



STUDIO COMMERCIALISTI ASSOCIATI  
S.CROCE



Santa Croce sull'Arno, lì 16 dicembre 2019.

**A TUTTI I NOSTRI CLIENTI**

**LORO SEDI**

## CIRCOLARE N. 18/2019

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

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

**6013**



per i contribuenti che effettuano la liquidazione dell'Iva mensilmente

**6035**



per i contribuenti che effettuano la liquidazione dell'Iva trimestralmente

### Determinazione dell'acconto

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

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

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

**Metodo storico**

Con questo criterio, l'acconto è pari all'88% dell'Iva dovuta relativamente:

- al mese di dicembre 2018 per i contribuenti mensili;
- al saldo dell'anno 2018 per i contribuenti trimestrali;

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

### L'acconto in situazioni straordinarie o particolari

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

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

- in assenza di modificazioni, l'acconto deve essere versato dalla controllante cumulativamente, con riferimento al dato del gruppo;

- nel caso di variazioni della composizione, le controllate che sono “uscite” dal gruppo devono determinare l’acconto in base ai propri dati, mentre la controllante, nel determinare la base di calcolo, non terrà conto dei dati riconducibili a dette società.

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

### Casi di esclusione

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

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

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

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

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

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

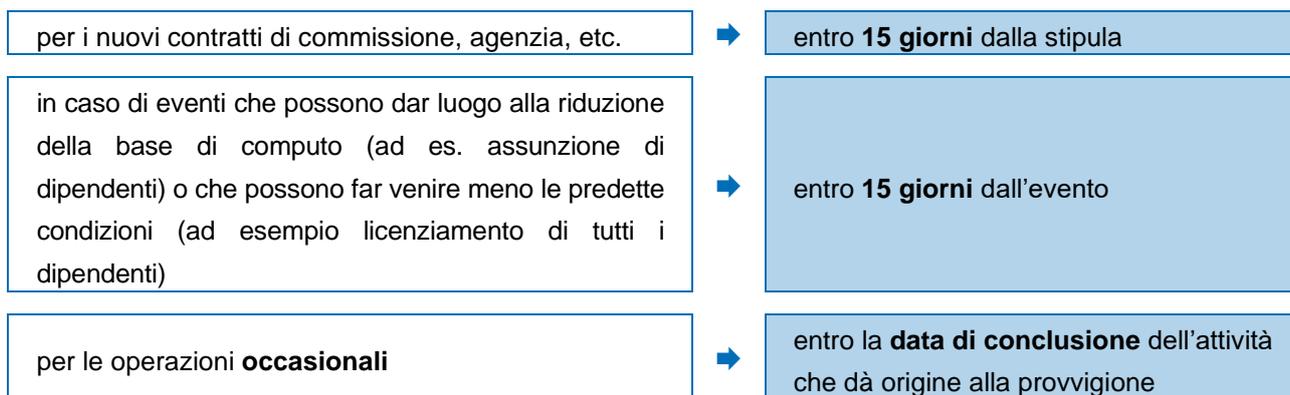
	ordinaria	ridotta
provvigioni	1.000,00	1.000,00

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

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

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

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



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

A tal fine, si considerano soggetti "terzi":

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

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

### Tipologie di provvigioni escluse dalla riduzione

- provvigioni percepite dalle agenzie di viaggio e turismo
- provvigioni percepite dai rivenditori autorizzati di documenti di viaggio relativi ai trasporti di persone
- provvigioni percepite dai soggetti che esercitano attività di distribuzione di pellicole cinematografiche
- provvigioni percepite dagli agenti di assicurazione per le prestazioni rese direttamente alle imprese di assicurazione
- provvigioni percepite dai mediatori di assicurazione per i loro rapporti con le imprese di assicurazione e con gli agenti generali delle imprese di assicurazione pubbliche o loro controllate che rendono prestazioni direttamente alle imprese di assicurazione in regime di reciproca esclusiva

