

Varese, 16 dicembre 2019

### Circolare n. 12/2019

Con la presente circolare informiamo la Spett.le Clientela in merito ad alcune recenti novità in materia fiscale ed amministrativa.

#### RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA

##### **Intervento della Cassazione in contrasto con quanto sostenuto dall'Agenzia delle entrate**

La Corte di Cassazione ha affermato il principio di diritto secondo cui l'agevolazione per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici (introdotta dalla L. 296/2006 e successivamente dal D.L. 63/2013) spetta anche ai soggetti titolari di reddito di impresa che hanno sostenuto le spese su edifici concessi in locazione a terzi (cosiddetti "immobili patrimonio"). La tesi (opposta) dall'Agenzia delle entrate è espressa dalla risoluzione n. 340/E/2008: non sono considerati strumentali e, pertanto, non possono fruire della detrazione Irpef/Ires per la riqualificazione energetica, gli immobili locati a terzi. Tale tesi è sostenuta anche relativamente agli immobili concessi in locazione dalle società di gestione immobiliare.

(Corte di Cassazione, sentenza n. 29162, 12/11/2019)

#### VERSAMENTO DELL'ACCONTO IVA PER L'ANNO 2019

Entro il prossimo **27 dicembre 2019** i soggetti che eseguono le operazioni mensili e trimestrali di liquidazione e versamento dell'Iva sono tenuti a versare l'acconto per l'anno 2019. Per la determinazione degli acconti, come di consueto, sono utilizzabili 3 metodi alternativi che riportiamo in seguito. L'acconto va versato utilizzando il modello di pagamento F24, senza applicare alcuna maggiorazione a titolo di interessi, utilizzando alternativamente uno dei seguenti codici tributo:

**6013**



per i contribuenti che effettuano la liquidazione dell'Iva mensilmente

**6035**



per i contribuenti che effettuano la liquidazione dell'Iva trimestralmente

#### Determinazione dell'acconto

Per la determinazione dell'acconto si possono utilizzare 3 metodi alternativi: storico, analitico, o previsionale.

Modalità di determinazione dell'acconto		
I metodi per determinare l'acconto Iva	storico	88% dell'imposta dovuta in relazione all'ultimo mese o trimestre dell'anno precedente
	analitico	liquidazione "straordinaria" al 20 dicembre, con operazioni effettuate (attive) e registrate (passive) a tale data
	previsionale	88% del debito "presunto" che si stima di dover versare in relazione all'ultimo mese o trimestre dell'anno

Le modalità di calcolo, relativamente a ciascun metodo, sono riassunte nella tabella che segue.

<p><b>Metodo storico</b></p>	<p>Con questo criterio, l'acconto è pari all'88% dell'Iva dovuta relativamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• al mese di dicembre 2018 per i contribuenti mensili;</li> <li>• al saldo dell'anno 2018 per i contribuenti trimestrali;</li> <li>• al 4° trimestre dell'anno precedente (ottobre/novembre/dicembre 2018), per i contribuenti trimestrali "speciali" (autotrasportatori, distributori di carburante, odontotecnici).</li> </ul> <p>In tutti i casi, il calcolo si esegue sull'importo dell'Iva dovuta al lordo dell'acconto eventualmente versato nel mese di dicembre 2018. Se, a seguito della variazione del volume d'affari, la cadenza dei versamenti Iva è cambiata nel 2019, rispetto a quella adottata nel 2018, passando da mensile a trimestrale o viceversa, nel calcolo dell'acconto con il metodo storico occorre considerare quanto segue:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• contribuente mensile nel 2018 che è passato trimestrale nel 2019: l'acconto dell'88% è pari alla somma dell'Iva versata (compreso l'acconto) per gli ultimi 3 mesi del 2018, al netto dell'eventuale eccedenza detraibile risultante dalla liquidazione relativa al mese di dicembre 2018;</li> <li>• contribuente trimestrale nel 2018 che è passato mensile nel 2019: l'acconto dell'88% è pari a 1/3 dell'Iva versata (a saldo e in acconto) per il quarto trimestre del 2018; nel caso in cui nell'anno precedente si sia versato un acconto superiore al dovuto, ottenendo un saldo a credito in sede di dichiarazione annuale, l'acconto per il 2019 è pari a 1/3 della differenza tra acconto versato e saldo a credito da dichiarazione annuale</li> </ul>
<p><b>Metodo analitico</b></p>	<p>Con questo criterio, l'acconto risulta pari al 100% dell'Iva risultante da una liquidazione straordinaria, effettuata considerando:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• le operazioni attive effettuate fino al 20 dicembre 2019, anche se non sono ancora state emesse e registrate le relative fatture di vendita;</li> <li>• le operazioni passive registrate fino alla medesima data del 20 dicembre 2019.</li> </ul> <p>Tale metodo può essere conveniente per i soggetti a cui risulta un debito Iva inferiore rispetto al metodo storico. L'opportunità di utilizzare tale metodo, rispetto a quello "previsionale", descritto di seguito, discende dal fatto che, sebbene oneroso sotto il profilo operativo, non espone il contribuente al rischio di vedersi applicare sanzioni nel caso di versamento insufficiente, una volta liquidata definitivamente l'imposta</p>
<p><b>Metodo previsionale</b></p>	<p>Analogamente a quanto avviene nel calcolo degli acconti delle imposte sui redditi, con questo criterio l'acconto da versare si determina nella misura pari all'88% dell'Iva che si prevede di dover versare per il mese di dicembre dell'anno in corso per i contribuenti mensili o per l'ultimo trimestre dell'anno in corso per i contribuenti trimestrali. Anche tale metodo risulta conveniente per il contribuente nelle ipotesi in cui il versamento dovuto risulti inferiore a quello derivante dall'applicazione del metodo storico. Con questo metodo, contrariamente agli altri due, vi è il rischio di vedersi applicare sanzioni nel caso di versamento che risulta, una volta liquidata definitivamente l'Iva, inferiore al dovuto</p>

## L'acconto in situazioni straordinarie o particolari

**Contabilità separate:** in questo caso il versamento dell'acconto avviene sulla base di tutte le attività gestite con contabilità separata, compensando gli importi a debito con quelli a credito, con un unico versamento complessivo.

**Liquidazione dell'Iva di gruppo** (società controllanti e controllate): ai fini dell'acconto si deve tenere in considerazione che:

- in assenza di modificazioni, l'acconto deve essere versato dalla controllante cumulativamente, con riferimento al dato del gruppo;
- nel caso di variazioni della composizione, le controllate che sono "uscite" dal gruppo devono determinare l'acconto in base ai propri dati, mentre la controllante, nel determinare la base di calcolo, non terrà conto dei dati riconducibili a dette società.

**Operazioni di fusione:** nelle ipotesi di fusione, propria o per incorporazione, la società risultante dalla fusione o l'incorporante assume, alla data dalla quale ha effetto la fusione, i diritti e gli obblighi esistenti in capo alle società fuse o incorporate, che risultano estinte per effetto della fusione stessa.

