



*Professionisti Associati*  
Prato

Prato, 15 Dicembre 2023

**Lettera informativa n. 43/2023**

**Marco Badiani**  
*Ragioniere Commercialista*  
*Revisore Contabile*

**A TUTTI I CLIENTI**

**LORO SEDI**

**Pierluigi Coppini**  
*Ragioniere Commercialista*  
*Revisore Contabile*

**Giulia Massari**  
*Dottore Commercialista*  
*Revisore Contabile*

**LETTERA INFORMATIVA MENSILE**  
**DICEMBRE 2023**

**Simona Sguanci**  
*Dottore Commercialista*  
*Revisore Contabile*

**Vinicio Vannucchi**  
*Dottore Commercialista*  
*Revisore Contabile*

- 1) Principali scadenze dal 16 Dicembre al 15 Gennaio 2024;
- 2) No alla tassazione sul differenziale positivo della cessione dei crediti d'imposta;
- 3) Prescrizione canone Rai non pagato;
- 4) Il 27 Dicembre 2023 scatta la consumazione del reato di omesso versamento Iva anno 2022;
- 5) Ritenuta Irpef ridotta sulle provvigioni: ancora valide le "vecchie" indicazioni;
- 6) Detrazione "ritardata" per le fatture a cavallo d'anno;
- 7) L'invio telematico delle lettere di intento;
- 8) Pagamento compensi amministratori;
- 9) Whistleblowing: attivazione del canale interno di segnalazione entro il 17 Dicembre 2023;
- 10) Convertito con novità il C.D. decreto proroghe;
- 11) Convertito con novità il C.D. decreto energia;
- 12) Aspetti fiscali e contabili degli omaggi natalizi;
- 13) Monitoraggio obbligatorio per la tempestiva rilevazione dello stato di crisi.

## **1. PRINCIPALI SCADENZE DAL 16 DICEMBRE AL 15 GENNAIO 2024**

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 16 dicembre al 15 gennaio 2024, con il commento dei termini di prossima scadenza.

*Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.*

### **Lunedì 18 dicembre**

#### **Imu**

Scade oggi il termine per effettuare il versamento del saldo Imu 2023 per i soggetti proprietari o titolari di diritti reali di godimento di terreni agricoli, aree edificabili e fabbricati.

#### **Versamenti Iva mensili**

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di novembre. I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

#### **Versamento dei contributi Inps**

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di novembre, per i redditi di lavoro dipendente, di collaborazione coordinata e continuativa, compensi occasionali e rapporti di associazione in partecipazione.

#### **Versamento delle ritenute alla fonte**

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia.

#### **Versamento ritenute da parte condomini**

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

#### **Accise – Versamento imposta**

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

#### **Imposta sostitutiva sulla rivalutazione Tfr**

Scade oggi il termine per il versamento dell'acconto dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione del Tfr, maturata nel 2023.

### **Mercoledì 27 dicembre**

#### **Acconto Iva**

Scade oggi il termine per effettuare il versamento dell'acconto Iva 2023 da parte dei contribuenti mensili e trimestrali.

#### **Presentazione elenchi Intrastat mensili**

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese precedente.

### **Domenica 31 dicembre**

#### **Riduzione ritenuta di acconto agenti**

Scade oggi il termine per la presentazione ai committenti, preponenti o mandanti, della dichiarazione contenente i dati identificativi dei percipienti nonché l'attestazione di avvalersi in via continuativa dell'opera di dipendenti o di terzi, ai fini dell'applicazione della ritenuta di acconto nella misura ridotta del 4,60%.

### **Martedì 2 gennaio**

#### **Presentazione elenchi Intra 12 mensili**

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di ottobre.

#### **Presentazione del modello Uniemens Individuale**

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di novembre.

### **Lunedì 15 gennaio**

#### **Registrazioni contabili**

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.

## **2. NO ALLA TASSAZIONE SUL DIFFERENZIALE POSITIVO DELLA CESSIONE DEI CREDITI DI IMPOSTA**

Con risposta a interpello n. 472/E/2023 l'Agenzia delle entrate replica a un istante che intende acquistare dei crediti d'imposta per bonus edilizi non riconducibili allo svolgimento della propria attività. Tenuto conto che l'acquisto avviene ad un prezzo inferiore al valore dei crediti, secondo l'Agenzia delle entrate l'istante non dovrà imputare il "differenziale positivo" in una delle categorie reddituali previste dal Tuir in quanto l'operazione non genera reddito imponibile

### **3. PRESCRIZIONE CANONE RAI NON PAGATO**

Con l'ordinanza n 33213 del novembre 2023 la Cassazione fissa un principio sulla prescrizione del canone Rai in 10 anni e non in cinque, poiché, in assenza di una disciplina derogatoria, occorre applicare il termine decennale dell'articolo 2946, cod. civ. previsto per le imposte sui redditi e l'Iva.

### **4. IL 27 DICEMBRE 2023 SCATTA LA CONSUMAZIONE DEL REATO DI OMESSO VERSAMENTO IVA ANNO 2022**

Si avvicina il termine per il versamento dell'acconto Iva per l'anno 2023, momento importante per i soggetti che – nel corso del 2022 – non avessero versato Iva per ammontare superiore a € 250.000.