- provvigioni percepite dalle aziende e istituti di credito e dalle società finanziarie e di locazione finanziaria per le prestazioni rese nell'esercizio delle attività di collocamento e di compravendita di titoli e valute nonché di raccolta e di finanziamento
- provvigioni percepite dagli agenti, raccomandatari e mediatori marittimi e aerei
- provvigioni percepite dagli agenti e commissionari di imprese petrolifere per le prestazioni ad esse rese direttamente
- provvigioni percepite dai mediatori e rappresentanti di produttori agricoli e ittici e di imprese esercenti la pesca marittima
- provvigioni percepite dai commissionari che operano nei mercati ortoflorofrutticoli, ittici e di bestiame
- provvigioni percepite dai consorzi e cooperative tra imprese agricole, commerciali ed artigiane non aventi finalità di lucro

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

Con il D.Lgs. 175/2014 (c.d. Decreto Semplificazioni) il Legislatore, modificando il comma 7 dell'articolo 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 5 anni dall'introduzione delle richiamate modifiche, nessun decreto attuativo è stato ancora emanato e pertanto occorrerà fare ancora riferimento alle precisazioni fornite sul punto dalla stessa Agenzia delle entrate.

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

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

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

Alla luce di tali previsioni occorre quindi ricordare che:

- coloro che hanno già inviato la comunicazione, al fine di vedersi ancora riconosciuta la riduzione delle ritenute Irpef applicate alle provvigioni riconosciute nel 2020, non dovranno più ripresentarla posto che la stessa conserva validità fino a revoca;
- coloro che non hanno ancora inviato la comunicazione dovranno, al fine di ottenere dal proprio mandante una riduzione della misura delle ritenute Irpef applicate alle provvigioni riconosciute nel 2020, procedere all'invio della stessa entro il prossimo 31 dicembre 2019 secondo le modalità sopra descritte.

## PAGAMENTO COMPENSI AMMINISTRATORI

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

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

### Il principio di cassa

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

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

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

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

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

### L'esistenza della delibera

Per poter dedurre il compenso, oltre alla materiale erogazione (pagamento) secondo quanto sopra ricordato, è necessario che sussista una specifica decisione del competente organo societario;

diversamente, pur in assenza di contestazioni da parte dei soci e pur in presenza di un bilancio regolarmente approvato, l'Amministrazione finanziaria può contestare la deducibilità del costo. È quindi necessario che il compenso sia espressamente previsto da una apposita delibera assembleare; a tal fine si può far riferimento al *fac simile* di delibera allegato alla presente informativa. Nella tabella che segue sono riepilogate le possibili soluzioni che è bene verificare per l'anno 2019 e adottare in previsione del prossimo avvio del 2020.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ciò determinerebbe l'obbligo di tassazione del compenso stesso.

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

## **ESPORTATORI ABITUALI: IN ARRIVO IL PROVVEDIMENTO SULLE NOVITA' IN TEMA DI DICHIARAZIONI DI INTENTO 2020**

Vengono definiti “esportatori abituali” i contribuenti che nell'anno precedente o nei 12 mesi precedenti hanno effettuato esportazioni e/o operazioni assimilate per un ammontare superiore al 10% del proprio volume d'affari: dal 1° gennaio 2020, quindi, i soggetti passivi Iva che operano con l'estero potranno acquistare beni e/o servizi senza l'applicazione dell'Iva nel limite di un importo (cosiddetto “*plafond*”) corrispondente al totale delle esportazioni e/o operazioni assimilate registrate nel 2019 o nei 12 mesi precedenti.

L'**articolo 12-septies, D.L. 34/2019** convertito con modificazioni dalla L. 58/2019 (cosiddetto Decreto Crescita) ha introdotto importanti semplificazioni con decorrenza dal 1° gennaio 2020:

- la dichiarazione di intento non dovrà più essere annotata in alcun registro, sia da parte del fornitore sia da parte del cliente;

- non vi sarà più obbligo di consegna al fornitore della dichiarazione di intento unitamente alla ricevuta di presentazione della stessa all'Agenzia delle entrate;
- gli estremi del protocollo telematico rilasciato dall'Agenzia dovranno essere obbligatoriamente riportati sulle fatture emesse (solo la prassi doganale impone l'obbligo da parte dell'importatore di riportare gli estremi nel campo 44 del DAU).