## Casi di esclusione

Sono esclusi dal versamento dell'acconto Iva i soggetti di cui alla seguente tabella:

Casi di esclusione dal versamento dell'acconto Iva
<ul style="list-style-type: none"><li>• soggetti con debito di importo inferiore a 103,29 euro;</li><li>• soggetti che hanno iniziato l'attività nel 2019;</li><li>• soggetti cessati prima del 30 novembre 2019 (mensili) o del 30 settembre 2019 (trimestrali);</li><li>• soggetti a credito nell'ultimo periodo (mese o trimestre) dell'anno precedente;</li><li>• soggetti ai quali, applicando il metodo "analitico", dalla liquidazione dell'imposta al 20 dicembre 2019 risulta un'eccedenza a credito;</li><li>• soggetti che adottano il regime forfettario dal 1° gennaio 2019;</li><li>• soggetti che hanno adottato il regime dei "minimi" di cui all'articolo 27, comma 1 e 2 D.L. 98/2011;</li><li>• soggetti che nel corso del 2019 sono usciti dal regime dei minimi;</li><li>• soggetti che presumono di chiudere l'anno in corso a credito, ovvero con un debito non superiore a 116,72 euro, e quindi che in pratica devono versare meno di 103,29 euro (88%);</li><li>• produttori agricoli esonerati (articolo 34, comma 6, D.P.R. 633/1972);</li><li>• soggetti che applicano il regime forfettario ex L. 398/1991;</li><li>• soggetti esercenti attività di intrattenimento (articolo 74, comma 6, D.P.R. 633/1972);</li><li>• soggetti che effettuano solamente operazioni esenti o non imponibili.</li></ul>

## LA DATA DEL 27 DICEMBRE 2019 E IL REATO DI OMESSO VERSAMENTO IVA

Si avvicina il termine per il versamento dell'acconto Iva per l'anno 2019, momento importante per i soggetti che – nel corso del 2018 – non avessero versato dell'Iva per ammontare superiore a quello tollerato dal D.Lgs. 74/2000.

## Il reato di omesso versamento Iva

L'articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000 prevede che *“sia punito con la reclusione ... chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore ad una certa soglia”*.

Il meccanismo appare chiarissimo, se non fosse che:

- 1) bisogna individuare quale sia la reclusione minacciata per il reato;
- 2) bisogna comprendere cosa significhi *“Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale”*;
- 3) bisogna avere contezza della soglia rilevante.

## La reclusione e la soglia di punibilità

Secondo la norma ad oggi vigente (che potrebbe venire modificata, riducendo la soglia punibile), è punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chiunque non versi, entro il termine di pagamento dell'acconto dell'anno successivo, un importo di Iva risultante dalla dichiarazione annuale superiore a 250.000 euro per ciascun periodo di imposta.

Ne deriva che, nel limite di quanto possibile, si dovrà provvedere a ridurre gli scoperti al di sotto di tale soglia, al fine di evitare possibili ripercussioni di natura penale.

In ogni caso, ove non fosse possibile il rimedio, rammentiamo che si ottiene la non punibilità del reato se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti.

## L'Iva risultante dalla dichiarazione annuale del 2018

Un ulteriore problema che si pone deriva proprio dalle modalità di compilazione del quadro VL della dichiarazione annuale Iva. Infatti, al fine di valorizzare l'importanza delle liquidazioni periodiche trasmesse al sistema, oggi si prevede che vengano evidenziati a debito nel quadro VL i soli debiti che non siano stati già intercettati dall'analisi delle comunicazioni stesse.

Sembra, insomma, che le istruzioni per la compilazione comportino una drastica riduzione degli importi finali a debito che rimangano non versati, con un apparente vantaggio per il contribuente; bisogna ancora comprendere se tale *“sensazione”* verrà confermata dalla giurisprudenza e, ancora prima, dagli uffici dell'Agenzia e dalla Guardia di Finanza.

### RITENUTA IRPEF RIDOTTA SULLE PROVVIGIONI: ANCORA VALIDE LE “VECCHIE” INDICAZIONI

Di regola, nei rapporti di agenzia, la base imponibile su cui vengono calcolate le ritenute Irpef viene commisurata al **50%** delle provvigioni corrisposte all'agente (con applicazione di fatto dell'aliquota ridotta dell'11,5%, corrispondente al 50% dell'aliquota marginale attualmente pari al 23%).

Tuttavia, qualora l'agente si avvalga in via continuativa dell'opera di dipendenti o di terzi, la stessa base imponibile si riduce al **20%** delle provvigioni corrisposte (nella sostanza la ritenuta d'acconto viene calcolata nella misura ridotta del 4,6%, cioè al 20% del 23%), assegnando un vantaggio finanziario non trascurabile allo stesso agente.

Si riporta una tabella che evidenzia l'impatto delle 2 diverse misure (si tralascia, per semplificare i calcoli, l'impatto delle ritenute Enasarco).

	ordinaria	ridotta
provvigioni	1.000,00	1.000,00
base imponibile	50% = 500,00	20% = 200,00
ritenuta d'acconto (23%)	115,00	46,00
netto	885,00	954,00

## Procedura prevista dal D.M. 16 aprile 1983

Secondo quanto previsto dal D.M. 16 aprile 1983 l'agente, per poter godere dell'applicazione della ritenuta ridotta nell'anno successivo, deve necessariamente inviare ai propri committenti un'apposita dichiarazione tramite raccomandata A.R. (unica forma consentita dalla citata normativa) **entro il 31 dicembre** dell'anno precedente.

Detto termine ordinario viene derogato nel caso di **rapporti continuativi**, in relazione ai quali la comunicazione deve essere inviata:

per i nuovi contratti di commissione, agenzia, etc.	→	entro <b>15 giorni</b> dalla stipula
in caso di eventi che possono dar luogo alla riduzione della base di computo (ad es. assunzione di dipendenti) o che possono far venire meno le predette condizioni (ad esempio licenziamento di tutti i dipendenti)	→	entro <b>15 giorni</b> dall'evento
per le operazioni <b>occasionali</b>	→	entro la <b>data di conclusione</b> dell'attività che dà origine alla provvigione

La predetta riduzione come detto in precedenza viene riconosciuta nei casi in cui l'agente si avvalga in via continuativa dell'opera di dipendenti o "di terzi".

A tal fine, si considerano soggetti "terzi":

- i soggetti che collaborano con chi percepisce le provvigioni nello svolgimento dell'attività propria dell'impresa (subagenti, mediatori, procacciatori di affari);
- i collaboratori dell'impresa familiare direttamente impegnati nell'attività di impresa;
- gli associati in partecipazione quando il loro apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro (si ricorda che il D.Lgs. 81/2015, in attuazione della riforma del lavoro definita "*Jobs Act*", ha eliminato dal 25 giugno 2015 tali figure contrattuali, lasciando in essere i precedenti rapporti fino alla loro cessazione).

È opportuno ricordare che in base a quanto previsto dal comma 5 dell'articolo 25-*bis*, D.P.R. 600/1973 non è possibile applicare il beneficio della riduzione con riferimento a talune tipologie di provvigioni esplicitamente elencate. Vediamo quali sono.

### Tipologie di provvigioni escluse dalla riduzione

- provvigioni percepite dalle agenzie di viaggio e turismo
- provvigioni percepite dai rivenditori autorizzati di documenti di viaggio relativi ai trasporti di persone
- provvigioni percepite dai soggetti che esercitano attività di distribuzione di pellicole cinematografiche
- provvigioni percepite dagli agenti di assicurazione per le prestazioni rese direttamente alle imprese di assicurazione
- provvigioni percepite dai mediatori di assicurazione per i loro rapporti con le imprese di assicurazione e con gli agenti generali delle imprese di assicurazione pubbliche o loro controllate che rendono prestazioni direttamente alle imprese di assicurazione in regime di reciproca esclusiva
- provvigioni percepite dalle aziende e istituti di credito e dalle società finanziarie e di locazione finanziaria per le prestazioni rese nell'esercizio delle attività di collocamento e di compravendita di titoli e valute nonché di raccolta e di finanziamento
- provvigioni percepite dagli agenti, raccomandatari e mediatori marittimi e aerei

- provvigioni percepite dagli agenti e commissionari di imprese petrolifere per le prestazioni ad esse rese direttamente
- provvigioni percepite dai mediatori e rappresentanti di produttori agricoli e ittici e di imprese esercenti la pesca marittima
- provvigioni percepite dai commissionari che operano nei mercati ortoflorofrutticoli, ittici e di bestiame
- provvigioni percepite dai consorzi e cooperative tra imprese agricole, commerciali ed artigiane non aventi finalità di lucro

### **Modifiche apportate dal D.Lgs. 175/2014**

Con il D.Lgs. 175/2014 (c.d. Decreto Semplificazioni) il Legislatore, modificando il comma 7 dell'articolo 25bis, D.P.R. 600/1973, ha previsto l'emanazione di uno specifico decreto attuativo che avrebbe dovuto apportare alcune modificazioni all'adempimento in oggetto.

