

# Studio Dottori Commercialisti

Viale Gozzadini 11 - 40124 - Bologna

*Dott. Sergio Massa*

massasergio@iol.it

*Dott. Elena Melandri*

emelandri@iol.it

*Dott. Paola Belelli*

paolabelelli@libero.it

*Dott. Pierpaolo Arzarello*

parzarello@iol.it

*Dott. Monica Cesari*

monica.stu.dot.com@iol.it

*Rag. Elisabetta Colombarini*

elisabet.stu.dot.com@iol.it

Bologna, 14 dicembre 2017

**A TUTTI I CLIENTI**

**LORO INDIRIZZI**

Con la presente Circolare vogliamo prima di tutto mettervi in guardia da un tranello del Fisco, riguardo alla possibile perdita dell'Iva detraibile sugli acquisti 2017 di fine anno nel caso in cui la fattura sia registrata e l'Iva detratta nel 2018. Tutto ciò a meno che non intervengano modifiche legislative da qui a fine anno.

## LA DETRAZIONE DELL'IVA SULLE FATTURE FORNITORI 2017 RICEVUTE A CAVALLO D'ANNO

L'art. 2 c. 1 del DL 50/2017 ha accorciato i termini entro i quali è possibile recuperare l'Iva relativa ai beni e servizi acquistati o importati.

In base alle disposizioni vigenti anteriormente alle inopportune modifiche, tale diritto sorgeva nel momento in cui l'IVA diveniva esigibile e poteva essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione annuale IVA relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, alle condizioni esistenti in tale momento.

Ciò ha comportato, ad esempio, che un contribuente abbia potuto detrarre l'IVA relativa ad un acquisto effettuato nel 2014 entro il mese di febbraio 2017 (scadenza della Dich.ne annuale Iva del 2° anno successivo).

Le nuove disposizioni consentono, invece, l'esercizio del diritto in parola, **al più tardi**, con la dichiarazione IVA relativa all'anno in cui lo stesso è **sorto**. In parole povere, se la fattura fornitore e' datata 2017, l'esigibilità dell'Iva riguarda il 2017, ma con le modifiche apportate **anche la detrazione deve avvenire nello stesso anno**. Ciò implica che l'IVA relativa ad un acquisto di beni effettuato nel 2017 potrà essere detratta solo come Iva acquisti 2017 e, al massimo, entro il 30 aprile 2018, in sede di presentazione della dichiarazione IVA del 2017.

**N.B. → PENA LA PERDITA DELL'IVA !**

### **Conseguenze per le fatture di fine anno 2017 e soluzioni operative**

Nel caso in cui si ricevano tardivamente fatture datate 2017, cosa fare per non perdere la detrazione Iva?

Ripetiamo che la **detraibilità** Iva deve coincidere col mese di **esigibilità** (cioè di pagamento da parte del fornitore) della stessa Iva.

**Intanto e' bene sollecitare i fornitori, minacciandoli ad emettere le fatture entro fine anno o nei primi giorni di gennaio 2018** (per poterle registrare ancora nel dicembre 2017).

Potremmo avere i seguenti casi:

1° caso: fattura datata 2017 ricevuta a gennaio entro il 16.1.2018

Non sarebbe possibile inserirla nell'Iva del mese di dicembre 2017 in quanto la sua registrazione dovrebbe avvenire nei Registri Iva in ordine cronologico di ricezione, ma pur tuttavia appare utile disattendere la norma.

2° caso: stessa fattura ricevuta dopo il 16.1.2018 ma prima del 28.2.2018

In questo caso già si è liquidata l'Iva mensile di dicembre 2017. Potremmo registrarla comunque in dicembre, fingendo di aver sbagliato i calcoli dell'Iva di dicembre ed andando a credito. Siamo ancora in tempo per correggere la Comunicazione della liquidazione Iva del 4° trimestre 2017. In alternativa potremmo registrarla a febbraio 2018 con l'avvertenza di non detrarre l'Iva nel 2018 e inserirla (detrarla) nella Dichiarazione Iva per il 2017.

3° caso: stessa fattura ricevuta dopo il 28.2.2018 e prima del 30.4.2018

In questo caso già è partita la Comunicazione trimestrale della liquidazione Iva del 4° trimestre e già si è liquidata l'Iva di gennaio 2018, ci rimane solo di registrare separatamente questa fattura e di considerarla nell'Iva acquisti della Dichiarazione annuale Iva 2017 scadente il 30.4.2018.

