

Informativa n° 12 – 11 dicembre 2017

Indice

1- PRINCIPALI NEWS DI DICEMBRE	3
SUPERAMMORTAMENTO: PRECISAZIONI SULL'AMMORTAMENTO DEI BENI NUOVI DI COSTO UNITARIO INFERIORE A 516,46 EURO	3
COMUNICAZIONE DATI FATTURE: CONFRONTO TRA I DATI FATTURE DEL PRIMO SEMESTRE 2017 E LE LIQUIDAZIONI PERIODICHE IVA	3
ANOMALIE RISCONTRATE TRA IL VOLUME D'AFFARI E LO SPESOMETRO RELATIVI AL PERIODO DI IMPOSTA 2015	3
SISMA BONUS: LIMITE DI SPESA AGEVOLABILE IN PRESENZA DI VARIE TIPOLOGIE DI INTERVENTI SULLO STESSO EDIFICIO	3
CREDITO D'IMPOSTA PER LE PUBBLICITÀ SUI GIORNALI E SULLE EMITTENTI RADIOTELEVISIVE LOCALI	3
2- VERSAMENTO DELL'ACCONTO IVA PER L'ANNO 2017	5
DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO	5
L'ACCONTO IN SITUAZIONI STRAORDINARIE O PARTICOLARI	6
CASI DI ESCLUSIONE	7
<i>SPLIT PAYMENT</i> : REGOLE PARTICOLARI PER L'ANNO 2017	7
3- RIAPERTA LA ROTTAMAZIONE PER I RUOLI AFFIDATI DAL 2000 AL 2016 PER COLORO CHE NON HANNO PRESENTATO LE DOMANDE ENTRO IL 21 APRILE 2017	9
4- MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELLO SPESOMETRO	11
SENZA SANZIONI LA RIPRESENTAZIONE DEI DATI RELATIVI AL PRIMO SEMESTRE 2017 ..	11
DAL 2018 LA TRASMISSIONE TORNA TRIMESTRALE CON FACOLTÀ DI INVIO SEMESTRALE	11
DATI ANAGRAFICI SEMPLIFICATI	11
REINTRODOTTA LA FACOLTÀ DI TRASMETTERE IL DOCUMENTO RIEPILOGATIVO	11
5- L'AGENZIA CHIARISCE LE REGOLE APPLICATIVE DELLO SPLIT PAYMENT ...	13
I CHIARIMENTI	13
6- DAL 2018 SI ALLARGA LO SPLIT PAYMENT	19
I SOGGETTI INTERESSATI DAL 2018	19
7- STAMPA DEI REGISTRI CONTABILI	20
LA STAMPA "CARTACEA" DEI REGISTRI CONTABILI	20
L'ARCHIVIAZIONE SOSTITUTIVA DEI REGISTRI CONTABILI	21

8- GLI OMAGGI NATALIZI.....	22
OMAGGI A SOGGETTI TERZI DI BENI CHE NON RIENTRANO NELL'ATTIVITÀ D'IMPRESA .	22
OMAGGI A SOGGETTI TERZI DI BENI CHE RIENTRANO NELL'ATTIVITÀ D'IMPRESA	23
OMAGGI A DIPENDENTI DI BENI DA PARTE DELL'IMPRESA.....	23
OMAGGI EROGATI DAGLI ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI	24
9- RITENUTA IRPEF RIDOTTA SULLE PROVVISORIE ANCORA IN ATTESA	25
DEL DECRETO ATTUATIVO	25
PROCEDURA PREVISTA DAL D.M. 16 APRILE 1983	25
TIPOLOGIE DI PROVVISORIE ESCLUSE DALLA RIDUZIONE	26
MODIFICHE APPORTATE DAL D.LGS. 175/2014.....	26
IN ATTESA DEL DECRETO ATTUATIVO (AD OGGI NON ANCORA EMANATO)	27
10- PAGAMENTO COMPENSI AMMINISTRATORI	28
IL PRINCIPIO DI CASSA	28
L'ESISTENZA DELLA DELIBERA	28
IL COMPENSO GIÀ DELIBERATO E NON PAGATO	30
11- ADEMPIMENTI PER L'AUTO IN USO PROMISCUO AL DIPENDENTE.....	31
I RIADDEBITI.....	31
AUTOVETTURE CONCESSE IN USO PROMISCUO AGLI AMMINISTRATORI	32

1- PRINCIPALI NEWS DI DICEMBRE

SUPERAMMORTAMENTO: PRECISAZIONI SULL' AMMORTAMENTO DEI BENI NUOVI DI COSTO UNITARIO INFERIORE A 516,46 EURO

Nel caso in cui l'impresa decida di ammortizzare i beni strumentali di valore unitario non superiore a 516,46 euro secondo i coefficienti previsti dal D.M. 31/12/1988 (ovvero anche in un periodo più lungo), la deduzione del superammortamento del 40% si allinea ai coefficienti di ammortamento previsti per quel singolo bene dal D.M. 31/12/1988. Pertanto, la scelta di non avvalersi della deduzione integrale nell'esercizio di sostenimento della spesa di acquisizione del bene impedisce di fruire nello stesso esercizio dell'integrale maggiorazione del 40%.

COMUNICAZIONE DATI FATTURE: CONFRONTO TRA I DATI FATTURE DEL PRIMO SEMESTRE 2017 E LE LIQUIDAZIONI PERIODICHE IVA

L'Agenzia delle entrate sta spedendo le *lettere di compliance* ai contribuenti per i quali risulta non pervenuta la comunicazione delle liquidazioni periodiche Iva per il primo o il secondo trimestre 2017, a seguito del confronto tra i dati comunicati dal contribuente e dai suoi clienti soggetti passivi Iva relativi al primo semestre 2017 (mediante l'invio della comunicazione dati fatture scaduta il 16 ottobre 2017). Le comunicazioni sono inviate all'indirizzo pec dei contribuenti interessati e il mancato invio della comunicazione della liquidazione periodica Iva potrà essere regolarizzato mediante il ravvedimento operoso.

ANOMALIE RISCONTRATE TRA IL VOLUME D'AFFARI E LO SPESOMETRO RELATIVI AL PERIODO DI IMPOSTA 2015

L'Agenzia delle entrate sta spedendo le *lettere di compliance* ai contribuenti per i quali risulta non coincidere l'importo degli acquisti dichiarato dai clienti soggetti passivi Iva e il volume d'affari dichiarato nella dichiarazione Iva 2016. Le comunicazioni sono inviate all'indirizzo pec dei contribuenti interessati: possono essere fornite giustificazioni all'Agenzia delle entrate alle anomalie segnalate ovvero possono essere regolarizzati gli errori/violazioni mediante il ravvedimento operoso.

SISMA BONUS: LIMITE DI SPESA AGEVOLABILE IN PRESENZA DI VARIE TIPOLOGIE DI INTERVENTI SULLO STESSO EDIFICIO

Nel caso di effettuazione sullo stesso edificio di interventi antisismici, di interventi di manutenzione straordinaria e di interventi di riqualificazione energetica la soglia di spesa agevolabile pari a 96.000 euro è **unica** in quanto riferita allo stesso immobile. Nel predetto limite di spesa, invece, non sono compresi gli interventi di riqualificazione energetica dell'edificio (detrazione 65%), per i quali sono specificamente previste soglie di spesa autonome agevolabili dalle normative di riferimento.

