

Varese, 7 dicembre 2022

## **CIRCOLARE N. 8/2022**

Con la presente circolare informiamo la Spett.le Clientela su specifici argomenti in materia fiscale ed amministrativa.

### **INVENTARIO DI MAGAZZINO DI FINE ANNO**

Come di consueto, le imprese il cui periodo d'imposta coincide con l'anno solare, devono procedere, entro il 31 dicembre, alla valutazione del magazzino in relazione alle giacenze di merci, semilavorati, materie prime, sussidiarie e di consumo, prodotti in corso di lavorazione, lavori in corso su ordinazione e prodotti finiti. Possono verificarsi due casi:

- l'azienda ha l'obbligo di tenuta della contabilità di magazzino,
- l'azienda non è tenuta alla contabilità di magazzino.

Nel primo caso, l'importo dell'inventario di fine anno emerge dalla coincidenza con le scritture contabili del magazzino.

Nel secondo caso, invece, occorre effettuare la valutazione delle merci con lo scopo di verificare la corrispondenza delle reali giacenze di magazzino, occorre quindi considerare:

1. i beni presenti presso i magazzini dell'impresa, presso i depositi e le unità locali;
2. le disponibilità presso terzi per merci in conto deposito o in conto lavorazione.

In particolare, la merce in viaggio, se di proprietà dell'impresa, va inclusa fra le rimanenze anche se non ancora pervenuta in magazzino.

Ricordiamo che l'obbligo di tenuta fiscale delle scritture ausiliarie di magazzino, secondo quanto previsto dall'articolo 1, D.P.R. 695/1996, riguarda i contribuenti che, per almeno 2 periodi di imposta consecutivi:

- realizzano un volume di ricavi annuo superiore a 5.164.569 euro;
- dichiarano alla fine del periodo di imposta un valore di rimanenze finale superiore a 1.032.914 euro.

L'obbligo scatta dal secondo periodo di imposta successivo.

L'obbligo cessa a partire dal primo periodo di imposta successivo a quello in cui per la seconda volta consecutivamente l'ammontare dei ricavi o il valore delle rimanenze è inferiore a tale limite.

Il costo dei beni non fungibili viene calcolato con il criterio del costo specifico; quello dei beni fungibili (beni di massa la cui rimanenza non è identificabile rispetto a un particolare acquisto) può alternativamente essere calcolato con il metodo della media ponderata ovvero con quello Lifo o Fifo.

Nella valutazione deve tenersi presente che sono componenti del costo di acquisto, i costi accessori di diretta imputazione (spese di trasporto, dogana) esclusi gli oneri finanziari, al netto di resi, sconti, abbuoni e premi. Nel costo di produzione si comprendono tutti i costi direttamente imputabili al prodotto (materiali, mano d'opera, semilavorati, imballaggi e costi relativi a licenze di produzione) e gli altri costi per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto (stipendi e salari della manodopera

diretta, ammortamenti direttamente imputabili alla produzione, manutenzioni e riparazioni direttamente imputabili).

Per gli immobili alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa si includono nel costo gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro costruzione o ristrutturazione.

Si ricorda che se tra la valutazione del magazzino eseguita con tali metodi e i costi correnti dei beni dovesse rilevarsi una differenza apprezzabile, essa dovrà essere riportata nella Nota integrativa con specificazione per categoria di beni (art. 2426 c.c.).

Per gli esercenti attività di commercio al minuto che adottano il metodo del prezzo al dettaglio, si potrà compilare una distinta di tutte le merci in rimanenza al 31 dicembre 2022, la cui somma dei prezzi di vendita, scorporata della percentuale di ricarico, determinerà il valore delle rimanenze, illustrando opportunamente i criteri e le modalità di calcolo adottate.

Il dettaglio delle rimanenze dovrà essere conservato ed eventualmente esibito per far fronte ad accessi, ispezioni, verifiche da parte dell'Amministrazione finanziaria.

## STAMPA DEI REGISTRI CONTABILI

Il libro giornale, il libro inventari, il registro dei beni ammortizzabili, i registri previsti ai fini Iva e, in generale, tutte le scritture contabili possono essere tenuti, alternativamente:

- in modalità cartacea;
- in modalità digitale (sostitutiva di quella cartacea).

I registri contabili (detti anche libri contabili) previsti dal codice civile e dalla normativa fiscale ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva sono sostanzialmente costituiti dal libro giornale, dal libro inventari, dal registro dei beni ammortizzabili e dai registri previsti dalla normativa Iva.