Entro il 27 dicembre è infatti possibile rimettersi in regola ed evitare le conseguenze penali di tale condotta.

#### **Il reato di omesso versamento Iva**

L'articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000 prevede che sia punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a € 250.000.

Ne deriva che, nel limite di quanto possibile, entro detto termine si dovrà provvedere a recuperare gli omessi versamenti scoperti che superino tale soglia, al fine di evitare possibili ripercussioni di natura penale.

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



Nella valutazione delle irregolarità compiute dal contribuente, in relazione all'applicazione delle disposizioni penali, occorre tenere in considerazione eventuali definizioni agevolate poste in essere ai sensi dell'articolo 1, commi da 153 a 158 e da 166 a 252, L. 197/2022 (Legge di Bilancio 2023), purché le relative procedure siano definite prima della pronuncia della sentenza di appello.

#### **Conclusioni**

Alla luce di quanto sopra esposto, lo studio non può che raccomandare alla gentile clientela che dovesse avere problemi di Iva non versata per l'anno 2022, eccedente la predetta soglia, di utilizzare parte della propria liquidità per rientrare nel vigente limite dei 250.000 euro.

Ad esempio, se fosse rimasta insoluta Iva del 2022 per 300.000 euro, al fine di evitare conseguenze penali, si dovrà provvedere a ravvedere entro il 27 dicembre 2023 un importo di Iva non versata per almeno 50.000 euro.

### **5. RITENUTA IRPEF RIDOTTA SULLE PROVVISORIE: 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 provvisorie corrisposte all'agente (con applicazione di fatto dell'aliquota ridotta dell'11,5%, corrispondente al 50% dell'aliquota applicabile al primo scaglione Irpef, 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	1.000
Base imponibile	50% = 500	20% = 200
Ritenuta d'acconto (23%)	115	46
Netto	885	954

### 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, ma come in seguito si dirà, l'Agenzia delle entrate ha ammesso anche l'utilizzo della pec) **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 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 a 2.000 euro) nel caso di omessa comunicazione della revoca.

Ad oggi, a distanza di parecchi 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 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 2024, 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 2024, procedere all'invio della stessa entro il prossimo 31 dicembre 2023 secondo le modalità sopra descritte.

## **6. DETRAZIONE “RITARDATA” PER LE FATTURE A CAVALLO D'ANNO**

L'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972 prevede che:

*“Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo”.*

L'Agenzia delle entrate ha affermato che la detrazione debba essere esercitata a partire dal momento nel quale si intendono verificati entrambi i seguenti requisiti:

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

Quindi, è solo a partire dalla effettiva ricezione del documento di acquisto (che segue l'esigibilità) che il contribuente può esercitare correttamente il diritto alla detrazione dell'Iva assolta su tale acquisto: l'articolo 1, D.P.R. 100/1998 però afferma, in chiave di semplificazione, che:

*“Entro il medesimo termine di cui al periodo precedente può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente”.*



in forza di detta norma di semplificazione il contribuente, a fronte di una fattura ricevuta il 13 novembre (o comunque fino al 15 novembre) 2023 e datata 31/10/2023, ha potuto farla concorrere anticipatamente alla liquidazione Iva di ottobre (è una facoltà e non di un obbligo).

Allo stesso modo, per i contribuenti che liquidano trimestralmente l'imposta, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che il riferimento alle fatture d'acquisto ricevute e annotate entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, deve intendersi riferito al giorno 15 del secondo mese successivo in linea con il relativo termine della liquidazione.

### **Ricezione della fattura**

Tuttavia, quanto fatto nel corso del 2023 e descritto in precedenza non può essere fatto per le fatture di dicembre 2023 o del quarto trimestre 2023 che saranno ricevute tramite SdI nel mese di gennaio 2024. Ciò in forza dell'ultimo inciso del citato articolo 1, D.P.R. 100/1998 che recita "fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente".

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

<b>Fattispecie</b>	<b>Trattamento</b>	<b>Anno detrazione</b>
Fatture ricevute e registrate nel mese di dicembre 2023	Devono concorrere alla liquidazione Iva del mese di dicembre 2023	2023
Fatture ricevute nel mese di gennaio 2024 (datate dicembre 2023) e registrate nel mese di gennaio 2024	Devono necessariamente confluire nella liquidazione Iva del mese di gennaio 2024 o successive	2024
Fatture ricevute nel mese di dicembre 2023 non registrate a dicembre 2023	Possono rientrare ai fini della detrazione nella dichiarazione annuale Iva relativa all'anno 2023 da presentare entro il 30 aprile 2024	2023
Fatture ricevute nel mese di dicembre 2023 e registrate dopo il 30 aprile 2024	Possono essere detratte nel 2023 solo attraverso la presentazione di una dichiarazione annuale Iva integrativa relativa all'anno 2023	2023

Qualora il Sistema di Interscambio non riesca a recapitare la fattura al destinatario, la stessa viene messa a disposizione del cessionario/committente sul portale fatture e corrispettivi e la data di ricezione corrisponde alla data di presa visione/scarico del *file* fattura. Questo è il momento a partire dal quale sarà possibile detrarre l'Iva per il cliente. Il SdI comunicherà, infine, al cedente/prestatore l'avvenuta presa visione della fattura elettronica da parte del cessionario/committente.



