



Dott. Giorgio Berta  
Rag. Mirella Nembrini  
Rag. Sergio Colombini

AI SIGNORI CLIENTI

Dott.ssa Marina Asperti  
Dott.ssa Valentina Bonomi  
Dott. Massimiliano Brioschi  
Dott. Valerio Chignoli  
Dott. Enzo Colleoni  
Dott.ssa Maria de Rosa Diaz  
Dott.ssa Sabrina Durante  
Dott.ssa Francesca Ghezzi  
Dott.ssa Silvia Gibillini  
Dott.ssa Valeria Gualtieri  
Dott. Walter Larici  
Dott.ssa Elisa Marcandalli  
Dott. Massimo Medici  
Dott. Andrea Medolago  
Dott. Luigi Nespoli  
Dott.ssa Sara Nicoli  
Dott. Franco Patti  
Dott. Riccardo Rapelli  
Dott. Massimo Restivo  
Dott.ssa Marilena Rota  
Dott.ssa Laura Santini  
Dott. Edoardo Scaini  
Dott.ssa Clara Sterli  
Dott. Guido Tisi  
Dott.ssa Simona Vavassori  
Dott. Federico Vicari  
Dott.ssa Simona Zambetti  
Dott. Massimo Zanardi

LORO SEDI

### Circolare n.62 del 14/12/2022

- 1) Le news di dicembre
- 2) Versamento dell'acconto Iva per l'anno 2022
- 3) Ritenuta Irpef ridotta sulle provvigioni: ancora valide le "vecchie" indicazioni
- 4) Pagamento compensi amministratori
- 5) Aspetti fiscali degli omaggi natalizi

#### 1) Le news di dicembre

#### **Al 27 dicembre 2022 scatta la consumazione del reato di omesso versamento Iva dell'anno 2021**

Si avvicina il termine per il versamento dell'acconto Iva per l'anno 2022, momento importante per i soggetti che – nel corso del 2021 – non avessero versato Iva (anno 2021) per ammontare superiore a 250.000 euro; ne deriva che, nel limite di quanto possibile, si dovrà provvedere a recuperare gli omessi versamenti scoperti che superino tale soglia, al fine di evitare possibili ripercussioni di natura penale.

In particolare, entro il prossimo 27 dicembre, è infatti possibile rimettersi in regola ed evitare le conseguenze penali di tale condotta.

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.

Dott.ssa Eleonora Barca  
Dott. Luca Brevi  
Dott. Tommaso Calchi  
Dott.ssa Elena Del Bello  
Dott.ssa Jessica Gambirasio  
Dott.ssa Francesca Gerosa  
Dott.ssa Alessia Gusmini  
Dott.ssa Susan Mossi  
Dott. Daniel Vanoli

### Probabile detrazione “ritardata” per le fatture a cavallo d’anno

L’Agenzia delle entrate ha affermato, come previsto dall’articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972, 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.

In chiave di semplificazione, l’articolo 1, D.P.R. 100/1998 afferma che 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 può essere esercitato entro la medesima data, **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:

Fattispecie	Trattamento	Anno detrazione
Fatture ricevute e registrate nel mese di dicembre 2022	Devono concorrere alla liquidazione Iva del mese di dicembre 2022	2022
Fatture ricevute nel mese di gennaio 2023 (datate dicembre 2022) e registrate nel mese di gennaio 2023	Devono necessariamente confluire nella liquidazione Iva del mese di gennaio 2023 o successive	2023
Fatture ricevute nel mese di dicembre 2022 non registrate a dicembre 2022	Possono rientrare ai fini della detrazione nella dichiarazione annuale Iva relativa all’anno 2022 da presentare entro il 30 aprile 2023	2022
Fatture ricevute nel mese di dicembre 2022 e registrate dopo il 30 aprile 2023	Possono essere detratte nel 2022 solo attraverso la presentazione di una dichiarazione annuale Iva integrativa relativa all’anno 2022	2022

È pertanto consigliabile contattare i propri fornitori affinché le fatture differite relative al mese di dicembre 2022 vengano inviate al Sistema di Interscambio **entro il 29 dicembre 2022**, al fine di potere esercitare il diritto alla detrazione dell’imposta sul valore aggiunto da parte del cliente nello stesso periodo di imposta di effettuazione dell’operazione.