Il termine per la stampa fiscale dei registri contabili obbligatori dell'esercizio 2021 è stabilito entro tre mesi successivi al termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e, quindi, per i contribuenti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, al 28 febbraio 2023 (in virtù della proroga concessa dal D.L. 157/2020, il cosiddetto Decreto Ristori-*quater*).

### La stampa "cartacea" dei registri contabili

A seguito delle novità introdotte dal D.L. 34/2019, è stato modificato l'obbligo di stampa dei libri contabili per i soggetti che hanno scelto la modalità cartacea. Affinché i registri contabili dell'esercizio 2021 tenuti con sistemi meccanografici siano considerati regolari, non è più necessario che essi siano fisicamente stampati su carta, ma è sufficiente che essi siano disponibili e pronti alla stampa.

Il contenuto dei libri contabili deve essere disponibile su sistemi digitali che consentano l'immediata stampa cartacea qualora ciò dovesse essere necessario (ad esempio, nel caso di richiesta da parte degli organi verificatori).

Nel caso i libri e registri contabili per il 2021 non vengano fisicamente stampati entro 3 mesi (28/02/2023) dal termine di invio della dichiarazione dei redditi per l'anno 2021 (30/11/2022), è necessario apporre sul *file* di conservazione digitale un riferimento temporale opponibile a terzi (marca temporale) in data antecedente o uguale al 28 febbraio 2023.

Questa opportunità, già prevista per i registri Iva, è stata ora estesa anche agli altri registri contabili, e tecnicamente anche al registro dei beni ammortizzabili, il quale tuttavia deve risultare aggiornato, secondo quanto disposto dall'articolo 16, D.P.R. 600/1973, già dal termine di presentazione della dichiarazione, ossia, relativamente al 2021, entro il 30 novembre 2022.

In ogni caso nella stampa dei libri cartacei si deve tener conto che se dal precedente esercizio residuano pagine (fino alla centesima) è possibile utilizzarle senza alcun pagamento di imposta di bollo.

<b>Modalità di numerazione</b>		
<b>Libro/registro meccanografico</b>	<b>Tipo di numerazione</b>	<b>Esempio RegISTRAZIONI periodo 1° gennaio 2022 – 31 dicembre 2022</b>
Libro giornale	Progressiva per anno di utilizzo con indicazione dell'anno di riferimento della contabilità	<b>2022/1, 2022/2, 2022/3</b> etc.
Libro inventari	Progressiva per anno di utilizzo con indicazione dell'anno di riferimento. Sull'ultima pagina di ciascun anno stampato è consigliabile annotare il numero di pagine di cui si compone ogni annualità ed è obbligatoria la sottoscrizione da parte del legale rappresentante	<b>2022/1, 2022/2, 2022/3</b> etc.
Registri fiscali (registri Iva acquisti, Iva vendite, corrispettivi, beni ammortizzabili, etc.)	Progressiva per anno di utilizzo con indicazione dell'anno di riferimento della contabilità	<b>2022/1, 2022/2, 2022/3</b> etc.

<b>Modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui registri "cartacei"</b>			
<b>Libro/registro</b>	<b>Bollatura</b>	<b>Società di capitali</b>	<b>Altri soggetti</b>
Libro giornale	Sì	16 euro ogni 100 pagine o frazione	32 euro ogni 100 pagine o frazione
Libro inventari	Sì	16 euro ogni 100 pagine o frazione	32 euro ogni 100 pagine o frazione
Registri fiscali	No	Non dovuta	

Le disposizioni recate dal D.L. 34/2019 non sono state accompagnate da un medesimo intervento in tema di imposta di bollo. Secondo le indicazioni fornite dall'istituto di ricerca del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti (documento di ricerca del 17 gennaio 2020), si può sostenere

che possano verificarsi, in merito agli obblighi di imposta di bollo, due ipotesi di seguito espresse in forma schematica.

