

## Informativa n° 12 – 21 dicembre 2018

### Indice

<b>1- PRINCIPALI NEWS DI DICEMBRE .....</b>	<b>3</b>
LIQUIDAZIONI PERIODICHE IVA: MANCATA PRESENTAZIONE DELLA COMUNICAZIONE...	3
<i>SPLIT PAYMENT</i> : PUBBLICATI GLI ELENCHI VALIDI PER IL 2019 .....	3
RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA: CESSIONE DEL CREDITO (DETRAZIONE 50%/65%) CONSENTITA NEI CONFRONTI DELLA SOCIETÀ CHE SOMMINISTRA LAVORO .....	3
<b>2- REGIME FORFETTARIO: QUANDO CONVIENE?.....</b>	<b>4</b>
LE NUOVE REGOLE DEL REGIME FORFETTARIO .....	4
REQUISITI DI ACCESSO E CAUSE DI ESCLUSIONE .....	5
CONSIDERAZIONI DI CONVENIENZA.....	5
<b>3- LA NUOVA COMUNICAZIONE ENEA PER GLI INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO E PER L'ACQUISTO DI ELETTRODOMESTICI CONCLUSI NEL 2018.....</b>	<b>7</b>
INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO OGGETTO DI COMUNICAZIONE ....	7
ACQUISTI CHE DANNO DIRITTO AL “ <i>BONUS MOBIL</i> ” OGGETTO DI COMUNICAZIONE.....	8
TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLA NUOVA COMUNICAZIONE TELEMATICA ALL'ENEA .	8
<b>4- VERSAMENTO DELL'ACCONTO IVA PER L'ANNO 2018.....</b>	<b>10</b>
DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO.....	10
L'ACCONTO IN SITUAZIONI STRAORDINARIE O PARTICOLARI.....	11
CASI DI ESCLUSIONE.....	11
<b>5- ULTIME FATTURE CARTACEE 31/12/2018 DA MANEGGIARE CON CURA E PRAGMATISMO.....</b>	<b>13</b>
<b>6- STAMPA DEI REGISTRI CONTABILI.....</b>	<b>15</b>
LA STAMPA “CARTACEA” DEI REGISTRI CONTABILI .....	15
L'ARCHIVIAZIONE SOSTITUTIVA DEI REGISTRI CONTABILI .....	16
<b>7- LA DISCIPLINA DEGLI OMAGGI.....</b>	<b>17</b>
OMAGGI A SOGGETTI TERZI DI BENI CHE NON RIENTRANO NELL'ATTIVITÀ D'IMPRESA .	17
OMAGGI A SOGGETTI TERZI DI BENI CHE RIENTRANO NELL'ATTIVITÀ D'IMPRESA .....	18

OMAGGI A DIPENDENTI DI BENI DA PARTE DELL'IMPRESA.....	19
OMAGGI EROGATI DAGLI ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI .....	19
<b>8- RITENUTA IRPEF RIDOTTA SULLE PROVVISORIE: ANCORA VALIDE LE "VECCHIE" INDICAZIONI.....</b>	<b>20</b>
PROCEDURA PREVISTA DAL D.M. 16 APRILE 1983 .....	20
TIPOLOGIE DI PROVVISORIE ESCLUSE DALLA RIDUZIONE .....	21
MODIFICHE APPORTATE DAL D.LGS. 175/2014.....	21
<b>9- PAGAMENTO COMPENSI AMMINISTRATORI.....</b>	<b>23</b>
IL PRINCIPIO DI CASSA .....	23
L'ESISTENZA DELLA DELIBERA .....	23
IL COMPENSO DELIBERATO E NON PAGATO .....	25
<b>10- ADEMPIMENTI PER L'AUTO IN USO PROMISCOLO AL DIPENDENTE.....</b>	<b>26</b>
I RIADDEBITI.....	26
AUTOVETTURE CONCESSE IN USO PROMISCOLO AGLI AMMINISTRATORI .....	27