Accanto alle richiamate semplificazioni le modifiche intervengono anche sotto il profilo sanzionatorio, portando da fissa (da 250 a 2.000 euro) a proporzionale (dal 100% al 200% dell'imposta) la sanzione prevista per chi applica il regime di non imponibilità senza aver prima riscontrato per via telematica l'avvenuta trasmissione della dichiarazione all'Agenzia delle entrate. Le nuove misure sanzionatorie troveranno applicazione in relazione alle violazioni commesse a partire dal 1° gennaio 2020.

L'attuazione delle richiamate disposizioni è affidata, secondo quanto previsto dal comma 3 del citato articolo 12-*septies*, a un provvedimento direttoriale che doveva essere pubblicato entro 60 giorni dalla entrata in vigore della legge di conversione, avvenuta lo scorso 29 giugno 2019.

Essendo oramai trascorso detto termine, ed essendo oramai a ridosso della entrata in vigore delle nuove disposizioni, è auspicabile la rapida emanazione del provvedimento che dovrà verosimilmente aggiornare la modulistica e le relative istruzioni approvate con il precedente provvedimento direttoriale del 2 dicembre 2016.

Considerato che, di prassi, gli esportatori abituali trasmettono telematicamente la dichiarazione telematica negli ultimi giorni dell'anno che precede la sua efficacia (al fine di poter poi richiedere l'applicazione del previsto regime di imponibilità alle operazioni ricevute), si consiglia comunque di attendere l'approvazione della nuova dichiarazione e relative istruzioni che recepiranno le descritte modifiche.

Sarà cura dello Studio informare la clientela sui contenuti del nuovo Provvedimento non appena pubblicato.

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

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

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

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

## Gli esoneri

Fin dallo scorso mese di luglio 2019 il Legislatore ha individuato specifiche ipotesi di esonero dal predetto obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi all'Agenzia delle entrate. Si tratta, in particolare, di esoneri non definitivi ma che operano per un periodo transitorio.

Con il **decreto del Ministero dell'economia e delle finanze datato 10 maggio 2019** vengono individuate le relative fattispecie con la precisazione che.

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

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

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

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

## Le novità del decreto crescita

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

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

- i dati relativi ai corrispettivi giornalieri sono trasmessi telematicamente all'Agenzia delle entrate entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione (determinata secondo le regole generali previste dall'articolo 6, Decreto Iva);

- restano fermi gli obblighi di memorizzazione giornaliera dei dati relativi ai corrispettivi nonché i termini di effettuazione delle liquidazioni periodiche dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 1, comma 1, D.P.R. 100/1998.
- nei primi 6 mesi di vigenza dell'obbligo, e quindi
  - per il periodo 1° luglio – 31 dicembre 2019 per coloro che hanno conseguito nel 2018 un volume di affari superiore a 400.000 euro
  - **per il periodo 1° gennaio – 30 giugno 2020** per tutti gli altri soggetti,

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

### Il periodo transitorio

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### I vantaggi del registratore telematico

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

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

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

### La lotteria degli scontrini

Con riferimento alla cosiddetta "lotteria degli scontrini", e cioè alla possibilità di partecipare alla estrazione di premi in denaro sulla base dei documenti commerciali rilasciati dai nuovi registratori telematici, che tanta ilarità ha suscitato nell'opinione pubblica, si segnala che il recente decreto fiscale collegato alla Legge di Bilancio 2020, recentemente convertito in legge, ha apportato significativi ritocchi a tale disciplina in un'ottica di semplificazione degli adempimenti sia per gli esercenti che per i consumatori, rinviando altresì la decorrenza di detta disciplina a partire dal 1° luglio 2020.

## DALL'UNIONE EUROPEA NOVITA' IVA IN VIGORE GIA' DAL 1° GENNAIO 2020

Il Legislatore europeo ha in programma l'introduzione di profonde modifiche nell'ambito Iva al fine di pervenire ad un sistema definitivo degli scambi intracomunitari. In attesa dell'avvento del sistema definitivo dopo molti anni dall'adozione del regime transitorio degli scambi intracomunitari, gli Stati membri si sono accordati per modificare a titolo transitorio nel biennio 2020-2021 le attuali regole Iva. Il Consiglio UE in data 4 dicembre 2018 ha adottato alcune misure applicabili già dal prossimo 1° gennaio 2020 nell'obiettivo di rafforzare l'armonizzazione in ambito comunitario al fine di prevenire le frodi in materia Iva e assicurare maggiori certezze nel diritto agli operatori economici, in attesa del passaggio al regime definitivo Iva, previsto per il 2022.

