

Circolare n° 17/2022A TUTTI I SIGNORI CLIENTI
LORO SEDI

Milano 7 Dicembre 2022

Sommario

Notiziario mese di dicembre 2022	2
Principali scadenze dal 16 dicembre 2022 al 15 gennaio 2023.....	4
APPROFONDIMENTO 1 : VERSAMENTO DELL'ACCONTO IVA PER L'ANNO 2022	6
APPROFONDIMENTO 2 : AL 27 DICEMBRE 2022 SCATTA LA CONSUMAZIONE DEL REATO DI OMESSO VERSAMENTO IVA DELL'ANNO 2021	9
APPROFONDIMENTO 3: RITENUTA IRPEF RIDOTTA SULLE PROVVISORI: ANCORA VALIDE LE "VECCHIE" INDICAZIONI	11
APPROFONDIMENTO 4 : PAGAMENTO COMPENSI AMMINISTRATORI.....	14
APPROFONDIMENTO 5: PROBABILE DETRAZIONE "RITARDATA" PER LE FATTURE A CAVALLO D'ANNO	17
APPROFONDIMENTO 6: L'INVIO TELEMATICO DELLE LETTERE DI INTENTO	19
APPROFONDIMENTO 7: I BONUS IN VIGORE PER GLI INTERVENTI SULLE SINGOLE UNITÀ IMMOBILIARI	22
APPROFONDIMENTO 8: WELFARE AZIENDALE 2022.....	25
APPROFONDIMENTO 9: DICHIARAZIONI IMU: LE VARIAZIONI RELATIVE ALL'ANNO 2021 VANNO COMUNICATE ENTRO IL 31 DICEMBRE 2022	28
APPROFONDIMENTO 10: BONUS ENERGIA: I CHIARIMENTI A RIDOSSO DELLA SCADENZA PER LA RICHIESTA DEL BONUS DEL MESE DI DICEMBRE	31
APPROFONDIMENTO 11: ASPETTI FISCALI E CONTABILI DEGLI OMAGGI NATALIZI	37
APPROFONDIMENTO 12: LE SCRITTURE CONTABILI DEL TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO.....	42

Notiziario mese di dicembre 2022**LA CESSIONE ULTRAQUINQUENNALE DI IMMOBILE RISTRUTTURATO NON È TASSATA**

La cessione di un immobile oggetto di ristrutturazione e di ampliamento dopo il quinquennio dalla data di acquisto non determina l'emersione di una plusvalenza ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera b), Tuir, se effettuata da persona fisica al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni. **(Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 560 del 18 novembre 2022)**

FATTURA ANALOGICA PER CESSIONI VERSO SAN MARINO

Per le cessioni di beni effettuate nei confronti di residenti nella Repubblica di San Marino, da un soggetto identificato ai fini Iva in Italia, ma ivi né stabilito né residente, se non documentate da fattura elettronica spedita allo SdI, dovranno essere documentate da fatture analogiche.

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 557 del 17 novembre 2022)

TRATTAMENTO IVA CESSIONE UNITÀ COLLABENTI

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che la classificazione del fabbricato "*al momento della cessione*" rappresenta il criterio di riferimento principale per applicare il regime di esenzione Iva previsto dai n. 8-bis e 8-ter dell'articolo 10, Decreto Iva, indipendentemente dalla destinazione di fatto, successiva alla vendita. **(Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 554 del 7 novembre 2022)**

COSTITUZIONE SRL ON LINE

Il Decreto Mise n. 155/2022 pubblicato in GU n. 247 del 21 ottobre 2022 ha reso operativa la possibilità di costituire *on line* Srl ordinarie e Srl semplificate aventi sede in Italia e con capitale versato mediante conferimenti in denaro. In tale fattispecie il notaio utilizzerà una apposita piattaforma gestita dal notariato e la stipula potrà avvenire in videoconferenza. Sarà tuttavia necessario adottare statuti *standard* appositamente approvati.