In particolare tale decreto:

- introduce l'utilizzo della posta elettronica certificata (pec), oltre alla raccomandata A.R.;
- assegna validità alla comunicazione fino a revoca (quindi non sarà necessario ripeterla ogni anno);
- introduce specifiche sanzioni (da 250 euro a 2.000 euro) nel caso di omessa comunicazione della revoca.

Ad oggi, a distanza di 5 anni dall'introduzione delle richiamate modifiche, nessun decreto attuativo è stato ancora emanato e pertanto occorrerà fare ancora riferimento alle precisazioni fornite sul punto dalla stessa Agenzia delle entrate.

A chiarire come comportarsi nelle more dell'adozione di tale decreto attuativo è intervenuta la **circolare dell'Agenzia delle entrate n. 31/E/2014**, che ha fissato le regole da seguire nel periodo transitorio, prevedendo in particolare quanto segue:

- è possibile effettuare la trasmissione prevista dal D.M. 16 aprile 1983, anche tramite pec, rispettando comunque i termini dal medesimo previsti (entro il 31 dicembre dell'anno precedente mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, ovvero entro i 15 giorni successivi da quello in cui si sono verificate le condizioni, ovvero entro 15 giorni successivi alla stipula dei contratti o all'esecuzione della mediazione);
- la dichiarazione così trasmessa (mediante raccomandata o pec), conserva validità ai fini dell'applicazione della ritenuta del 20% anche oltre l'anno cui si riferisce;
- permane l'obbligo di dichiarare il venir meno delle condizioni entro 15 giorni dalla data in cui si verificano;
- la sanzione amministrativa prevista in caso di omissione si applica anche in caso di dichiarazione non veritiera (dati incompleti o non veritieri) circa la sussistenza dei presupposti per usufruire dell'aliquota ridotta (anche alle dichiarazioni inviate prima dell'entrata in vigore del decreto attuativo si applicherà, se più favorevole, la nuova sanzione, salvo che il provvedimento d'irrogazione della pena pecuniaria sia divenuto definitivo).

Come precisato dall'Agenzia delle entrate, restano "*salve in ogni caso le prescrizioni che saranno stabilite dal nuovo decreto di attuazione*" che tuttavia a oggi non risulta ancora emanato.

Alla luce di tali previsioni occorre quindi ricordare che:

- coloro che hanno già inviato la comunicazione, al fine di vedersi ancora riconosciuta la riduzione delle ritenute Irpef applicate alle provvigioni riconosciute nel 2020, non dovranno più ripresentarla posto che la stessa conserva validità fino a revoca;
- coloro che non hanno ancora inviato la comunicazione dovranno, al fine di ottenere dal proprio mandante una riduzione della misura delle ritenute Irpef applicate alle provvigioni

riconosciute nel 2020, procedere all'invio della stessa entro il prossimo 31 dicembre 2019 secondo le modalità sopra descritte.

### PAGAMENTO COMPENSI AMMINISTRATORI

Si ricorda alla gentile Clientela di studio che l'erogazione di compensi all'organo amministrativo deve essere effettuata avendo riguardo a 3 specifici aspetti:

1. il rispetto del principio di cassa;
2. la verifica della esistenza di una decisione dei soci (o di altro organo societario competente per la decisione) che preveda una remunerazione proporzionata e adeguata;
3. il coordinamento con l'imputazione a Conto economico.

#### Il principio di cassa

La deducibilità dei compensi deliberati per l'anno 2019 è subordinata all'effettivo pagamento dei medesimi, secondo il principio di cassa. In particolare, si possono distinguere due differenti situazioni a seconda del rapporto che lega l'amministratore alla società:

Amministratore con rapporto di collaborazione (viene emesso cedolino paga)	I compensi sono deducibili dalla società nel 2019, a condizione che siano pagati non oltre il 12 gennaio 2020 (c.d. principio della cassa "allargata")
Amministratore con partita Iva (viene emessa fattura)	I compensi sono deducibili dalla società nel 2019, a condizione che siano pagati non oltre il 31 dicembre 2019

Ipotizzando che le somme in questione siano pari o superiori alla soglia fissata dalla normativa antiriciclaggio (e quindi non possano essere pagate in contanti), è necessario che entro la suddetta scadenza:

- sia consegnato un assegno bancario "datato" all'amministratore;
- sia disposto il bonifico a favore dell'amministratore.

Ovviamente, ricordiamo che il compenso all'amministratore dovrà essere stato opportunamente deliberato dall'assemblea dei soci per un importo proporzionato all'opera svolta dall'amministratore stesso. Il tutto, al fine di evitare eventuali contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria. Inoltre, sarà bene indicare in delibera che all'importo indicato si dovrà aggiungere il carico previdenziale secondo la specifica situazione del beneficiario.

#### L'esistenza della delibera

Per poter dedurre il compenso, oltre alla materiale erogazione (pagamento) secondo quanto sopra ricordato, è necessario che sussista una specifica decisione del competente organo societario; diversamente, pur in assenza di contestazioni da parte dei soci e pur in presenza di un bilancio regolarmente approvato, l'Amministrazione finanziaria può contestare la deducibilità del costo.

È quindi necessario che il compenso sia espressamente previsto da una apposita delibera assembleare; a tal fine si può far riferimento alla *fac simile* di delibera allegato alla presente informativa. Nella tabella che segue sono riepilogate le possibili soluzioni che è bene verificare per l'anno 2019 e adottare in previsione del prossimo avvio del 2020.

<b>Amministratore senza compenso</b>	È consigliabile che l'assemblea dei soci delibere in merito alla assenza della remunerazione, per evitare che, in caso di future contestazioni, il beneficiario possa reclamare un compenso per l'opera svolta
--	--

<b>Amministratore con compenso stabile erogato in rate mensili (oppure con diversa periodicità) nel corso dell'anno</b>	<p><u>L'assemblea che assegna il compenso deve precedere la materiale erogazione del compenso all'amministratore.</u></p> <p>Ipotizzando, a titolo di esempio, che sia assegnato - per l'anno 2020 - un compenso annuo di 120.000 euro, da pagarsi in 12 rate al termine di ciascun mese, si dovrà osservare la seguente scaletta temporale:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• mese di gennaio (antecedentemente al primo pagamento): assemblea dei soci che delibera il compenso all'amministratore per l'intero anno 2020;</li><li>• mese di gennaio (dopo l'assemblea): erogazione della prima <i>tranche</i> mensile;</li><li>• mese di febbraio: erogazione seconda <i>tranche</i> mensile; etc.</li></ul> <p>Talune società prevedono una ratifica a posteriori dei compensi dell'organo amministrativo già erogati precedentemente (ad esempio, in sede di approvazione del bilancio 2019, nell'aprile 2020, si ratifica il compenso già erogato nel corso del 2019); tale comportamento pare comunque sconsigliabile, restando preferibile la delibera che precede la materiale erogazione del compenso</p>
<b>Amministratore con compenso stabile, cui viene destinata una erogazione straordinaria</b>	<p>Nulla vieta che l'assemblea dei soci decida di assegnare una quota ulteriore di compenso all'amministratore, in aggiunta a quanto già deliberato.</p> <p>Ad esempio, in aggiunta al caso precedente, si ipotizzi che i soci (a novembre 2020), decidano di assegnare un compenso straordinario di ulteriori 30.000 euro, in aggiunta ai 120.000 euro già deliberati. <u>Anche in questa ipotesi, l'unico vincolo da rispettare è che la decisione preceda la materiale erogazione del compenso</u></p>
<b>Amministratore con compenso annuo erogato in unica soluzione</b>	<p>L'assemblea dei soci deve precedere il momento di erogazione del compenso, a nulla rilevando che la decisione sia assunta in corso d'anno e che si decida di remunerare il lavoro dell'amministratore per l'intero periodo.</p> <p>Ad esempio:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• mese di ottobre 2020: l'assemblea dei soci delibera il compenso di 120.000 euro per l'intero anno 2020;</li></ul> <p>mese di ottobre 2020 (dopo l'assemblea): la società eroga il compenso in una o più rate (ad esempio, 40.000 euro a ottobre, 40.000 euro a novembre, 40.000 euro a dicembre)</p>