CREDITO D'IMPOSTA PER LE PUBBLICITÀ SUI GIORNALI E SULLE EMITTENTI RADIOTELEVISIVE LOCALI

Ai sensi del D.L. 50/2017 sugli investimenti pubblicitari incrementali programmati ed effettuati sulla stampa (giornali quotidiani e periodici, locali e nazionali) e sulle emittenti radio-televisive a diffusione locale è concesso un credito d'imposta pari al 75% del valore incrementale degli investimenti effettuati rispetto all'anno precedente sugli stessi mezzi di informazione, elevato al 90% nel caso di microimprese, piccole e medie imprese e start up innovative. Gli investimenti che danno diritto al credito d'imposta sono quelli che

consistono nell'acquisto di spazi pubblicitari e di inserzioni: l'effettività del sostenimento delle spese deve poi risultare da apposita attestazione rilasciata dai soggetti legittimati a rilasciare il visto di conformità dei dati esposti nelle dichiarazioni fiscali, ovvero dai soggetti che esercitano la revisione legale dei conti. In sede di prima attuazione, il beneficio è applicabile agli investimenti effettuati dal 24 giugno 2017 al 31 dicembre 2017. Per l'istanza di accesso all'agevolazione, verrà messa a disposizione un'apposita piattaforma dell'Agenzia delle entrate attraverso la quale presentare una prenotazione telematica in una finestra temporale che potrebbe andare dal 1° al 31 marzo di ogni anno. Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione, tramite il modello F24, ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997.

2- VERSAMENTO DELL'ACCONTO IVA PER L'ANNO 2017

Entro il prossimo 27 dicembre 2017 i soggetti che eseguono le operazioni mensili e trimestrali di liquidazione e versamento dell'Iva sono tenuti a versare l'acconto per l'anno 2017. Per la determinazione degli acconti, come di consueto, sono utilizzabili tre 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 tre 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>Metodo storico</p>	<p>Con questo criterio, l'acconto è pari all'88% dell'Iva dovuta relativamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • al mese di dicembre 2016 per i contribuenti mensili; • al saldo dell'anno 2016 per i contribuenti trimestrali; • al 4° trimestre dell'anno precedente (ottobre/novembre/dicembre 2016), per i contribuenti trimestrali "speciali" (autotrasportatori, distributori di carburante, odontotecnici). <p>In tutti i casi, il calcolo si esegue sull'importo dell'Iva dovuta al lordo dell'acconto eventualmente versato nel mese di dicembre 2016. Se, a seguito della variazione del volume d'affari, la cadenza dei versamenti Iva è cambiata nel 2017, rispetto a quella adottata nel 2016, 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"> • contribuente mensile nel 2016 che è passato trimestrale nel 2017: l'acconto dell'88% è pari alla somma dell'Iva versata (compreso l'acconto) per gli ultimi 3 mesi del 2016, al netto dell'eventuale eccedenza detraibile risultante dalla liquidazione relativa al mese di dicembre 2016; • contribuente trimestrale nel 2016 che è passato mensile nel 2017: l'acconto dell'88% è pari ad un terzo dell'Iva versata (a saldo e in acconto) per il quarto trimestre del 2016; 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 2017 è pari ad un terzo della differenza tra acconto versato e saldo a credito da dichiarazione annuale.
<p>Metodo analitico</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"> • le operazioni attive effettuate fino al 20 dicembre 2017, anche se non sono ancora state emesse e registrate le relative fatture di vendita; • le operazioni passive registrate fino alla medesima data del 20 dicembre 2017. <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>Metodo previsionale</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

- soggetti con debito di importo inferiore a 103,29 euro;
- soggetti che hanno iniziato l'attività nel 2017;
- soggetti cessati prima del 30 novembre 2017 (mensili) o del 30 settembre 2017 (trimestrali);
- soggetti a credito nell'ultimo periodo (mese o trimestre) dell'anno precedente;
- soggetti ai quali, applicando il metodo "analitico", dalla liquidazione dell'imposta al 20 dicembre 2017 risulta un'eccedenza a credito;
- soggetti che adottano il regime forfettario dal 1° gennaio 2017;
- soggetti che hanno adottato il regime dei "minimi" di cui all'articolo 27, comma 1 e 2, D.L. 98/2011;
- soggetti che nel corso del 2017 sono usciti dal regime dei minimi;
- 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%);
- produttori agricoli esonerati (articolo 34, comma 6, D.P.R. 633/1972);
- soggetti che applicano il regime forfettario ex L. 398/1991;
- soggetti esercenti attività di intrattenimento (articolo 74, comma 6, D.P.R. 633/1972);
- soggetti che effettuano solamente operazioni esenti o non imponibili.

SPLIT PAYMENT: REGOLE PARTICOLARI PER L'ANNO 2017

L'articolo 5, comma 2-bis, D.M. 23 gennaio 2015 stabilisce che *"I soggetti di cui al comma 01 effettuano il versamento di cui all'articolo 6, comma 2, L. 405/1990, secondo le modalità ivi previste tenendo conto anche dell'imposta divenuta esigibile ai sensi del presente decreto"*.

In pratica, quindi, i soggetti tenuti all'applicazione della scissione dei pagamenti che risultino identificati agli effetti dell'Iva, nell'effettuazione del versamento del c.d. acconto Iva *"devono tener conto dell'imposta assolta sugli acquisti che è dovuta direttamente all'erario per effetto di quanto previsto dall'articolo 17-ter, D.P.R. 633/1972. In particolare, i soggetti che versano l'imposta separatamente ai sensi del comma 01 dovranno effettuare un ulteriore versamento per tener conto anche dell'imposta assoggettata al meccanismo"*

dello split payment. Altresi, per i soggetti che annotano le fatture ai sensi del comma 1, l'acconto Iva va calcolato su un dato complessivo che comprende l'imposta assoggettata allo stesso meccanismo".

Ai fini dell'acconto Iva, che dovrà essere determinato secondo uno dei metodi (storico, previsionale o effettivo) previsti dalla specifica disciplina, le P.A. e società soggetti passivi Iva dovranno tenere conto dell'imposta versata all'Erario nell'ambito della scissione dei pagamenti.