È pertanto consigliabile contattare i propri fornitori affinché le fatture differite relative al mese di dicembre 2023 vengano inviate al Sistema di Interscambio con qualche giorno di anticipo rispetto al 31 dicembre 2023, al fine di poter permettere l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto da parte del cliente nello stesso periodo di imposta di effettuazione dell'operazione.

## **7. L'INVIO TELEMATICO DELLE LETTERE DI INTENTO**

Gli acquisti sul mercato nazionale senza Iva possono essere fatte dall'esportatore abituale nei limiti del *plafond*, che si determina sulle vendite non imponibili iva effettuate nel periodo di imposta precedente.

### **La procedura da adottare per emettere la lettera di intento**

L'esportatore abituale è il contribuente che nel corso dell'anno solare precedente ha effettuato operazioni di



cessioni all'estero (esportazioni, operazioni assimilate alle esportazioni e cessioni intracomunitarie) per un importo superiore al 10% del proprio volume d'affari, secondo quanto previsto dall'articolo 20, D.P.R. 633/1972.

Gli esportatori abituali hanno la possibilità di acquistare beni e servizi, o effettuare importazioni in regime di esenzione Iva: questo può avvenire nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle operazioni con l'estero effettuate nel periodo di riferimento, ovvero l'anno solare precedente (*plafond* fisso) oppure nei 12 mesi precedenti (*plafond* mobile).

Le operazioni che concorrono a formare il <i>plafond</i>
Cessioni all'esportazione di cui all'articolo 8, comma 1 lettere a) e b), D.P.R. 633/1972
Cessioni di beni e prestazione di servizi assimilate alle precedenti di cui all'articolo 8-bis, D.P.R. 633/1972
Servizi internazionali e connessi agli scambi internazionali di cui all'articolo 9, D.P.R. 633/1972
Operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino di cui all'articolo 71, comma 1, D.P.R. 633/1972
Operazioni non imponibili in base a trattati e accordi internazionali di cui all'articolo 72, D.P.R. 633/1972
Cessioni di beni intra UE, comprese le operazioni triangolari, di cui all'articolo 41, commi 1 e 2, e all'articolo 58, D.L. 331/1993
Prestazioni <i>extra</i> UE rese dalle agenzie di viaggio di cui all'articolo 74-ter, D.P.R. 633/1972
Cessioni intracomunitarie ed esportazioni di beni prelevati da un deposito Iva, con trasporto o spedizione in altro Stato UE di cui all'articolo 50-bis, comma 4, lettere f) e g), D.L. 331/1993
Esportazioni di beni soggette al regime del margine di cui al D.L. 41/1995 (limitatamente all'importo del margine)

La dichiarazione di intento, che può riguardare una singola operazione o più operazioni (fino a un importo determinato) attesta la volontà del contribuente (esportatore abituale) di avvalersi della facoltà di effettuare acquisti e/o importazioni senza applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972. Anche per le importazioni, è possibile avvalersi di una sola dichiarazione di intento per più acquisti fino a concorrenza di un determinato importo nel corso del medesimo anno solare (nota Agenzia delle dogane n. 69283/2019).

Il modello DI è stato approvato dal provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 96911/2020 ed è composto dal frontespizio e dal quadro A. Il dichiarante indica se intende avvalersi della facoltà di effettuare acquisti e/o importazioni (il campo Dogana va barrato solo nel caso di importazioni). Nella sezione dichiarazione del frontespizio (campo 2) va indicato l'ammontare fino a concorrenza del quale si intende utilizzare la facoltà di effettuare acquisti senza applicazione dell'Iva nei confronti dell'operatore economico al quale è presentata la dichiarazione.

Nel quadro A *plafond* il contribuente indica la natura del *plafond* (fisso o mobile). Se alla data di presentazione della dichiarazione di intento la dichiarazione Iva è già stata presentata, va barrata la casella 1 e non è necessario indicare quali operazioni concorrono alla formazione del *plafond*. Se la dichiarazione annuale Iva non è ancora stata presentata, occorre barrare almeno una delle caselle da 2 a 5 indicando quali operazioni hanno concorso alla formazione del *plafond*.

Il fornitore è tenuto a verificare l'avvenuta trasmissione della dichiarazione di intento all'Agenzia delle entrate prima di effettuare la relativa operazione. Tale verifica può avvenire nel proprio cassetto fiscale ovvero tramite la funzione di verifica messa a disposizione al *link* :

<https://telematici.agenziaentrate.gov.it/VerIntent/VerificaIntent.do?evento=carica>.

### **La possibilità di non avvalersi della dichiarazione di intento già presentata**

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che se l'esportatore intende rettificare in diminuzione l'ammontare del *plafond* già comunicato o intende revocare la lettera di intento già spedita, non sono previste particolari formalità, in quanto il beneficio di effettuare gli acquisti senza l'applicazione dell'imposta rappresenta una facoltà e non un obbligo.