(Ministero dello sviluppo economico, Decreto 155/2022 pubblicato in GU n. 247 del 21/10/2022)

TRATTAMENTO FISCALE COMPENSI AGENTE SPORTIVO

L'esercizio dell'attività di agente sportivo costituisce esercizio di una libera professione regolamentata e pertanto, in mancanza di una disposizione esplicita, i redditi conseguiti rientrano nella categoria dei redditi di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni ai sensi dell'articolo 53, Tuir. **(Agenzia delle entrate, risoluzione n. 69 del 21 novembre 2022)**

ELENCHI INAIL

Il nuovo avviso per il Bando Isi Inail 2021 prevede lo stanziamento di 274 milioni con cui verranno finanziati nel 2023 i migliori progetti aziendali per l'innalzamento dei livelli di sicurezza nei luoghi di lavoro, tuttavia si segnala che ieri 29 novembre è stato comunicato il rinvio della pubblicazione degli elenchi cronologici Isi 2021.

(Inail, comunicato del 29 novembre 2022)

RINVIO SCADENZA COMUNICAZIONE AIUTI DI STATO

Rinviata al prossimo 31 gennaio la scadenza dell'invio delle comunicazioni sugli aiuti di stato.

(Agenzia delle entrate, comunicato del 29 novembre 2022)



Principali scadenze dal 16 dicembre 2022 al 15 gennaio 2023

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 16 dicembre 2022 al 15 gennaio 2023, con il commento dei termini di prossima scadenza.

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

SCADENZE FISSE**16
dicembre****Imu**

Scade oggi il termine per effettuare il versamento del saldo Imu 2022 per i soggetti proprietari o titolari di diritti reali di godimento di terreni e fabbricati.

Versamenti Iva mensili

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

Versamento dei contributi Inps

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

Versamento delle ritenute alla fonte

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

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

Versamento ritenute da parte condomini

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

	<p>ACCISE - Versamento imposta Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.</p> <p>Imposta sostitutiva sulla rivalutazione TFR Scade il termine per il versamento dell'acconto dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione del Tfr, maturata nel 2022.</p>
27 dicembre	<p>Acconto Iva Scade oggi il termine per effettuare il versamento dell'acconto Iva 2022 da parte dei contribuenti mensili e trimestrali.</p> <p>Presentazione elenchi Intrastat mensili Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese precedente.</p>
31 dicembre	<p>Presentazione elenchi Intra 12 mensili Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di ottobre.</p> <p>Presentazione del modello Uniemens Individuale Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di novembre.</p> <p>Riduzione ritenuta di acconto agenti Scade oggi il termine per la presentazione ai committenti, preponenti o mandanti, della dichiarazione contenente i dati identificativi dei percipienti nonché l'attestazione di avvalersi in via continuativa dell'opera di dipendenti o di terzi, ai fini dell'applicazione della ritenuta di acconto nella misura ridotta del 4,60%.</p> <p>Dichiarazione Imu Scade oggi il termine per presentare la dichiarazione Imu relativa ai fabbricati, ai terreni agricoli e alle aree edificabili per i quali sono intervenute variazioni nel corso del 2021 ai fini della determinazione dell'imposta.</p>

APPROFONDIMENTO 1 : 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 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 maturare 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	<p>Con questo criterio, l'acconto è pari all'88% dell'Iva dovuta relativamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • al mese di dicembre 2021 per i contribuenti mensili; • al saldo dell'anno 2021 per i contribuenti trimestrali; • al 4° trimestre dell'anno precedente (ottobre/novembre/dicembre 2021), per i contribuenti trimestrali "speciali" (autotrasportatori, distributori di carburante, odontotecnici). <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"> • contribuente mensile nel 2021 che è passato trimestrale nel 2022: l'acconto dell'88% è pari alla somma dell'Iva versata (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;
-----------------------	---

	<ul style="list-style-type: none">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
Metodo analitico	<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">le operazioni attive effettuate fino al 20 dicembre 2022, 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 2022. <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>
Metodo previsionale	<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 soggetti di cui alla seguente tabella (la seguente casistica deve intendersi esemplificativa e non esaustiva).

Casi di esclusione dal versamento dell'acconto Iva

- 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

APPROFONDIMENTO 2 : 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 per ammontare superiore a quello tollerato dal D.Lgs. 74/2000.

In particolare, entro il prossimo 27 dicembre 2022, è infatti possibile rimettersi in regola ed evitare le conseguenze penali di tale condotta.

Il reato di omesso versamento Iva

L'articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000 prevede che sia punito con la reclusione 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 ad una certa soglia.