## 1- PRINCIPALI NEWS DI DICEMBRE

### LIQUIDAZIONI PERIODICHE IVA: MANCATA PRESENTAZIONE DELLA COMUNICAZIONE

Sono in corso di spedizione ai contribuenti titolari di partita Iva comunicazioni da parte dell’Agenzia delle entrate relative al confronto tra i dati comunicati all’Agenzia delle entrate dai contribuenti stessi e dai loro clienti soggetti passivi Iva e quelli relativi alle comunicazioni delle liquidazioni periodiche Iva. La comunicazione, spedita **via pec**, è relativa ai trimestri dal 1° gennaio 2017 in poi per i quali risultano comunicati dati di fatture emesse e non risulta pervenuta la comunicazione delle liquidazioni periodiche Iva. I contribuenti, in risposta alla pec ricevuta, possono segnalare elementi, fatti e circostanze non conosciuti dall’Agenzia delle entrate ovvero regolarizzare gli errori o le omissioni eventualmente commessi tramite l’istituto del ravvedimento operoso.

### SPLIT PAYMENT: PUBBLICATI GLI ELENCHI VALIDI PER IL 2019

Sono stati pubblicati gli elenchi validi per il 2019 delle società controllate e quotate soggette alla disciplina dello split payment. Il dipartimento ricorda che negli elenchi non sono incluse le pubbliche amministrazioni tenute all’applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti, per le quali occorre fare riferimento all’elenco pubblicato sul sito dell’Indice delle Pubbliche Amministrazioni (pubblicato sul sito [www.indicepa.gov.it](http://www.indicepa.gov.it)). Il ministero segnala che, con l’eccezione delle società quotate sul Ftse Mib della Borsa italiana, i soggetti interessati possono segnalare eventuali mancate o errate inclusioni utilizzando il modulo di richiesta pubblicato sul portale e allegando la visura camerale e tutta la necessaria documentazione.

### RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA: CESSIONE DEL CREDITO (DETRAZIONE 50%/65%) CONSENTITA NEI CONFRONTI DELLA SOCIETÀ CHE SOMMINISTRA LAVORO

Il credito corrispondente alla detrazione Irpef/Ires spettante per le spese sostenute in relazione a interventi di riqualificazione energetica può essere ceduto dal soggetto beneficiario alla società che fornisce il personale somministrato alle imprese appaltatrici di lavori, anche qualora l’appalto per l’esecuzione delle opere agevolabili venga stipulato con una associazione temporanea di imprese fornitrici di beni e servizi, delle quali fa parte la società fornitrice del personale somministrato.

Si ricorda che ad oggi l’Agenzia delle entrate ha disciplinato esclusivamente le ipotesi di cessione del credito per interventi condominiali. A breve, essendo la norma che consente la facoltà di cedere il credito anche per gli interventi di riqualificazione energetica sostenuti su singole unità immobiliari (per gli interventi condominiali la cessione del credito è consentita già da alcune annualità) in vigore dal 1° gennaio 2018, è attesa l’emanazione del provvedimento che definisca le modalità con cui formalizzare tali cessioni. La facoltà di cedere il credito corrispondente alla detrazione è alternativa alla fruizione diretta della detrazione da parte del beneficiario.

## 2- REGIME FORFETTARIO: QUANDO CONVIENE?

Tra le ipotesi di modifica contenute nel prossimo Disegno di legge di Bilancio per il 2019 vi è un ampliamento dell'ambito di applicazione del regime forfettario.

Molti contribuenti stanno già ipotizzando di passare a tale regime, allettati da una tassazione fissa al 15%, ma soprattutto alla luce del fatto che aderendo a tale regime potrebbero evitare l'emissione della fattura elettronica, a favore della tradizionale modalità analogica.

Va però osservato come tale regime **in molte situazioni possa risultare svantaggioso**: di seguito, per iniziare a pianificare la gestione 2019, anticipiamo le regole che dovrebbero trovare applicazione dal prossimo anno, focalizzando l'attenzione sulle considerazioni di convenienza che potrebbero consigliare o meno l'utilizzo del nuovo regime.

### LE NUOVE REGOLE DEL REGIME FORFETTARIO

Il Disegno di Legge di Bilancio 2019, nell'attuale formulazione, allarga il limite di ricavi o compensi entro il quale il contribuente deve rimanere per poter applicare il regime forfettario: mentre sino ad oggi tale limite risultava differenziato in ragione dell'attività esercitata, dal 2019 tale limite sarà fisso a **65.000 euro per tutti i contribuenti** (importo da verificare con riferimento al periodo d'imposta precedente).