<b>Tenuta dei libri contabili con sistemi informatici e conservazione tradizionale non sostitutiva e stampa periodica su carta</b>	L'imposta di bollo dovrà essere in questo caso assolta in funzione del numero di pagine attraverso l'apposizione dell'apposito contrassegno, oppure mediante pagamento tramite modello F23
<b>Tenuta dei libri contabili con sistemi informatici e conservazione tradizionale non sostitutiva con stampa su carta al momento di eventuali verifiche</b>	In questo appare corretto liquidare l'imposta in base alle registrazioni e versarla in un'unica soluzione mediante F24, ovvero liquidare l'imposta sulla base del numero di pagine generate dal formato pdf utilizzando il modello F23

### L'archiviazione sostitutiva dei registri contabili

Nella conservazione informatica è prevista la sostituzione dei documenti cartacei con l'equivalente documento in formato digitale la cui valenza legale di forma, contenuto e tempo viene attestata attraverso la firma digitale e la marca temporale.

Il processo di conservazione sostitutiva è finalizzato a rendere un documento elettronico non deteriorabile e, quindi, disponibile nel tempo nella sua autenticità e integrità e va concluso entro il **termine di 3 mesi dalla scadenza della presentazione della dichiarazione annuale** (per l'esercizio 2021, entro il 28 febbraio 2023).

<b>Modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui registri "digitali"</b>			
<b>Libro/registro</b>	<b>Bollatura</b>	<b>Società di capitali</b>	<b>Altri soggetti</b>
Libro giornale	Sì	16 euro ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse	32 euro ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse
Libro inventari	Sì	16 euro ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse	32 euro ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse
Registri fiscali	No	Non dovuta	

L'assolvimento dell'imposta di bollo su registri informatici va effettuata mediante versamento, entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, con mod. F 24 (codice tributo 2501).

L'importo annuo dell'imposta dovuta è determinato in funzione della quantità di fatture, atti, documenti e registri emessi o utilizzati nel corso dell'anno. La risoluzione n. 161/E/2007 ha chiarito che per registrazione deve intendersi ogni singolo accadimento contabile, a prescindere dalle righe di dettaglio.

## VERSAMENTO DELL'ACCONTO IVA PER L'ANNO 2022

Entro il prossimo **27 dicembre 2022** i soggetti che eseguono le operazioni mensili e trimestrali di liquidazione e versamento dell'Iva sono tenuti a versare l'acconto per l'anno 2022. Per la determinazione degli acconti, come di consueto, sono utilizzabili 3 metodi alternativi che riportiamo in seguito. L'acconto va versato utilizzando il modello di pagamento F24, senza applicare alcuna maggiorazione a titolo di interessi, utilizzando alternativamente uno dei seguenti codici tributo:

- **6013** per i contribuenti che effettuano la liquidazione dell'Iva con periodicità mensile;
- **6035** per i contribuenti che effettuano la liquidazione dell'Iva con periodicità trimestrale.

### DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO

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

### 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.

Ne discende, in via generale, che l'obbligo di versamento dell'acconto IVA spetta alla società risultante dalla fusione o quella incorporante a condizione che il suddetto obbligo sussista, alla data di efficacia della fusione, in capo alla società fusa o incorporata.

Vi sono casistiche particolari per il calcolo dell'acconto, a seconda del periodo di perfezionamento della fusione.

### Casi di esclusione

Sono esclusi dal versamento dell'acconto Iva i soggetti di cui alla seguente tabella (la seguente casistica deve intendersi esemplificativa e non esaustiva).

- 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 2022;
  - soggetti cessati entro il 30 novembre 2022 (mensili) o 30 settembre 2022 (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 2022 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 all’Iva

### **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 provvisorie corrisposte (nella sostanza la ritenuta d’acconto viene calcolata nella misura ridotta del 4,6%, cioè al 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 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 **15 giorni** 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 15 giorni dall’evento

per le operazioni **occasionali**

entro la **data di conclusione**  
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).

Va ricordato 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, di seguito elencate.

#### **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

### **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, aveva previsto l'emanazione di uno specifico decreto attuativo che avrebbe dovuto apportare alcune modificazioni all'adempimento in oggetto.

Attualmente, 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 2023, 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 2023, procedere all'invio della stessa entro il prossimo 31 dicembre 2022 secondo le modalità sopra descritte.

### **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 2022 è subordinata all'effettivo pagamento dei medesimi, secondo il principio di cassa. In particolare, si possono distinguere due differenti situazioni a seconda del rapporto che lega l'amministratore alla società:

Amministratore con rapporto di collaborazione (viene emesso cedolino paga)	I compensi sono deducibili dalla società nel 2022, a condizione che siano pagati non oltre il 12 gennaio 2023 (c.d. principio della cassa "allargata")
Amministratore con partita Iva (viene emessa fattura)	I compensi sono deducibili dalla società nel 2022, a condizione che siano pagati non oltre il 31 dicembre 2022

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

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

Ovviamente, ricordiamo che il compenso all'amministratore dovrà essere stato opportunamente deliberato dall'assemblea dei soci per un importo proporzionato all'opera svolta dall'amministratore stesso. Il tutto, al fine di evitare eventuali contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Inoltre, è bene indicare in delibera che l'importo indicato risulta al lordo delle ritenute fiscali e previdenziali a carico del percipiente.