Dette misure, contenute nella Direttiva 2018/1910 e nei Regolamenti UE 2018/1909 e 2018/1912, interessano le seguenti tematiche:

- numero di identificazione Iva del cessionario;
- cessioni di beni a titolo di contratto estimatorio (*call of stock*);
- operazioni a catena triangolari comunitarie;

- prove delle cessioni di beni intracomunitarie;

Vediamo brevemente in cosa consistono tali modifiche.

### **Numero di identificazione Iva**

L'iscrizione al Vies quale elemento sostanziale per poter distinguere i soggetti passivi dai consumatori finali è una tesi che ha da sempre sostenuto l'Agenzia delle entrate, ma non è mai stata ritenuta convincente dalla dottrina e da diverse sentenze della Corte di Giustizia UE. Riquilibrare come "interne" le operazioni intracomunitarie effettuate in assenza dell'iscrizione al Vies non ha trovato sinora fondamento in alcuna disposizione nazionale né tanto meno comunitaria.

Dal 1° gennaio 2020, invece, al fine di assicurare controlli più efficaci, viene inserito, tra le condizioni essenziali per considerare non imponibile una cessione, il possesso di un valido numero di identificazione Iva da parte del soggetto passivo destinatario di una cessione intracomunitaria di beni.

Tale modifica rappresenta quindi la conferma della errata posizione sostenuta in passato dall'Agenzia delle entrate in quanto, se così non fosse, non si sarebbe resa necessaria alcuna norma modificativa.

### **Call-of stock**

Il *call-of stock*, meglio conosciuto in Italia come "*consignment stock*", è un regime che ricorre quando il venditore trasferisce dei beni presso un deposito a disposizione di un acquirente la cui identità è nota sin dall'origine e tale acquirente diventa il proprietario dei beni all'atto della loro estrazione dal deposito.

In ambito nazionale non ci sono problemi e le difficoltà emergono quando fornitore e acquirente sono situati in Stati membri differenti.

In relazione a tale operazione si presentano due diverse impostazioni in relazione a diversi Stati Membri dell'Unione Europea.

### **Paesi che richiedono l'apertura di partita Iva nello stato estero**

- il fornitore effettua una cessione intracomunitaria assimilata nello Stato di partenza;
- l'arrivo dei beni dà luogo a un acquisto comunitario da parte del fornitore;
- il fornitore dovrà identificarsi nello Stato membro di arrivo;
- quando i beni sono prelevati e consegnati all'acquirente si verifica la seconda cessione e luogo di effettuazione è lo Stato membro dove è situato il deposito.

### **Paesi che considerano l'operazione intraUe al momento del prelievo dei beni dal deposito**

- un'unica cessione nello Stato membro di partenza;
- un acquisto intracomunitario nello Stato membro in cui è situato il magazzino;
- le operazioni si realizzano contestualmente all'atto del prelievo da parte dell'acquirente.

Per rimediare a questa disparità di trattamento, a decorrere dal 1° gennaio 2020, non sarà più necessario identificarsi nel paese estero, posto che il *call-off stock* darà luogo a un'unica cessione nello Stato membro di partenza e ad un acquisto intracomunitario nello Stato membro in cui è situato lo *stock*.

## Operazioni triangolari comunitarie a catena

Le operazioni a catena si verificano quando a fronte di una sequenza di cessioni si verifica un unico trasferimento di beni, direttamente dal primo fornitore all'acquirente finale.

Le cessioni a catena comprendono anche le operazioni triangolari e sono caratterizzate dalla presenza dei seguenti soggetti:

- fornitore materiale dei beni o primo cedente;
- promotore della triangolazione, cioè colui che genera la triangolazione;
- destinatario finale della triangolazione, cioè colui che riceve materialmente i beni acquistati dal promotore della triangolazione.

