



Varese, 7 dicembre 2023

Ai Sigg.ri Clienti

Loro Sedi

CIRCOLARE N. 4/2023

La presente solo per ricordare alla Spett.le Clientela alcuni adempimenti di fine anno. Non si tratta di novità normative, ma un semplice richiamo, data la rilevanza delle materie.

VERSAMENTO DELL'ACCONTO IVA PER L'ANNO 2023

Entro il prossimo 27 dicembre 2023 i soggetti che eseguono le operazioni mensili e trimestrali di liquidazione e versamento dell'Iva sono tenuti a versare l'acconto per l'anno 2023. Per la determinazione degli acconti, sono utilizzabili 3 metodi alternativi che di seguito richiamiamo. L'acconto va versato utilizzando il modello di pagamento F24, senza applicare alcuna maggiorazione a titolo di interesse, utilizzando alternativamente uno dei seguenti codici tributo:

- 6013 per i contribuenti con liquidazione Iva mensile;
- 6035 per i contribuenti con liquidazione Iva trimestrale.

Per la determinazione dell'acconto si possono utilizzare 3 metodi alternativi:

- **STORICO**: con tale metodo, l'acconto da versare è pari all'88% dell'imposta dovuta e relativa all'ultimo mese/trimestre dell'anno precedente;
- **ANALITICO**: l'acconto da versare si ottiene da una liquidazione "*straordinaria*" al 20 dicembre, con operazioni effettuate (attive) e registrate (passive) a tale data;
- **PREVISIONALE**: l'importo dell'acconto è pari all'88% del debito "*presunto*" che si stima di dover maturare in relazione all'ultimo mese o trimestre dell'anno in corso.

L'acconto in situazioni straordinarie o particolari

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

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

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

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

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

Casi di esclusione

In linea generale, sono esclusi dal versamento dell’acconto Iva i seguenti soggetti:

- soggetti con debito di importo inferiore a 103,29 euro;
- soggetti che non dispongono di uno dei due dati, “storico” o “previsionale” su cui si basa il calcolo quali, ad esempio:
 - soggetti che hanno iniziato l’attività nel 2023;
 - soggetti cessati entro il 30 novembre 2023 (mensili) o 30 settembre 2023 (trimestrali);
 - soggetti a credito nell’ultimo periodo (mese o trimestre) dell’anno precedente;
 - soggetti ai quali, applicando il metodo “analitico”, dalla liquidazione dell’imposta al 20 dicembre 2023 risulta un’eccedenza a credito;
- soggetti che adottano il regime forfettario di cui all’art.1 commi da 54 a 89 L. n.190/2014;
- soggetti che adottano il regime dei “minimi” di cui all’articolo 27, comma 1 e 2 D.L. 98/2011;
- soggetti che presumono di chiudere l’anno in corso a credito, ovvero con un debito non superiore a 116,72 euro, e quindi che in pratica devono versare meno di 103,29 euro (88%);
- i produttori agricoli esonerati (articolo 34, comma 6, D.P.R. 633/1972);
- soggetti che applicano il regime forfettario ex L. 398/1991;
- soggetti esercenti attività di intrattenimento (articolo 74, comma 6, D.P.R. 633/1972);
- i contribuenti che, nel periodo d’imposta, hanno effettuato soltanto operazioni non imponibili, esenti, non soggette a imposta o, comunque, senza obbligo di pagamento dell’imposta;
- i soggetti che esercitano attività di spettacoli e giochi in regime speciale;
- i raccoglitori e i rivenditori di rottami, cascami, carta da macero, vetri e simili, esonerati dagli obblighi di liquidazione e versamento del tributo;
- gli imprenditori individuali che hanno dato in affitto l’unica azienda, entro il 30 settembre, se contribuenti trimestrali o entro il 30 novembre, se contribuenti mensili, a condizione che non esercitino altre attività soggette ad Iva.

RITENUTA IRPEF/IRES RIDOTTA SULLE PROVVIGIONI: ANCORA VALIDE LE PRECEDENTI INDICAZIONI

Secondo la regola generale, nei rapporti di agenzia la base imponibile su cui vengono calcolate le ritenute Irpef/Ires viene commisurata al **50%** delle provvigioni 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 (la ritenuta d’acconto viene calcolata nella misura ridotta del 4,6%, cioè il 20% del 23%).