**Amministratore con compenso deliberato in anni precedenti, a valere anche per il futuro**

Per evitare l'inconvenienza della ripetizione dell'assemblea, alcune società prevedono un compenso che possa valere anche per più annualità.

Ad esempio, si ipotizzi che la società, nell'anno 2016, abbia assunto la seguente delibera:

*"... all'amministratore unico viene assegnato un compenso di 120.000 euro annui per l'anno 2016 e per i successivi, sino a nuova decisione dei soci. Il pagamento dovrà avvenire in 12 rate da erogarsi alla scadenza di ciascun mese solare".*

In tal caso, l'erogazione potrà avvenire tranquillamente anche per le successive annualità, senza dover rispettare alcuna ulteriore formalità.

Va posta attenzione, in tal caso, al contenuto della delibera, nella quale sarebbe bene prevedere anche la seguente clausola:

*"... in relazione alla annualità a partire dalla quale i soci dovessero decidere diversamente da quanto oggi stabilito, si dovrà provvedere con una specifica decisione da assumersi entro e non oltre il giorno 10 del mese di gennaio dell'anno a partire dal quale si intende modificare la remunerazione".*

Questa accortezza consente di evitare che si producano problemi legati al c.d. incasso "giuridico", vale a dire la finzione per la quale l'Amministrazione finanziaria possa prevedere, ove il compenso non sia erogato, un pagamento seguito da una immediata restituzione delle somme alla società

### **Il compenso deliberato e non pagato**

Si presti attenzione al fatto che, in tempi di crisi, spesso le società provvedono al pagamento di una parte del compenso già deliberato e, in corso d'anno, si accorgono del fatto che l'onere non è più sostenibile; sorge allora la tentazione di eliminare il compenso.

Spesso si verbalizza una rinuncia da parte dell'amministratore all'incasso del compenso; è bene evitare tale modalità, in quanto (nel solo caso di amministratore anche socio della società) l'Amministrazione finanziaria presume che il medesimo compenso sia stato figurativamente incassato e poi restituito alla società sotto forma di finanziamento.

Ciò determinerebbe l'obbligo di tassazione del compenso stesso.

È allora preferibile che l'assemblea decida di adeguare il compenso prima della sua maturazione, sulla scorta del fatto che non sussistono più le condizioni per l'erogazione della remunerazione.

### **PROBABILE DETRAZIONE "RITARDATA" PER LE FATTURE A CAVALLO D'ANNO**

Mai come quest'anno è necessario monitorare con estrema attenzione il momento di arrivo delle fatture di acquisto al fine di determinare il momento a partire dal quale è possibile detrarre l'Iva a credito assoluta su tali acquisti.

Come è noto, l'attuale **comma 1 dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972**, modificato con decorrenza 2017, prevede che *"Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo"*.

Al fine di garantire l'esercizio del diritto alla detrazione alla luce delle modifiche intervenute con il D.L. 50/2017 e che hanno notevolmente ridotto il termine ultimo per l'esercizio del diritto, l'Agenzia delle entrate con la **circolare n. 1/E/2018** ha affermato che nel rispetto delle regole comunitarie la detrazione debba essere esercitata a partire dal momento nel quale si intendono verificati entrambi i seguenti requisiti:

- esigibilità (coincidente di regola con il momento di effettuazione dell'operazione);
- ricezione della fattura.

Quindi, è solo a partire dalla materiale ricezione del documento di acquisto (che segue l'esigibilità) che il contribuente può esercitare correttamente il diritto alla detrazione dell'Iva assolta su tale acquisto.

In un'ottica di semplificazione, è invece con l'articolo 14, D.L. 119/2018 che il Legislatore, al fine di consentire un più rapido recupero della detrazione in relazione agli acquisti con riferimento al momento di effettuazione dell'operazione, modifica la disposizione contenuta nell'**articolo 1, D.P.R. 100/1998** aggiungendo un periodo che afferma "*Entro il medesimo termine di cui al periodo precedente può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente*".

Ed è proprio in forza di detta norma di semplificazione che il contribuente, a fronte di una fattura di acquisto ricevuta ad esempio in data 3 novembre 2019 (o comunque fino al termine ultimo del 15 novembre), ma riferita ad una operazione effettuata nel mese di ottobre 2019, ha potuto farla concorrere anticipatamente alla liquidazione del mese di ottobre.

Allo stesso modo, per i contribuenti che liquidano trimestralmente l'imposta, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che il riferimento alle fatture d'acquisto ricevute e annotate entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, deve intendersi riferito al giorno 15 del secondo mese successivo in linea con il relativo termine della liquidazione. Così, ad esempio, a fronte di una fattura di acquisto ricevuta ad esempio in data 3 maggio 2019 (o comunque fino al termine ultimo del 15 maggio), ma riferita a una operazione effettuata nel mese di febbraio 2019, hanno potuto farla concorrere anticipatamente alla liquidazione del 1° trimestre 2019.

Tuttavia, quanto fatto nel corso del 2019 e descritto in precedenza non potrà purtroppo essere fatto per le fatture di dicembre 2019 o del quarto trimestre 2019 che saranno ricevute tramite SDI nel mese di gennaio 2020. Ciò in forza dell'ultimo inciso del citato articolo 1, D.P.R. 100/1998 che (inspiegabilmente) recita "*fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente*".

Le situazioni che, pertanto, possono verificarsi in funzione della diversa data di ricezione e/o registrazione del documento di acquisto sono le seguenti:

FATTISPECIE	TRATTAMENTO	ANNO DETRAZIONE
fatture ricevute e registrate nel mese di dicembre 2019	Possono concorrere alla liquidazione Iva del mese di dicembre 2019	2019
fatture ricevute nel mese di gennaio 2020 (datate dicembre 2019) e registrate nel mese di gennaio 2020	Dovranno necessariamente confluire nella liquidazione Iva del mese di gennaio 2020 o successive	2020
fatture ricevute nel mese di dicembre 2019 non registrate a dicembre 2019	Possono rientrare ai fini della detrazione nella dichiarazione annuale Iva relativa all'anno 2019 da presentare entro il 30 aprile 2020	2019
fatture ricevute nel mese di dicembre 2019 e registrate dopo il 30 aprile 2020	Possono essere detratte nel 2019 solo attraverso la presentazione di una	2019

	dichiarazione annuale Iva integrativa relativa all'anno 2019	
--	--	--

### Ricezione della fattura

Il cessionario/committente che non ha ricevuto la fattura dovrà inoltre verificare se eventualmente tale fattura sia stata emessa dal cedente/prestatore e semplicemente non recapitata ma messa a disposizione nell'area riservata dell'Agenzia delle entrate, nella sezione "Fatture e corrispettivi". Per l'individuazione del termine di ricezione della fattura e la verifica dell'eventuale mancata ricezione della fattura di acquisto, il provvedimento direttoriale n. 89757 del 30 aprile 2018, come modificato (da ultimo) dal provvedimento del 30 ottobre 2019 precisa che *"dopo l'effettuazione dei controlli con esito positivo, il SDI recapita la fattura elettronica al soggetto ricevente e in caso di esito positivo del recapito invia al soggetto trasmittente una ricevuta di consegna della fattura elettronica che contiene anche l'informazione della data di ricezione da parte del destinatario"*.