Infine, l'articolo 2, comma 4, D.M. 27 giugno 2017 stabilisce che *"per l'anno 2017 i soggetti di cui all'articolo 5, comma 01, effettuano il versamento di cui all'articolo. 6, comma 2, L. 405/1990, tenendo conto, nel caso in cui sia determinato sulla base del versamento effettuato nell'anno precedente, dell'ammontare dell'imposta divenuta esigibile, ai sensi del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 23 gennaio 2015, nel mese di novembre 2017, ovvero, nell'ipotesi di liquidazione trimestrale, nel terzo trimestre del 2017".*

Pertanto, in caso di applicazione del metodo storico:

- le P.A. e società che versano separatamente l'imposta dovuta sulle operazioni in *split payment* (versamento diretto), dovranno operare un ulteriore versamento di acconto, determinato sulla base dell'ammontare dell'imposta da scissione dei pagamenti divenuta esigibile nel mese di novembre 2017, ovvero, in caso di liquidazione trimestrale, nel terzo trimestre del 2017.
- le P.A. e società che, invece, annotano le fatture nel registro Iva vendite o corrispettivi (metodo della liquidazione) dovranno determinare l'acconto sulla base di calcolo come definito per la categoria di contribuenti cui appartengono (mensile, trimestrale, etc.); a tale base dovrà essere aggiunto l'ammontare dell'imposta divenuta esigibile secondo le disposizioni sulla scissione dei pagamenti nel mese di novembre 2017 per i contribuenti con liquidazione mensile, ovvero, in caso di liquidazione trimestrale, nel terzo trimestre del 2017.

3- RIAPERTA LA ROTTAMAZIONE PER I RUOLI AFFIDATI DAL 2000 AL 2016 PER COLORO CHE NON HANNO PRESENTATO LE DOMANDE ENTRO IL 21 APRILE 2017

Per effetto di quanto previsto nella legge di conversione del D.L. 148/2017 tutti i soggetti che non hanno presentato la domanda ai sensi del D.L. 193/2016 entro lo scorso 21 aprile 2017 potranno accedere alla sanatoria dei carichi affidati dal 2000 al 2016 all'Agente della riscossione alle medesime condizioni della disciplina originaria (stralcio delle sanzioni e degli interessi di mora) presentando l'istanza entro il 15 maggio 2018.

È stato allineato alla data del 15 maggio 2018 anche il termine per ripresentare la domanda (nella versione originaria del D.L. 148/2017 era fissato al 31 dicembre 2017) per coloro che si sono visti rigettare le istanze di definizione in quanto non in regola con i pagamenti dei piani di dilazione in essere al 24 ottobre 2016. Sono state, infine, posticipate le rate per coloro che hanno aderito alla rottamazione ai sensi del D.L. 193/2016 e confermata la facoltà di aderire alla rottamazione (già prevista nella versione originaria del D.L. n.148/2017) per i ruoli affidati dal 1° gennaio 2017 al 30 settembre 2017.

Casistiche	Rottamazione di sanzioni e interessi di mora	Rate	Note
Carichi dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2016 per i quali non è stata presentata istanza di rottamazione ai sensi del D.L. 193/2016	È possibile accedere alla sanatoria trasmettendo l'istanza entro il 15 maggio 2018. Il modello da utilizzare sarà pubblicato sul sito dell'Agenzia delle entrate-Riscossione entro fine anno	Il numero massimo di rate è pari a 3, con scadenze di pagamento fissate al 31 ottobre 2018, 30 novembre 2018 e 28 febbraio 2019	In presenza di piani di rateazione, è consigliabile anticipare la presentazione dell'istanza poiché da questo momento sono sospese le rate sino alla prima rata della rottamazione
Carichi dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2016 per i quali è stata rigettata l'istanza per non avere pagato le rate scadute al 31 dicembre 2016	È possibile accedere alla sanatoria trasmettendo l'istanza entro il 15 maggio 2018. Il modello da utilizzare è già pubblicato sul sito dell'Agenzia delle entrate-Riscossione	Dopo avere presentato l'istanza, l'Agenzia delle entrate-Riscossione comunicherà l'importo delle rate scadute al 31 dicembre 2016 che andrà pagato entro il 31 luglio 2018. Solo dopo avere effettuato questo pagamento sarà possibile rottamare il ruolo (al massimo in 3 rate, 31/10/2018-30/11/2018-28/02/2019)	Nella versione non convertita del D.L. 148/2017 il termine per ripresentare l'istanza era fissato al 31 dicembre 2017, ora prorogato al 15 maggio 2018

<p>Scadenze di versamento delle rate per coloro che hanno aderito alla rottamazione ai sensi del D.L. 193/2016</p>	<p>Il termine per il versamento delle prime 3 rate del piano di rateazione derivante dalla rottamazione è fissato al 7 dicembre 2017</p>	<p>La quarta rata è fissata al 31 luglio 2018 (prorogata rispetto al 30 aprile 2018) e la quinta rata è fissata al 30 settembre 2018</p>	<p>Nella versione non convertita del D.L. 148/2017 il termine per pagare le prime 3 rate era fissato al 30 novembre 2017, ora prorogato al 7 dicembre 2017. È possibile utilizzare i bollettini precompilati già inviati</p>
<p>Rottamazione dei carichi affidati dal 1° gennaio 2017 al 30 settembre 2017</p>	<p>E' possibile accedere alla sanatoria trasmettendo l'istanza entro il 15 maggio 2018. Il modello da utilizzare è già pubblicato sul sito dell'Agenzia delle entrate-Riscossione</p>	<p>Dopo avere presentato la domanda, l'Agenzia delle entrate-Riscossione liquiderà l'istanza di definizione agevolata. Il numero massimo di rate è pari a 5, con scadenze di pagamento fissate al 31 luglio 2018, 30 settembre 2018, 31 ottobre 2018, 30 novembre 2018 e 28 febbraio 2019</p>	<p>Per aderire alla rottamazione dei carichi 2017 non rilevano eventuali morosità esistenti su piani di dilazione in essere. In fase di conversione del D.L. 148/2017 non è stato ampliato il termine del 30 settembre 2017</p>

4- MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELLO SPESOMETRO

Con la recente conversione in legge del D.L. 148/2017 viene introdotto un nuovo articolo 1-ter, rubricato “Disposizioni relative alla trasmissione dei dati delle fatture emesse e ricevute”, che prevede importanti modifiche in relazione all’adempimento previsto dall’articolo 21, D.L. 78/2010 (cosiddetto “spesometro”).

Di seguito le modifiche introdotte.

SENZA SANZIONI LA RIPRESENTAZIONE DEI DATI RELATIVI AL PRIMO SEMESTRE 2017

Per ogni fattura non comunicata è prevista la sanzione che va da 2 euro a fattura fino a 1.000 euro a trimestre, e, in caso di errore corretto entro i primi 15 giorni dalla scadenza, la sanzione scende a 1 euro a fattura e 500 euro per il trimestre. Nessuna di queste sanzioni verrà applicata in relazione a errori commessi nella trasmissione dei dati relativi al primo semestre 2017 (sia con riferimento all’adempimento dello “spesometro” di cui all’articolo 21, D.L. 78/2010 che al regime opzionale di cui all’articolo 1, comma 3, D.Lgs. 127/2015) qualora i dati esatti vengano trasmessi entro e non oltre il 28 febbraio 2018 (data di scadenza anche dello spesometro relativo al secondo semestre dell’anno 2017).

DAL 2018 LA TRASMISSIONE TORNA TRIMESTRALE CON FACOLTÀ DI INVIO SEMESTRALE

A partire dalle fatture emesse e ricevute nell’anno 2018 la trasmissione telematica torna ad essere trimestrale, come peraltro previsto dall’originario provvedimento normativo che regola l’adempimento. Sarà comunque data facoltà ai contribuenti di poter trasmettere i dati con cadenza semestrale, riproponendo quindi la stessa tempistica già seguita per l’anno d’imposta 2017.