Il meccanismo appare chiarissimo, se non fosse che:

1. bisogna individuare quale sia la reclusione minacciata per il reato;
2. bisogna comprendere cosa significhi “Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale”;
3. bisogna avere contezza della soglia rilevante.

La reclusione e la soglia di punibilità

Secondo la norma ad 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.

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.

Si ricorda peraltro la pronuncia della Corte di Cassazione n. 3256/2021, nella quale viene affermato che, qualora lo “sforamento” sia modesto (nel caso si trattava di uno sforamento inferiore al 10%) e, comunque, il comportamento del contribuente non risulti abituale, troverebbe applicazione l'esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto (articolo 131-bis, c.p.) nel reato di omesso versamento dell'Iva.

Conclusioni

Alla luce di quanto sopra esposto, lo studio non può che raccomandare alla gentile clientela che dovesse avere problemi di Iva non versata 2021 eccedente la predetta soglia, di utilizzare parte della propria liquidità per rientrare nel vigente limite dei 250.000 euro.

Ad esempio, se fosse rimasta insoluta Iva del 2021 per 300.000 euro, al fine di evitare conseguenze penali, si dovrà provvedere a ravvedere entro il 27 dicembre 2022 un importo di Iva non versata per almeno 50.000 euro.



APPROFONDIMENTO 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 (nella sostanza la ritenuta d'acconto viene calcolata nella misura ridotta del 4,6%, cioè al 20% del 23%), assegnando un vantaggio finanziario non trascurabile allo stesso agente.

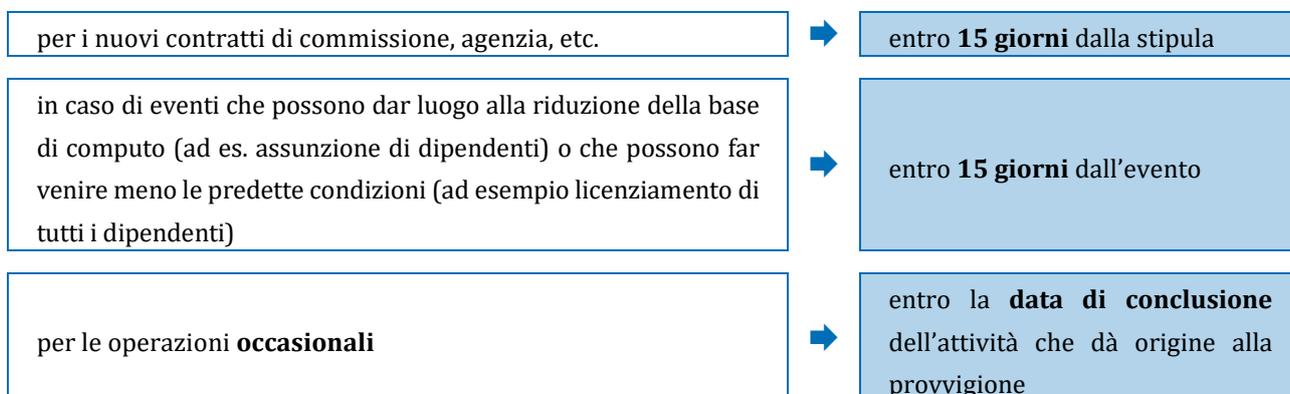
Si riporta una tabella che evidenzia l'impatto delle 2 diverse misure (si tralascia, per semplificare i calcoli, l'impatto delle ritenute Enasarco).

	ordinaria	ridotta
provvigioni	1.000	1.000
base imponibile	50% = 500	20% = 200
ritenuta d'acconto (23%)	115	46
netto	885	954

Procedura prevista dal D.M. 16 aprile 1983

Secondo quanto previsto dal D.M. 16 aprile 1983 l'agente, per poter godere dell'applicazione della ritenuta ridotta nell'anno successivo, deve necessariamente inviare ai propri committenti un'apposita dichiarazione tramite raccomandata A/R (unica forma consentita dalla citata normativa, ma come in seguito si dirà, l'Agenzia delle entrate ha ammesso anche l'utilizzo della pec) **entro il 31 dicembre** dell'anno precedente.

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



La predetta riduzione come detto in precedenza viene riconosciuta nei casi in cui l'agente si avvalga in via continuativa dell'opera di dipendenti o "di terzi".