Va, infine, ricordato che in taluni casi la consegna della fattura elettronica da parte del Sdl non è possibile per cause tecniche come, ad esempio, quando:

- il canale telematico (*web service* o sistema di trasmissione dati tra terminali remoti basato su protocollo SFTP) non è attivo e funzionante;
- la casella pec indicata risulta piena o non attiva;
- il cliente non abbia comunicato al cedente/prestatore il codice destinatario ovvero la pec attraverso cui intende ricevere la fattura elettronica dal Sdl.

In questi casi il Sdl rende comunque disponibile al cessionario/committente la fattura elettronica nella sua area riservata del sito *web* dell'Agenzia delle entrate, comunicando tale informazione, unitamente alla data di messa a disposizione del file, al soggetto trasmittente, affinché il cedente/prestatore comunichi – per vie diverse dal Sdl – al cessionario/committente che la fattura elettronica è a sua disposizione nella predetta area riservata.

In tale circostanza, ai fini fiscali la data di ricezione della fattura è rappresentata dalla data di presa visione della stessa sul sito *web* dell'Agenzia delle entrate da parte del cessionario/committente.

Questo è il momento a partire dal quale sarà possibile detrarre l'Iva per il cliente.

Il Sdl comunica, infine, al cedente/prestatore l'avvenuta presa visione della fattura elettronica da parte del cessionario/committente.

### TRASMISSIONE TELEMATICA CORRISPETTIVI: PARTENZA GENERALIZZATA DAL 1° GENNAIO 2020 CON ATTENZIONE A ESONERI E PERIODO TRANSITORIO

Come più volte segnalato in precedenti informative, l'articolo 2, comma 1, D.Lgs. 127/2015 prevede che i soggetti che effettuano le attività di commercio al minuto e assimilate di cui all'articolo 22, D.P.R. 633/1972 (in pratica, i soggetti che certificano le operazioni ai fini Iva a mezzo di scontrino e/o ricevuta fiscale), memorizzino elettronicamente e trasmettano telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati relativi ai corrispettivi giornalieri.

Con riferimento alla decorrenza di detto obbligo si è osservato che:

- dallo scorso 1° luglio 2019 l'obbligo ha interessato i soggetti con volume d'affari relativo all'anno 2018 superiore a 400.000 euro (dato da verificare nel quadro VE del modello di dichiarazione annuale Iva 2019);
- **dal prossimo 1° gennaio 2020** l'obbligo diviene generalizzato per tutti i soggetti Iva a prescindere dalla misura del volume d'affari conseguito nell'anno precedente.

## Gli esoneri

Fin dallo scorso mese di luglio 2019 il Legislatore ha individuato specifiche ipotesi di esonero dal predetto obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi all'Agenzia delle entrate. Si tratta, in particolare, di esoneri non definitivi ma che operano per un periodo transitorio. Con il **decreto del Ministero dell'economia e delle finanze datato 10 maggio 2019** vengono individuate le relative fattispecie con la precisazione che.

- per alcune tipologie il 31 dicembre 2019 segnerà la fine del periodo di esonero mentre
- per altre è l'articolo 3 del citato decreto a stabilire che con nuovi decreti saranno individuate le relative date a partire dalle quali verranno meno detti esoneri (ad oggi nessun decreto successivo a quello del 10 maggio 2019 risulta emanato).

## Gli esoneri del D.M. 10 maggio 2019

- a) operazioni non soggette all'obbligo di certificazione dei corrispettivi, già previste dall'articolo 2, D.P.R. 696/1996 (elencate in precedente informativa);
- b) prestazioni di trasporto pubblico collettivo di persone e di veicoli e bagagli al seguito, con qualunque mezzo esercitato, per le quali i biglietti di trasporto, compresi quelli emessi da biglietterie automatiche, assolvono la funzione di certificazione fiscale;
- c) fino al 31 dicembre 2019, alle operazioni effettuate in via marginale rispetto a quelle esonerate ai punti precedenti o rispetto a quelle soggette agli obblighi di fatturazione elettronica. Sono considerate effettuate in via marginale, le operazioni i cui ricavi o compensi non sono superiori all'1% del volume d'affari complessivo dell'attività esaminata dell'anno 2018;
- d) alle operazioni effettuate a bordo di mezzi trasporto (ad esempio navi, aerei, treni) nel corso di un trasporto internazionale;
- e) cessioni di beni e prestazioni di servizi c.d. "non oil" effettuate da esercenti impianti di distribuzione di carburante qualora i relativi compensi/ricavi non superino l'1% del volume di affari complessivo dell'anno 2018.

Il citato decreto specifica, infine, che le operazioni diverse da quelle indicate nelle precedenti lettere a) e b) continueranno a essere annotate nel registro dei corrispettivi e, quando previsto, sarà necessario il rilascio della ricevuta o dello scontrino fiscale tradizionale al cliente.

## Le novità del decreto crescita

Con il comma 1 dell'articolo 12-*quinquies*, D.L. 34/2019 convertito nella L. 58/2019 (c.d. Decreto Crescita) vengono introdotte importanti modifiche all'articolo 2, D.Lgs. 127/2015 in tema di trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi.

In particolare viene sostituito il comma 6-*ter* (la precedente versione di tale comma prevedeva l'emanazione di un D.M. che per le operazioni effettuate in determinate zone con scarsa o assente connettività *internet* permettesse di continuare a fare ricorso a scontrini e ricevute fiscali) che ora prevede quanto segue:

- i dati relativi ai corrispettivi giornalieri sono trasmessi telematicamente all'Agenzia delle entrate entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione (determinata secondo le regole generali previste dall'articolo 6, Decreto Iva);
- restano fermi gli obblighi di memorizzazione giornaliera dei dati relativi ai corrispettivi nonché i termini di effettuazione delle liquidazioni periodiche dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 1, comma 1, D.P.R. 100/1998.
- nei primi 6 mesi di vigenza dell'obbligo, e quindi
  - per il periodo 1° luglio – 31 dicembre 2019 per coloro che hanno conseguito nel 2018 un volume di affari superiore a 400.000 euro
  - **per il periodo 1° gennaio – 30 giugno 2020** per tutti gli altri soggetti,

le sanzioni previste dal comma 6 (sono quelle dettate dall'articolo 6, comma 3 e articolo 12, comma 2, D.Lgs. 471/1997 per le violazioni in tema di scontrino e ricevuta fiscale) non si applicano in caso di trasmissione telematica dei dati relativi ai corrispettivi giornalieri entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, fermi restando i termini di liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto.

### **Il periodo transitorio**

A proposito del richiamato periodo "semestrale" di moratoria delle sanzioni è importante precisare – come ribadito anche da Assonime con la circolare n. 24 del 22 novembre 2019 – che:

- detto periodo transitorio riguarda solo la fase di trasmissione (che passa transitoriamente da 12 giorni alla fine del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione),
- e non quella di memorizzazione dei corrispettivi (che dovrà rispettare il termine giornaliero normativamente previsto).