Ci si augura che tale Dichiarazione almeno contenga un campo apposito, in mancanza la inseriremo nelle Variazioni.

4° caso: fattura non pervenuta nei 4 mesi e autofattura del cessionario nei 30 giorni successivi, nei termini dell'articolo 6, c. 8 Dlgs 471/97.

Si ritiene che in tal caso permanga il diritto alla detrazione dell'Iva nel 2018, pur se il documento viene registrato (e l'Iva detratta) in maggio 2018: questo perché l'Iva diviene esigibile in maggio 2018 e quindi anche la sua detrazione.

## **Suggerimento**

Se questa assurda legge non verrà cambiata, per il momento il suggerimento è di adottare procedure che, ad es., consentano la stampa di un Registro Iva sezionale nel quale registrare le fatture datate 2017 pervenute nel 2018.

Queste fatture, la cui Iva andrà detratta come 2017 e al massimo in sede di redazione della Dichiarazione annuale Iva per il 2017, andranno a costituire un imponibile che, invece, potrà non far parte della 4a liquidazione trimestrale 2017, ma pazienza, si potrà eventualmente presentare un'integrativa. E magari neanche della liquidazione mensile Iva di gennaio o febbraio 2018. Ma pazienza. E potrà non esservi coincidenza con gli imponibili già comunicati. Ma pazienza: *nemo ad impossibilia tenetur*, dicevano i latini.

Raccomandiamo comunque di parlarne con la software house per cercare una soluzione informatica di ripiego. Per ora sconsigliamo di apportare grosse modifiche al gestionale in quanto questa norma prima o poi dovrà essere abolita e rischieremo di aver buttato denari inutilmente.

## **Prova delle esportazioni**

Per beneficiare del regime di non imponibilità previsto per le cessioni all'esportazione è indispensabile dimostrare l'avvenuto trasporto/spedizione dei beni al di fuori del territorio doganale comunitario.

Per le **esportazioni dirette** (art. 8 c. 1 lett. a) del Dpr 633/1972), l'impresa italiana deve acquisire la prova dell'avvenuta esportazione, di regola costituita dal messaggio elettronico che la dogana di uscita invia alla dogana di partenza attraverso il sistema informativo doganale nazionale (Aida), contenente i c.d. "risultati di uscita", al più tardi, salvo casi giustificati da circostanze particolari, il giorno lavorativo successivo a quello in cui i beni lasciano il territorio doganale comunitario.

Occorre quindi richiedere allo spedizioniere doganale una copia del **Dae**, nel quale è riportato il codice **MRN** attraverso il quale il fornitore può verificare l'uscita della merce con la consultazione nella sezione "*Servizi online - Tracciamento di movimenti di esportazione o di transito (Mrn)*" del sito internet dell'Agenzia delle dogane.

**Per le esportazioni "indirette"** (art. 8 c. 1 lett. b) del Dpr 633/72), ove il trasporto dei beni fuori dal territorio UE avviene a cura o per conto del cessionario non residente, la prova è costituita dall'appuramento del numero **MRN** che attesti il luogo e la data di uscita delle merci dal territorio UE (nota Agenzia delle Dogane 27.6.2007 n. 3945).

## **Ampliamento 2018 dello Split Payment**

Come succede di solito quando una legge è sbagliata, anziché abolirla la si estende.

Infatti a decorrere dall'1.1.2018 lo split payment, oltre che nei confronti delle Amministrazioni pubbliche, si applica anche alle operazioni effettuate nei confronti dei seguenti soggetti:

- a) **Enti pubblici economici nazionali, regionali e locali**, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona;
- b) **Fondazioni partecipate dalle predette Amministrazioni pubbliche** per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%;
- c) **società controllate** ex art. 2359, comma 1, n. 2, C.c. direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
- d) **società controllate, direttamente o indirettamente**, ex art. 2359 c.c. dalle predette Amministrazioni pubbliche o dai predetti enti / società di cui alle lett. a), b), c) ed e);
- e) **società partecipate**, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70%, dalle predette Amministrazioni pubbliche o da enti / società di cui alle lett. a), b), c) ed e);
- f) **società quotate** inserite nell'Indice FTSE MIB, **identificate ai fini IVA**.