Le operazioni per le quali è possibile avvalersi della facoltà di effettuare acquisti e importazioni in sospensione dell'imposta utilizzando il *plafond* disponibile possono subire variazioni in aumento o in diminuzione:

- le variazioni in aumento del *plafond* devono obbligatoriamente essere precedute dalla presentazione telematica all'Agenzia delle entrate, successivamente comunicata al fornitore, di una nuova dichiarazione di intento;
- le variazioni in diminuzione del *plafond* già comunicato, invece, non necessitano di formalità obbligatorie. Se il cliente comunica al fornitore di non volersi più avvalere della facoltà di acquistare beni e servizi senza applicazione dell'imposta, il fornitore può emettere fatture con addebito di Iva.

La volontà di non volersi avvalere della facoltà di sospendere l'imposta può essere comunicata al fornitore anche solo per alcuni acquisti, senza revocare del tutto la dichiarazione di intento presentata. Il consenso del cliente può essere acquisito con varie modalità, anche verbalmente, prima dell'emissione della fattura del fornitore o, per ipotesi, anche in un momento successivo. Il comportamento che si sostanzia nel pagamento della fattura al lordo dell'Iva addebitata e nell'esercizio del diritto alla detrazione della stessa da parte del cliente manifesta l'espressione di una volontà concludente.

Verificandosi tali situazioni, pertanto, in presenza di lettere di intento presentate all'Agenzia delle entrate e di *plafond* capienti, il fornitore non ha l'obbligo di emettere fattura in regime di non imponibilità Iva se il cliente manifesta l'intenzione di non avvalersi del regime di sospensione di imposta per acquisti specifici (la lettera di intento mantiene comunque intatta la propria validità).

### **Controlli e aspetti sanzionatori**

Il Legislatore ha previsto, nell'ambito delle misure fiscali, il rafforzamento del dispositivo di contrasto alle frodi realizzato con utilizzo di falso *plafond* Iva. L'Agenzia delle entrate ha individuato le modalità operative relative all'individuazione dei criteri di analisi del rischio e di controllo, delle procedure di invalidazione delle lettere d'intento trasmesse e di inibizione al rilascio di nuove lettere d'intento tramite i canali telematici dell'Agenzia delle entrate.

In particolare, sono state previste 2 macro aree di intervento:

- l'effettuazione di specifiche analisi di rischio e conseguenti attività di controllo sostanziale finalizzate all'inibizione al rilascio ed all'invalidazione di lettere d'intento illegittime da parte di falsi esportatori abituali;
- l'inibizione dell'emissione della fattura elettronica recante il titolo di non imponibilità ai fini Iva ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972 nel caso in cui questa riporti un numero di protocollo relativo a una lettera d'intento invalidata.

Il fornitore è tenuto a verificare l'avvenuta trasmissione della dichiarazione di intento all'Agenzia delle entrate prima di effettuare la cessione di beni o la prestazione di servizi in regime di non imponibilità Iva.

Oltre al versamento dell'imposta originariamente non applicata, sono previste sanzioni dal 100% al 200% dell'imposta per il fornitore che abbia eseguito la vendita al proprio cliente esportatore abituale in assenza di regolare dichiarazione di intento. È fatto salvo il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso.

## 8. 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:

- il rispetto del principio di cassa;
- 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;
- il coordinamento con l'imputazione a Conto economico.

### Il principio di cassa

La deducibilità dei compensi deliberati per l'anno 2023 è subordinata all'effettivo pagamento dei medesimi, secondo il principio di cassa. In particolare, si possono distinguere 2 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 2023, a condizione che siano pagati non oltre il 12 gennaio 2024 (c.d. principio della cassa "allargata")
Amministratore con partita Iva (viene emessa fattura)	I compensi sono deducibili dalla società nel 2023, a condizione che siano pagati non oltre il 31 dicembre 2023

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.

### 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 in capo all'amministratore 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.

## **9. WHISTLEBLOWING: ATTIVAZIONE DEL CANALE INTERNO DI SEGNALAZIONE ENTRO IL 17 DICEMBRE 2023**

Con il D.Lgs. 24/2023 è stata recepita la Direttiva 1937/2019 riguardante la protezione delle persone fisiche che segnalano violazioni del diritto dell'Unione Europea ("Whistleblowing") commesse all'interno di una azienda/organizzazione.

Il Decreto di recepimento e la Direttiva UE regolamentano sia al settore pubblico che quello privato e le misure di protezione, ivi previste, sono, pertanto, rivolte sia ai dipendenti privati che pubblici.

I soggetti che rientrano nell'ambito di protezione della norma sono individuati nel modo più estensivo possibile.

Non sono solo i dipendenti, ma anche coloro che hanno cessato il loro rapporto di lavoro ovvero anche coloro che lo devono ancora iniziare (in fase di assunzione) e che, comunque, vengono a conoscenza di una violazione rilevante ai fini del "whistleblowing".

Sono, inoltre, compresi anche i lavoratori autonomi, i collaboratori esterni, i liberi professionisti e i consulenti, i volontari e i tirocinanti, indipendentemente dalla loro retribuzione o meno, fino ad arrivare agli azionisti e alle persone con funzioni di amministrazione, direzione, controllo, vigilanza o rappresentanza.