Ricordiamo che per l'azienda, a tale importo lordo si dovrà aggiungere il carico previdenziale a carico della società, secondo la specifica situazione del beneficiario.

## L'esistenza della delibera

Per poter dedurre il compenso, oltre alla materiale erogazione (pagamento) secondo quanto sopra ricordato, è necessario che sussista una specifica decisione del competente organo societario; diversamente, pur in assenza di contestazioni da parte dei soci e pur in presenza di un bilancio regolarmente approvato, l'Amministrazione finanziaria può contestare la deducibilità del costo. È quindi necessario che il compenso sia espressamente previsto da una apposita delibera assembleare; a tal fine si può far riferimento al *fac simile* di delibera allegato alla presente informativa. Nella tabella che segue sono riepilogate le possibili soluzioni che è bene verificare per l'anno 2022 e adottare in previsione del prossimo avvio del 2023.

<b>Amministratore senza compenso</b>	È consigliabile che l'assemblea dei soci deliberi in merito alla assenza della remunerazione, per evitare che, in caso di future contestazioni, il beneficiario possa reclamare un compenso per l'opera svolta
--------------------------------------	--

<p><b>Amministratore con compenso stabile erogato in rate mensili (oppure con diversa periodicità) nel corso dell'anno</b></p>	<p>L'assemblea che assegna il compenso deve precedere la materiale erogazione del compenso all'amministratore, specificandone la cadenza temporale dei pagamenti (mensile – bimestrale – etc.)..</p> <p>Ipotizzando, a titolo di esempio, che sia assegnato - per l'anno 2022 - un compenso annuo di 120.000 euro, da pagarsi in 12 rate al termine di ciascun mese, si dovrà osservare la seguente scaletta temporale:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• mese di gennaio (antecedentemente al primo pagamento): assemblea dei soci che delibera il compenso all'amministratore per l'intero anno 2022;</li> <li>• mese di gennaio (dopo l'assemblea): erogazione della prima <i>tranche</i> mensile;</li> <li>• mese di febbraio: erogazione seconda <i>tranche</i> mensile; etc.</li> </ul> <p>Talune società prevedono una ratifica a posteriori dei compensi dell'organo amministrativo già erogati precedentemente (ad esempio, in sede di approvazione del bilancio 2022, nell'aprile 2023, si ratifica il compenso già erogato nel corso del 2022); tale comportamento pare comunque sconsigliabile, restando preferibile la delibera che precede la materiale erogazione del compenso.</p>
<p><b>Amministratore con compenso stabile, cui viene destinata una erogazione straordinaria</b></p>	<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 2023), 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>
<p><b>Amministratore con compenso annuo erogato in maniera non costante</b></p>	<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"> <li>• mese di ottobre 2023: l'assemblea dei soci delibera il compenso di 120.000 euro per l'intero anno 2023;</li> <li>• mese di ottobre 2023 (dopo l'assemblea): la società eroga il compenso in una o più rate (ad esempio, 40.000 euro a ottobre, 40.000 euro a novembre, 40.000 euro a dicembre)</li> </ul>
<p><b>Amministratore con compenso deliberato in anni precedenti, a valere anche per il futuro</b></p>	<p>Per evitare l'inconvenienza della ripetizione dell'assemblea, alcune società prevedono un compenso che possa valere anche per più annualità.</p> <p>Ad esempio, si ipotizzi che 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 necessario 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;
- 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;
- 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 D.I. 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 obbligato 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>.

Come già evidenziato nella Circolare n. 3/2021 dello Studio, è assolutamente consigliabile che il suddetto controllo venga effettuato utilizzando entrambe le suindicate modalità, stampando gli esiti di entrambe le verifiche effettuate.

### **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, trattandosi di facoltà e non di obbligo quello di effettuare gli acquisti senza l'applicazione dell'imposta.

Le operazioni per le quali è possibile avvalersi della possibilità 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 in vari modi, 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.