A tal fine, si considerano soggetti "terzi":

- i soggetti che collaborano con chi percepisce le provvigioni nello svolgimento dell'attività propria dell'impresa (subagenti, mediatori, procacciatori di affari);
- i collaboratori dell'impresa familiare direttamente impegnati nell'attività di impresa;
- gli associati in partecipazione quando il loro apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro (si ricorda che il D.Lgs. 81/2015, in attuazione della riforma del lavoro definita "Jobs Act", ha eliminato dal 25 giugno 2015 tali figure contrattuali, lasciando in essere i precedenti rapporti fino alla loro cessazione).

È opportuno ricordare che in base a quanto previsto dal comma 5 dell'articolo 25-bis, D.P.R. 600/1973 non è possibile applicare il beneficio della riduzione con riferimento a talune tipologie di provvigioni esplicitamente elencate. Vediamo quali sono.

Tipologie di provvigioni escluse dalla riduzione

- provvigioni percepite dalle agenzie di viaggio e turismo
- provvigioni percepite dai rivenditori autorizzati di documenti di viaggio relativi ai trasporti di persone
- provvigioni percepite dai soggetti che esercitano attività di distribuzione di pellicole cinematografiche
- provvigioni percepite dagli agenti di assicurazione per le prestazioni rese direttamente alle imprese di assicurazione
- provvigioni percepite dai mediatori di assicurazione per i loro rapporti con le imprese di assicurazione e con gli agenti generali delle imprese di assicurazione pubbliche o loro controllate che rendono prestazioni direttamente alle imprese di assicurazione in regime di reciproca esclusiva
- provvigioni percepite dalle aziende e istituti di credito e dalle società finanziarie e di locazione finanziaria per le prestazioni rese nell'esercizio delle attività di collocamento e di compravendita di titoli e valute nonché di raccolta e di finanziamento
- provvigioni percepite dagli agenti, raccomandatari e mediatori marittimi e aerei
- provvigioni percepite dagli agenti e commissionari di imprese petrolifere per le prestazioni ad esse rese direttamente
- provvigioni percepite dai mediatori e rappresentanti di produttori agricoli e ittici e di imprese esercenti la pesca marittima
- provvigioni percepite dai commissionari che operano nei mercati ortoflorofrutticoli, ittici e di bestiame
- provvigioni percepite dai consorzi e cooperative tra imprese agricole, commerciali 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, 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.

A oggi, a distanza di parecchi anni dall'introduzione delle richiamate modifiche, nessun decreto attuativo è stato ancora emanato e pertanto occorrerà fare ancora riferimento alle precisazioni fornite sul punto dalla stessa Agenzia delle entrate.

A chiarire come comportarsi nelle more dell'adozione di tale decreto attuativo è intervenuta la **circolare n. 31/E/2014**, che ha fissato le regole da seguire nel periodo transitorio, prevedendo in particolare quanto segue:

- è possibile effettuare la trasmissione prevista dal D.M. 16 aprile 1983, anche tramite pec, rispettando comunque i termini dal medesimo previsti (entro il 31 dicembre dell'anno precedente mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, ovvero entro i 15 giorni successivi da quello in cui si sono verificate le condizioni, ovvero entro 15 giorni successivi alla stipula dei contratti o all'esecuzione della mediazione);
- la dichiarazione così trasmessa (mediante raccomandata o pec), conserva validità ai fini dell'applicazione della ritenuta del 20% anche oltre l'anno cui si riferisce;
- permane l'obbligo di dichiarare il venir meno delle condizioni entro 15 giorni dalla data in cui si verificano;
- la sanzione amministrativa prevista in caso di omissione si applica anche in caso di dichiarazione non veritiera (dati incompleti o non veritieri) circa la sussistenza dei presupposti per usufruire dell'aliquota ridotta (anche alle dichiarazioni inviate prima dell'entrata in vigore del decreto attuativo si applicherà, se più favorevole, la nuova sanzione, salvo che il provvedimento d'irrogazione della pena pecuniaria sia divenuto definitivo).

Come precisato dall'Agenzia delle entrate, restano *"salve in ogni caso le prescrizioni che saranno stabilite dal nuovo decreto di attuazione"* che tuttavia a oggi non risulta ancora emanato.

Alla luce di tali previsioni occorre quindi ricordare che:

- coloro che hanno già inviato la comunicazione, al fine di vedersi ancora riconosciuta la riduzione delle ritenute Irpef applicate alle provvigioni riconosciute nel 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.

