Berta, Nembrini, Colombini e Associati
CONSULENZA SOCIETARIA, FISCALE E DEL LAVORO

Dott. Giorgio Berta
Rag. Mirella Nembrini
Rag. Sergio Colombini
Dott. Valerio Chignoli
Dott.ssa Francesca Ghezzi
Dott. Riccardo Rapelli

Dott.ssa Marina Asperti
Dott.ssa Valentina Bonomi
Dott. Luca Brevi
Dott. Massimiliano Brioschi
Dott. Enzo Colleoni
Dott.ssa Elena Del Bello
Dott.ssa Maria de Rosa Diaz
Dott.ssa Sabrina Durante
Dott.ssa Francesca Gerosa
Dott.ssa Silvia Gibillini
Dott.ssa Alessia Gusmini
Dott. Walter Larici
Dott.ssa Elisa Marcandalli
Dott. Massimo Medici
Dott. Andrea Medolago
Dott.ssa Susan Mossi
Dott. Luigi Nespoli
Dott.ssa Sara Nicoli
Dott. Franco Patti
Dott. Massimo Restivo
Dott.ssa Marilena Rota
Dott.ssa Laura Santini
Dott. Edoardo Scaini
Rag. Elisabetta Sporchia
Dott.ssa Clara Sterli
Dott. Guido Tisi
Dott. Daniel Vanoli
Dott.ssa Simona Vavassori
Dott. Federico Vicari
Dott.ssa Simona Zambetti
Dott. Massimo Zanardi

Dott.ssa Eleonora Barca
Dott. Tommaso Calchi
Dott.ssa Jessica Gambirasio
Dott.ssa Giulia Masula

AI SIGNORI CLIENTI

LORO SEDI

Circolare n. 41 del 13/12/2023

1) Le news di dicembre
2) Versamento acconto IVA per l'anno 2023
3) Ritenuta IRPEF ridotta sulle provvigioni: ancora valide le "vecchie" indicazioni
4) Pagamento compensi amministratori
5) Recupero *Super* Ace e gestione Ace 2023
6) Convertito con novità il c.d. *"Decreto Proroghe"*
7) Aspetti fiscali degli omaggi natalizi
8) Incentivi all'assunzione di donne: i settori e le professioni con disparità di genere validi per il 2024

1) Le news di dicembre

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 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 esemplificazione, l'articolo 1 del 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 2023	Devono concorrere alla liquidazione Iva del mese di dicembre 2023	2023
Fatture ricevute nel mese di gennaio 2024 (datate dicembre 2023) e registrate nel mese di gennaio 2024	Devono necessariamente confluire nella liquidazione Iva del mese di gennaio 2024 o successive	2024
Fatture ricevute nel mese di dicembre 2023 non registrate a dicembre 2023	Possono rientrare ai fini della detrazione nella dichiarazione annuale Iva relativa all'anno 2023 da presentare entro il 30 aprile 2024	2023
Fatture ricevute nel mese di dicembre 2023 e registrate dopo il 30 aprile 2024	Possono essere detratte nel 2023 solo attraverso la presentazione di una dichiarazione annuale Iva integrativa relativa all'anno 2023	2023

È pertanto consigliabile contattare i propri fornitori affinché le fatture differite relative al mese di dicembre 2023 vengano inviate al Sistema di Interscambio **entro il 29 dicembre 2023**, 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.

Detrazione bolle doganali di fine anno

Si ricorda che dal 9 giugno 2022 l'Agenzia delle dogane ha soppresso il modello della bolletta doganale cartacea e l'ha sostituito con la bolla doganale elettronica, scaricabile seguendo una particolare procedura informatica.

Al fine di consentire gli adempimenti IVA connessi alla registrazione delle bollette doganali, è stato introdotto un prospetto di riepilogo (c.d. "**prospetto di riepilogo ai fini contabili**") necessario per esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA all'importazione.

Si raccomanda pertanto di scaricare tale prospetto **entro il 31 dicembe 2023**, ai fini della detrazione dell'IVA nel periodo d'imposta 2023.

Imprese agricole e siccità

È stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 280 del 30 novembre il Decreto del Ministero dell'agricoltura del 25 ottobre contenente le indicazioni necessarie per identificare e richiedere i ristori per le imprese agricole colpite dalla siccità nel corso del 2023.

Nuova guida dell'Agenzia delle entrate per la cessione telematica dei crediti d'imposta

È stata pubblicata la nuova guida dell'Agenzia delle entrate relativa alle procedure di cessione telematica dei crediti d'imposta.