DATI ANAGRAFICI SEMPLIFICATI

Con riferimento ai dati anagrafici di clienti e fornitori sarà possibile limitare la trasmissione al solo numero di partita Iva per i soggetti passivi o al solo codice fiscale per i soggetti che non agiscono nell’esercizio di imprese, arti e professioni, oltre alla data e al numero della fattura, alla base imponibile, all’aliquota applicata e all’imposta, nonché alla tipologia dell’operazione ai fini dell’Iva nel caso in cui l’imposta non sia indicata in fattura.

REINTRODOTTA LA FACOLTÀ DI TRASMETTERE IL DOCUMENTO RIEPILOGATIVO

Per le fatture emesse e ricevute di importo inferiore a 300 euro, registrate cumulativamente ai sensi dell’articolo 6, commi 1 e 6, D.P.R. 695/1996, sarà facoltà dei contribuenti trasmettere i dati del documento riepilogativo. Torna in questo modo la semplificazione già concessa nel precedente “spesometro” in vigore fino al 31 dicembre 2016. Anche per questo documento sarà possibile trasmettere la sola partita Iva del cedente o del prestatore per il documento riepilogativo delle fatture attive, e la sola partita Iva del cessionario o committente per il documento riepilogativo delle fatture passive, oltre

ovviamente alla data e il numero del documento riepilogativo nonché l'ammontare imponibile complessivo e l'ammontare dell'imposta complessiva distinti secondo l'aliquota applicata.

5- L'AGENZIA CHIARISCE LE REGOLE APPLICATIVE DELLO SPLIT PAYMENT

Tra le modifiche introdotte la scorsa primavera dal D.L. 50/2017 è presente un ampliamento della disciplina dello *split payment*, cui viene data efficacia dal 1° luglio 2017.

L'articolo 17-ter, D.P.R. 633/1972 dispone che, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi eseguite nei confronti di enti della P.A., relative società controllate nonché nei confronti delle quotate, l'Iva venga in ogni caso versata dai cessionari o committenti.

Pertanto, i fornitori di beni e servizi nei confronti di tali soggetti, incasseranno l'importo del corrispettivo al netto dell'Iva, la quale verrà direttamente versata all'Erario dalla P.A. stessa. È evidente che il cedente/prestatore, non incassando l'imposta, non dovrà farla concorrere alla relativa liquidazione dell'Iva.

I CHIARIMENTI

Con la circolare n. 24/E/2017 l'Agenzia delle entrate fornisce il proprio punto di vista sulle modifiche introdotte dal D.L. 50/2017 alla disciplina della scissione dei pagamenti. Di seguito di riportano i principali chiarimenti forniti.

La definizione di P.A.

Il D.M. 13 luglio 2017 ha stabilito che la disciplina della scissione dei pagamenti si deve applicare alle P.A. destinatarie delle norme in materia di fatturazione elettronica, queste sono:

- le P.A. di cui all'articolo 1, comma 2, L. 196/2009. Tale previsione menziona, a sua volta, espressamente
 - gli enti e i soggetti indicati nell'elenco Istat, che viene pubblicato annualmente entro il 30 settembre;
 - le Autorità indipendenti e, comunque, le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 165/2001, nella quale ricadono tutte le Amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende e amministrazioni dello Stato a ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le CCIAA e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Ssn, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (Aran), le Agenzie di cui al D.Lgs. 300/1999, nonché, fino alla revisione organica della disciplina di settore, il Coni.
- le Amministrazioni autonome.

L'Agenzia precisa che, ai fini dell'esatta individuazione delle P.A. tenute ad applicare la scissione dei pagamenti, occorre fare riferimento **all'elenco pubblicato sul sito dell'Indice delle P.A., www.indicepa.gov.it** (di seguito IPA), **senza** considerare, tuttavia, i soggetti classificati nella categoria dei **“Gestori di pubblici servizi”**, che, pur essendo inclusi nell'anzidetto elenco, non sono destinatari dell'obbligo di fatturazione elettronica.

Pertanto, le aziende speciali, qualora puntualmente individuate dall'anzidetto elenco, risultano essere destinatarie della disciplina sulla fatturazione elettronica obbligatoria nonché, di conseguenza, del meccanismo della scissione dei pagamenti

<p>Le società</p>	<p>Il comma 1-<i>bis</i> dell'articolo 17-<i>ter</i>, D.P.R. 633/1972 prevede l'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti alle operazioni effettuate nei confronti delle società controllate dalla P.A. centrale e locale, nonché delle principali società quotate nella Borsa italiana.</p> <p>In particolare:</p> <ul style="list-style-type: none"> • società controllate (di diritto o di fatto) direttamente dallo Stato, e più specificatamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri; • le società controllate (in questo caso solo controllo di diritto, ossia maggioranza dei voti in assemblea ordinaria) direttamente da Regioni, Province, Città Metropolitane, Comuni e Unioni di Comuni; • le società controllate (anche in questo caso, solo di diritto), sia direttamente che indirettamente, dalle società sopra descritte. Si tratta, quindi, di società in cui le anzidette società controllate direttamente dalle P.A. centrali o locali hanno a loro volta, direttamente o indirettamente, il controllo di diritto. Nell'ambito delle società controllate di cui alle lettere a), b) e c), sono incluse le società il cui controllo è esercitato congiuntamente. Al riguardo l'Agenzia precisa che il controllo congiunto di diritto, sussiste nel caso in cui, in applicazione di norme di legge o statutarie o di patti parasociali, per le decisioni finanziarie e gestionali strategiche è richiesto il consenso unanime di tutte le parti che condividono il controllo; detto requisito non sussiste, invece, nelle società per le quali sussistono solo partecipazioni minoritarie che, sommate, superano la percentuale del 50%. • le società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa Italiana, che sono società di primaria importanza ad elevata affidabilità fiscale. <p>Sul tema, l'articolo 5-<i>ter</i>. D.M. 23 gennaio 2015 prevede che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • in sede di prima applicazione, per le operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1° luglio 2017 fino al 31 dicembre 2017, lo <i>split payment</i> risulta applicabile alle società controllate o incluse nell'indice FTSE MIB alla data di entrata in vigore del D.L. 50/2017. Occorre a tal fine far riferimento agli elenchi pubblicati in maniera definitiva sul sito del Mef il 31 ottobre 2017; • dal 2018, la disciplina della scissione dei pagamenti si applica alle società controllate o incluse nell'indice FTSE MIB che risultano tali alla data del 30 settembre precedente. A tal fine occorre far riferimento agli elenchi appositamente approvati ogni anno; ciò che rileva per la decorrenza dell'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti, è la presenza delle Società considerata negli elenchi pubblicati dal Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e finanze
<p>Inutilità dell'attestazione del cliente</p>	<p>Il comma 1-<i>quater</i> dell'articolo 17-<i>ter</i>, D.P.R. 633/1972 prevede che, a richiesta dei cedenti o prestatori, i cessionari o i committenti di cui ai commi 1 e 1-<i>bis</i> devono rilasciare un documento attestante la loro riconducibilità a soggetti per i quali si applicano le disposizioni del presente articolo. I cedenti e prestatori in possesso di tale attestazione sono tenuti all'applicazione del regime di cui al presente articolo.</p> <p>Nella circolare n. 27/E/17 l'Agenzia osserva che, stante la puntuale individuazione dei soggetti riconducibili nell'ambito di applicazione della scissione dei pagamenti con la pubblicazione sul sito del Ministero dell'economia e delle finanze dell'elenco delle società nonché con il riferimento all'Ipa per le P.A., la previsione richiamata sia stata rilevante solo in sede di prima applicazione della nuova disciplina fino alla emissione degli elenchi</p>