L'ambito di operatività della normativa prevede alcuni specifici settori come rilevanti, in ambito comunitario, quali appalti pubblici, servizi finanziari, sicurezza dei prodotti e dei trasporti, ambiente, alimenti, salute pubblica, *privacy*, sicurezza della rete e dei sistemi informatici e concorrenza.

Nel diritto interno vi è l'estensione alle violazioni del diritto nazionale quali gli ulteriori illeciti amministrativi, contabili, civili o penali non rientranti nell'ambito di applicazione degli atti dell'Unione Europea, nonché alle condotte illecite rilevanti ai sensi del D.Lgs. 231/2001.

### **I soggetti che devono istituire il canale di segnalazione interna**

- I soggetti che devono istituire il canale di segnalazione interna entro il 17 dicembre 2023 sono enti/organizzazioni/società, appartenenti indistintamente al settore pubblico o a quello privato, che hanno avuto una media di lavoratori dipendenti (a tempo indeterminato e/o determinato) nell'anno solare precedente (2022) pari o superiore a 50 fino a un massimo di 249.
- Nel caso di soggetti costituiti nel corso del 2023 la media deve essere calcolata per l'anno in corso.
- Per i soggetti con una media di lavoratori pari o superiore a 250 dipendenti l'obbligo di adozione del canale di segnalazione interna è scattato dal 15 luglio 2023.

### **Caratteristiche del canale di segnalazione interna**

I canali di segnalazione interna da istituirsi da parte dei soggetti del settore pubblico e del settore privato devono garantire, anche tramite il ricorso a strumenti di crittografia:

- la riservatezza dell'identità della persona segnalante e della persona coinvolta;

- il contenuto della segnalazione;
- la documentazione.

Le segnalazioni possono essere fatte sia in forma scritta (anche con modalità informatiche) che orale.

L'utilizzo di piattaforme informatiche è la modalità consigliata (linee guida Anac) considerato che le stesse possono agevolmente soddisfare il prescritto ricorso a strumenti di crittografia.

Le caratteristiche che tali canali di segnalazione interna devono avere sono:

1. facilità di accesso;
2. intellegibilità (lingua comprensibile da chi deve utilizzare il canale di segnalazione);
3. illustrazione dettagliata del processo di gestione della segnalazione ed individuazione dei soggetti incaricati;
4. garanzia della trattazione riservata delle segnalazioni.

#### **Adempimenti formali per l'adozione del canale di segnalazione**

Per l'adozione del canale di segnalazione interna devono essere rispettati alcuni adempimenti formali:

- comunicazione preventiva alle rappresentanze sindacali prima della sua formale adozione;
- adozione di una delibera di approvazione dell'atto organizzativo da parte dell'organo di indirizzo che definisca le procedure (ruolo e i compiti dei diversi soggetti coinvolti) per il ricevimento e la gestione delle segnalazioni.

#### **I gestori e la gestione del canale di segnalazione interna**

La gestione del canale interno di segnalazione può essere affidata a:

1. una persona interna specificamente formata;
2. un ufficio interno autonomo dedicato e con personale specificamente formato;
3. un soggetto esterno autonomo e con personale specificamente formato.

Il gestore incaricato dovrà poi svolgere le seguenti attività:

- a) rilasciare un avviso di ricevimento della segnalazione entro 7 giorni dalla data di ricezione della segnalazione;
- b) interloquire con la persona segnalante ed ove ritenuto necessario richiedere delle integrazioni;
- c) dare diligente seguito alla segnalazione;
- d) fornire riscontro alla segnalazione entro 3 mesi dalla data dell'avviso di ricevimento;
- e) mettere a disposizione dei soggetti interessati (segnalanti) informazioni chiare sul canale, sulle procedure e sui presupposti per effettuare le segnalazioni interne, nonché sulle procedure e sui presupposti per effettuare le segnalazioni esterne.

Le informazioni di cui appena sopra devono essere rese facilmente visibili, nei luoghi di lavoro, nonché accessibili alle persone che pur non frequentando i luoghi di lavoro intrattengono rapporti (commerciali, di fornitura di beni e /o servizi) con l'ente obbligato alla istituzione del canale di segnalazione interna.

La presenza di un sito *internet* del soggetto obbligato impone a quest'ultimo la pubblicazione delle informazioni, meglio se in una sezione dedicata dello stesso. Si ritiene che il sito *internet* sia il modo migliore per rendere accessibili le informazioni a tutti i soggetti interessati.

Il canale di segnalazione interna è obbligatorio.

La possibilità di utilizzo del canale di segnalazione esterna da parte della persona segnalante è condizionata al ricorrere di una delle seguenti fattispecie:

- non è prevista l'attivazione obbligatoria del canale di segnalazione interna;
- è già stata effettuata una segnalazione che non ha avuto seguito;

- si ritiene che la segnalazione interna non abbia efficacia se effettuata o che possa determinare un rischio di ritorsione;
- fondato motivo di pericolo imminente per il pubblico interesse.