In presenza di tali situazioni, ed a fronte di lettere di intento regolarmente presentate all'Agenzia delle entrate e di *plafond* capienti, se il cliente manifesta l'intenzione di non avvalersi del regime di sospensione di imposta per acquisti specifici, il fornitore non è obbligato ad emettere la fattura in regime di non imponibilità Iva (la lettera di intento rimane comunque valida).

#### **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 due specifiche aree di intervento:

- l'effettuazione di 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 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, salva l'applicazione del ravvedimento operoso.

#### **ADEMPIMENTI PER I BILANCI DEGLI ENTI DI TERZO SETTORE: UTILI CHIARIMENTI DAL MINISTERO**

Con la **nota n. 17146 del 15 novembre 2022** il Ministero del lavoro e delle politiche sociali ha fornito agli operatori alcune indicazioni circa gli adempimenti che i nuovi enti di terzo settore (ETS) dovranno porre in essere a seguito della definitiva iscrizione nel Registro unico nazionale degli enti di terzo settore (Runts), con riferimento in particolare all'obbligo di deposito del bilancio redatto secondo i nuovi schemi obbligatori previsti dal D.M. 39/2020.

#### **Enti che hanno acquisito la qualifica di ETS nel corso del 2022**

In primo luogo occorre affrontare la questione per gli Enti già considerati ETS "*di diritto*" (Odv, Aps, Onlus) che, come già ribadito nella precedente nota n. 5941 del 5 aprile 2022 del Ministero, sono tenuti al deposito nel Runts del bilancio 2021 nei 90 giorni successivi alla relativa iscrizione (momento che coincide con la data di ricevimento della pec da parte degli uffici Runts).

Per tali soggetti l'obbligo non sussiste, come precisato dalla nota n. 17146, qualora tale documento (bilancio 2021) sia stato prodotto al competente ufficio del Runts nel corso del procedimento di verifica post-trasmigrazione, o, con riferimento alle Onlus, in sede di iscrizione ex articolo 34, D.M. 106/2020.

Con riferimento invece agli enti che solo successivamente e per effetto della qualifica di ETS ottenuta con l'iscrizione al Runts nel 2022 risultano assoggettati agli obblighi di trasparenza del Codice del Terzo settore, la recente Nota del Ministero ritiene non sussistente l'obbligo di deposito e conseguente pubblicazione del bilancio 2021, ammettendo tuttavia la possibilità che l'ufficio del Runts possa richiedere copia del bilancio 2021, ove necessario e non in maniera generalizzata, al fine di verificare il maturarsi dei presupposti generativi di taluni obblighi e il relativo adempimento da parte dell'ente nel 2022, periodo assoggettato alla disciplina del Cts.

### **Deposito delle relazioni dell'organo di controllo e del revisore legale dei conti**

La nota n. 17146 ha precisato che anche nel caso degli ETS, le relazioni dell'organo di controllo e del revisore legale dei conti – qualora nominati ai sensi degli articoli 30 e 31 del Codice del Terzo settore (D.Lgs.117/2017)- sono messe, unitamente ai bilanci, a disposizione dell'organo cui è demandata l'approvazione di questi ultimi e contengono elementi necessari a consentire a quest'ultimo di formulare il proprio giudizio sull'operato dell'organo amministrativo.

Costituiscono quindi documenti che concorrono alla formazione della volontà dell'organo competente ad approvare il bilancio, e vanno quindi allegati al bilancio medesimo e depositati al Runts unitamente allo stesso.

Non possono quindi, pur non essendo parte integrante del bilancio, essere considerati documenti logicamente disgiunti dal bilancio di esercizio approvato, che l'ente abbia facoltà di sottrarre alla pubblicazione, limitando in tal modo la conoscibilità da parte dei terzi della situazione dell'ente, fine ultimo che il deposito al Runts intende perseguire.

### **Enti dotati di personalità giuridica con entrate inferiori a 220.000 euro**

Come è noto, l'art.13 del Codice consente agli ETS la redazione di bilanci nella forma del rendiconto per cassa se i ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate risultano inferiori a 220.000. Con riferimento, tuttavia, agli enti già in possesso della personalità giuridica (pregressa oppure ottenuta tramite l'iscrizione al Runts) è stato rilevato come detta modalità di redazione semplificata del bilancio potrebbe determinare situazione di oggettiva difficoltà per gli amministratori o per l'eventuale organo di controllo volontariamente nominato dall'ente (come nel caso dell'esigenza di monitoraggio del livello di patrimonio minimo, la cui riduzione potrebbe determinare la necessità di intervento da parte dei predetti organi).