E' stato precisato che, per conoscere se un cliente e' assoggettabile o meno allo Split, si puo' far riferimento solo agli Elenchi pubblicati; **l'attestazione del cliente NON ha piu' alcun valore.**

A partire dal 31 ottobre 2017 gli elenchi sopra citati sono consultabili attraverso una specifica applicazione informatica reperibile all'indirizzo [http://www1.finanze.gov.it/finanze2/split\\_payment/public/](http://www1.finanze.gov.it/finanze2/split_payment/public/).

Quest'ultima permette di effettuare la ricerca delle società interessate inserendo il **codice fiscale** nell'apposito campo. È possibile, inoltre, scaricare i predetti elenchi in formato excel.

Ricordiamo inoltre che:

- in caso di conflitto tra reverse charge e split, vince il reverse;
- in caso di conflitto tra Dichiarazione d'intento Iva e Split, vince la Dichiarazione d'intento;
- in caso di Nota di Credito, questa deve seguire la medesima forma della fattura originaria pur se nel frattempo il cessionario ha cambiato status; esempio: a giugno viene emessa fattura con Iva ad Ente non soggetto a Split. A luglio questo Ente entra in Split. Ad ottobre viene emessa Nota di Credito per reso merce: tale NC va emessa con Iva pur se ora l'Ente e' assoggettato alle norme sullo Split.

## Le Dichiarazioni d'intento (DDI) per il 2018

Nella prassi è ormai consolidata la pratica di inviare nel mese di dicembre le dichiarazioni d'intento con effetto dal mese di gennaio dell'anno successivo. L'esportatore abituale, dopo aver predisposto le dichiarazioni d'intento con attribuzione della **numerazione progressiva del 2018** puo' gia' effettuare nel mese di **dicembre** l'invio telematico all'Agenzia delle Entrate.

Ricordiamo le principali regole:

- le Dichiarazioni d'intento ora non contengono piu' il campo data (dal .... al ..... ) ma solo il campo importo;
- l'importo puo' essere riferito ad una singola fornitura ovvero a piu' forniture fino a concorrenza dell'importo indicato; l'esportatore abituale che ha un plafond di 1.000 puo' ripartirlo, ad es., tra i suoi 10 abituali fornitori, ma puo' anche comunicare l'importo di 1.000 a tutti e 10, l'importante e', una volta raggiunto il plafond, revocare tutte le DDI inviate;
- la DDI va presentata telematicamente all'Ag. Entrate, poi va trasmessa (consigliamo via PEC) al fornitore insieme alla ricevuta di trasmissione telematica dell'Ag. Entrate;
- la DDI ha validita' solo per le operazioni effettuate (quindi per le cessioni di beni effettuate, conta la data del Documento di trasporto) **dopo** l'invio al fornitore della stessa;
- il fornitore a sua volta, prima di effettuare la cessione in esenzione Iva, deve essere in possesso di stampa della **verifica di validita'** della DDI, che e' obbligato a richiedere. Pertanto il fornitore al momento della consegna/spedizione della merce deve essere in possesso di **3 documenti**, due gli sono stati dati dal cliente, il terzo deve esserselo stampato quando ha effettuato la verifica della validita' della DDI ricevuta. Se la cessione viene effettuata pur mancando il terzo documento, cio' comporta sanzioni al fornitore. Facendo un esempio, se il fornitore riceve dal cliente in data 1.12 i due documenti, poi in data 3.12. consegna la merce fatturando in esenzione Iva e rinviando "a quando trovo il tempo" la verifica di validita', che supponiamo venga fatta il 4.12, scatta comunque la sanzione
- la **revoca** della DDI non va presentata all'Ag. Entrate ma va comunicata al solo fornitore, cautelativamente via PEC;
- il fornitore deve **monitorare** continuamente lo sviluppo del plafond dei suoi clienti esportatori abituali, per non eccedere e pagare salate sanzioni;
- **importo della cessione superiore al plafond**: se ad es. abbiamo un plafond residuo di 20 ma la fornitura ammonta a 25, e' possibile evidenziare in fattura i due importi, il primo di 20 non imp.art. 8/c Dpr 633/72, il secondo di 5 assoggettato ad Iva;
- se nel corso dell'anno l'esportatore abituale e' arrivato all'esaurimento del plafond comunicato con una prima DDI ad un fornitore, puo' inviargli (se ha capienza nel plafond complessivo) **una seconda DDI** contenente un ulteriore importo che, ripetiamo, non sostituisce quello della precedente DDI **ma si aggiunge**. Facciamo un esempio: se con la prima DDI l'importo comunicato era di 50 e ci accorgiamo che sta per esaurirsi, basta inviare una seconda DDI per (supponiamo) 30: in questo caso i 30 si aggiungono ai 50 ed il plafond per quel fornitore ammonta complessivamente ad 80;
- attenzione: NON BARRARE nella seconda DDI la casella "**Dichiarazione integrativa**" perche' contrariamente a quanto letteralmente e' dato pensare, non si integra un bel niente, anzi la seconda DDI **annulla** la prima, con conseguenze sanzionatorie per eventuali acquisti nel frattempo effettuati;
- **reverse charge**: se un cliente ci invia una DDI ma la fornitura che gli dobbiamo fare e' soggetta a reverse charge, quest'ultimo prevale sulla DDI per cui dovremo fatturare senza Iva ex art. 17 c. 6 e non consumeremo il plafond dell'esportatore abituale.