	<p>definitivi.</p> <p>A seguito della pubblicazione definitiva degli elenchi contenenti l'indicazione puntuale dei soggetti riconducibili nell'ambito di applicazione della scissione dei pagamenti non è più utile per il fornitore, richiedere la predetta attestazione. L'eventuale rilascio dell'attestazione da parte del cessionario/committente in contrasto con il contenuto degli elenchi definitivi è da ritenersi priva di effetti giuridici; quindi, in definitiva, l'unico elemento rilevante è la presenza o meno all'interno dei citati elenchi.</p>
Compensi soggetti a ritenuta	<p>Una delle novità apportate dal D.L. 50/2017 è il fatto che, a decorrere dallo scorso 1 luglio, anche le prestazioni i cui compensi sono assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di acconto o d'imposta sul reddito vengono interessate dall'istituto.</p> <p>Per la precisione, come osservato dall'Agenzia, la scissione dei pagamenti è applicabile anche ai compensi per prestazioni di servizi fatturate dal 1° luglio 2017 la cui imposta diviene esigibile a partire dalla medesima data.</p>
Il reverse charge prevale sullo split payment	<p><i>Reverse charge</i> e <i>split payment</i> sono meccanismi alternativi, posto che l'inversione contabile non prevede addebito di Iva, mentre lo <i>split payment</i> prevede addebito (seppur virtuale) di imposta.</p> <p>Sul tema l'Agenzia si allinea ai precedenti di prassi (in particolare circolare n. 14/E/2015 e circolare n. 15/E/2015) affermando che sono esclusi dall'ambito applicativo della scissione dei pagamenti, per espressa previsione normativa, gli acquisti per i quali i cessionari o committenti sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto.</p>
Regimi speciali	<p>L'Agenzia conferma, in linea con quanto già affermato nella circolare n. 15/E/2015, l'impossibilità di applicare la scissione dei pagamenti alle operazioni effettuate da fornitori nell'ambito di regimi Iva c.d. speciali:</p> <ul style="list-style-type: none"> • tanto per i regimi che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie (i regimi monofase quali editoria, generi di Monopolio e fiammiferi, tabacchi lavorati, telefoni pubblici e utilizzo mezzi tecnici, documenti viaggio, documenti di sosta nei parcheggi, così come per il regime del margine, ed il regime speciale previsto per le agenzie di viaggio). • così come per quelli che prevedendo l'addebito dell'imposta in fattura ma sono caratterizzati da un particolare meccanismo forfetario di determinazione della detrazione spettante (ad esempio regime speciale agricolo, regime speciale per le operazioni commerciali degli enti non commerciali <i>ex</i> L. 398/1991 e regime relativo all'attività di intrattenimento e spettacoli viaggiatori).
Scontrino e ricevuta	<p>La scissione dei pagamenti non si applica alle operazioni certificate dal fornitore mediante rilascio:</p> <ul style="list-style-type: none"> • della ricevuta fiscale, • dello scontrino fiscale, • ovvero dello scontrino non fiscale per i soggetti che si avvalgono della trasmissione telematica dei corrispettivi (L. 311/2004). <p>Come già chiarito nella circolare n. 15/E/2015 l'esclusione rileva anche quando, successivamente alla certificazione con le modalità semplificate, sia emessa comunque una fattura funzionale alla sola documentazione del costo e dell'Iva assolta dal cliente in relazione al bene o servizio acquistato.</p> <p>Diversamente, e questo deve essere rimarcato, l'operazione va ricondotta nello <i>split</i></p>

	<p><i>payment</i> quando la fattura sia emessa, su richiesta del cliente, in luogo dello scontrino o della ricevuta fiscale.</p> <p>La circolare n. 27/E/2017 aggiunge, quale ipotesi di esclusione, il compimento di operazioni esonerate dall'obbligo di certificazione fiscale in relazione alle quali i corrispettivi sono annotati nel registro dei corrispettivi; tra queste vengono evidenziate le operazioni rese nell'ambito dei contratti c.d. di <i>netting</i> tra gestori distributori e Compagnia petrolifera.</p>
La lettera d'intento prevale sullo <i>split payment</i>	<p>Sul punto consta un importante chiarimento offerto dalla circolare n. 27/E/2017: <i>"... il meccanismo della scissione dei pagamenti non è applicabile nelle ipotesi in cui il soggetto passivo acquirente intende avvalersi, sussistendone i requisiti, della disciplina relativa agli acquisti senza pagamento dell'imposta, di cui all'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972"</i>.</p> <p>Per effetto della lettera di intento inviata dall'esportatore abituale, gli acquisti beneficiano del trattamento di non imponibilità e, pertanto, con riguardo ai medesimi acquisti non è applicabile la disciplina della scissione dei pagamenti. In tal modo, gli esportatori abituali che già, in considerazione dell'attività posta in essere, si trovano in una posizione creditoria Iva, potranno utilizzare il c.d. <i>plafond</i> disponibile (calcolato sulla base delle operazioni precedentemente realizzare "verso l'estero") e conseguentemente il fornitore dovrà emettere la fattura in regime di non imponibilità.</p>
Corrispettivo nella disponibilità del fornitore	<p>La disciplina della scissione dei pagamenti non è applicabile alle fattispecie nelle quali la P.A. non effettua alcun pagamento del corrispettivo nei confronti del fornitore. Trattasi, in particolare, delle operazioni rese alla P.A. (ad esempio servizi di riscossione delle entrate e altri proventi) in relazione alle quali il fornitore ha già nella propria disponibilità il corrispettivo a lui spettante. Il fornitore trattiene tale corrispettivo, riversando alla P.A. committente un importo netto.</p> <p>Analoghe considerazioni (ossia non si applica la scissione dei pagamenti) valgono anche nel caso in cui il corrispettivo è nella disponibilità del fornitore in forza di un provvedimento giudiziale.</p>
Compensazioni e permutate	<p>La circolare n. 27/E/2017 precisa come la disciplina della scissione dei pagamenti non trova applicazione nelle operazioni svolte tra P.A. e società - entrambe destinatarie del meccanismo della scissione dei pagamenti - ogni qual volta l'assenza di pagamento del corrispettivo nei confronti del fornitore trovi la sua giustificazione nella compensazione tra contrapposti rapporti di credito.</p> <p>Ad analoghe considerazioni perviene l'Agenzia in merito alla non applicabilità della scissione dei pagamenti in relazione a rapporti tra fornitori e P.A./Società che siano riconducibili nell'ambito di operazioni permutative. L'Agenzia afferma come, nonostante le singole prestazioni di servizi o cessioni di beni debbano essere valorizzate separatamente ai fini della disciplina Iva, comunque non debba trovare applicazione la scissione dei pagamenti, in quanto istituto inconciliabile:</p> <p>La scissione dei pagamenti opera, al contrario, con riferimento a eventuali conguagli.</p>
Vitto e alloggio dipendenti	<p>Altro chiarimento è in tema di applicabilità della scissione dei pagamenti alle fatture emesse dai dipendenti (il riferimento è in particolare alle fatture di vitto e alloggio):</p> <ul style="list-style-type: none"> • si deve escludere l'applicazione della scissione dei pagamenti quando la fattura sia stata emessa ed intestata nei confronti del dipendente della P.A. o società, in quanto la stessa si riferisce ad operazioni rese in favore del dipendente ancorché nell'interesse