APPROFONDIMENTO 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:

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, 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.

Amministratore senza compenso	<p>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>
Amministratore con compenso stabile erogato in rate mensili (oppure con diversa periodicità) nel corso dell'anno	<p>L'assemblea che assegna il compenso deve precedere la materiale erogazione del compenso all'amministratore.</p> <p>Ipotizzando, a titolo di esempio, che sia assegnato - per l'anno 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">• mese di gennaio (antecedentemente al primo pagamento): assemblea dei soci che delibera il compenso all'amministratore per l'intero anno 2022;• mese di gennaio (dopo l'assemblea): erogazione della prima <i>tranche</i> mensile;• mese di febbraio: erogazione seconda <i>tranche</i> mensile; etc. <p>Talune società prevedono una ratifica a posteriori dei compensi dell'organo amministrativo già erogati precedentemente (ad esempio, in sede di approvazione del bilancio 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>
Amministratore con compenso stabile, cui viene destinata una erogazione straordinaria	<p>Nulla vieta che l'assemblea dei soci decida di assegnare una quota ulteriore di compenso all'amministratore, in aggiunta a quanto già deliberato.</p> <p>Ad esempio, in aggiunta al caso precedente, si ipotizzi che i soci (a novembre 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>
Amministratore con compenso annuo erogato in maniera non costante	<p>Come detto, è bene che l'assemblea dei soci preceda il momento di erogazione del compenso, a nulla rilevando che la decisione sia assunta in corso d'anno e che si decida di remunerare il lavoro dell'amministratore per l'intero periodo.</p> <p>Ad esempio:</p> <ul style="list-style-type: none">• 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'assemblea): la società eroga il compenso in una o più rate (ad esempio, 40.000 euro a ottobre, 40.000 euro a novembre, 40.000 euro a dicembre)
Amministratore con compenso deliberato in anni precedenti, a valere anche per il futuro	<p>Per evitare l'incombente 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: <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>

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.



APPROFONDIMENTO 5: PROBABILE DETRAZIONE "RITARDATA" PER LE FATTURE A CAVALLO D'ANNO

L'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972 prevede che *"Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo"*.

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

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

Quindi, è solo a partire dalla effettiva ricezione del documento di acquisto (che segue l'esigibilità) che il contribuente può esercitare correttamente il diritto alla detrazione dell'Iva assolta su tale acquisto: l'articolo 1, D.P.R. 100/1998 però afferma, in chiave di semplificazione, che *"Entro il medesimo termine di cui al periodo precedente può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente"*.

Proprio in forza di detta norma di semplificazione il contribuente, a fronte di una fattura di acquisto ricevuta in data 13 novembre 2022 (o comunque fino al termine ultimo del 15 novembre 2022) e datata 31 ottobre 2022, ha potuto farla concorrere anticipatamente alla liquidazione Iva del mese di ottobre (trattasi di una facoltà e non di un obbligo).

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

Ricezione della fattura

Tuttavia, quanto fatto nel corso del 2022 e descritto in precedenza non può essere fatto per le fatture di dicembre 2022 o del quarto trimestre 2022 che saranno ricevute tramite SdI nel mese di gennaio 2023. Ciò in forza dell'ultimo inciso del citato articolo 1, D.P.R. 100/1998 che recita *"fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente"*.

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

Fattispecie	Trattamento	Anno detrazione
-------------	-------------	-----------------

Circolare informativa 17/2022 del 7 dicembre 2022 – Pag. 17 di 44
(fonte : Euroconference Spa)

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

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



È pertanto consigliabile contattare i propri fornitori affinché le fatture differite relative al mese di dicembre 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.

APPROFONDIMENTO 6: 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 DI è stato approvato dal provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 96911/2020 ed è composto dal frontespizio e dal quadro A. Il dichiarante indica se intende avvalersi della facoltà di effettuare acquisti e/o importazioni (il campo Dogana va barrato solo nel caso di importazioni). Nella sezione dichiarazione del frontespizio (campo 2) va indicato l'ammontare fino a concorrenza del quale si intende utilizzare la facoltà di effettuare acquisti senza applicazione dell'Iva nei confronti dell'operatore economico al quale è presentata la dichiarazione.