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 precisato dall'Agenzia delle entrate con la circ. 31/2014, è stato ammesso anche l'utilizzo della PEC, fermo restando che manca ancora il Decreto attuativo annunciato con il D.Lgs. 175/2014) **entro il 31 dicembre** dell'anno precedente a quello di percezione delle provvigioni.

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

- per i nuovi contratti di agenzia, commissione, ecc.: ENTRO 15 GG. DALLA STIPULA;
- in caso di eventi che possono dar luogo alla riduzione della base di calcolo (es. assunzione di dipendenti) o che possono far venire meno le predette agevolazioni (es. licenziamento di tutti i dipendenti): ENTRO 15 GG. DAL VERIFICARSI DELL'EVENTO;
- in presenza di operazioni occasionali: ENTRO LA DATA IN CUI L'ATTIVITA' SI CONCLUDE

La riduzione in oggetto 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 (es. 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).

La dichiarazione trasmessa ha validità, ai fini dell'applicazione della ritenuta ridotta, anche oltre l'anno cui si riferisce, fino a revoca (non va ripetuta ogni anno).

Va ricordato che per effetto di 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; in particolare:

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 e artigiane non aventi finalità di lucro

PAGAMENTO COMPENSI AMMINISTRATORI

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

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

Il principio di cassa

La deducibilità dei compensi deliberati per l'anno 2023 è subordinata all'effettivo pagamento dei medesimi, secondo il principio di cassa. In particolare, si possono distinguere due differenti situazioni a seconda del rapporto che lega l'amministratore alla società:

- amm.re con rapporto di collaborazione (con cedolino): i compensi sono deducibili dalla società nell'anno 2023, a condizione che vengano corrisposti entro il 12 gennaio 2024 compreso (c.d. principio di cassa allargata);
- amm.re con p. iva: i compensi sono deducibili dalla società nell'anno 2023 se effettivamente pagati entro il 31/12/2023.

Naturalmente, il compenso all'amministratore dovrà essere stato deliberato dall'assemblea dei soci prima del pagamento e per un importo proporzionato all'opera svolta dall'amministratore stesso. Il tutto, al fine di evitare eventuali contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Inoltre, sarà bene indicare in delibera che all'importo indicato si dovrà aggiungere il carico previdenziale secondo la specifica situazione del beneficiario.

L'esistenza della delibera

Per poter dedurre il compenso, oltre alla materiale erogazione (pagamento) secondo quanto sopra ricordato, è necessario che sussista una specifica decisione del competente organo societario; diversamente, pur in assenza di contestazioni da parte dei soci e pur in presenza di un bilancio regolarmente approvato, l'Amministrazione finanziaria può contestare la deducibilità del costo. È quindi necessario che il compenso sia espressamente previsto da una apposita delibera assembleare. Nella tabella che segue sono riepilogate le possibili soluzioni che è bene verificare per l'anno 2023 e adottare in previsione del prossimo avvio del 2024.