## Semplificazioni nei modelli Intrastat 2018

Solo per ricordarvi che l'amministrazione finanziaria, dopo la brutta figura fatta con lo Spesometro, per rifarsi il "look" ha previsto, a partire dal 2018:

- 1) l'abolizione dei modelli INTRASTAT relativi agli acquisti di beni e servizi per i soggetti con periodicità trimestrale;
- 2) la presentazione, ai soli fini statistici, dei modelli INTRASTAT relativi agli acquisti di beni e servizi da parte dei soggetti con periodicità mensile;
- 3) l'innalzamento della soglia di importo di operazioni intracomunitarie effettuate in uno dei quattro trimestri precedenti, al raggiungimento della quale i soggetti risultano obbligati a presentare i modelli con periodicità mensile. La soglia è innalzata:
  - da 50.000 a 200.000 euro, per gli acquisti intracomunitari di beni;
  - da 50.000 a 100.000 euro, per gli acquisti di servizi;
- 4) l'innalzamento della soglia al di sotto della quale i soggetti passivi, con periodicità mensile, non sono tenuti a compilare i dati statistici per le cessioni intracomunitarie di beni (la compilazione è opzionale nel caso in cui, in ciascuno dei quattro trimestri precedenti, l'ammontare di cessioni di beni intra-UE effettuate sia inferiore alla soglia di 100.000 euro);
- 5) la semplificazione delle modalità di compilazione del campo "Codice Servizio", ove presente nei modelli.

## ANTICIPAZIONI SULLA FINANZIARIA 2018

### Spesometro 2018

Pare che nel DDL in corso di approvazione sia adottata questa salomonica norma: lo Spesometro 2018 rimane trimestrale, ma può essere semestrale per opzione. Cosa che crediamo tutti faranno.

Hanno annunciato anche, dopo il flop del primo Spesometro, che semplificheranno la sua compilazione riducendo i dati da indicare: nel ringraziarli vorremmo far loro capire che ogni modifica significa spendere altri denari per adeguare ogni volta il software. Rimane sempre trimestrale la Comunicazione dei dati Iva.

Ricordiamo che per il 2017 i termini di presentazione dello **spesometro** del semestre 1.7-31.12.2017 sono fissati al 28.2.2018. Per la comunicazione dei dati della **liquidazione** del 4° trimestre rimane ferma la data del del 28.2.2018.

### Nuova tassazione degli utili/dividendi e plusvalenze da partecipazioni in società di capitali

Tra le continue modifiche in programma vi è anche quella riguardante la tassazione degli utili e delle plusvalenze da partecipazioni.

La partecipazione in una Srl o SpA non quotata e' in generale considerata **non qualificata** se non supera il 20% del capitale sociale, **qualificata** se supera tale percentuale.

Nel caso di partecipazioni qualificate, l'attuale tassazione prevista per i dividendi corrisposti da società residenti al socio persona fisica (non imprenditore) prevede che essi concorrano alla formazione del reddito nella misura del:

- **40,00%**, se relativi ad utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007;
- **49,72%**, se relativi ad utili prodotti dal 1° gennaio 2008 al 31.12.2016;
- **58,14%** se relativi ad utili prodotti dal 1° gennaio 2017.