I crediti oggetto di cessione e presenti in piattaforma sono i seguenti:

- "bonus edilizi", cioè dei crediti relativi alle detrazioni per lavori edilizi per le quali i beneficiari hanno già optato per la cessione del credito o per lo sconto in fattura, di cui sono titolari i cessionari e i fornitori che hanno applicato gli sconti;

- "*tax credit vacanze*", di cui sono titolari le strutture ricettive, le agenzie di viaggio e i tour operator, a seguito dell'applicazione degli sconti ai propri clienti;
- credito d'imposta Ace;
- crediti d'imposta riconosciuti in relazione all'acquisto di prodotti energetici quali energia elettrica, gas naturale e anche carburanti.

Trasmissione pagamenti transfrontalieri

Con il provvedimento n. 406675 del 20 novembre 2023 l'Agenzia delle entrate definisce le regole con le quali i prestatori di servizi di pagamento potranno trasmettere, a decorrere dal prossimo 1° gennaio 2024, i dati dei pagamenti transfrontalieri secondo quanto disposto dal nuovo Titolo II-bis, D.P.R. 633/1972 (introdotto dal D.Lgs. 153/2023).

No alla tassazione sul differenziale positivo della cessione dei crediti di imposta

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

Prescrizione canone Rai non pagato

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

Slittamento presentazione domande buone pratiche edilizia

Lo scorso 5 settembre è stata aperta la procedura relativa al bando Inail *"Buone pratiche in edilizia 2023"* che intende premiare esempi positivi di procedure di sicurezza per il lavoro in edilizia; con avviso del 28 novembre Inail comunica la proroga per l'inoltro delle domande che dal 5 dicembre 2023 slitta al 5 febbraio 2024, alle ore 18.00.

Al 27 dicembre 2023 scatta la consumazione del reato di omesso versamento IVA dell'anno 2022

Entro il prossimo 27 dicembre 2023, è possibile per i soggetti che – nel corso del 2022 – non avessero versato Iva per ammontare superiore a quello tollerato dal D.Lgs. 74/2000 rimettersi in regola ed evitare le conseguenze penali di tale condotta.

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

Secondo la norma a oggi vigente, è punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chiunque non versi, entro il termine di pagamento dell'acconto dell'anno successivo, un importo di Iva risultante dalla dichiarazione annuale **superiore a 250.000 euro** per ciascun periodo di imposta.

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

Lavoro sportivo e adeguamento statuti ASD/SSD: il legislatore concede più tempo per mettersi in regola

Comunicazione rapporti lavoro sportivo

Per tutti i contratti di lavoro sportivo nella forma della collaborazione coordinata e continuativa sottoscritti dal 1° luglio al 30 novembre 2023, indipendentemente dall'importo del compenso stabilito, il termine per le comunicazioni obbligatorie di avvio del lavoro sportivo è ora fissato al 30 dicembre 2023.

Questo è quanto stabilito dal Decreto del 27 ottobre 2023 pubblicato il 16 novembre 2023 sul sito *web* della Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Ulteriormente prorogato al 30/6/2024 il termine per l'adeguamento degli statuti di ASD/SSD

Sempre con un emendamento introdotto in sede di conversione del D.L. 145/2023, viene prorogato il termine ultimo per adeguare gli statuti di associazioni e società sportive dilettantistiche alle novità introdotte dalla Riforma dello sport: si passa dall'attuale 31 dicembre 2023 al **30 giugno 2024.**

Si segnala anche la conseguente proroga sempre al 30 giugno 2024 dell'esenzione da imposta di registro laddove le modifiche statutarie si limitino all'adeguamento dei contenuti alle prescrizioni obbligatorie imposte dalla Riforma dello sport.

Aggiornamento del minimale e massimale di rendita INAIL

L'INAIL, con la Circolare n. 47 dell'8 novembre 2023 ha comunicato la rivalutazione a decorrere dal 1° luglio 2023, del minimale e del massimale di rendita assicurativa nelle misure di euro 19.221,30 ed euro 35.696,70. Di conseguenza l'Istituto ha aggiornato i limiti di retribuzione imponibile ai fini del calcolo dei premi per i lavoratori soggetti alla disciplina delle retribuzioni convenzionali.

2) 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, 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 mensilmente
6035	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		
I metodi per determinare l'acconto Iva	**storico**	88% dell'imposta dovuta in relazione all'ultimo mese o trimestre dell'anno precedente
	analitico	liquidazione "straordinaria" al 20 dicembre, con operazioni effettuate (attive) e registrate (passive) a tale data
	previsionale	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.