Sotto il profilo della determinazione del reddito, al contrario, nulla cambia: occorrerà applicare ai ricavi o compensi incassati nel periodo d'imposta una misura di forfettizzazione che varia a seconda dell'attività esercitata dai soggetti (quindi sulla base del rispettivo codice di attività).

Gruppo	Codice attività ATECO 2007	Coefficiente redditività
<b>Industrie alimentari e delle bevande</b>	(10 - 11)	40%
<b>Commercio all'ingrosso e al dettaglio</b>	45 - (da 46.2 a 46.9) - (da 47.1 a 47.7) - 47.9	40%
<b>Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande</b>	(47.81)	40%
<b>Commercio ambulante di altri prodotti</b>	(47.82 - 47.8)	54%
<b>Costruzioni e attività immobiliari</b>	(41 - 42 - 43) - (68)	86%
<b>Intermediari del commercio</b>	(46.1)	62%
<b>Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione</b>	(55 - 56)	40%
<b>Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari ed assicurativi</b>	(64 - 65 - 66) - (69 - 70 - 71 - 72 - 73 - 74 - 75) - (85) - (86 - 87 - 88)	78%
<b>Altre attività economiche</b>	(da 01 a 03 a 05 a 09), (da 12 a 33, da 35 a 39), (49 - 50 - 51 - 52 - 53) - (58 - 59 - 60 - 61 - 62 - 63) - (77 - 78 - 79 - 80 - 81 - 82) - (84) - (90 - 91 - 92 - 93) - (94 - 95 - 96) - (97 - 98) - (99)	67%

Ad esempio, un professionista che incassa 10.000 euro di compensi, deve dichiarare un reddito di 7.800 euro, **indipendentemente dai costi effettivamente sostenuti**.

## REQUISITI DI ACCESSO E CAUSE DI ESCLUSIONE

Dal 2019 sono stati semplificati i requisiti di accesso; vengono in particolar modo eliminati:

- il vincolo di sostenimento di costi per personale dipendente e assimilato nel limite di 5.000 euro annui;
- l'impiego al termine del periodo d'imposta di un ammontare di beni strumentali non superiore a 20.000 euro.

**L'unico requisito rimane quindi il tetto di fatturato.**

Vengono modificate anche le cause di esclusione. In particolare, sarà confermata l'impossibilità di applicare il regime forfetario per:

- a) chi si avvale di regimi speciali ai fini Iva o di regimi forfetari di determinazione del reddito;
- b) le persone fisiche non residenti, ad eccezione di quelle che sono residenti in uno degli Stati Ue o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che assicuri un adeguato scambio di informazioni e che producono in Italia redditi che costituiscono almeno il 75% del reddito complessivamente prodotto;
- c) i soggetti che in via esclusiva o prevalente effettuano cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto nuovi.

Relativamente a questi 3 requisiti non vi sono evoluzioni.

La preclusione riguardante coloro che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente e/o assimilati di importo superiore a 30.000 euro dovrebbe essere sostituita dall'impossibilità di accedere al forfetario per i soggetti che erano assunti come dipendenti o collaboratori e intendono svolgere l'attività d'impresa o professionale prevalentemente nei confronti di quello che nel biennio precedente era uno dei loro datori di lavoro.

L'intervento più delicato è quello legato alle **partecipazioni societarie**: mentre sino al 2018 tale causa di esclusione si limita a considerare il possesso di partecipazioni in soggetti trasparenti, la nuova versione che dovrebbe entrare in vigore nel 2019, con riferimento alle società a responsabilità limitata, non prevede più specificazioni, con la conseguenza che anche la partecipazione in Srl non trasparente comporterà la fuoriuscita dal regime.

## CONSIDERAZIONI DI CONVENIENZA

In vista del nuovo anno, sulla base delle modifiche normative ad oggi note, è possibile fare qualche considerazione circa la convenienza o meno ad accedere al regime forfetario, ricordando che **sono molte le variabili in gioco che richiedono una valutazione specifica caso per caso.**

Di seguito si segnalano i principali elementi da considerare.