### Congedi parentali: nuovo regime sanzionatorio

L’ispettorato Nazionale del Lavoro, a seguito del recepimento della Direttiva UE 2019/1158 dal D.Lgs. n. 105/2022, ha fornito precisazioni riguardo alla conciliazione tra lavoro e vita familiare per i genitori e prestatori, focalizzandosi sulla nuova disciplina e sul sistema sanzionatorio in caso di

inadempienza del datore di lavoro rispetto alle disposizioni in materia di congedi parentali a tutela della maternità e paternità.

Per tali inadempimenti è prevista in capo al datore di lavoro la sanzione amministrativa da € 516,00 a € 2.582,00, evidenziando la necessità di verificare un eventuale comportamento datoriale che ne ostacoli la fruizione.

Inoltre, mette in risalto la possibilità di emanare il provvedimento di diffida ai sensi dell'art. 13 D.Lgs. 124/2004, laddove il congedo sia ancora fruibile.

Il D.Lgs. 105/2022 ha anche ampliato l'impianto sanzionatorio per le ipotesi di inosservanza delle disposizioni relative ai riposi giornalieri del padre e della madre per i figli con handicap grave, nonché in caso di adozione e affidamento.

### **Congedo parentale: disponibile la procedura telematica per le domande**

L'INPS con Messaggio n. 4265 del 25 novembre 2022, a seguito delle novità introdotte dal D.Lgs. n. 105/2022, ha implementato la procedura di presentazione telematica della domanda per richiedere il congedo parentale dei padri lavoratori.

Inoltre, l'Istituto ha precisato che la stessa modalità può essere usata anche per i periodi di astensione precedenti alla data di presentazione della domanda, vale a dire per i periodi che decorrono dal 13 agosto al 25 novembre 2022.

### **Grafica editoria: prorogata l'iscrizione al Fondo "Salute Sempre"**

In data 26 ottobre 2022 è stato firmato l'accordo di proroga dell'iscrizione automatica al Fondo di assistenza sanitaria integrativa "Salute Sempre" dal 1° gennaio 2023 al 31 dicembre 2023.

A tal proposito, si ricorda che il fondo si applica al personale delle aziende che adottano il CCNL per i dipendenti delle aziende grafiche ed affini e delle aziende editoriali anche multimediali e il CCNL per le aziende esercenti l'industria della carta e cartone, della cellulosa, pasta legno, fibra vulcanizzata e presfibra e per le aziende cartotecniche e trasformatrici della carta.

### **Riduzione contributiva in materia edilizia anno 2022**

È stata confermata anche per l'anno 2022 la possibilità per le imprese edili di richiedere la riduzione contributiva nella misura dell'11,50%.

La domanda per richiedere il beneficio può essere presentata entro il 15 febbraio 2023.

### **Le e-bike rientrano nel Welfare aziendale**

Con interpello n. 956-1933 del 22/11/2022 l'Agenzia delle Entrate conferma la possibilità di applicare le disposizioni di cui all'art. 51, comma 2 lettera f) del TUIR, nei limiti di deducibilità di cui all'art. 100 del TUIR, nel caso in cui le aziende mettano a disposizione dei propri dipendenti alcune biciclette elettriche concesse come welfare aziendale con l'obiettivo di migliorare la salute fisica e mentale dei lavoratori.

## 2) 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:

<b>6013</b>	per i contribuenti che effettuano la liquidazione dell'Iva mensilmente
<b>6035</b>	per i contribuenti che effettuano la liquidazione dell'Iva trimestralmente