Con la **circolare n. 15/E/2019 l'Agenzia delle entrate**, in relazione al citato periodo transitorio, precisa che:

- a) con provvedimento direttoriale saranno individuate le modalità telematiche di trasmissione dei corrispettivi;
- b) detti soggetti potranno adempiere temporaneamente all'obbligo di memorizzazione giornaliera dei corrispettivi mediante registratori di cassa già in uso ovvero tramite ricevute fiscali (possibilità consentita fino al momento di attivazione del registratore telematico e, in ogni caso, non oltre la scadenza del semestre scadente, rispettivamente, al 31 dicembre 2019 o al 30 giugno 2020 nei casi descritti in precedenza).

Relativamente al precedente punto a) è con il **provvedimento n. 236086 del 4 luglio 2019** che vengono fissate le modalità di trasmissione dei corrispettivi nel citato periodo transitorio.

In particolare sono 3 i servizi *online* messi a disposizione dell'Agenzia delle entrate per procedere alla trasmissione dei corrispettivi:

- **servizio di upload di un file** contenente i dati dei corrispettivi complessivi di una singola giornata, distinti per aliquota Iva o con indicazione del regime di "ventilazione", ovvero di un *file* compresso contenente i *file* dei dati dei corrispettivi delle singole giornate;
- **servizio web di compilazione** dei dati dei corrispettivi complessivi giornalieri distinti per aliquota Iva o con indicazione del regime di "ventilazione",
- **sistema di cooperazione applicativa**, su rete *internet*, con servizio esposto tramite modello "*web service*" fruibile attraverso protocollo HTTPS (su canale cifrato TLS in versione 1.2 esclusiva) ovvero un sistema di trasmissione dati tra terminali remoti basato su protocollo SFTP, secondo le regole contenute nelle specifiche tecniche allegate al presente provvedimento.

La trasmissione dei corrispettivi secondo una delle richiamate modalità potrà avvenire, alternativamente:

- direttamente a cura del contribuente;
- attraverso un intermediario abilitato alla trasmissione delle dichiarazioni fiscali.

In quest'ultimo caso, gli intermediari incaricati della trasmissione telematica rilasciano al contribuente copia della comunicazione trasmessa e della ricevuta, che ne attesta il ricevimento da parte dell'Agenzia delle entrate e costituisce prova dell'avvenuta presentazione.

### **I vantaggi del registratore telematico**

Vale poi la pena ricordare che i soggetti obbligati alla memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi, in luogo delle richiamate semplificazioni transitorie, potranno comunque dotarsi sin dal 1° gennaio 2020 di un registratore telematico.

I vantaggi della sua adozione, come ricordato dalla già citata circolare Assonime 24 dello scorso 22 novembre 2019 sono così riassumibili:

- non è più necessario tenere il registro dei corrispettivi;
- non è più richiesta la conservazione delle copie dei documenti commerciali rilasciati ai clienti;
- non sussiste più l'obbligo di conservazione del libretto di servizio;
- la revisione periodica dell'apparecchio passa da annuale a biennale;
- viene riconosciuto un credito d'imposta per l'acquisto del registratore telematico per l'adattamento dei tradizionali registratori di cassa.

## ADEMPIMENTI PER L'AUTO IN USO PROMISCOO AL DIPENDENTE

Tra le forme di assegnazione dell'autovettura ai dipendenti aziendali il caso più frequente e, sotto il profilo fiscale più premiante, è quello dell'autovettura concessa in uso al dipendente. In particolare la forma più frequentemente fruita è quella dell'utilizzo promiscuo: si tratta della situazione per cui la vettura viene data al dipendente affinché questo la utilizzi tanto per le finalità aziendali (ad esempio andare a visitare i clienti), quanto ai fini personali (ad esempio uscire la sera e nei *weekend*, andare in vacanza, etc.).

Il trattamento fiscale è così riassumibile:

<p>Benefit di modesto ammontare addebitato nella busta paga del dipendente</p>	<p>Nella busta paga del dipendente si deve rilevare un <b>compenso in natura tassabile</b>, determinato computando il <b>30% della percorrenza convenzionale di 15.000 km</b> prevista per quel determinato veicolo; tali valori possono essere agevolmente verificati sul sito dell'Acì al seguente <i>link</i>: <a href="http://www.aci.it/index.php?id=93">http://www.aci.it/index.php?id=93</a>.</p> <p>Entro il mese di dicembre di ciascun anno vengono pubblicate sul sito dell'Acì le tariffe valide per il periodo d'imposta successivo: sono pertanto in corso di pubblicazione le tariffe previste per il 2020. L'addebito è del tutto forfettario e non tiene conto in alcun modo dell'effettivo utilizzo nell'ambito della sfera personale/familiare. Tale <i>fringe benefit</i> viene raggugliato nel caso di assegnazione al dipendente per un periodo inferiore all'anno</p>
<p>Deducibilità dei costi per l'impresa nel limite del 70%</p>	<p>La <b>deduzione al 70%</b> riguarda sia le spese di gestione della vettura (carburante, manutenzioni, pneumatici, assicurazione, tassa di circolazione, etc.), quanto il costo di acquisizione (quota di ammortamento nel caso di acquisto diretto, canoni di <i>leasing</i> o noleggio). Con riferimento al costo di acquisizione, peraltro, la deduzione è ammessa senza alcun limite rapportato al valore del mezzo (che per le auto destinate all'utilizzo esclusivamente aziendale è pari a 18.076 euro): la quota fiscale di ammortamento viene quindi calcolata sul costo complessivo della vettura</p>

### I riaddebiti

In molti casi per l'assegnazione dell'auto in uso promiscuo al dipendente, l'impresa richiede delle somme al lavoratore (che vanno a indennizzare il datore di lavoro per l'utilizzo personale del dipendente stesso) che vengono addebitate con fattura assoggettata a Iva con aliquota ordinaria.

Il *fringe benefit* tassato in busta paga del lavoratore deve essere quindi ridotto degli importi addebitati; nel caso di importo fatturato al dipendente per l'utilizzo personale, il calcolo del *fringe benefit* tassabile va fatto confrontando il *fringe benefit* teorico (verificabile con le tariffe Acì di cui si è detto) e l'importo fatturato comprensivo di Iva.

Spesso aziende e dipendenti si accordano per un riaddebito esattamente pari al *fringe benefit* convenzionale: una volta **fatturato** (e pagato) tale importo, non vi sarà alcuna conseguenza reddituale in capo al dipendente, mentre al datore di lavoro sarà assicurata la deduzione maggiorata dei costi (ossia il 70% in luogo del 20% di un'autovettura aziendale) di cui si è detto in precedenza, nonché la **piena detrazione dell'Iva**.

### Esempio

La Alfa Srl ha destinato al dipendente Mario Rossi una vettura Volkswagen Golf Sportsvan 2.0 tdi 150 CV, affinché questo la utilizzi sia per l'attività d'impresa che per l'uso privato, per il periodo dal 1° gennaio 2019 al 31 dicembre 2019. Si ipotizzi il seguente *fringe benefit* 2019 verificato sul sito Aci:

GOLF SPORTSVAN 2.0 TDI	150CV	0,5346	2.405,59 euro
------------------------	-------	--------	---------------

Se l'impresa emette al dipendente una fattura dell'importo di 1.971,80 euro + Iva 22% (il cui totale dà un importo complessivo della fattura di 2.405,59 euro, corrispondente al *fringe benefit* di utilizzo della vettura):

- non vi sarà alcuna tassazione in capo al dipendente (in quanto viene sterilizzato l'importo del *fringe benefit* da tassare in capo al dipendente a seguito del pagamento della fattura);
- la deduzione di tutti i costi (acquisizione/*leasing*/noleggio e spese di gestione) è pari al 70% degli stessi;
- l'Iva assolta sulle fatture di acquisto risulterà interamente detraibile.