	<b>Pro</b>	<b>Contro</b>
<b>Calcolo dell'imposta</b>	<p>L'aliquota fissa al 15% è certamente interessante, soprattutto per chi dichiara redditi non bassissimi; inoltre, per chi apre una nuova attività, l'aliquota del 5% risulta molto vantaggiosa.</p> <p>Oltretutto, poter applicare un'aliquota fissa consente anche di pianificare più agevolmente gli esborsi in termini di imposta dovuta.</p> <p>L'applicazione del regime forfettario comporta l'esonero per i committenti dall'applicazione di ritenute sui ricavi e compensi erogati a tali soggetti, conferendo un vantaggio in termini finanziari a professionisti e intermediari del commercio</p>	<p>Il fatto di applicare una tassazione sostitutiva <b>sacrifica oneri detraibili e deducibili del contribuente</b> (a parte i contributi previdenziali): il regime forfettario rischia di diventare poco conveniente per coloro che hanno effettuato interventi sulle abitazioni, pagano interessi passivi sul mutuo, sostengono significativi costi per spese sanitarie, effettuano versamenti alla previdenza complementare, etc.</p> <p>Allo stesso modo vengono perse le detrazioni per carichi di famiglia.</p> <p>Queste considerazioni valgono ovviamente se il contribuente non possiede altri redditi in grado di assorbire il vantaggio fiscale proveniente da tali oneri</p>
<b>Determinazione del reddito</b>	<p>Nel regime forfettario il reddito è determinato, appunto, forfettariamente.</p> <p>Avranno convenienza soprattutto i soggetti che nell'ambito della propria attività <b>sostengono pochi costi</b>, che quindi nel regime forfettario si vedranno riconosciuti "gratuitamente" una quota di costi</p>	<p><b>Chi sostiene importi significativi di costi ha interesse a rimanere in regimi ordinari di determinazione del reddito.</b></p> <p>Le percentuali di forfettizzazione sono infatti normalmente poco generose (si pensi, ad esempio, alle attività nel campo dell'edilizia, dove il reddito è pari all'86% dei ricavi incassati nel periodo d'imposta).</p> <p>Opera negativamente sulla convenienza l'impiego di <b>beni strumentali</b>, in quanto si tratta di costi non deducibili nel regime forfettario.</p>
<b>Iva</b>	<p>Il regime forfettario prevede operazioni fuori dal campo di applicazione dell'Iva, con la conseguenza che le cessioni/prestazioni verso privati consumatori permettono al contribuente forfettario di "incamerare" la teorica Iva che sarebbe gravata sull'operazione.</p>	<p><b>Non esercitare la rivalsa Iva non offre alcun vantaggio per le cessioni/prestazioni indirizzate a soggetti titolari di partita Iva.</b></p> <p>Di contro, il forfettario non ha diritto a detrarre l'imposta assolta sugli acquisti, che quindi per tali soggetti si trasforma in un costo secco.</p> <p>Inoltre, chi entra nel regime forfettario è soggetto alla <b>rettifica della detrazione</b>, con obbligo di restituire una quota di Iva detratta nei precedenti periodi d'imposta sui beni in giacenza e sui beni strumentali</p>

### **3- LA NUOVA COMUNICAZIONE ENEA PER GLI INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO E PER L'ACQUISTO DI ELETTRODOMESTICI CONCLUSI NEL 2018**

L'Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile ha attivato di recente l'atteso portale utile per l'invio della comunicazione telematica introdotta dalla Legge di Bilancio per il 2018:

#### **Importante novità**

**Anche per fruire della detrazione Irpef del 50%** vanno comunicati all'Enea:

1. taluni interventi di recupero del patrimonio edilizio tassativamente individuati
2. gli acquisti di elettrodomestici di classe A / A+ che danno diritto al "Bonus mobili" conclusi in data successiva al 1° gennaio 2018

L'obiettivo della comunicazione introdotta dalla Legge di Bilancio per il 2018, e solo ora resa operativa, è quello di monitorare e valutare il risparmio energetico conseguito a seguito della realizzazione di detti interventi agevolabili.