### Privacy e whistleblowing

Le prescrizioni *privacy* relative alla gestione dei canali di segnalazione si possono sintetizzare in senso generale nel rispetto di tutto quanto previsto dalla normativa di riferimento (G.D.P.R. 679/2016, D.Lgs. 196/2003 e D.Lgs. 51/2018).

In sintesi, alcuni degli aspetti *privacy* relativi all'adozione dei canali di segnalazione:

- raccolta dei dati al solo fine di gestire e dare seguito alle segnalazioni, divulgazioni pubbliche o denunce (i dati manifestamente non utili non devono essere raccolti);
- conservazione dei dati per il tempo necessario al trattamento della specifica segnalazione. Non oltre cinque anni a decorrere dalla data della comunicazione dell'esito finale della procedura di segnalazione;
- trattamento dei dati personali in modo da garantirne la sicurezza, compresa la loro protezione, mediante misure tecniche e organizzative adeguate, da trattamenti non autorizzati o illeciti e dalla perdita, distruzione e dal danno accidentale;
- effettuazione della valutazione d'impatto sulla protezione dei dati;
- aggiornamento del Registro delle attività di trattamento.

### Le sanzioni in caso di mancata istituzione del canale di segnalazione

La mancata istituzione del canale di segnalazione interna ovvero l'istituzione del canale di segnalazione interna non conforme a quanto previsto dal Decreto comporta l'irrogazione da parte di Anac della sanzione amministrativa pecuniaria da 10.000 a 50.000 euro.

Il soggetto responsabile al quale viene applicata tale sanzione è l'organo di indirizzo sia negli enti del settore pubblico che in quello privato.

## 10. CONVERTITO CON NOVITÀ IL C.D. DECRETO PROROGHE

La L. 170/2023, di conversione con modifiche del D.L. 132/2023, ribattezzato Decreto Proroghe, è stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 278 del 28 novembre 2023.

Di seguito si offre un quadro di sintesi delle principali misure previste.

Decreto Proroghe	
Articolo 1	<p><b>Termini in materia di agevolazioni per l'acquisto della casa di abitazione</b></p> <p>Viene differito al 31 dicembre 2023, il termine ultimo per poter fruire dell'agevolazione prevista dall'articolo 64, comma 3, primo e secondo periodo, D.L. 73/2021, convertito, con modificazioni, dalla L. 106/2021, consistente nella possibilità di chiedere, per l'acquisto della prima casa da parte di giovani <i>under 36</i> e giovani coppie con un'ISEE non superiore a 40.000 euro annui, l'accesso alle garanzie statali, estese fino all'80% del capitale.</p>
Articolo 1-bis	<p><b>Ulteriori misure di proroga in materia di politiche abitative</b></p> <p>Viene previsto che i contratti di locazione o di assegnazione in godimento aventi a oggetto unità immobiliari a uso abitativo in regime di edilizia agevolata rientranti nel programma straordinario di cui all'art. 18, D.L. 152/1991, in corso al 28 novembre 2023 e in scadenza entro il 31 dicembre 2024 sono prorogati fino a tale data ai medesimi termini e condizioni.</p>



*Professionisti Associati*  
Prato

	<p>Ferma la facoltà di riscatto eventualmente prevista, viene introdotto, fino al 31 dicembre 2024, nel caso in cui il proprietario intenda procedere al trasferimento a titolo oneroso dell'unità immobiliari, il diritto di prelazione a favore dell'assegnatario. Per i contratti scaduti al 28 novembre 2023, la prelazione può essere esercitata alle seguenti condizioni:</p> <p>a) l'immobile è occupato dall'assegnatario o, in caso di decesso, dal suo nucleo familiare al momento della notificazione della volontà di alienarlo;</p> <p>b) il proprietario dell'immobile non ne ha disposto con contratto preliminare o contratto definitivo di compravendita ovvero con altro contratto costitutivo o traslativo di usufrutto, uso o abitazione, trascritto anteriormente al 28 novembre 2023;</p> <p>c) il soggetto che esercita la prelazione ha adempiuto regolarmente al pagamento dell'indennità di occupazione.</p> <p>Al fine di consentire l'esercizio del diritto di prelazione, i contratti di cui sopra si intendono rinnovati sino al 31 dicembre 2024, ai medesimi termini e condizioni, salvo che non sia intervenuto provvedimento passato in giudicato di rilascio dell'immobile.</p> <p>Da ultimo, viene previsto che non si pregiudicano le facoltà di riscatto eventualmente previste a favore degli assegnatari degli immobili in oggetto.</p>
Articolo 3-bis	<p><b>Differimento dei termini per l'adesione al ravvedimento speciale</b></p> <p>In sede di conversione in legge è stato previsto che i soggetti che, entro il termine del 30 settembre 2023, non hanno perfezionato la procedura di regolarizzazione di cui all'art. 1, commi da 174 a 178, L. 197/2022, possono comunque procedere alla predetta regolarizzazione, fermo restando il rispetto delle altre condizioni e modalità ivi previste, se versano le somme dovute in un'unica soluzione entro il 20 dicembre 2023 e rimuovono le irregolarità od omissioni entro la medesima data.</p>
Articolo 7	<p><b>Tax credit energia e gas</b></p> <p>Viene ridotto al 16 novembre 2023, rispetto all'originario 31 dicembre 2023, la data fino a quando le imprese energivore, gasivore e non, non possono utilizzare, tramite compensazione o cessione, il credito di imposta relativo al I e al II trimestre 2023.</p> <p>In sede di conversione in legge, inoltre, viene prevista l'applicazione fino al 31 dicembre 2024 delle disposizioni previste per le imprese energivore dall'articolo 4, D.L. 17/2022.</p>
Articolo 15-ter	<p><b>Differimento di termini per la rateizzazione in materia di debiti relativi alle quote-latte</b></p> <p>In sede di conversione in legge, i termini di cui all'articolo 10-bis, commi 7 e 13, D.L. 69/2023, sono differiti al 31 dicembre 2023.</p>