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

Il fornitore è tenuto a verificare l'avvenuta trasmissione della dichiarazione di intento all'Agenzia delle entrate prima di effettuare la relativa operazione. Tale verifica può avvenire nel proprio cassetto fiscale ovvero tramite la funzione di verifica messa a disposizione al link <https://telematici.agenziaentrate.gov.it/VerIntent/VerificaIntent.do?evento=carica>.

La possibilità di non avvalersi della dichiarazione di intento già presentata

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

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

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

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

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

Controlli e aspetti sanzionatori

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

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

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

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

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

APPROFONDIMENTO 7: I BONUS IN VIGORE PER GLI INTERVENTI SULLE SINGOLE UNITÀ IMMOBILIARI

A seguito della pubblicazione sul sito dell’Agenzia delle entrate della guida aggiornata sulle agevolazioni fiscali per le ristrutturazioni edilizie, si ritiene utile fornire alla gentile clientela un quadro di insieme delle detrazioni fruibili per le spese sostenute o da sostenere entro il 31 dicembre 2022 su singole unità immobiliari principalmente per interventi di manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia.

Non sono oggetto di commento nella tabella sottostante le aliquote delle detrazioni inerenti le spese per interventi effettuati sulle parti comuni di edifici condominiali.



Non sono oggetto di esposizione nemmeno le aliquote delle detrazioni inerenti la disciplina del “*super bonus*” così come modificate dall’articolo 9, D.L. 176/2022 (Decreto Aiuti-*quater*), già oggetto di commento nel Supplemento speciale spedito alla gentile clientela lo scorso 24 novembre 2022.

Nello specifico, stante l’attuale dettato normativo, si segnala l’imminente scadenza al 31 dicembre 2022 del *bonus* facciate e del *bonus* barriere architettoniche.

Tipologia di intervento	Agevolazione	Note	Modalità di sostenimento della spesa
Manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia	<u>Detrazione Irpef del 50% in 10 rate</u> annuali di pari importo con soglia massima di spesa di 96.000 euro	L’agevolazione fiscale può essere usufruita per interventi realizzati su tutti gli immobili di tipo residenziale	Pagamenti con bonifico bancario/postale “ <i>parlante</i> ” o bonifico ordinario con la dichiarazione sostitutiva rilasciata dal fornitore. Termine per sostenere la spesa è il 31 dicembre 2024
Riqualificazione energetica	<u>Detrazione Irpef/Ires del 50%/65% in 10 rate</u> annuali di pari importo con soglie massime differenziate a seconda dell’intervento eseguito	È necessario trasmettere all’ENEA entro 90 giorni dalla fine dei lavori copia dell’attestato di certificazione energetica	Per i privati pagamenti con bonifico bancario/postale “ <i>parlante</i> ” o bonifico ordinario con la dichiarazione sostitutiva rilasciata dal fornitore. Per le imprese modalità di pagamento libera. Termine per sostenere la spesa è il 31 dicembre 2024
Interventi finalizzati alla riduzione del rischio sismico	<u>Detrazione Irpef/Ires del 50%</u> in 5 rate annuali di pari importo con soglia massima di spesa di euro	L’agevolazione fiscale può essere usufruita per interventi realizzati su tutti gli immobili di tipo	Pagamenti con bonifico bancario/postale “ <i>parlante</i> ” o bonifico ordinario con la dichiarazione sostitutiva