#### **INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO OGGETTO DI COMUNICAZIONE**

È importante osservare che la nuova comunicazione all'Enea non riguarda tutti gli interventi di recupero del patrimonio edilizio che danno diritto alla detrazione nella misura del 50%, ma è obbligatoria solo per gli interventi di seguito descritti in dettaglio e ricavati dalla guida rapida per la trasmissione dei dati presente sul sito dell'Enea:

- riduzione della trasmittanza delle pareti verticali che delimitano gli ambienti riscaldati dall'esterno, dai vani freddi e dal terreno;
- riduzione delle trasmittanze delle strutture opache orizzontali e inclinate (coperture) che delimitano gli ambienti riscaldati dall'esterno e dai vani freddi;
- riduzione della trasmittanza termica dei pavimenti che delimitano gli ambienti riscaldati dall'esterno, dai vani freddi e dal terreno;
- riduzione della trasmittanza dei serramenti comprensivi di infissi che delimitano gli ambienti riscaldati dall'esterno e dai vani freddi;
- installazione di collettori solari (solare termico) per la produzione di acqua calda sanitaria e/o il riscaldamento degli ambienti;
- sostituzione di generatori di calore con caldaie a condensazione per il riscaldamento degli ambienti (con o senza produzione di acqua calda sanitaria) o per la sola produzione di acqua calda per una pluralità di utenze ed eventuale adeguamento dell'impianto;
- sostituzione di generatori con generatori di calore ad aria a condensazione ed eventuale adeguamento dell'impianto;
- pompe di calore per climatizzazione degli ambienti ed eventuale adeguamento dell'impianto;
- sistemi ibridi (caldaia a condensazione e pompa di calore) ed eventuale adeguamento dell'impianto;
- micro-cogeneratori (Pe<50kWe);

- scaldacqua a pompa di calore;
- generatori di calore a biomassa;
- installazione di sistemi di contabilizzazione del calore negli impianti centralizzati per una pluralità di utenze;
- installazione di sistemi di termoregolazione e *building automation*;
- installazione di impianti fotovoltaici.

**N.B.**

Si segnala che l'obbligo di effettuazione della nuova comunicazione all'Enea spetta soltanto per gli interventi che sono volti al conseguimento di un risparmio energetico e/o prevedono l'utilizzo di fonti rinnovabili di energia sopra evidenziati. Per tutti gli altri interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-*bis*, D.P.R. 917/1986 che fruiscono della detrazione Irpef del 50% non è previsto alcun obbligo comunicativo all'Enea.

### ACQUISTI CHE DANNO DIRITTO AL “*BONUS MOBILI*” OGGETTO DI COMUNICAZIONE

La nuova comunicazione all'Enea è, altresì, obbligatoria per i seguenti acquisti di elettrodomestici di classe energetica minima prevista A+, a eccezione dei forni la cui classe minima è la A, che danno diritto alla detrazione Irpef del 50% (c.d. “*Bonus mobili*”) se collegati ad un intervento di recupero del patrimonio edilizio iniziato dopo il 1° gennaio 2017, effettuato sullo stesso fabbricato oggetto del successivo acquisto dell'elettrodomestico agevolato:

- forni;
- frigoriferi;
- lavastoviglie;
- piani cottura elettrici;
- lavasciuga;
- lavatrici.

### TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLA NUOVA COMUNICAZIONE TELEMATICA ALL'ENEA

L'Enea ha attivato il portale <http://ristrutturazioni2018.enea.it> in data 21 novembre 2018 e ha pubblicato sul proprio sito *web* una guida rapida disponibile al *link* <http://www.acs.enea.it/doc/ristrutturazioni.pdf>.

La registrazione al portale, utile per l'invio telematico dei dati, può essere effettuata alternativamente:

- sia dal tecnico che ha effettuato l'intervento
- sia dal contribuente stesso (che dovrà essere in possesso dei dati tecnici inerenti l'intervento effettuato).

La trasmissione dei dati all'Enea va effettuata entro 90 giorni dalla “*data di ultimazione dei lavori*” intendendo per essa la data del collaudo, ovvero, laddove non è richiesto il collaudo, il certificato di fine lavori rilasciato dall'impresa esecutrice ovvero la dichiarazione di conformità, tenendo presente la differenziazione evidenziata nella tabella che segue.