## 11. CONVERTITO CON NOVITÀ IL C.D. DECRETO ENERGIA

La L. 169/2023, di conversione con modifiche del D.L. 131/2023, ribattezzato Decreto Energia, è stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 278 del 28 novembre 2023.

Di seguito si offre un quadro di sintesi delle principali misure previste.

Decreto Energia	
Articolo 1, commi 1-4	<p><b>Misure urgenti per il contenimento degli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore elettrico e del gas naturale</b></p> <p>Viene stabilito che ARERA (Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente) provvede ad aggiornare i valori delle compensazioni applicabili nel IV trimestre 2023 in modo tale che, per ciascuna tipologia di cliente disagiato, i livelli obiettivo di riduzione della spesa attesa nel medesimo trimestre siano quelli previsti per l'energia elettrica dal Decreto Misure 29 dicembre 2016, e per il gas dall'art. 3, comma 9, D.L. 185/2008.</p>



*Professionisti Associati*  
Prato

	<p>Per il 2023, l'ARERA predispose entro il 31 maggio 2024 la relazione di rendicontazione di cui all'art. 2-<i>bis</i>, comma 4, D.L. 17/2022.</p> <p>Al fine di contenere, per il IV trimestre 2023, gli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore del gas naturale, l'ARERA provvede a mantenere azzerate, per il medesimo trimestre, le aliquote delle componenti tariffarie relative agli oneri generali di sistema per il settore del gas.</p>
Articolo 1, commi 5-6	<p><b>Aliquota Iva gas metano</b></p> <p>In deroga alle regole ordinarie, le somministrazioni di gas metano destinato alla combustione per usi civili e per usi industriali previste all'art. 26, comma 1, D.Lgs. 504/1995, contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2023, sono assoggettate all'aliquota Iva del 5%. Qualora le somministrazioni di cui al primo periodo siano contabilizzate sulla base di consumi stimati, l'aliquota Iva del 5% si applica anche alla differenza tra gli importi stimati e gli importi ricalcolati sulla base dei consumi effettivi riferibili, anche percentualmente, ai mesi di ottobre, novembre e dicembre 2023.</p> <p>La previsione di cui sopra si applica anche alle forniture di servizi di teleriscaldamento nonché alle somministrazioni di energia termica prodotta con gas metano in esecuzione di un contratto di servizio energia di cui all'art. 16, comma 4, D.Lgs. 115/2008.</p>
Articolo 1, comma 8	<p><b>Contributo straordinario IV trimestre</b></p> <p>Modificando l'art. 3, D.L. 34/2023, è stabilito che ai clienti domestici titolari di <i>bonus</i> sociale elettrico è riconosciuto, per i mesi di ottobre, novembre e dicembre 2023, un contributo straordinario, crescente con il numero di componenti del nucleo familiare secondo le tipologie già previste per il medesimo <i>bonus</i> sociale. L'ARERA definisce la misura del contributo ripartendo nei 3 mesi l'onere complessivo in base ai consumi attesi.</p>
Articolo 2	<p><b>Misure urgenti in materia di <i>social card</i>, di trasporto pubblico e di borse di studio</b></p> <p>Al fine di sostenere il potere d'acquisto dei nuclei familiari meno abbienti, anche a seguito dell'incremento del costo del carburante, ai beneficiari della <i>social card</i> di cui all'art. 1, commi da 450 a 451-<i>bis</i>, L. 197/2022, è riconosciuto un ulteriore contributo.</p> <p>Con Decreto Mimit, sono stabiliti, tra l'altro:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) l'ammontare del beneficio aggiuntivo per singolo nucleo familiare;</li><li>b) le prescrizioni necessarie ad assicurare che l'acquisto di carburante o di abbonamenti per il trasporto pubblico locale avvenga nei limiti dell'ulteriore contributo assegnato;</li><li>c) le modalità e le condizioni di accreditamento delle imprese autorizzate alla vendita di carburanti che aderiscono a piani di contenimento dei costi del prezzo alla pompa.</li></ul> <p>Viene, inoltre, incrementato il fondo integrativo statale per la concessione di borse di studio di cui all'art. 18, comma 1, lettera a), D.Lgs. 68/2012 di 7.429.667 euro destinato alla corresponsione delle borse di studio per l'accesso alla formazione superiore in favore degli idonei non beneficiari nelle graduatorie degli enti regionali per il diritto allo studio relative all'anno accademico 2022/2023.</p>
Articolo 4	<p><b>Violazioni degli obblighi in materia di certificazione dei corrispettivi</b></p> <p>I contribuenti che, dal 1° gennaio 2022 al 30 giugno 2023, hanno commesso una o più violazioni in materia di certificazione dei corrispettivi di cui all'art. 6, co. 2-<i>bis</i> e 3, D.Lgs. 471/1997, possono avvalersi del ravvedimento operoso di cui all'art. 13, D.Lgs. 472/1997, anche se le violazioni sono state già constatate non oltre la data del 31 ottobre 2023, a condizione che non siano state già oggetto di contestazione alla data del perfezionamento del ravvedimento e che tale perfezionamento avvenga entro la data del 15 dicembre 2023.</p> <p>Resta fermo che le violazioni regolarizzate fruendo della presente previsione non rilevano ai fini del computo per l'irrogazione della sanzione accessoria prevista dall'art. 12, co. 2, D.Lgs. 471/1997.</p>