	96.000 per ciascun anno. Se il rischio sismico è ridotto di 1 classe di rischio, la detrazione diventa del 70%, se è ridotto di 2 classi di rischio la detrazione diventa dell'80%	residenziale e su quelli utilizzati per attività produttive. La detrazione è prevista con aliquote differenziate anche per l'acquisto di case antisismiche	rilasciata dal fornitore. Termine per sostenere la spesa è il 31 dicembre 2024
"Bonus mobili", cioè acquisto di mobili nuovi o grandi elettrodomestici nuovi di classe non inferiore ad A per i forni, a E per le lavatrici/lavasciugatrici /lavastoviglie e a F per frigoriferi e congelatori	<u>Detrazione Irpef del 50%</u> in 10 rate annuali di pari importo con soglia massima di spesa di euro 10.000 entro il 31 dicembre 2022 (soglia di euro 5.000 dal 1° gennaio 2023)	Il presupposto per fruire del "Bonus mobili" è la realizzazione di un intervento di recupero edilizio (che dia diritto alla detrazione Irpef del 50%) con inizio a decorrere dal 1° gennaio dell'anno precedente a quello dell'acquisto del mobile/elettrodomestico	Pagamento con bonifico, carta di debito o carta di credito. Termine per sostenere la spesa è il 31 dicembre 2024
"Bonus verde", cioè interventi di sistemazione a verde di aree scoperte private e/o realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili	<u>Detrazione Irpef del 36%</u> in 10 rate annuali di pari importo con soglia massima di spesa di 5.000 euro entro il 31 dicembre 2024	La detrazione non spetta per le spese sostenute per la manutenzione ordinaria dei giardini preesistenti non connessa ad un intervento innovativo o modificativo e per i lavori in economia	Pagamento con strumenti idonei a garantire la tracciabilità delle operazioni. Termine per sostenere la spesa è il 31 dicembre 2024
"Bonus facciate", cioè interventi edilizi sulle strutture opache della facciata, su balconi, fregi, ornamenti, finalizzati al recupero della facciata esterna degli edifici ubicati in zona A o B	<u>Detrazione Irpef del 60%</u> in 10 rate annuali di pari importo senza soglia massima di spesa	La detrazione spetta per il consolidamento, il ripristino, il miglioramento delle caratteristiche termiche e il rinnovo degli elementi costitutivi della facciata esterna; la mera pulizia e tinteggiatura della superficie; il consolidamento, il ripristino o il rinnovo degli elementi costitutivi; i lavori riconducibili al decoro urbano	Pagamento con strumenti idonei a garantire la tracciabilità delle operazioni. Termine per sostenere la spesa è il 31 dicembre 2022
"Bonus barriere architettoniche"	<u>Detrazione Irpef/Ires del 75%</u> in 5 rate annuali di pari importo con soglia massima di spesa differenziata entro il 31 dicembre 2022	La detrazione spetta per la realizzazione di interventi direttamente finalizzati all'eliminazione di barriere architettoniche in edifici già esistenti. Rientrano anche gli interventi di automazione degli impianti degli edifici funzionali	Pagamento con bonifico bancario/postale "parlante" o bonifico ordinario con la dichiarazione sostitutiva rilasciata dal fornitore. Termine per sostenere la spesa è il 31 dicembre 2022

		ad abbattere le barriere architettoniche	
--	--	---	--

La facoltà di optare per lo sconto in fattura o la cessione del credito

I soggetti che sostengono nell'arco temporale di vigenza delle agevolazioni spese per gli interventi sugli immobili elencati nella tabella possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, alternativamente:

- per un contributo sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto;
- per la cessione di un credito di imposta di pari ammontare alla detrazione.



Unica eccezione alla facoltà di esercitare una delle due opzioni evidenziate riguarda il *bonus mobili* e il *bonus verde*, che vincolano il soggetto beneficiario a fruire della detrazione diretta in dichiarazione dei redditi.



APPROFONDIMENTO 8: WELFARE AZIENDALE 2022

Il Decreto Aiuti-*bis* ha innalzato, per il 2022, fino a 600 euro il limite entro il quale è possibile riconoscere ai dipendenti beni e servizi esenti da imposte, includendo anche le somme erogate o rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche. Tale limite è stato poi innalzato a 3.000 euro a opera del Decreto Aiuti-*quater*.

Con la circolare n. 35/E/2022, l'Agenzia delle entrate ha fornito alcuni chiarimenti sulla nuova disciplina del *welfare* aziendale. In particolare, per il solo 2022, sono incluse anche le somme erogate o rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche, cioè quelle relative a immobili a uso abitativo posseduti o detenuti dal dipendente, dal coniuge o dai suoi familiari, a prescindere che vi abbiano o meno stabilito la residenza o il domicilio. Vi rientrano, quindi, anche le utenze per uso domestico intestate al condominio (ad esempio, quelle idriche o di riscaldamento) e quelle per le quali, pur essendo le utenze intestate al proprietario dell'immobile (locatore), nel contratto di locazione è prevista espressamente una forma di addebito analitico e non forfetario a carico del lavoratore (locatario) o del proprio coniuge e familiari. Inoltre, rientrano tra i *fringe benefit* anche i beni ceduti e i servizi prestati al coniuge del lavoratore o ai familiari indicati nell'articolo 12, Tuir, nonché i beni e i servizi per i quali venga attribuito il diritto di ottenerli da terzi.