	<p>della P.A. o società;</p> <ul style="list-style-type: none"> • al contrario, quando la fattura sia stata emessa ed intestata alla P.A. o società, è applicabile la disciplina della scissione dei pagamenti.
<p>Adempimenti del cessionario / committente</p>	<p>Lo <i>split payment</i>, a seguito delle modifiche introdotte dal D.L. 50/2017, vede importanti modifiche agli aspetti riguardanti l'esigibilità dell'imposta. Occorre comunque ricordare che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'articolo 3, comma 1, D.M. 23 gennaio 2015 stabilisce che <i>“L'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi di cui all'articolo 1 diviene esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi”</i> (e da questo punto di vista nulla è cambiato); • l'articolo 3, comma 2 dispone che <i>“Le P.A. e società possono comunque optare per l'esigibilità dell'imposta anticipata al momento della ricezione della fattura ovvero al momento della registrazione della medesima”</i>. <p>Al riguardo l'Agenzia precisa che l'eventuale scelta per l'esigibilità anticipata potrà essere fatta con riguardo a ciascuna fattura ricevuta/registrata, precisando che rileva il comportamento concludente del contribuente (ossia, contabilmente come si comporta). In tal caso, non rileverà il pagamento del corrispettivo al fornitore, ma sarà possibile dare rilevanza, alternativamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • al momento della ricezione della fattura di acquisto ovvero • al momento della registrazione della medesima, che dovrà avvenire anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno (ossia gli attuali termini di registrazione previsti dall'articolo 25, D.P.R. 633/1972). <p>L'Agenzia precisa che, qualora prima della registrazione sia effettuato il pagamento del corrispettivo, l'esigibilità non potrà più essere riferita alla registrazione e l'imposta sarà comunque dovuta con riferimento al momento del pagamento della fattura.</p> <p>In merito alla registrazione dei documenti per i soggetti che effettuano acquisti di beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali dispone quanto segue.</p>
<p>Acquisti promiscui</p>	<p>Per gli acquisti di beni e servizi destinati ad essere utilizzati promiscuamente sia nell'ambito di attività non commerciali sia nell'esercizio d'impresa, la P.A. non debitore d'imposta (ossia quando non si applica l'inversione contabile) dovrà preventivamente individuare, con criteri oggettivi, la parte della relativa imposta da imputare rispettivamente alle due differenti attività, per le quali l'ente è tenuto ad eseguire separatamente i relativi adempimenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • versamento diretto per la parte istituzionale; • doppia annotazione nei registri Iva per la parte commerciale.
<p>Note di variazione</p>	<p>Se la nota di variazione è in aumento, è applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti.</p> <p>Al contrario, nel caso di nota di variazione in diminuzione che si riferisce a fatture originarie emesse prima dell'entrata in vigore della scissione dei pagamenti, queste dovranno essere emesse con le regole ordinarie (ossia con la consueta disciplina della rivalsa, ovviamente con segno negativo trattandosi di una nota di variazione in diminuzione).</p>

L’Agenzia introduce una soluzione alternativa per rispondere a ragioni di semplificazione: ai fornitori che avevano già implementato i propri sistemi di fatturazione e contabilità alla disciplina della scissione dei pagamenti, è consentito applicare la predetta disciplina anche per le note di variazione emesse che si riferivano ad una fattura originaria emessa antecedentemente all’introduzione della disciplina della scissione dei pagamenti.

Sanzioni

Qualora la fattura emessa non presenti l’indicazione “scissione dei pagamenti” è applicabile la sanzione amministrativa di cui all’articolo 9, comma 1, D.Lgs. 471/1997 (di base, sanzione **da 1.000 euro a 8.000 euro** per la violazione degli obblighi contabili).

Si ritiene, inoltre, che non sia applicabile la sanzione nei confronti dei fornitori che si siano attenuti alle comunicazioni fornite dalle P.A., relative agli acquisti promiscui di prestazioni soggette a *reverse charge*. Si ricorda, infatti, che, nel caso in cui il fornitore debba emettere una fattura nei confronti di P.A. per un’operazione soggetta al regime del *reverse charge*, deve preoccuparsi di acquisire l’informazione se tale prestazione è ricevuta dalla P.A. nell’ambito dell’attività istituzionale o commerciale, oppure è promiscua.

In relazione all’imposta addebitata dai fornitori, le P.A. e società sono responsabili del versamento all’Erario dell’imposta, pena l’applicazione della sanzione di cui all’articolo 13, D.Lgs. 471/1997 (sanzione del 30% prevista per gli omessi o parziali versamenti).

Sul punto l’Agenzia precisa che, in considerazione dell’incertezza in materia in sede di prima applicazione, sono fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti anteriormente all’emanazione del presente documento di prassi, sempre che l’imposta sia stata assolta, ancorché in modo irregolare.

Analogamente, si ritiene non sanzionabile l’ipotesi in cui siano state emesse fatture, entro la data di pubblicazione degli elenchi definitivi, erroneamente in regime di scissione dei pagamenti nei confronti di soggetti non inclusi in detti elenchi; in questi casi la P.A. o società acquirente può ottemperare agli adempimenti previsti dal D.M. per la liquidazione del tributo, dandone evidenza al fornitore.

6- DAL 2018 SI ALLARGA LO SPLIT PAYMENT

Il D.L. 148/2017, recentemente convertito in legge, ha operato una ulteriore estensione del campo di applicazione del regime dello *split payment*, istituto che impone in capo al soggetto destinatario della fattura l'onere di versare la relativa imposta (che quindi viene "trattenuta", anziché essere pagata al fornitore).

Dallo scorso 1 luglio sono operativi gli ampliamenti recati dal D.L. 50/2017 (in relazione a tale provvedimento l'Agenzia ha fornito i propri chiarimenti nella circolare n. 27/E/2017, commentata all'interno del precedente capitolo); il D.L. 148/2017 ha apportato **ulteriori ampliamenti** che saranno operativi **dal 1° gennaio 2018**. In particolare, come chiarito dall'articolo 3, comma 3, D.L. 148/2017, dette nuove previsioni si applicheranno alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire da tale data.