Per fare un esempio, se un socio di Srl possessore del 50% del capitale della società (partecipazione qualificata) riceve un dividendo a valere per l'anno 2015 di 50.000 euro, esente da ritenuta, in Dichiarazione dei redditi dichiarerà solo il 49,72%, cioè € 24.860 allo scopo di scomputare l'Ires del 27,5% pagata dalla società.

Invece il socio minoritario possessore del 10% del capitale riceve € 10.000 meno la tassazione secca del 26%, pertanto € 7.400. Tale importo non era più da dichiarare avendo scontato a forfait la tassazione mediante ritenuta a titolo d'imposta.

Con le modifiche proposte si introduce una nuova tassazione per i redditi di capitale e i redditi diversi derivanti da partecipazioni qualificate: i dividendi saranno assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta del 26%, le plusvalenze ad imposta sostitutiva sempre del 26%, parificando la tassazione tra qualificate e non.

La decorrenza delle nuove disposizioni è differente a seconda che il reddito sia di capitale o diverso:

- per i dividendi: si applicano a partire dai dividendi percepiti dall'**1.1.2018**;
- per le plusvalenze: si applicano a partire dalle plusvalenze realizzate dal **1.01.2019**.

Tuttavia, per le distribuzioni di dividendi opera un **regime transitorio**: per i dividendi relativi ad utili prodotti fino al 31.12.2017, derivanti da partecipazioni qualificate la cui distribuzione è deliberata nel periodo che intercorre tra il 1.01.2018 e il 31.12.2022 continuano ad applicarsi le vecchie regole, perciò concorrono a formare il reddito nella misura del 40%, o del 49,72% o del 58,14%.

Vi daremo conferma quando sarà approvata definitivamente la Finanziaria 2018.

## Slittamento dell'aumento delle aliquote Iva

E' stato rinviato l'aumento dell'aliquota Iva del 22%, probabilmente slittera' pure l'aumento dell'aliquota Iva del 10% che era prevista salisse dall'1.1.2018 all'11,14%.

### La marca da bollo da €2 su certune fatture: un riepilogo

La marca da bollo va applicata in generale sulle **fatture emesse senza addebito di Iva**. In dettaglio:

- sulle fatture con importi **superiori ad €77.47** la marca da bollo va applicata sia se sono in formato cartaceo che elettronico.
- Sulle fatture con importi inferiori a €77.47 la marca da bollo non va mai applicata,
- se le fatture presentano contemporaneamente importi soggetti ad IVA ed importi non soggetti, **la marca da bollo** va applicata solo qualora gli importi non soggetti ad IVA siano superiori a €77.47.

**ESENZIONI:** Sono sempre **esenti dalla marca da bollo:**

- Fatture, note di credito e addebito e documenti simili che riguardano operazioni soggette ad IVA;
- Fatture riguardanti operazioni non imponibili relative ad esportazioni di merci (Art. 8 lett. a) e b) Dpr 633/1972) ed a cessioni intracomunitarie di beni (art. 41, 42 e 58 DL 331/1993);
- Fatture soggette al reverse charge (art. 17, comma 6 lett. a), a-bis) e a-ter) Dpr 633/1972) e cessione dei rottami (art. 74 comma 7 e 8 Dpr 633/1972).

**SOGGETTE:** sono **soggette alla marca da bollo**, invece le fatture di importo superiore ad €77.47 riguardanti:

- Operazioni fuori campo IVA per mancanza del presupposto soggettivo o oggettivo (art. 2, 3, 4 e 5 Dpr 633/1972), o territoriale (art. da 7 a 7-septies Dpr 633/1972);
- Operazioni escluse dalla base imponibile dell'IVA ex art. 15 Dpr 633/1972;
- Operazioni esenti da IVA (art. 10 Dpr 633/1972);
- Operazioni non imponibili perché effettuate in operazioni assimilate alle esportazioni, servizi internazionali e connessi agli scambi internazionali, **cessioni ad esportatori abituali**;
- Operazioni effettuate dai soggetti passivi che usufruiscono del nuovo regime dei **minimi** e del regime **forfettario**.

**La marca da bollo sulla fattura è a carico del debitore** (art. 1199 c.c.) sebbene per il pagamento dell'imposta e per eventuali sanzioni amministrative **sono obbligatoriamente solidali entrambe le parti**, cioè sia chi emette la fattura e sia chi la riceve senza la corretta applicazione della marca da bollo.