Metodo storico	Con questo criterio, l'acconto è pari all'88% dell'Iva dovuta relativamente: - al mese di dicembre 2022 per i contribuenti mensili; - al saldo dell'anno 2022 per i contribuenti trimestrali; - al 4° trimestre dell'anno precedente (ottobre/novembre/dicembre 2022), per i contribuenti trimestrali "speciali" (autotrasportatori, distributori di carburante, odontotecnici). In tutti i casi, il calcolo si esegue sull'importo dell'Iva dovuta al lordo dell'acconto eventualmente versato nel mese di dicembre 2022. Se, a seguito della variazione del volume d'affari, la cadenza dei versamenti Iva è cambiata nel 2023, rispetto a quella adottata nel 2022, passando da mensile a trimestrale o viceversa, nel calcolo dell'acconto con il metodo storico occorre considerare quanto segue: - contribuente mensile nel 2022 che è passato trimestrale nel 2023: l'acconto dell'88% è pari alla somma dell'Iva versata (compreso l'acconto) per gli ultimi 3 mesi del 2022, al netto dell'eventuale eccedenza detraibile risultante dalla liquidazione relativa al mese di dicembre 2022; - contribuente trimestrale nel 2022 che è passato mensile nel 2023: l'acconto dell'88% è pari a 1/3 dell'Iva versata (a saldo e in acconto) per il quarto trimestre del 2022; 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 2023 è pari a 1/3 della differenza tra acconto versato e saldo a credito da dichiarazione annuale.
Metodo analitico	Con questo criterio, l'acconto risulta pari al 100% dell'Iva risultante da una liquidazione straordinaria, effettuata considerando:

	- le operazioni attive effettuate fino al 20 dicembre 2023, anche se non sono ancora state emesse e registrate le relative fatture di vendita; - le operazioni passive registrate fino alla medesima data del 20 dicembre 2023. 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.
Metodo previsionale	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.

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 2023;
- soggetti cessati prima del 30 novembre 2023 (mensili) o del 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 dal 1° gennaio 2023;
- 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 forfetario *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 2024, non dovranno più ripresentarla posto che la stessa conserva validità fino a revoca;
- coloro che non hanno ancora inviato la comunicazione dovranno, al fine di ottenere dal proprio mandante una riduzione della misura delle ritenute Irpef applicate alle provvigioni riconosciute nel 2024, procedere all'invio della stessa entro il prossimo 31 dicembre 2023.

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 3 specifici aspetti:

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

Il principio di cassa

La deducibilità dei compensi deliberati per l'anno 2023 è subordinata all'effettivo pagamento dei medesimi, secondo il principio di cassa. In particolare, si possono distinguere 2 differenti situazioni a seconda del rapporto che lega l'amministratore alla società:

Amministratore con rapporto di collaborazione (viene emesso cedolino paga)	I compensi sono deducibili dalla società nel 2023, a condizione che siano pagati non oltre il 12 gennaio 2024 (c.d. principio della cassa "*allargata*").
Amministratore con partita Iva (viene emessa fattura)	I compensi sono deducibili dalla società nel 2023, a condizione che siano pagati non oltre il 31 dicembre 2023.

È necessario che entro la suddetta scadenza:

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

Ovviamente, ricordiamo che il compenso all'amministratore dovrà essere stato opportunamente deliberato dall'assemblea dei soci per un importo proporzionato all'opera svolta dall'amministratore

stesso. Il tutto, al fine di evitare eventuali contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria. Inoltre, sarà bene indicare in delibera che all'importo indicato si dovrà aggiungere il carico previdenziale secondo la specifica situazione del beneficiario.

L'esistenza della delibera

Per poter dedurre il compenso, oltre alla materiale erogazione (pagamento) secondo quanto sopra ricordato, è necessario che sussista una specifica decisione del competente organo societario; diversamente, pur in assenza di contestazioni da parte dei soci e pur in presenza di un bilancio regolarmente approvato, l'Amministrazione finanziaria può contestare la deducibilità del costo.

È, quindi, necessario che il compenso sia espressamente previsto da una apposita delibera assembleare.