I SOGGETTI INTERESSATI DAL 2018

La disciplina della scissione dei pagamenti, oltre che alle P.A. nei confronti delle quali opera l'obbligo di emissione della fattura elettronica (verificabili sull'indica IPA), trova altresì applicazione per i seguenti soggetti:

- a) enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona;
- b) fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%;
- c) società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 2), del codice civile, direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
- d) società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1), cod. civ., da P.A. di cui al comma 1 o da enti e società di cui alle lettere 0a), 0b), a) e c);
- e) società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70%, da amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 o da enti e società di cui alle lettere 0a), 0b), a) e b);
- f) società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana identificate agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto (salvo nuovo indice azionario individuato da un futuro decreto).

L'articolo 3, comma 2, D.L. 148/2017 rinvia ad un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanarsi entro 45 giorni dall'entrata in vigore del provvedimento in commento, nel quale saranno stabilite le modalità di attuazione della nuova disciplina.

7- STAMPA DEI REGISTRI CONTABILI

Il libro giornale, il libro inventari, il registro dei beni ammortizzabili, i registri previsti ai fini Iva e, in generale, tutte le scritture contabili possono essere tenuti, alternativamente:

- in modalità cartacea;
- in modalità digitale (sostitutiva di quella cartacea).

I registri contabili (detti anche libri contabili) previsti dal codice civile e dalla normativa fiscale ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva sono costituiti principalmente dal libro giornale, dal libro inventari, dal registro dei beni ammortizzabili e dai registri previsti dalla normativa Iva.

Il termine per la stampa fiscale dei registri contabili obbligatori dell'esercizio 2016 è fissato al terzo mese successivo al termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi (quindi, per i contribuenti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, **al 31 gennaio 2018**, stante la proroga di un mese concessa per quest'anno).

LA STAMPA "CARTACEA" DEI REGISTRI CONTABILI

Affinché i registri contabili dell'esercizio 2016 tenuti con sistemi meccanografici siano considerati regolarmente tenuti, essi devono essere stampati su supporti cartacei il 31 gennaio 2018 (nel caso di ispezione precedente a tale scadenza i registri vanno stampati contestualmente alla richiesta degli organi verificatori). Con particolare riferimento al libro dei beni ammortizzabili si rammenta che deve risultare aggiornato, secondo quanto disposto dall'articolo 16 del D.P.R. 600/1973, già dal termine di presentazione della dichiarazione, ossia, relativamente al 2016, entro il 31 ottobre 2017. Nella stampa dei libri si deve tener conto che se dal precedente esercizio residuano pagine (fino alla centesima) è possibile utilizzarle senza alcun pagamento di imposta di bollo.

Modalità di numerazione		
Libro/registro meccanografico	Tipo di numerazione	Esempio Registrazioni periodo 01/01/2016 – 31/12/2016
libro giornale	progressiva per anno di utilizzo con indicazione dell'anno di riferimento della contabilità	2016/1, 2016/2, 2016/3 etc.
libro inventari	progressiva per anno di utilizzo con indicazione dell'anno di riferimento. Sull'ultima pagina di ciascun anno stampato è consigliabile annotare il numero di pagine di cui si compone ogni annualità ed è obbligatoria la sottoscrizione da parte del legale rappresentante	2016/1, 2016/2, 2016/3 etc.
registri fiscali (registri Iva acquisti, Iva vendite, corrispettivi, beni ammortizzabili etc.)	progressiva per anno di utilizzo con indicazione dell'anno di riferimento della contabilità	2016/1, 2016/2, 2016/3 etc.

Modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui registri "cartacei"

Libro/registro	Bollatura	Società di capitali	Altri soggetti
libro giornale	sì	16,00 euro ogni 100 pagine o frazione	32,00 euro ogni 100 pagine o frazione
libro inventari	sì	16,00 euro ogni 100 pagine o frazione	32,00 euro ogni 100 pagine o frazione
registri fiscali	no	non dovuta	

L'ARCHIVIAZIONE SOSTITUTIVA DEI REGISTRI CONTABILI

Nella conservazione digitale è prevista la sostituzione dei documenti cartacei con l'equivalente documento in formato digitale la cui valenza legale di forma, contenuto e tempo viene **attestata attraverso la firma digitale e la marca temporale**.

Il processo di conservazione sostitutiva è finalizzato a rendere un documento elettronico non deteriorabile e, quindi, disponibile nel tempo nella sua autenticità ed integrità e va concluso entro il termine di 3 mesi dalla scadenza della presentazione della dichiarazione annuale (per l'esercizio 2016, entro il 31 gennaio 2018).

Modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui registri "informatici"

Libro/registro	Bollatura	Società di capitali	Altri soggetti
libro giornale	sì	16,00 euro ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse	32,00 euro ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse
libro inventari	sì	16,00 euro ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse	32,00 euro ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse
registri fiscali	no	non dovuta	

Le modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti informatici sono diverse rispetto a quelle previste per i libri cartacei: va versata in una unica soluzione entro il 30 aprile mediante il modello F24 utilizzando il codice tributo 2501. L'ammontare annuo dell'imposta dovuta è determinato in funzione della quantità di fatture, atti, documenti e registri emessi o utilizzati nel corso dell'anno. La risoluzione n. 161/E del 9 luglio 2007 ha chiarito che per registrazione deve intendersi ogni singolo accadimento contabile, a prescindere dalle righe di dettaglio.

8- GLI OMAGGI NATALIZI

Come capita ogni anno al termine dell'esercizio e in concomitanza con l'arrivo del natale le aziende provvedono ad 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.

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 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 a far data dal 1° gennaio 2016 il testo dell'articolo 108, comma 2, Tuir è stato modificato. Nella sua versione attuale esso 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 nuove 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 sono da intendersi indeducibili con necessità di operare apposita variazione in aumento in dichiarazione dei redditi.

Nuove percentuali di deducibilità valide dal 2016	
Fino a 10 milioni di euro	1,5%
Oltre i 10 milioni e fino a 50 milioni di euro	0,6%
Oltre 50 milioni di euro	0,4%

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	indeducibilità 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.

Omaggi a clienti/fornitori



Il costo sostenuto all'atto dell'acquisto costituisce spesa di rappresentanza, indipendentemente dal valore unitario del bene, e la sua deducibilità è integrale fino al limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo di imposta (oltre tale limite l'importo degli acquisti per omaggi non risulta più deducibile). Gli omaggi di beni acquisiti appositamente a tal fine di valore imponibile inferiore a 50 euro scontano la piena detrazione dell'imposta, mentre quelli di valore superiore a 50 euro sono caratterizzati dalla totale indetraibilità dell'Iva

Omaggi a dipendenti



Il costo di acquisto degli omaggi va classificato nella voce "*spese per prestazioni di lavoro dipendente*" e non nelle spese per omaggi; pertanto, tali costi sono interamente deducibili dalla base imponibile al fine delle imposte dirette. L'Iva è indetraibile

**9- RITENUTA IRPEF RIDOTTA SULLE PROVVISORIE ANCORA IN ATTESA
DEL DECRETO ATTUATIVO**

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 (come a dire che sull'ammontare delle provvigioni la casa mandante applica l'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 due 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 DM 16/04/1983 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 del 31 dicembre dell'anno precedente 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 15 giorni 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 15 giorni dall'evento
per le operazioni occasionali	➔	entro la data di conclusione 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 PROVVISIIONI 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 ed 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 ed 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 (cosiddetto Decreto Semplificazioni) il Legislatore, modificando il comma 7 dell’articolo 25-bis, 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 tre 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.