**La marca da bollo deve essere incollata** sulla copia originale della fattura consegnata al cliente. Sulle altre copie e' necessario riportare la dicitura " imposta di bollo assolta sull'originale".

Quando il costo della marca da bollo è a carico del cliente, l'importo deve essere indicato in fattura tra le operazioni non soggette (art. 2 Dpr 633/1972). Se invece il costo grava sul fornitore, l'importo della marca da bollo non deve essere specificato in fattura.

## Sanzioni

L'omissione della marca da bollo, o l'apposizione del contrassegno telematico di assolvimento della marca da bollo con data posteriore a quella della fattura, prevede una sanzione amministrativa, per ogni singola fattura considerata irregolare, di **importo pari dal doppio al quintuplo dell'imposta** o della maggiore imposta di bollo evasa.

La marca da bollo sulle fatture cartacee va assolta tramite l'acquisto del contrassegno telematico acquistato dal tabaccaio mentre per le fatture elettroniche la marca da bollo va assolta in modo virtuale mediante il versamento con il modello F24.

Le copie conformi delle fatture rilasciate, ad esempio, a causa di smarrimento dell'originale da parte del cliente, seguono il medesimo trattamento ai fini della marca da bollo prevista per le fatture originali.

### ALTRE NOTIZIE E DISPOSIZIONI

#### Al via i bonifici istantanei: disponibilità immediata sul conto del beneficiario

Diventa operativo il bonifico istantaneo, il nuovo sistema di pagamento in tempo reale, che consente in 10 secondi di trasferire somme di denaro fino a 15.000 euro tra le banche aderenti

Dal 21 novembre è diventato operativo il c.d. **bonifico istantaneo in euro**, che consentirà di effettuare pagamenti istantanei, tramite bonifico, in 10 secondi, tutti i giorni della settimana, dal lunedì alla domenica, 24 ore su 24, e con disponibilità immediata del denaro sul conto del beneficiario.

Vediamo come funziona.

Per l'esecuzione dei bonifici istantanei, è sufficiente che l'ordinante e il beneficiario siano titolari di un conto corrente presso una delle banche aderenti alla piattaforma europea RT1.

In Italia, il **Gruppo Banca Sella, Intesa Sanpaolo e UniCredit** sono le prime banche a mettere a disposizione dei loro clienti il servizio di pagamento basato sul nuovo schema SEPA Instant Credit Transfer ("SCT Inst") dello European Payment Council (EPC).

Abbiamo detto che la somma massima che si potrà trasferire sarà di **15 mila euro**, mentre per quanto riguarda i costi, ogni istituto applicherà la sua commissione.

## Omaggi natalizi: trattamento

Come ogni anno vi illustriamo il trattamento fiscale e contabile degli omaggi di Natale.

In generale gli omaggi sono considerati spese di rappresentanza e, ai sensi dell'art. 19-bis1 c. 1 lett. h, l'Iva pagata all'atto dell'acquisto è **indetraibile**, salvo i beni di costo unitario inferiori a € 50. Per costo unitario si intende il valore del singolo bene pertanto, se si tratta di una cesta natalizia, il costo unitario è costituito dalla somma dei costi dei beni contenuti. Ma se si elimina la cesta nulla vieta di cedere alla stessa persona più beni, se singolarmente confezionati, di costo unitario inferiore a € 50.

Naturalmente non mancano le complicazioni per cui, al fine di individuare il corretto trattamento fiscale, è necessario identificare sia la tipologia dei beni o dei servizi oggetto dell'omaggio, che possono essere beni acquisiti appositamente a tal fine o beni oggetto della attività di impresa del soggetto che cede l'omaggio, nonché le caratteristiche del soggetto ricevente l'omaggio, a seconda che sia un dipendente, un cliente o un altro soggetto terzo rispetto all'impresa.

Le spese per omaggi devono essere **"inerenti"** per cui devono riguardare:

- erogazioni a titolo gratuito di beni o servizi;
- essere effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni;
- il loro sostenimento deve rispondere a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa, ovvero essere coerenti con le pratiche commerciali di settore;
- all'atto della consegna dell'omaggio non è necessario emettere alcun documento fiscale (fattura, ricevuta, ecc.); e' comunque consigliata l'emissione di un DDT con causale omaggio o di un altro tipo di documento, ad esempio un Buono di Consegna, in cui viene indicato il destinatario e di conseguenza è possibile provare il requisito di inerenza.