Amministratore senza compenso	È preferibile che l'assemblea dei soci deliberi in merito alla assenza della remunerazione, per evitare che, in caso di future contestazioni, il beneficiario possa reclamare un compenso per l'opera svolta.
Amministratore con compenso stabile erogato in rate mensili (o differente periodicità)	<p>L'assemblea che assegna il compenso deve precedere la materiale erogazione del compenso all'amministratore.</p> <p>Ipotizzando, a titolo di esempio, che sia assegnato - per l'anno 2023 - un compenso annuo di 120.000 euro, da pagarsi in 12 rate al termine di ciascun mese, si dovrà osservare la seguente scaletta temporale:</p> <ul style="list-style-type: none"> • mese di gennaio (antecedentemente al primo pagamento): assemblea dei soci che delibera il compenso all'amministratore per l'intero anno 2023; • mese di gennaio (dopo l'assemblea): erogazione della prima <i>tranche</i> mensile; • mese di febbraio: erogazione seconda <i>tranche</i> mensile; etc. <p>Talune società prevedono una ratifica a posteriori dei compensi dell'organo amministrativo già erogati precedentemente (ad esempio, in sede di approvazione del bilancio 2023, nell'aprile 2024, si ratifica il compenso già erogato nel corso del 2023); tale comportamento pare comunque sconsigliabile, restando preferibile la delibera che precede la materiale erogazione del compenso.</p>
Amministratore con compenso stabile, cui viene destinata una erogazione straordinaria	<p>Nulla vieta che l'assemblea dei soci decida di assegnare una quota ulteriore di compenso all'amministratore, in aggiunta a quanto già deliberato.</p> <p>Ad esempio, in aggiunta al caso precedente, si ipotizzi che i soci (a novembre 2024), decidano di assegnare un compenso straordinario di ulteriori 30.000 euro, in aggiunta ai 120.000 euro già deliberati. Anche in questa ipotesi, l'unico vincolo da rispettare per evitare contestazioni è che la decisione preceda la materiale erogazione del compenso</p>
Amministratore con compenso annuo erogato in maniera non costante	<p>Come detto, è bene che l'assemblea dei soci preceda il momento di erogazione del compenso, a nulla rilevando che la decisione sia assunta in corso d'anno e che si decida di remunerare il lavoro dell'amministratore per l'intero periodo. Ad esempio:</p> <ul style="list-style-type: none"> • mese di ottobre 2024: l'assemblea dei soci delibera il compenso di 120.000 euro per l'intero anno 2024; • mese di ottobre 2024 (dopo l'assemblea): la società eroga il compenso in una o più rate (ad esempio, 40.000 euro a ottobre, 40.000 euro a novembre, 40.000 euro a dicembre)
Amministratore con compenso deliberato in anni precedenti, a valere anche per il futuro	<p>Per evitare l'inconveniente della ripetizione dell'assemblea, alcune società prevedono un compenso che possa valere anche per più annualità.</p> <p>Ad esempio, si ipotizzi che in passato la società, nell'anno 2018, abbia assunto la seguente delibera: "...all'amministratore unico viene assegnato un compenso di 120.000 euro annui per l'anno 2018 e per i successivi, sino a nuova decisione dei soci. Il pagamento del compenso spettante per ciascuna annualità dovrà avvenire in 12 rate da erogarsi alla scadenza di ciascun mese solare".</p> <p>In tal caso, l'erogazione potrà avvenire tranquillamente anche per le successive annualità, senza dover rispettare alcuna ulteriore formalità</p>

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.

L'INVIO TELEMATICO DELLE LETTERE DI INTENTO

Gli acquisti sul mercato nazionale senza Iva possono essere effettuati dall'esportatore abituale nei limiti di un importo annuo, definito "*plafond*", che si determina verificando l'ammontare complessivo delle operazioni di vendita non imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto 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 plafond

- cessioni all'esportazione di cui all'articolo 8, comma 1 lettere a) e b), D.P.R. 633/1972;
- cessione di beni e prestazione di servizi assimilate alle precedenti di cui all'art. 8-bis del DPR 633/72;
- 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;
- prestazioni di servizi intra UE, comprese le operazioni triangolari di cui all'articolo 41, commi 1 e 2, D.L. 331/1993;
- prestazioni *extra* UE rese dalle agenzie di viaggio di cui all'articolo 74-ter, D.P.R. 633/1972;
- cessioni intracomunitarie di beni prelevati da un deposito Iva, con trasporto o spedizione in altro Stato UE di cui all'articolo 50-bis, comma 4, lettera f), D.L. 331/1993;
- margini di cui al D.L. 41/1995 relativi a operazioni non imponibili che possono costituire *plafond*.

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.

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 va effettuata nel proprio cassetto fiscale e 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 individuate le seguenti 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.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni chiarimento.

I nostri migliori saluti.

REGGIORI E ASSOCIATI

NOTA BENE – Lo Studio ha preso ogni ragionevole precauzione per assicurare l'accuratezza delle informazioni di cui alla presente Circolare; desidera però sottolineare che le stesse non possono considerarsi esaurienti sotto il profilo legale e fiscale; pertanto, si consiglia di non intraprendere alcuna azione riguardante gli argomenti sopra richiamati senza aver ottenuto una precedente opinione legale.