In tale procedura sono 3 gli aspetti da ricordare se non si vuole correre il rischio di vedersi contestare gli importanti benefici fiscali riconosciuti a tale fattispecie:

In caso di riaddebito con fattura	→	sulla base di quanto previsto dalla circolare n. 326/E/1997 <u>la fattura emessa deve risultare altresì pagata entro la fine del periodo d'imposta</u>
Esistenza di idonea prova documentale	→	nella circolare n. 48/E/1998 si afferma la necessità di predisporre e conservare idonea documentazione al fine di provare con certezza l'utilizzo promiscuo del mezzo (ad esempio, inserimento di specifica clausola nel contratto di lavoro del dipendente stesso o contratto di comodato da menzionare nel contratto di lavoro)

### Autovetture concesse in uso promiscuo agli amministratori

#### → Imposta sul valore aggiunto

La DRE Lombardia (interpello n. 904-472/2014) ha chiarito che alle autovetture concesse in uso promiscuo agli amministratori non è possibile applicare il medesimo trattamento ai fini Iva previsto per le auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti. In quanto trattasi di 2 tipologie di rapporti di lavoro (l'ufficio di amministratore di società e quello di lavoro dipendente) non pienamente assimilabili a tutti gli effetti di legge, la DRE ne ricava che le affermazioni contenute nella risoluzione n. 6/DPF/2008, tese a riconoscere (a determinate condizioni) la piena detrazione dell'Iva nei casi di utilizzo promiscuo dell'auto concessa in uso al dipendente, non sono in alcun modo estensibili al caso dell'amministratore. Per tali ultime fattispecie, quindi, secondo la DRE Lombardia andrebbero applicate le regole ordinarie previste dall'articolo 19-bis<sup>1</sup>, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972 e che prevedono la detrazione nella misura limitata del 40%.

→ *Imposte dirette*

Il trattamento del *benefit* in capo all'utilizzatore è il medesimo previsto per il dipendente. È però diversa la deducibilità dei costi della autovettura in capo all'azienda: integrale deduzione nel limite del *benefit* imputato in capo all'amministratore e deduzione al 20% per la parte eccedente.

### ASPETTI FISCALI E CONTABILI DEGLI OMAGGI NATALIZI

Come ogni anno, al termine dell'esercizio e in concomitanza con l'arrivo del natale, le aziende provvedono a omaggiare i propri clienti, fornitori, dipendenti e terzi di un dono e/o di una cena natalizia.

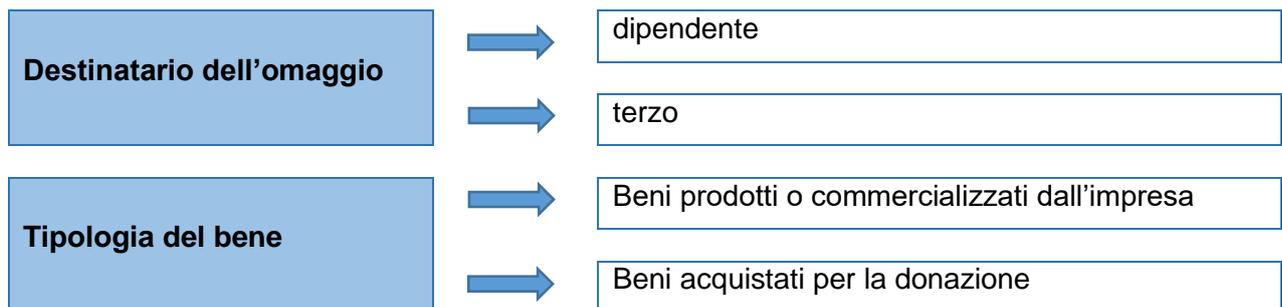
La scelta tra le diverse tipologie di omaggio può essere dettata da svariati fattori, tuttavia dal punto di vista fiscale occorre tener conto dei limiti di deducibilità dei costi e della relativa detraibilità dell'Iva, ed è pertanto necessario identificare:

- la tipologia dei beni oggetto dell'omaggio;
- le caratteristiche del soggetto ricevente.

In merito al primo discrimine occorre difatti distinguere, come si è già detto, tra dipendenti, clienti, consulenti, agenti e rappresentanti o altri soggetti terzi rispetto all'impresa.

Relativamente ai beni, invece, occorre differenziare tra beni acquisiti appositamente per essere omaggiati e omaggi costituiti da beni oggetto dell'attività di impresa.

Vediamo pertanto quale trattamento risulta applicabile alle diverse situazioni che si ottengono incrociando le due variabili sopra evidenziate.



#### Omaggi a soggetti terzi di beni che non rientrano nell'attività d'impresa

I costi sostenuti per l'acquisto di beni ceduti gratuitamente a terzi la cui produzione o il cui scambio non rientra nell'attività propria dell'impresa sono:

- integralmente deducibili dal reddito di impresa nel periodo di sostenimento, se di valore unitario non superiore a 50 euro;
- qualificati come spese di rappresentanza.

Valore unitario inferiore o uguale a 50 euro	integralmente deducibili
Valore unitario superiore a 50 euro	la spesa rientra tra quelle di rappresentanza

In merito alle spese di rappresentanza occorre ricordare che il testo dell'articolo 108, comma 2, Tuir lega la deducibilità delle spese di rappresentanza sostenute nel periodo di imposta ai requisiti di inerenza, come stabiliti con decreto del Mef (tenuto conto anche della natura e della destinazione delle stesse), e di congruità.

L'inerenza si intende soddisfatta qualora le spese siano:

- sostenute con finalità promozionali e di pubbliche relazioni;
- ragionevoli in funzione dell'obiettivo di generare benefici economici;
- coerenti con gli usi e le pratiche commerciali del settore. Quanto alla congruità essa andrà determinata rapportando:
- il totale delle spese imputate per competenza nell'esercizio;

- con i ricavi e proventi della gestione caratteristica del periodo di imposta in cui sono sostenute (come risultanti da dichiarazione).

Le soglie contenute nel testo dell'articolo 108, Tuir sono le seguenti:

1. 1,5% dei ricavi e altri proventi fino a 10 milioni di euro;
  2. 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10 milioni di euro e fino a 50 milioni;
  3. 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 50 milioni di euro.
- Superato il limite di deducibilità così stabilito, la restante parte delle spese è da intendersi indeducibile con necessità di operare apposita variazione in aumento in dichiarazione dei redditi.

<b>Percentuali di deducibilità</b>	
Fino a 10 milioni di euro	<b>1,5%</b>
Oltre i 10 milioni e fino a 50 milioni di euro	<b>0,6%</b>
Oltre 50 milioni di euro	<b>0,4%</b>

In merito all'Iva il D.P.R. 633/1972 afferma che non è ammessa la detrazione dell'Iva relativa alle spese di rappresentanza, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a 50 euro.

Da cui:

spese di rappresentanza di importo non superiore a 50 euro	detraibilità del 100%
spese di rappresentanza superiori a 50 euro	indetraibilità del 100%

#### **OMAGGI A SOGGETTI TERZI DI BENI CHE RIENTRANO NELL'ATTIVITÀ D'IMPRESA**

In taluni casi, a essere destinati a omaggio sono i beni che costituiscono il "prodotto" dell'azienda erogante o i beni che l'azienda commercializza. La precisa individuazione della documentazione relativa al bene omaggiato è tutt'altro che agevole e, quasi sempre, la successiva destinazione a omaggio del bene richiede una rettifica delle scelte (in termini di classificazione contabile) originariamente operate:

- dal punto di vista reddituale, tali beni acquistati o prodotti per la commercializzazione e successivamente destinati a omaggio costituiscono spesa di rappresentanza, con la conseguenza che andrà cambiata la classificazione contabile degli stessi e andranno rispettate le regole già esposte per la deduzione dei costi (le medesime previste nel caso di omaggio di beni che non rientrano nell'attività di impresa);
- dal punto di vista Iva, la cessione gratuita deve essere assoggettata a imposta (tramite fattura al cliente, con o senza rivalsa; solitamente si preferisce l'utilizzo dell'autofattura o del registro omaggi) sulla base del prezzo di acquisto o, in mancanza, del prezzo di costo dei beni, determinato nel momento in cui si effettua la cessione gratuita.