## 12. ASPETTI FISCALI E CONTABILI DEGLI OMAGGI NATALIZI

Come ogni anno, 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 soggetto ricevente occorre difatti distinguere, tra dipendenti, clienti, consulenti, agenti e rappresentanti o altri soggetti terzi rispetto all'impresa.

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

Vediamo pertanto quale trattamento risulta applicabile alle diverse situazioni che si ottengono incrociando le 2 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, 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 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 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.).



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.

La predetta soglia, per l'anno 2023, è stata innalzata a 3.000 euro dal Decreto Lavoro (D.L. 48/2023, convertito in L. 85/2023) per i soli lavoratori con figli a carico.

### 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
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.	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.

### 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 e iva applicata con aliquota del 10%) 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).



*Professionisti Associati*  
Prato

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:

Diversi	a	Clienti		1.220
Ricavi per omaggi			1.000	
Cassa			220	

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

Diversi	a	Clienti		1.220
Ricavi per omaggi			1.000	
Imposte indeducibili			220	

### 13. MONITORAGGIO OBBLIGATORIO PER LA TEMPESTIVA RILEVAZIONE DELLO STATO DI CRISI

Le imprese sono tenute a rilevare tempestivamente il proprio stato di crisi per ridurre al minimo i danni procurabili ai creditori e al mercato (con conseguente responsabilità dell'imprenditore o degli amministratori in caso di impresa societaria, in caso di inadempimento a tale obbligo).

Di seguito si fornisce un semplicissimo test la cui compilazione mensile costituisce il minimo presidio che anche le imprese di più piccola e semplice consistenza devono porre in essere.

SI INVITANO PERTANTO TUTTE LE IMPRESE CLIENTI A COMPILARE IL TEST CHE INSERIREMO IN TUTTE LE PROSSIME CIRCOLARI MENSILI E A CONTATTARE IMMEDIATAMENTE LO STUDIO IN CASO DI ESITO "ALARM"

Ambito applicativo	Definizione test	Importi	Alarm
Tutte le imprese	$\frac{\text{debiti scaduti da 30 gg vs dipendenti}}{\text{importo mensile delle retribuzioni dovute}}$ in caso di risultato > 0,5 fleggare la casella "alarm"		
Tutte le imprese	$\frac{\text{debiti scaduti da 90 gg vs fornitori}}{\text{Totale debiti vs fornitori}}$ in caso di risultato > 0,5 fleggare la casella "alarm"		
Tutte le imprese	$\frac{\text{debiti finanziari o extrafido scaduti da 60 gg}}{\text{Totale debiti vs banche e finanziarie}}$ in caso di risultato > 0,05 fleggare la casella "alarm"		



*Professionisti Associati*  
Prato

Tutte le imprese	Se Debiti vs INAIL scaduti da 90 gg > € 5.000 fleggare la casella "alarm"		
Tutte le imprese	Se Debiti IVA scaduti da 90 gg > € 20.000 fleggare la casella "alarm"		
Tutte le imprese	$\frac{\text{€ 20.000} > \text{Debiti IVA scaduti da 90 gg} > \text{€ 5.000}}{\text{Volume d'affari dell'anno precedente}}$ in caso di risultato > 0,1 fleggare la casella "alarm"		
Imprese con dipendenti	Se Debiti contributivi scaduti da 90 gg > € 15.000 fleggare la casella "alarm"		
	$\frac{\text{Debiti contributivi scaduti da 90 gg} < \text{€ 15.000}}{\text{Totale contributi dovuti per l'anno precedente}}$ in caso di risultato > 0,3 fleggare la casella "alarm"		
Imprese senza dipendenti	Se Debiti contributivi scaduti da 90 gg > € 5.000 fleggare la casella "alarm"		
Imprese individuali	Se Debiti a ruolo (AER) scaduti da 90 gg > € 100.000 fleggare la casella "alarm"		
Società di persone	Se Debiti a ruolo (AER) scaduti da 90 gg > € 200.000 fleggare la casella "alarm"		
Società di capitali	Se Debiti a ruolo (AER) scaduti da 90 gg > € 500.000 fleggare la casella "alarm"		

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali chiarimenti.

Cordiali saluti

**Professionisti Associati**