IN ATTESA DEL DECRETO ATTUATIVO (AD OGGI NON ANCORA EMANATO)

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, restano “*salve in ogni caso le prescrizioni che saranno stabilite dal nuovo decreto di attuazione*” che tuttavia ad oggi non risulta ancora emanato.

Alla luce di tali previsioni occorre quindi ricordare che:

- coloro che hanno già inviato la comunicazione entro il 31 dicembre 2014 o il 31 dicembre 2015 o il 31 dicembre 2016, al fine di vedersi ancora riconosciuta la riduzione delle ritenute Irpef applicate alle provvigioni riconosciute nel 2018, 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 2018, procedere all'invio della stessa entro il prossimo 31 dicembre 2017 secondo le modalità sopra descritte.

10- PAGAMENTO COMPENSI AMMINISTRATORI

Si ricorda che l'erogazione dei 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 2017 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 2017, a condizione che siano pagati non oltre il 12 gennaio 2018 (c.d. principio della cassa "allargata")
Amministratore con partita Iva (viene emessa fattura)	I compensi sono deducibili dalla società nel 2017, a condizione che siano pagati non oltre il 31 dicembre 2017

Ipotizzando che le somme in questione siano pari o superiori alla soglia fissata dalla normativa anticiclaggio (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, il Fisco può contestare la deducibilità del costo.

È quindi necessario che il compenso sia espressamente previsto da una apposita delibera assembleare.

Nella tabella che segue sono riepilogate le possibili soluzioni che è bene verificare per l'anno 2017 e adottare in previsione del prossimo avvio del 2018.

Amministratore senza compenso	<p>È consigliabile che l'assemblea dei soci deliberi in merito alla assenza della remunerazione, per evitare che, in caso di future contestazioni, il beneficiario possa reclamare un compenso per l'opera svolta</p>
Amministratore con compenso stabile erogato in rate mensili (oppure con diversa periodicità) nel corso dell'anno	<p>L'assemblea che assegna il compenso deve precedere la materiale erogazione del compenso all'amministratore.</p> <p>Ipotizzando, a titolo di esempio, che sia assegnato - per l'anno 2018 - 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"> • mese di gennaio (antecedentemente al primo pagamento): assemblea dei soci che delibera il compenso all'amministratore per l'intero anno 2018; • mese di gennaio (dopo l'assemblea): erogazione della prima <i>tranche</i> mensile; • mese di febbraio: erogazione seconda <i>tranche</i> mensile; etc.. <p>Talune società prevedono una ratifica a posteriori dei compensi dell'organo amministrativo già erogati precedentemente (ad esempio, in sede di approvazione del bilancio 2017, nell'aprile 2018, si ratifica il compenso già erogato nel corso del 2017); tale comportamento pare comunque sconsigliabile, resta preferibile la delibera che precede la materiale erogazione del compenso</p>
Amministratore con compenso stabile, cui viene destinata una erogazione straordinaria	<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 2018), decidano di assegnare un compenso straordinario di ulteriori 30.000 euro, in aggiunta ai 120.000 euro già deliberati. Anche in questa ipotesi, l'unico vincolo da rispettare è che la decisione preceda la materiale erogazione del compenso</p>
Amministratore con compenso annuo erogato in unica soluzione	<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"> • mese di ottobre 2018: l'assemblea dei soci delibera il compenso di 120.000 euro per l'intero anno 2018; • mese di ottobre 2018 (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 2018)
Amministratore con compenso deliberato in anni precedenti, a valere anche per il futuro	<p>Per evitare l'inconvenienza della ripetizione dell'assemblea, alcune società prevedono un compenso che possa valere anche per più annualità.</p> <p>Ad esempio, si ipotizzi che la società, nell'anno 2013, abbia assunto la seguente delibera: “... all'amministratore unico viene assegnato un compenso di 120.000 euro annui per l'anno 2013 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”.</p> <p>In tal caso, l'erogazione potrà avvenire tranquillamente anche per le successive annualità, senza dover rispettare alcuna ulteriore formalità.</p> <p>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</p>

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 il Fisco possa prevedere, ove il compenso non sia erogato, un pagamento seguito da una immediata restituzione delle somme alla società

IL COMPENSO GIÀ 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) il Fisco 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.

11- ADEMPIMENTI PER L'AUTO IN USO PROMISCOUO 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 per l'impresa concedente, tanto ai fini redditi quanto ai fini Iva, è così riassumibile:

Benefit di modesto
ammontare addebitato
nella busta paga del
dipendente



Nella busta paga del dipendente si deve rilevare un compenso in natura tassabile, determinato computando il 30% della percorrenza convenzionale di 15.000 km prevista per quel determinato veicolo; tali valori possono essere agevolmente verificati sul sito dell'Acì al seguente *link*: <http://www.aci.it/index.php?id=93>.

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 2018. L'addebito è del tutto forfettario e non tiene conto in alcun modo dell'effettivo utilizzo nell'ambito della sfera personale/familiare. Tale *fringe benefit* viene ragguagliato nel caso di assegnazione al dipendente per un periodo inferiore all'anno

Deducibilità dei costi
per l'impresa nel
limite del 70%



La deduzione al 70% 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 *leasing* 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 calcolata sul costo complessivo della vettura

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 e

al datore di lavoro sarà assicurata la deduzione maggiorata dei costi (rispetto alla soglia 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° marzo 2017 al 31 dicembre 2017. Si ipotizzi il seguente *fringe benefit* 2017 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 1.653,07 euro + Iva 22% (il cui totale dà un importo complessivo della fattura di 2.016,74 euro, corrispondente al *fringe benefit* rapportato ai 306 giorni 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);
- dal 1° marzo 2017 la deduzione di tutti i costi (acquisizione/leasing/noleggio e spese di gestione) è pari al 70% degli stessi;
- dal 1° marzo 2017 l'Iva assolta sulle fatture di acquisto risulterà interamente detraibile.

In tale procedura sono tre 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 la fattura emessa deve risultare altresì pagata entro la fine del periodo d'imposta

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 PROMISCOUO 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-bis1, 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 **solo** nel limite del *benefit* imputato in capo all'amministratore e deduzione al 20% per la parte eccedente.

Si invita, pertanto, chi abbia assegnato una autovettura in uso promiscuo a un proprio dipendente o amministratore a gestire il *benefit* entro la fine del periodo d'imposta. In particolare, nel caso in cui si decida di imputare un corrispettivo per l'utilizzo privato tramite fattura, tale fattura va emessa e pagata entro la fine dell'anno.