#### **Omaggi a dipendenti di beni da parte dell'impresa**

Nel caso in cui i destinatari degli omaggi siano i dipendenti dell'impresa, il costo di acquisto di tali beni va classificato nella voce "*spese per prestazioni di lavoro dipendente*" e non nelle spese di rappresentanza; pertanto, tali costi saranno interamente deducibili dalla base imponibile al fine delle imposte dirette, a prescindere dal fatto che il bene sia o meno oggetto di produzione e/o commercio da parte dell'impresa.

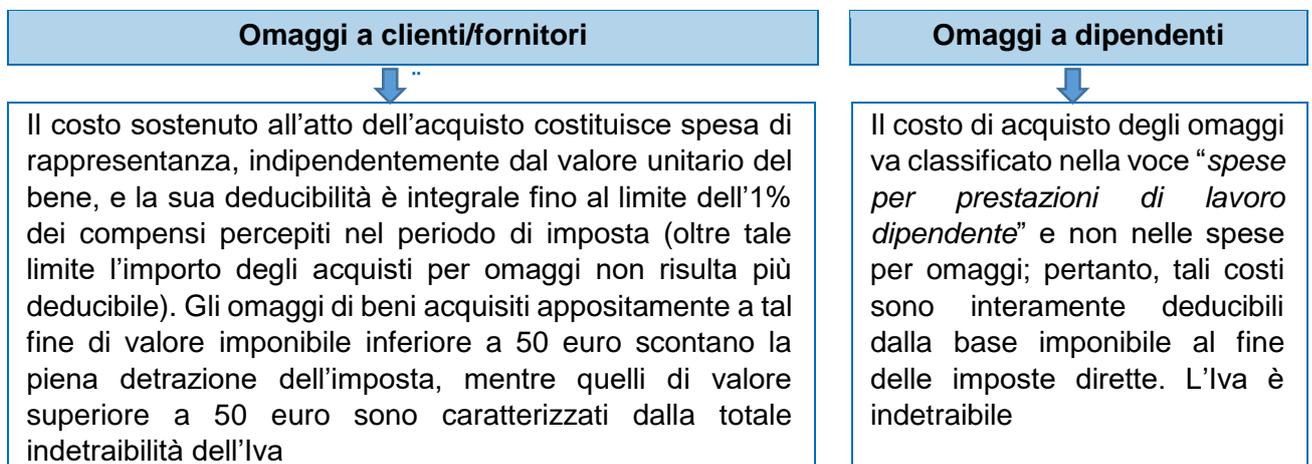
Ai fini Iva, invece, nel caso di cessione gratuita a dipendenti di beni che non rientrano nell'attività propria dell'impresa, l'imposta per tali beni è indetraibile e la loro cessione gratuita è esclusa dal campo di applicazione dell'Iva.

L'acquisto e la successiva cessione gratuita di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa segue il medesimo trattamento già commentato relativamente agli omaggi effettuati nei confronti di soggetti terzi (clienti, fornitori, etc.).

Si ricorda che le erogazioni liberali in natura (sotto forma di beni o servizi o di buoni rappresentativi degli stessi) concesse ai singoli dipendenti costituiscono reddito di lavoro dipendente per questi ultimi se di importo superiore a 258,23 euro nello stesso periodo d'imposta (se di importo complessivo inferiore a 258,23 euro sono esenti da tassazione). Pertanto, il superamento per il singolo dipendente della franchigia di 258,23 euro comporterà la ripresa a tassazione di tutti i *benefits* (compresi gli omaggi) erogati da parte del datore di lavoro.

#### OMAGGI EROGATI DAGLI ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI

I professionisti e gli studi associati che acquistano beni per cederli a titolo di omaggio devono distinguere il trattamento fiscale in relazione al fatto che gli stessi vengano donati a clienti o a dipendenti. Nell'ambito del reddito di natura professionale, il trattamento degli omaggi risulta certamente più semplice, in quanto ci si trova sempre e comunque nella categoria di beni che non fanno parte dell'attività propria dell'impresa.



#### Aspetti contabili

Contabilmente la spesa di rappresentanza che rispetti i requisiti per la detrazione Iva (valore unitario dell'imponibile del singolo bene acquistato non superiore a 50 euro) verrà registrata come segue:

Diversi	a	Banca c/c		1.100
Spese di rappresentanza			1.000	
Erario c/Iva			100	

Diversamente se la spesa non soddisfa il requisito di detraibilità ai fini Iva (valore unitario dell'imponibile del singolo bene acquistato superiore a 50 euro) avremo:

Spese di rappresentanza	a	Banca c/c		1.100
-------------------------	---	-----------	--	-------

Dove la voce delle spese di rappresentanza comprenderà al suo interno anche la quota di Iva indetraibile (ipotizzata in questo caso pari al 100%).

Quanto agli omaggi soffermiamoci su quelli destinati alla clientela.

Se l'azienda compra un bene destinato a omaggio all'atto dell'acquisto, unitamente all'uscita finanziaria di cassa o banca, rileverà la voce di Conto economico accesa agli omaggi facendo sempre attenzione alla detraibilità dell'Iva.

Se invece il bene omaggiato formasse oggetto della produzione propria si dovrà innanzi tutto rilevare la cessione dell'omaggio che può avvenire con emissione di fattura per singola operazione (ovvero mediante emissione di autofattura).

Nel primo caso le scritture contabili saranno le seguenti, al momento dell'emissione della fattura:

Clienti	a	Diversi		1.220
	a	Ricavi per omaggi	1.000	
		Erario c/Iva	220	

Quindi occorrerà distinguere a seconda che il cedente applichi o meno la rivalsa dell'Iva, in tal caso in fattura occorrerà scrivere alternativamente:

- ... con obbligo di rivalsa ai sensi dell'articolo 18, D.P.R. 633/1972;
- ... senza obbligo di rivalsa ai sensi dell'articolo 18, D.P.R. 633/1972.

Nel primo caso, con rivalsa, la scrittura contabile sarà la seguente, con il credito verso il cliente che rimarrà aperto per l'importo dell'Iva e dovrà essere successivamente incassato:

Ricavi per omaggi	a	Clienti		1.000
-------------------	---	---------	--	-------

Nel secondo caso, senza rivalsa, la scrittura contabile sarà:

Diversi	a	Clienti		1.220
Ricavi per omaggi			1.000	
Imposte indeducibili			220	

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

I nostri migliori saluti

**REGGIORI E ASSOCIATI**

Egregio cliente,  
 riteniamo di fare cosa gradita segnalando che grazie al rapporto di collaborazione esistente con lo Studio Legale BSVA, offriamo la possibilità di usufruire del loro servizio di newsletter informativa legale. L'accesso, gratuito, a tale servizio è possibile attraverso il sito <http://www.bsva.it/>

***N.B.: Lo Studio Reggiori e Associati ha assunto ogni ragionevole precauzione per assicurare la correttezza delle informazioni contenute nella presente Circolare; desidera tuttavia precisare che le stesse non possono considerarsi completamente esaurienti ed esaustive, ma solo indicative, del contenuto degli argomenti trattati.***