<b>Interventi conclusi dal 1° gennaio 2018 al 21 novembre 2018</b>	Il termine dei 90 giorni decorre dal 21 novembre 2018 per gli interventi conclusi nel periodo compreso tra 1° gennaio e il 21 novembre 2018 (data di pubblicazione del portale dell'Enea). La comunicazione, in questi casi, andrà effettuata entro il 19 febbraio 2019
<b>Interventi conclusi dal 22 novembre 2018 in poi</b>	Il termine dei 90 giorni decorre dalla data di fine lavori

Si ritiene che, così come previsto per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici, il mancato invio della nuova comunicazione a consuntivo entro il termine di 90 giorni dalla fine dei lavori faccia perdere il diritto alla detrazione, fatta salva la possibilità di avvalersi dell'istituto della cosiddetta "remissione *in bonis*" di cui all'articolo 2, D.L. 16/2012 che prevede la possibilità di regolarizzare il mancato invio con il pagamento di una sanzione ridotta entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile. Sulle conseguenze della mancata effettuazione dell'invio telematico all'Enea è, però, atteso un chiarimento da parte dell'Agenzia delle entrate.

#### 4- VERSAMENTO DELL'ACCONTO IVA PER L'ANNO 2018

Entro il prossimo **27 dicembre 2018** i soggetti che eseguono le operazioni mensili e trimestrali di liquidazione e versamento dell'Iva sono tenuti a versare l'acconto per l'anno 2018. 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		
<b>I metodi per determinare l'acconto Iva</b>	<b>storico</b>	88% dell'imposta dovuta in relazione all'ultimo mese o trimestre dell'anno precedente
	<b>analitico</b>	liquidazione "straordinaria" al 20 dicembre, con operazioni effettuate (attive) e registrate (passive) a tale data
	<b>previsionale</b>	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.

<b>Metodo storico</b>	<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 2017 per i contribuenti mensili;</li> <li>• al saldo dell'anno 2017 per i contribuenti trimestrali;</li> <li>• al 4° trimestre dell'anno precedente (ottobre/novembre/dicembre 2017), 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 2017. Se, a seguito della variazione del volume d'affari, la cadenza dei versamenti Iva è cambiata nel 2018, rispetto a quella adottata nel 2017, 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 2017 che è passato trimestrale nel 2018: l'acconto dell'88% è pari alla somma dell'Iva versata (compreso l'acconto) per gli ultimi 3 mesi del 2017, al netto dell'eventuale eccedenza detraibile risultante dalla liquidazione relativa al mese di dicembre 2017;</li> <li>• contribuente trimestrale nel 2017 che è passato mensile nel 2018: l'acconto dell'88% è pari a 1/3 dell'Iva versata (a saldo e in acconto) per il quarto trimestre del 2017; 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 2018 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 2018, 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 2018.</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

- soggetti con debito di importo inferiore a 103,29 euro;
- soggetti che hanno iniziato l'attività nel 2018;
- soggetti cessati prima del 30 novembre 2018 (mensili) o del 30 settembre 2018 (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 2018 risulta un'eccedenza a credito;
- soggetti che adottano il regime forfettario dal 1° gennaio 2018;
- 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 2018 sono usciti dal regime dei minimi;
- soggetti che presumono di chiudere l'anno in corso a credito, ovvero con un debito non superiore a 117,37 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.

## 5- ULTIME FATTURE CARTACEE 31/12/2018 DA MANEGGIARE CON CURA E PRAGMATISMO

Domanda: “Posso generare fatture datate 31 dicembre 2018 e spedirle dopo San Silvestro senza doverle necessariamente emettere nella nuova modalità elettronica obbligatoria per le fatture emesse dal 1° gennaio 2019?” Questo è uno dei quesiti più ricorrenti in questi giorni. La questione riguarda tanto il fornitore quanto (nel B2B) il suo cliente (può ancora accettare, a inizio 2019, l’arrivo delle suddette fatture analogiche?).

Il tema è stato affrontato in una delle *faq* pubblicate sul sito dell’Agenzia delle entrate a fine novembre e il dubbio nasce dal presupposto che la fattura si considera emessa quando trasmessa. Presupposto (quello del riallineamento del concetto di emissione con quello di trasmissione) rafforzato dalle novità introdotte dall’articolo 11, D.L. 119/2018 convertito con L. 136/2018. Questo il testo della *faq* citata.