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 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.
Amministratore con compenso stabile erogato in rate mensili (oppure con diversa periodicità) nel corso dell'anno	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 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: • 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 tranche mensile; • mese di febbraio: erogazione seconda tranche mensile; etc. Talune società prevedono una ratifica a posteriori dei compensi dell'organo amministrativo già erogati precedentemente (ad esempio, in sede di approvazione del bilancio 2023, ad 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.
Amministratore con compenso stabile, cui viene	Nulla vieta che l'assemblea dei soci decida di assegnare una quota ulteriore di compenso all'amministratore, in aggiunta a quanto già deliberato.

destinata una erogazione straordinaria	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.
Amministratore con compenso annuo erogato in maniera non costante	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: • mese di ottobre 2023: l'assemblea dei soci delibera il compenso di 120.000 euro per l'intero anno 2023; • mese di ottobre 2023 (dopo l'assembla): 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	Per evitare l'incombenza della ripetizione dell'assemblea, alcune società prevedono un compenso che possa valere anche per più annualità. Ad esempio, si ipotizzi che in passato la società, nell'anno 2021, abbia assunto la seguente delibera: *"… all'amministratore unico viene assegnato un compenso di 120.000 euro annui per l'anno 2021 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"*. In tal caso, l'erogazione potrà avvenire tranquillamente anche per le successive annualità, senza dover rispettare alcuna ulteriore formalità.

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.

5) Recupero S*uper* Ace e gestione Ace 2023

La decisione da parte delle società di capitali di deliberare la distribuzione di riserve entro il prossimo 31 dicembre 2023 deve tener conto di due variabili di natura fiscale: il recupero della super Ace fruita nel periodo d'imposta 2021 e l'impatto sul calcolo dell'Ace nel periodo d'imposta 2023.

Il recupero della Super Ace

Per il periodo d'imposta 2021, le imprese hanno potuto beneficiare della c.d. "super Ace" in relazione agli incrementi patrimoniali realizzati nel predetto periodo d'imposta rispetto al patrimonio netto esistente alla fine del 2020. Per tali incrementi (al netto di eventuali decrementi) si applicava il rendimento nozionale del 15%, con un limite di 5 milioni di euro di incrementi agevolabili. A differenza dell'Ace ordinaria, era previsto che il beneficio della super Ace, in alternativa alla deduzione dal reddito, potesse essere fruito sotto forma di credito d'imposta, previa comunicazione da inviare all'Agenzia delle entrate.

Tuttavia, allo scopo di rendere "permanente" l'incremento patrimoniale realizzato nel 2021 che ha beneficiato della super Ace, il Legislatore ha introdotto un meccanismo di recupero qualora nei periodi d'imposta 2022 e 2023 si verifichino dei decrementi patrimoniali riferiti a distribuzioni di riserve. In tal caso, infatti, deve essere restituito (in tutto o in parte) il beneficio fruito nel periodo d'imposta 2021. Si deve sottolineare che i decrementi patrimoniali verificatesi nel 2022 e nel 2023 devono essere assunti al netto degli incrementi patrimoniali avvenuti nei medesimi periodi.

L'Ace per il 2023

L'articolo 5 dello schema di decreto attuativo delle disposizioni in materia di Riforma fiscale (di cui alla L. 111/2023) prevede l'abrogazione dell'Ace a partire dal periodo d'imposta 2024. Non saranno pertanto più rilevanti gli incrementi patrimoniali che si formeranno a partire dal periodo d'imposta 2024.

Per quanto riguarda il periodo d'imposta 2023, l'Ace si applicherà nel modello Redditi 2024 in misura pari all'1,3% degli incrementi patrimoniali realizzati nei periodi d'imposta dal 2011 al 2023, al netto dei decrementi realizzatesi negli stessi periodi. Per gli incrementi patrimoniali, si ricorda che mentre l'utile rileva per l'intero importo accantonato (quello dell'esercizio 2022 accantonamento nel 2023 per le società di capitali e l'utile 2023 per le società di persone), i versamenti dei soci eseguiti nel corso del 2023 devono essere ragguagliati a giorni che intercorrono tra la data del versamento e la chiusura del periodo d'imposta. Ciò significa che eventuali versamenti operati dai soci in quest'ultimo periodo del 2023 avranno un impatto poco incisivo nella misura dell'agevolazione. Assumono rilevanza quali incrementi anche le rinunce dei soci formalizzate nel corso del 2023 di precedenti finanziamenti (documentate a mezzo pec), tenendo anche che anche per tali rinunce deve essere eseguito il ragguaglio dei giorni restanti tra la data della rinuncia e la chiusura del periodo d'imposta

Al contrario, eventuali riduzioni di patrimonio netto derivanti da distribuzioni di riserve o di capitale sociale ai soci avvenute nel corso del 2023 riducono per l'intero importo l'agevolazione a

prescindere dalla data in cui è avvenuta la distribuzione. È bene osservare che l'articolo 5 dello schema di Decreto prevede che eventuali eccedenze Ace non utilizzate e residue al termine del periodo d'imposta 2023, e che non siano state convertite in credito Irap, non verranno perse e potranno essere portate a riduzione dell'imponibile degli anni successivi senza limiti di tempo e fino al loro completo assorbimento.