### Determinazione dell'acconto

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

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

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

<b>Metodo storico</b>	<p>Con questo criterio, l'acconto è pari all'88% dell'Iva dovuta relativamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- al mese di dicembre 2021 per i contribuenti mensili;</li> <li>- al saldo dell'anno 2021 per i contribuenti trimestrali;</li> <li>- al 4° trimestre dell'anno precedente (ottobre/novembre/dicembre 2021), per i contribuenti trimestrali "speciali" (autotrasportatori, distributori di carburante, odontotecnici).</li> </ul> <p>In tutti i casi, il calcolo si esegue sull'importo dell'Iva dovuta al lordo dell'acconto eventualmente versato nel mese di dicembre 2021. Se, a seguito della variazione del volume d'affari, la cadenza dei versamenti Iva è cambiata nel 2022, rispetto a quella adottata nel 2021, passando da mensile a trimestrale o viceversa, nel calcolo dell'acconto con il metodo storico occorre considerare quanto segue:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- contribuente mensile nel 2021 che è passato trimestrale nel 2022: l'acconto dell'88% è pari alla somma dell'Iva versata</li> </ul>
-----------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>(compreso l'acconto) per gli ultimi 3 mesi del 2021, al netto dell'eventuale eccedenza detraibile risultante dalla liquidazione relativa al mese di dicembre 2021;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- contribuente trimestrale nel 2021 che è passato mensile nel 2022: l'acconto dell'88% è pari a 1/3 dell'Iva versata (a saldo e in acconto) per il quarto trimestre del 2021; nel caso in cui nell'anno precedente si sia versato un acconto superiore al dovuto, ottenendo un saldo a credito in sede di dichiarazione annuale, l'acconto per il 2022 è pari a 1/3 della differenza tra acconto versato e saldo a credito da dichiarazione annuale</li> </ul>
<p><b>Metodo analitico</b></p>	<p>Con questo criterio, l'acconto risulta pari al 100% dell'Iva risultante da una liquidazione straordinaria, effettuata considerando:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- le operazioni attive effettuate fino al 20 dicembre 2022, anche se non sono ancora state emesse e registrate le relative fatture di vendita;</li> <li>- le operazioni passive registrate fino alla medesima data del 20 dicembre 2022.</li> </ul> <p>Tale metodo può essere conveniente per i soggetti a cui risulta un debito Iva inferiore rispetto al metodo storico. L'opportunità di utilizzare tale metodo, rispetto a quello "previsionale", descritto di seguito, discende dal fatto che, sebbene oneroso sotto il profilo operativo, non espone il contribuente al rischio di vedersi applicare sanzioni nel caso di versamento insufficiente, una volta liquidata definitivamente l'imposta</p>
<p><b>Metodo previsionale</b></p>	<p>Analogamente a quanto avviene nel calcolo degli acconti delle imposte sui redditi, con questo criterio l'acconto da versare si determina nella misura pari all'88% dell'Iva che si prevede di dover versare per il mese di dicembre dell'anno in corso per i contribuenti mensili o per l'ultimo trimestre dell'anno in corso per i contribuenti trimestrali. Anche tale metodo risulta conveniente per il contribuente nelle ipotesi in cui il versamento dovuto risulti inferiore a quello derivante dall'applicazione del metodo storico. Con questo metodo, contrariamente agli altri due, vi è il rischio di vedersi applicare sanzioni nel caso di versamento che risulta, una volta liquidata definitivamente l'Iva, inferiore al dovuto</p>

### L'acconto in situazioni straordinarie o particolari

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

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

- in assenza di modificazioni, l'acconto deve essere versato dalla controllante cumulativamente, con riferimento al dato del gruppo;
- nel caso di variazioni della composizione, le controllate che sono "uscite" dal gruppo devono determinare l'acconto in base ai propri dati, mentre la controllante, nel determinare la base di calcolo, non terrà conto dei dati riconducibili a dette società.

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

#### **Casi di esclusione**

Sono esclusi dal versamento dell'acconto Iva i seguenti soggetti:

- soggetti con debito di importo inferiore a 103,29 euro;
- soggetti che hanno iniziato l'attività nel 2022;
- soggetti cessati prima del 30 novembre 2022 (mensili) o del 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 dal 1° gennaio 2022;
- soggetti che hanno adottato 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%);
- 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.

### **3) Ritenuta Irpef ridotta sulle provvigioni: ancora valide le "vecchie" indicazioni**

Di regola, nei rapporti di agenzia, la base imponibile su cui vengono calcolate le ritenute Irpef viene commisurata al 50% delle provvigioni corrisposte all'agente (con applicazione di fatto dell'aliquota ridotta dell'11,5%, corrispondente al 50% dell'aliquota 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, assegnando un vantaggio finanziario non trascurabile allo stesso agente.

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 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 esempio 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).

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.

La circolare dell'Agenzia delle entrate n. 31/E/2014 ha specificato che:

- 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).

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.

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 2022, procedere all'invio della stessa entro il prossimo 31 dicembre 2022.