### **Faq pubblicata sul sito dell’Agenzia delle entrate il 27 novembre 2018**

**Come dobbiamo trattare le fatture di acquisto datate 2018 ma ricevute nel 2019, non in formato elettronico, ma cartacee oppure via email?**

*Risposta*

*L’obbligo di fatturazione elettronica scatta, in base all’articolo 1, comma 916, Legge di Bilancio 2018 (L. 205/2017), per le fatture emesse a partire dal 1° gennaio 2019. Pertanto, il momento da cui decorre l’obbligo è legato all’effettiva emissione della fattura. Nel caso rappresentato, se la fattura è stata **emessa e trasmessa nel 2018** (la data è sicuramente un elemento qualificante) **in modalità cartacea ed è stata ricevuta dal cessionario/committente nel 2019, la stessa non sarà soggetta all’obbligo della fatturazione elettronica**. Ovviamente, se il contribuente dovesse emettere una nota di variazione nel 2019 di una fattura ricevuta nel 2018, la nota di variazione dovrà essere emessa in via elettronica.*

Facciamo degli esempi. Se una fattura datata lunedì 31 dicembre 2018 risulterà ricevuta entro tale data, potrà essere annotata e detratta nello stesso mese o trimestre (cioè con detrazione per dicembre o il 4° trimestre 2018).

Ci sarà la detrazione a gennaio del nuovo anno (ossia liquidazione in scadenza il 16 febbraio 2019) se una fattura cartacea imbucata il 31 dicembre 2018 attraverso il “caro” vecchio ufficio postale (che da anni non timbra più il francobollo) arriverà qualche giorno dopo, appunto nei primi giorni del 2019. In tal caso la detrazione slitta al nuovo anno (è stato infatti inequivocabilmente chiarito che la detrazione può essere retro imputata al mese di effettuazione se la fattura arriva ed è annotata entro il 15 del mese successivo ma con l’eccezione dei documenti relativi all’anno precedente).

Dalla *faq* citata, sembrerebbe che non possa essere gestita in modalità cartacea, invece, una fattura spedita/trasmessa successivamente al 31 dicembre 2018 con tanto di documentazione della data di trasmissione (ad esempio, tramite pec o email).

Siamo in attesa di una circolare contenente chiarimenti in merito. Sentita l’Agenzia delle entrate dovrebbe essere confermato che se la fattura riporta una data dell’anno 2018 la stessa avrà natura analogica (cartacea) indipendentemente dal momento in cui è stata trasmessa alla controparte.

Tuttavia, in attesa di un chiarimento ufficiale, alleghiamo uno schema riassuntivo di quanto espresso dalla stampa specializzata.

### Esempi fattura datata 31 dicembre 2018

Consegna, spedizione/trasmissione, messa a disposizione	Modalità	Possesso cliente	Detrazione
31 dicembre 2018	Mail, pec, consegna <i>brevi manu</i>	31/12/2018	2018
31 dicembre 2018	Ufficio postale (posta semplice)	07/01/2019	2019 (*)
7 gennaio 2019 (meglio se nei termini per fruire della differita)(**)	Elettronica XML	07/01/2019	2019

(\*) Mancando prova tracciata dell'arrivo, la fattura sarà detraibile nel 2018 se protocollata e annotata entro il 31 dicembre 2018 (circolare 1/E/2018)

(\*\*) La copertura per i lievi ritardi è comunque garantita in una prima fase dalla circolare n. 13/E/2018 nel rispetto degli ordinari termini di versamento dell'Iva (ad esempio entro il 16 gennaio 2019 per dicembre 2018) e per il 1° semestre 2019 (fino al 30/09/2019 per i mensili) dall'articolo 10, D.L. 119/2018.

## 6- 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 2017 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 2019).

### LA STAMPA "CARTACEA" DEI REGISTRI CONTABILI

Affinché i registri contabili dell'esercizio 2017 tenuti con sistemi meccanografici siano considerati regolarmente tenuti, essi devono essere stampati su supporti cartacei entro il 31 gennaio 2019 (nel caso di ispezione precedente a tale scadenza i registri vengono stampati simultaneamente 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, D.P.R. 600/1973, già dal termine di presentazione della dichiarazione, ossia, relativamente al 2017, entro il 31 ottobre 2018. 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/registo meccanografico	Tipo di numerazione	Esempio Registrazioni periodo 01/01/2017 –31/12/2017
libro giornale	progressiva per anno di utilizzo con indicazione dell'anno di riferimento della contabilità	<b>2017/1, 2017/2, 2017/3</b> 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	<b>2017/1, 2017/2, 2017/3</b> 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	<b>2017/1, 2017/2, 2017/3</b> etc.