Ricordiamo che sono comunque considerate spese di rappresentanza le spese per feste, ricevimenti e altri eventi organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose nonché in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa oppure in occasione di mostre, fiere ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi dell'impresa.

Le spese di rappresentanza hanno un limite fiscale di deducibilità come costi, in generale esse sono deducibili in misura pari:

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

Non vanno conteggiate in detto limite le spese per omaggi unitariamente inferiori a 50 euro.

Vediamo le varie casistiche.

### Omaggi delle imprese 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 (es. bottiglie, panettoni, ecc.) sono:

- se di valore unitario non superiore a 50 euro, integralmente deducibili dal reddito di impresa, anche ai fini Irap se viene adottato il metodo "da bilancio" ex art. 5 D. Lvo 446/97, no se viene adottato il metodo analitico art. 5-bis; l'Iva è pienamente detraibile anche se si tratta di alimenti e bevande; la successiva cessione gratuita è fuori campo Iva art. 2/633; non soffrono la limitazione dell'1,5%, ecc. dei ricavi.
- se di valore unitario superiore a 50 euro sono qualificati come spese di rappresentanza e quindi deducibili nel limite massimo ottenuto applicando ai ricavi della gestione caratteristica le percentuali previste a seconda del volume di ricavi, come sopra specificato; l'Iva è indetraibile e la successiva cessione gratuita è fuori campo Iva.

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

In rari casi, ad essere destinati ad omaggio ai propri clienti o fornitori sono i beni che costituiscono il prodotto finito dell'azienda o i beni che l'azienda commercializza.

Tali beni acquistati o prodotti per la commercializzazione e successivamente destinati ad omaggio costituiscono spesa di rappresentanza; dal punto di vista Iva, la cessione gratuita deve essere assoggettata ad 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. In alternativa, se non si detrae l'Iva all'atto dell'acquisto, la successiva cessione gratuita è fuori campo Iva.

### Omaggi a dipendenti

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** ex art. 95 c. 1 Tuir e non nelle spese di rappresentanza; pertanto tali

costi saranno interamente deducibili ai fini Ires/Irpef (**ma non ai fini IRAP**), a prescindere dal fatto che il bene sia o meno oggetto di produzione e/o commercio da parte dell'impresa.

Per i soggetti Irpef tassati ai fini Irap in base all'art. 5-bis DLvo 446/97 gli omaggi ai clienti sono indeducibili Irap, quelli a dipendenti a tempo indeterminato invece sono deducibili Irap.

**Ai fini Iva**, invece, nel caso di cessione gratuita a dipendenti di beni che non rientrano nell'attività propria dell'impresa (panettoni, vino, ecc.), l'imposta per tali beni è indetraibile e la loro cessione gratuita è esclusa dal campo di applicazione dell'Iva. Stessa sorte nel caso in cui l'omaggio al dipendente sia costituito da un voucher.

Imponibilità per il dipendente: 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 ad **258,23 euro** nello stesso periodo d'imposta (se di importo complessivo inferiore ad 258,23 euro sono esenti da tassazione). Pertanto, il superamento per il singolo dipendente della franchigia di 258,23 euro comporterà la tassazione in capo al dipendente di tutti i *benefits* (compresi gli omaggi) erogati da parte del datore di lavoro.

#### Buoni acquisto (Voucher)

Questa forma di omaggio si ha allorché una terza società specializzata metta a disposizione dei voucher al fine di consentire l'acquisto di beni e servizi in determinati esercizi commerciali convenzionati, nel limite del valore facciale esposto. L'Agenzia delle Entrate ha esaminato questa tematica esclusivamente con riferimento alla disciplina IVA, chiarendo che si tratta di documenti di legittimazione e, in quanto tali, non imponibili ai fini IVA. Nulla ha chiarito sulla deducibilità Ires/Irpef.

La deducibilità integrale è applicabile solo ai beni di modico valore (minori di € 50) ma non alle spese relative ai servizi. Se seguiamo questa impostazione sarebbe esclusa la deducibilità dei voucher di importo non superiore ai 50,00 euro, nel caso in cui gli stessi siano documenti di legittimazione spendibili con riferimento tanto ai beni quanto ai servizi.

Si potrebbero inquadrare allora tra le spese di rappresentanza, facendo attenzione che non vengano invece assimilati ad erogazioni liberali in denaro.