#### 4) **Pagamento Compensi Amministratori**

Si ricorda alla gentile Clientela di studio che l'erogazione di compensi all'organo amministrativo deve essere effettuata avendo riguardo a tre 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 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, 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 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
<b>Amministratore con compenso stabile erogato in rate mensili (oppure con diversa periodicità) nel corso dell’anno</b>	L’assemblea che assegna il compenso deve precedere la materiale erogazione del compenso all’amministratore. 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: <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 tranche mensile;</li> <li>- mese di febbraio: erogazione seconda tranche mensile; etc.</li> </ul> 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.
<b>Amministratore con compenso stabile, cui viene destinata una erogazione straordinaria</b>	<p>Nulla vieta che l'assemblea dei soci decida di assegnare una quota ulteriore di compenso all'amministratore, in aggiunta a quanto già deliberato.</p> <p>Ad esempio, in aggiunta al caso precedente, si ipotizzi che i soci (a novembre 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 è che la decisione preceda la materiale erogazione del compenso.</p>
<b>Amministratore con compenso annuo erogato in maniera non costante</b>	<p>L'assemblea dei soci deve precedere il momento di erogazione del compenso, a nulla rilevando che la decisione sia assunta in corso d'anno e che si decida di remunerare il lavoro dell'amministratore per l'intero periodo.</p> <p>Ad esempio:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- mese di ottobre 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>
<b>Amministratore con compenso deliberato in anni precedenti, a valere anche per il futuro</b>	<p>Per evitare l'inconvenienza della ripetizione dell'assemblea, alcune società prevedono un compenso che possa valere anche per più annualità.</p> <p>Ad esempio, si ipotizzi che la società, nell'anno 2018, abbia assunto la seguente delibera:</p> <p><i>"... 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".</i></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 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.

## 5) Aspetti fiscali degli omaggi natalizi

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

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

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

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

### **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:

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

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

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

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

Da cui:

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

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

In taluni casi, a essere destinati a omaggio sono i beni che costituiscono il "prodotto" dell'azienda erogante o i beni che l'azienda commercializza.

La precisa individuazione della documentazione relativa al bene omaggiato è tutt'altro che agevole e, quasi sempre, la successiva destinazione a omaggio del bene richiede una rettifica delle scelte (in termini di classificazione contabile) originariamente operate:

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

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

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

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

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

Si ricorda che le erogazioni liberali in natura (sotto forma di beni o servizi o di buoni rappresentativi degli stessi) concesse ai singoli dipendenti costituiscono reddito di lavoro dipendente per questi ultimi se di importo superiore a 258,23 euro nello stesso periodo d'imposta (se di importo complessivo inferiore a 258,23 euro sono esenti da tassazione).

Pertanto, il superamento per il singolo dipendente della franchigia di 258,23 euro comporterà la ripresa a tassazione di tutti i benefits (compresi gli omaggi) erogati da parte del datore di lavoro.

Si osserva che la predetta soglia, per l'anno 2022, è stata innalzata dapprima a 600 euro e successivamente a 3.000 euro dal recente Decreto Aiuti-quater (D.L. 176/2022).

Ciò significa che il valore di tutti i fringe benefit erogati dal datore di lavoro al dipendente, compresi gli omaggi, non deve superare tale ultimo importo (comprensivo anche di eventuali rimborsi erogati dal datore di lavoro per il pagamento delle utenze di gas, luce ed acqua), altrimenti concorrerà per intero alla formazione del reddito imponibile ai fini Irpef e Inps (si veda anche la circolare n. 35/E/2022).

### **Omaggi erogati dagli esercenti arti e professioni**

I professionisti e gli studi associati che acquistano beni per cederli a titolo di omaggio devono distinguere il trattamento fiscale in relazione al fatto che gli stessi vengano donati a clienti o a dipendenti.

Nell'ambito del reddito di natura professionale, il trattamento degli omaggi risulta certamente più semplice, in quanto ci si trova sempre e comunque nella categoria di beni che non fanno parte dell'attività propria dell'impresa.

Omaggi a clienti/fornitori	Omaggi a dipendenti
<p>Il costo sostenuto all'atto dell'acquisto costituisce spesa di rappresentanza, indipendentemente dal valore unitario del bene, e la sua deducibilità è integrale fino al limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo di imposta (oltre tale limite l'importo degli acquisti per omaggi non risulta più deducibile). Gli omaggi di beni acquisiti appositamente a tal fine di valore imponibile inferiore a 50 euro scontano la piena detrazione dell'imposta, mentre quelli di valore superiore a 50 euro sono caratterizzati dalla totale indetraibilità dell'Iva.</p>	<p>Il costo di acquisto degli omaggi va classificato nella voce "spese per prestazioni di lavoro dipendente" e non nelle spese per omaggi; pertanto, tali costi sono interamente deducibili dalla base imponibile al fine delle imposte dirette. L'Iva è indetraibile.</p>

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.  
Distinti saluti.

**Studio Berta Nembrini Colombini & Associati**