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

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

**L'ARCHIVIAZIONE SOSTITUTIVA DEI REGISTRI CONTABILI**

Nella conservazione informatica 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 2017, entro il 31 gennaio 2019).

**Modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui registri "digitali"**

Libro/registro	Bollatura	Società di capitali	Altri soggetti
libro giornale	sì	16 euro ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse	32 euro ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse
libro inventari	sì	16 euro ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse	32 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/2007 ha chiarito che per registrazione deve intendersi ogni singolo accadimento contabile, a prescindere dalle righe di dettaglio.



## 7- LA DISCIPLINA DEGLI OMAGGI

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.

<b>Destinatario dell'omaggio</b>	➔	dipendente
	➔	terzo
<b>Tipologia del bene</b>	➔	Beni prodotti o commercializzati dall'impresa
	➔	Beni acquistati per la donazione

### 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	<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	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

## 8- 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 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 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>occasional</b> i	➔	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 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 (c.d. 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 quattro 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, 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 2019, 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 2019, procedere all'invio della stessa entro il prossimo 31 dicembre 2018 secondo le modalità sopra descritte.

## 9- PAGAMENTO COMPENSI AMMINISTRATORI

Si ricorda 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 2018 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 2018, a condizione che siano pagati non oltre il 12 gennaio 2019 (c.d. principio della cassa "allargata")
Amministratore con partita Iva (viene emessa fattura)	I compensi sono deducibili dalla società nel 2018, a condizione che siano pagati non oltre il 31 dicembre 2018

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, l'Amministrazione finanziaria 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 2018 e adottare in previsione del prossimo avvio del 2019.

<b>Amministratore senza compenso</b>	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
<b>Amministratore con compenso stabile erogato in rate mensili (oppure con diversa periodicità) nel corso dell'anno</b>	<p>L'assemblea che assegna il compenso deve precedere alla materiale erogazione del compenso all'amministratore.</p> <p>Ipotizzando, a titolo di esempio, che sia assegnato - per l'anno 2019 - 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 2019;</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 2018, nell'aprile 2019, si ratifica il compenso già erogato nel corso del 2018); tale comportamento pare comunque sconsigliabile, resta 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 2019), 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>
<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 2019: l'assemblea dei soci delibera il compenso di 120.000 euro per l'intero anno 2019;</li> <li>• mese di ottobre 2019 (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 2019)</li> </ul>
<b>Amministratore con compenso deliberato in anni precedenti, a valere anche per il futuro</b>	<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 2016, abbia assunto la seguente delibera:</p> <p><i>"... 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"</i>.</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:</p> <p><i>"... 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"</i>.</p> <p>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</p>



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.

## 10- 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 fiscale 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](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 2019. 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 quindi 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 complessivo 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 (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

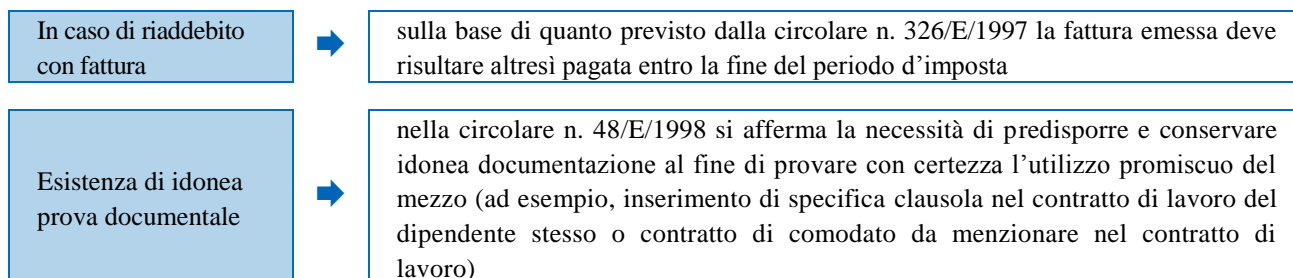
La Alfa Srl ha destinato al dipendente Mario Rossi una vettura Volkswagen Golf Sportsvan 2.0 tdi 150 CV, affinché questo la utilizzi sia per l'attività d'impresa che per l'uso privato, per il periodo dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018. Si ipotizzi il seguente *fringe benefit* 2018 verificato sul 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:



## AUTOVETTURE CONCESSE IN USO PROMISCOU 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*1, 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.

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.