuta a titolo d'imposta del 23% per un importo di euro 20.658,20** (quindi fino ad euro 30.658,20 complessivi) e con una **ritenuta a titolo d'acconto per la parte imponibile eccedente il predetto importo**.

A seguito dell'entrata in vigore della riforma dello sport, dall'1.7.2023 **è stata abrogata la disposizione della lett. m) dell'articolo 67 Tuir**, ed i redditi percepiti dai lavoratori sportivi possono essere inquadrati, in funzione del rapporto di lavoro instaurato, tra **quelli di lavoro dipendente, assimilato o autonomo**.

L'[articolo 36, D.Lgs. 36/2021](#), si occupa del trattamento tributario dei **redditi percepiti dai lavoratori sportivi**, ed il comma 6 prevede che “i *compensi di lavoro sportivo nell'area del*

*dilettantismo non costituiscono base imponibile ai fini fiscali **fino all'importo complessivo annuo di euro 15.000***". La soglia di esenzione tributaria ivi individuata prescinde dall'inquadramento civilistico del rapporto di lavoro dello sportivo dilettante, in quanto la norma si riferisce genericamente al **trattamento tributario** dei compensi di lavoro sportivo dilettantistico.

L'[articolo 51, D.Lgs. 36/2021](#), prevede delle **norme transitorie** che disciplinano il passaggio tra la precedente norma e quella riformata. Il comma 1-bis, dell'[articolo 51, D.Lgs. 36/2021](#), si occupa dei **compensi percepiti dagli sportivi dilettanti nel 2023**, stabilendo che per coloro che percepiscono sia compensi che costituiscono redditi diversi (fino al 30.6.2023), sia **compensi rientranti nei redditi di lavoro dipendente**, assimilato o autonomo (dal 1.7.2023 al 31.12.2023), *"l'ammontare escluso dalla base imponibile ai fini fiscali per il medesimo periodo d'imposta non può superare l'importo complessivo di euro 15.000"*. In buona sostanza, la norma in questione prevede che **il nuovo limite di euro 15.000 sia unitario e applicabile per l'intero periodo d'imposta 2023**, a prescindere dal differente inquadramento fiscale che tali redditi hanno nel corso dell'anno corrente. Nel caso oggetto dell'interpello un atleta dilettante ha percepito nel 2023 **compensi per il periodo gennaio-giugno pari a euro 20.400** e per il **periodo luglio-dicembre per euro 15.400**. Nella [risposta ad interpello n. 474/E/2023](#), l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la tassazione **deve avvenire come segue**: per i compensi erogati fino al 30.6.2023 **è stata già "mangiata" la franchigia di euro 10.000** (la parte eccedente ha subito una ritenuta a titolo d'imposta), ragion per cui i compensi erogati nel secondo semestre **fruiscono della soglia di esenzione residua per euro 5.000**, mentre la parte eccedente sarà **soggetta tassazione con le regole ordinarie** dei redditi di lavoro. In tal modo, il contribuente può fruire dell'unitaria franchigia di euro 15.000 nel corso del 2023 secondo **le regole dettate dall'[articolo 51, D.Lgs. 36/2021](#)**.