In relazione alle vendite a catena, secondo la giurisprudenza comunitaria solo una cessione può assumere il carattere di vendita intracomunitaria non imponibile. Le successive cessioni vanno assoggettate a Iva e pertanto potrebbe essere necessaria l'identificazione Iva del cedente nello Stato membro a partire dal quale i beni sono spediti o trasportati.

Dal 1° gennaio 2020, al fine di evitare disparità di trattamento tra i paesi dei diversi stati membri, si prevede che la spedizione o il trasporto dei beni sono imputati solo alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio, salvo che quest'ultimo abbia comunicato al proprio fornitore il numero di partita Iva attribuitogli dallo Stato membro di partenza dei beni.

## Prova del trasporto della cessione comunitaria

Attualmente manca una disciplina armonizzata nella determinazione della prova delle cessioni intracomunitarie di beni, situazione che ha creato difficoltà e incertezze giuridiche per le imprese ostacolando gli scambi intracomunitari.

Dal 1° gennaio 2020 vengono introdotte nuove regole, finalizzate alla semplificazione delle seguenti situazioni:

- a) beni spediti o trasportati dal cedente, direttamente o per suo conto;
- b) beni spediti o trasportati dal cessionario o da terzi per suo conto.

Nel primo caso vi è la presunzione che i beni siano stati spediti/ trasportati dallo Stato membro di partenza verso lo Stato membro di arrivo quando il cedente oltre a certificare che i beni sono stati trasportati da lui o da un terzo per suo conto, è in possesso di almeno 2 elementi di prova non contraddittori rilasciati da 2 diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, relativi al trasporto o alla spedizione (CMR, polizza di carico etc.). In alternativa, il cedente dovrà essere in possesso di un solo elemento di quelli citati precedentemente, in combinazione con uno qualsiasi di singoli elementi di prova non contraddittori indicati nel testo del regolamento.

Nel secondo caso il cedente dovrà essere in possesso, oltre ai documenti previsti nell'ipotesi precedente, di una dichiarazione scritta dall'acquirente, rilasciata entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione, che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente, o da un terzo per suo conto, e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni. Quest'ultima dichiarazione viene resa in sostituzione della certificazione del cedente.

## ASPETTI FISCALI E CONTABILI DEGLI OMAGGI NATALIZI

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

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

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

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

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

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

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

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

L'inerenza si intende soddisfatta qualora le spese siano:

- sostenute con finalità promozionali e di pubbliche relazioni;
- ragionevoli in funzione dell'obiettivo di generare benefici economici;
- coerenti con gli usi e le pratiche commerciali del settore.

Quanto alla congruità essa andrà determinata rapportando:

- il totale delle spese imputate per competenza nell'esercizio;
- con i ricavi e proventi della gestione caratteristica del periodo di imposta in cui sono sostenute (come risultanti da dichiarazione).

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

1. 1,5% dei ricavi e altri proventi fino a 10 milioni di euro;
2. 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10 milioni di euro e fino a 50 milioni;
3. 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 50 milioni di euro.

Superato il limite di deducibilità così stabilito, la restante parte delle spese è da intendersi indeducibile con necessità di operare apposita variazione in aumento in dichiarazione dei redditi.

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

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

Da cui:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### Omaggi erogati dagli esercenti arti e professioni

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

Omaggi a clienti/fornitori	Omaggi a dipendenti
↓	↓
<p>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</p>	<p>Il costo di acquisto degli omaggi va classificato nella voce "<i>spese per prestazioni di lavoro dipendente</i>" e non nelle spese per omaggi; pertanto, tali costi sono interamente deducibili dalla base imponibile al fine delle imposte dirette. L'Iva è indetraibile</p>

### Aspetti contabili

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

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

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

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

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

Quanto agli omaggi soffermiamoci su quelli destinati alla clientela.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Diversi	a	Clienti		1.220
Ricavi per omaggi			1.000	
Imposte indeducibili			220	

Lo Studio rimane, come sempre, a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Cordiali saluti.

**Studio Commercialisti Associati**