6) Convertito con novità il c.d. "*Decreto Proroghe*"

La L. 170/2023 di conversione del D.L. 132/2023, (c.d. "*Decreto Proroghe*"), è stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 278 del 28 novembre 2023.

Di seguito si offre un quadro di sintesi delle principali novità apportate in sede di conversione (si rimanda alla circolare di Studio n. 36 del 10/10/2023 per l'analisi del decreto).

Decreto Proroghe	
Articolo 3-bis	**Differimento dei termini per l'adesione al ravvedimento speciale** In sede di conversione in legge è stato previsto che i soggetti che, entro il termine del 30 settembre 2023, non hanno perfezionato la procedura di regolarizzazione di cui all'articolo 1, commi da 174 a 178, L. 197/2022, possono comunque procedere alla predetta regolarizzazione, fermo restando il rispetto delle altre condizioni e modalità ivi previste, se versano le somme dovute in un'unica soluzione entro il 20 dicembre 2023 e rimuovono le irregolarità od omissioni entro la medesima data.
Articolo 7	**Tax credit energia e gas** In sede di conversione in legge viene prevista l'applicazione fino al 31 dicembre 2024 delle disposizioni previste per le imprese energivore dall'articolo 4, D.L. 17/2022.
Articolo 8	**Proroga del lavoro agile per i lavoratori fragili** È stata confermata la proroga al 31 dicembre 2023 della possibilità di ricorrere al lavoro agile per i lavoratori dipendenti considerati "soggetti fragili", ovvero soggetti affetti da patologie e condizioni patologiche gravi individuate dal Decreto del Ministro della salute del 4 febbraio 2022.

7) 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 e qualificati come spese di rappresentanza.

Valore unitario inferiore o uguale a 50 euro	Integralmente indeducibili
Valore unitario superiore a 50 euro	Spesa rientrante tra quella 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 milione di euro	1,5%
Oltre i 10 milioni e fino a 50 milioni di euro	0,6%
Oltre 50 milioni di euro	0,4%

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 al 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 soglia, per l'anno 2023, è stata fissata a 3.000 euro dal recente Decreto Lavoro (D.L. 48/2023, convertito in L. 85/2023) che al fine di incentivare il potere di acquisto e di ridurre il cuneo fiscale ha innalzato, per i soli lavoratori con figli a carico, il limite di esenzione per i fringe benefit

da 258,23 a 3.000 euro (si veda anche la circolare n. 23/E/2023).

Omaggi erogati dagli esercenti arti e professioni

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

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

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

8) Incentivi all'assunzione di donne: i settori e le professioni con disparità di genere validi per il 2024

Il Ministero del Lavoro in concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, ha pubblicato il Decreto interministeriale n. 365 del 20 novembre 2023, nel quale ha individuato sulla base delle elaborazioni effettuate dall'ISTAT, i settori e le professioni caratterizzate da una significativa differenza di genere per l'anno 2024.

Per tali settori si applicano le agevolazioni definite dall'art. 4 c. 11 dalla Legge Fornero n. 92/2012; ovvero la possibilità per i datori di lavoro privati di usufruire di incentivi per le **assunzioni o trasformazioni a tempo indeterminato** che consistono in una **riduzione della contribuzione dovuta pari al 50%.**

L'incentivo può essere applicato alle seguenti tipologie di lavoratori:

- lavoratori uomini e donne di età non inferiore a 50 anni, disoccupati da oltre 12 mesi;
- donne di qualunque età prive di impiego regolarmente retribuito da almeno 24 mesi (ovunque residenti); **donne di qualsiasi età prive di impegno regolarmente retribuito da almeno 6 mesi assunte in settori economici caratterizzati da un'accentuata disparità occupazionale di genere** annualmente individuate con decreto ministeriale.

Ai fini dell'applicazione dell'incentivo, l'assunzione deve avvenire in settori o per professioni caratterizzati da un **tasso di disparità uomo – donna che supera almeno del 25% la disparità media**

uomo-donna in tutti i settori economici dello Stato interessato; per questo motivo ogni anno viene pubblicato il Decreto interministeriale con i dati aggiornati.

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

Studio Berta Nembrini Colombini & Associati