La citata nota precisa che la redazione del bilancio nella forma del rendiconto di cassa rappresenta una facoltà alla quale gli amministratori possono ricorrere, osservando come tale scelta non possa tradursi in una riduzione delle responsabilità connesse al ruolo degli amministratori, così come a quello di un eventuale organo di controllo.

Pertanto, spetta agli amministratori valutare se non sia opportuno redigere il bilancio nella ordinaria forma dello Stato Patrimoniale, Rendiconto gestionale e Relazione di missione, seguendo il criterio della competenza, anche al fine di prevenire eventuali azioni di responsabilità nei loro confronti, qualora dall'inosservanza degli obblighi inerenti la conservazione dell'integrità del patrimonio dell'ente consegua che lo stesso risulti insufficiente al soddisfacimento dei loro creditori, senza che

tale situazione fosse oggettivamente conoscibile o prevedibile sulla base dei dati di bilancio resi disponibili tramite il Runts.

### **Informazioni sulle raccolte fondi e loro pubblicità attraverso il Runts**

In relazione alle attività di raccolta fondi previste dall'art. 7 del Codice era sorto il dubbio se l'inclusione delle relative informazioni nel bilancio potesse supplire al deposito separato delle specifiche rendicontazioni, considerato che le linee guida approvate con il D.M. 107 del 9 giugno 2022 contengono un riepilogo dei relativi obblighi di rendicontazione sia per le raccolte fondi occasionali che abituali, fornendo indicazioni a seconda che l'ente utilizzi il bilancio nella forma ordinaria o in quella semplificata del rendiconto per cassa.

Con riferimento alle raccolte occasionali di fondi, il Ministero con la recente nota n. 17146 ritiene conforme al dettato normativo dell'articolo 48, comma 3 del Codice, un deposito del bilancio che comprenda al suo interno anche i rendiconti delle singole raccolte fondi occasionali, senza pertanto che l'ente debba effettuare un deposito distinto di questi ultimi, purché tutti gli elementi informativi richiesti dalle citate linee guida siano presenti, per ciascuna raccolta fondi occasionale, tra la documentazione depositata al Runts. Secondo le linee guida, infatti, le informazioni riguardanti ciascuna raccolta fondi occasionale dovranno essere allegate alla relazione di missione (modello C) o al rendiconto per cassa (modello D) compilando, secondo il fac-simile fornito nelle stesse, il rendiconto finanziario di dettaglio e la relazione illustrativa.

### **Indicazioni per uffici Runts a seguito del perfezionamento delle trasmigrazioni**

Nella recente Nota vengono fornite indicazioni con riferimento agli adempimenti che gli Enti che hanno ottenuto l'iscrizione a conclusione del procedimento di verifica stanno effettuando (inserimento di atti e informazioni) nel rispetto del termine di 90 giorni dall'iscrizione.

Al riguardo il Ministero del Lavoro precisa che detto termine non deve essere considerato perentorio e che gli uffici del Runts, decorso inutilmente il termine di 90 giorni, potranno diffidare gli Enti risultati inadempienti, assegnando un termine trascorso il quale, in mancanza di valide giustificazioni, l'Ente sarà cancellato dal Runts, ma non contesteranno o sanzioneranno il ritardo ove le informazioni e i documenti, al momento in cui la posizione dell'ente sarà presa in esame, risulteranno comunque presenti a sistema anche se presentati oltre il termine.

Con riferimento ai bilanci depositati dagli Enti trasmigrati nella fase di popolamento iniziale del Runts, la nota precisa che gli uffici avranno cura di verificare in primo luogo l'avvenuto utilizzo della nuova modulistica (D.M. 39/2020), con verifica del mancato superamento dei limiti dimensionali per gli enti che hanno redatto il bilancio in forma di rendiconto per cassa, così come la necessaria presenza delle previsioni statutarie in caso di entrate derivanti dallo svolgimento di attività diverse.

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

I nostri migliori saluti

**REGGIORI E ASSOCIATI**

*N.B.: Lo Studio Reggiori e Associati ha assunto ogni ragionevole precauzione per assicurare la correttezza delle informazioni contenute nella presente Circolare; desidera tuttavia precisare che le stesse non possono considerarsi completamente esaurienti ed esaustive, ma solo indicative, del contenuto degli argomenti trattati.*