Il nostro suggerimento, in assenza di chiarimenti del Fisco, è quello di prevedere che il voucher sia rappresentativo di un bene, non di un servizio; in tal caso la deducibilità è integrale se < € 50, se maggiore appartiene alla categoria delle spese di rappresentanza e segue le sue regole.

#### Pranzo di Natale

Il costo della cena di Natale organizzata dal datore di lavoro **solo per i propri dipendenti** si ritiene una liberalità a favore dei dipendenti e quindi il costo è deducibile ai fini del reddito

- nel limite del 75% della spesa sostenuta, come per le spese di albergo e ristorante (art. 109 c. 5 TUIR);
- nel limite del 5% dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi (art. 100 TUIR):.

L'IVA è indetraibile in quanto relativa ad un costo per i dipendenti che non possiede il requisito dell'inerenza con l'esercizio dell'impresa.

Ai fini IRAP il costo si ritiene deducibile per i soggetti che applicano l'art. 5 (metodo di bilancio) e indeducibile per coloro che determinano l'IRAP con l'art. 5-bis (metodo fiscale).

Nel caso in cui alla cena partecipino anche soggetti terzi all'impresa (es. clienti, fornitori, ecc.) la spesa rientra tra le spese di rappresentanza. Ne consegue che l'IVA è indetraibile ed il costo è deducibile al 75% e nel limite dell'ammontare massimo deducibile nell'anno.

#### Omaggi effettuati dagli esercenti arti e professioni

Anche qui occorre distinguere.

Se gli omaggi sono dati ai 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 sull'acquisto è consigliabile sia resa indetraibile per non dover emettere fattura con Iva all'atto della cessione gratuita.

Se gli omaggi sono dati 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 è più deducibile).

L'iva è consigliabile che sia resa indetraibile, così non occorre all'atto della regalia emettere fattura con Iva.

### Voucher Digitalizzazione

Per Voucher digitalizzazione s'intende il contributo concesso dal MISE-Ministero dello Sviluppo Economico finalizzato all'adozione da parte delle PMI di interventi di digitalizzazione dei processi aziendali e di ammodernamento tecnologico. Sono agevolati l'acquisto di hardware, software e di consulenze specialistiche anche in tema di e-commerce. Il contributo è pari al 50% della spesa da sostenersi ma non può superare i 10.000 €. Le domande saranno accettate dal 30 gennaio al 9 febbraio 2018.

## Domande di brevetto internazionali

Dal 4.12.2017 gli utenti italiani che desiderano depositare una domanda internazionale di brevetto avvalendosi dell'UIBM (Ufficio Italiano Brevetti e Marchi) come Ufficio Ricevente, potranno utilizzare il sistema di deposito telematico ePCT istituito con il Decreto MISE del 16.11.2017. Questo sistema consentirà di: depositare la domanda di brevetto da casa o ufficio, in qualsiasi momento (il sistema è attivo 24 ore su 24); di vedersi attribuire immediatamente la data internazionale di deposito;

## Il Codice LEI (riguarda le imprese che posseggono azioni, obbligazioni, fondi)

Questo strano oggetto e' l'ultimo parto burocratico che, come era logico prevedere, finisce con l'ennesimo balzello a carico di certune imprese.

Infatti dal 3.1.2018 il sistema bancario richiederà il **Codice Lei** (Legal entity identifier code) a tutti gli enti giuridici che sono **titolari di strumenti finanziari e di investimento (azioni, obbligazioni, fondi, ecc.)**. Si tratta di un codice simile al codice fiscale, assegnato a livello internazionale. L'istituto italiano delegato è **InfoCamere** attraverso l'apposita sezione del sito; il puro costo per l'attivazione è pari a € 122, oltre al costo annuale di rinnovo. Naturalmente si deve far tutto in via telematica e con la Smart Card.

Rimaniamo a Vostra disposizione per ogni ulteriore chiarimento, ricordandoVi che tutte le nostre Circolari e ulteriori approfondimenti li potete trovare anche sul sito [www.studio-dott-comm.it](http://www.studio-dott-comm.it).

Avvisiamo inoltre che i nostri uffici rimarranno chiusi per le festività fino al 7 gennaio.

Con l'occasione Vi porgiamo cordiali saluti unitamente a

## TANTI AUGURI DI BUONE FESTE