Ambito soggettivo	La disposizione vale per i titolari di redditi di lavoro dipendente e assimilati a quelli di lavoro dipendente (come ad esempio co.co.co. e amministratori).
	I <i>fringe benefit</i> possono essere corrisposti dal datore di lavoro anche <i>ad personam</i> (non per forza a tutti).
Ambito oggettivo	Sono incluse anche le somme erogate o rimborsate ai lavoratori per il pagamento delle utenze domestiche di acqua, elettricità e gas.
	Il limite massimo di non concorrenza al reddito (non imponibilità) è innalzato per il 2022 da 258,23 a 3.000 euro.
	Rientrano anche i beni ceduti e i servizi prestati al coniuge del lavoratore o ai familiari indicati nell'articolo 12, Tuir, nonché quelli per i quali venga attribuito il diritto di ottenerli da terzi.
Utenze domestiche	Devono riguardare immobili a uso abitativo posseduti o detenuti, sulla base di un titolo idoneo, dal dipendente, dal coniuge o dai suoi familiari, a prescindere che negli stessi abbiano o meno stabilito la residenza o il domicilio, a condizione che ne sostengano effettivamente le relative spese. È possibile comprendere anche le utenze: <ul style="list-style-type: none">• per uso domestico intestate al condominio e che poi vengono ripartite fra i condomini (per la quota rimasta a carico del singolo condomino);• quelle per le quali, pur essendo le utenze intestate al proprietario dell'immobile (locatore), nel contratto di locazione è prevista espressamente una forma di addebito analitico e non forfetario a carico del lavoratore (locatario) o dei propri coniuge e familiari, sempre a condizione che tali soggetti sostengano effettivamente la relativa spesa (il locatore rimborsato delle spese sostenute per le utenze non potrà, a sua volta, beneficiare

	<p>dell'agevolazione per le medesime spese che, poiché oggetto di rimborso, non possono essere considerate effettivamente sostenute).</p> <p>Il datore di lavoro deve:</p> <ul style="list-style-type: none">• acquisire e conservare, per eventuali controlli, la relativa documentazione per giustificare la somma spesa e la sua inclusione nel limite previsto, nel rispetto delle norme in materia di <i>privacy</i>; oppure• in alternativa, può acquisire una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, ai sensi del D.P.R. 445/2000, con la quale il lavoratore richiedente attesti di essere in possesso della documentazione comprovante il pagamento delle utenze domestiche, di cui riporti gli elementi necessari per identificarle, quali, ad esempio, il numero e l'intestatario della fattura (e, se diverso dal lavoratore, il rapporto intercorrente con quest'ultimo), la tipologia di utenza, l'importo pagato, la data e le modalità di pagamento. <p>In entrambi i casi è opportuno acquisire una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà che attesti la circostanza che le medesime fatture non siano già state oggetto di richiesta di rimborso, totale o parziale, non solo presso il medesimo datore di lavoro, ma anche presso altri.</p> <p>Resta fermo che tutta la documentazione indicata nella dichiarazione sostitutiva dev'essere conservata dal dipendente in caso di controllo dell'Amministrazione finanziaria.</p> <p>La giustificazione di spesa può essere rappresentata anche da più fatture ed è valida anche se la stessa è intestata a una persona diversa dal lavoratore dipendente, purché sia intestata al coniuge o ai familiari indicati nell'articolo 12, Tuir o, a certe condizioni (ossia in caso di riaddebito analitico), al locatore.</p> <p>Le somme erogate (nell'anno 2022 o entro il 12 gennaio 2023) possono riferirsi anche a fatture che saranno emesse nel 2023, purché riguardino consumi effettuati nel 2022.</p>
Superamento del limite massimo	<p>Se, in sede di conguaglio, il valore dei beni o dei servizi prestati, nonché le somme erogate o rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche risultino superiori a 3.000 euro, si riprende a tassazione l'intero importo corrisposto, sin dal primo euro (i 3.000 euro non sono una franchigia).</p>
Principio di cassa allargato	<p>Si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori corrisposti entro il 12 gennaio del periodo d'imposta successivo a quello a cui si riferiscono (c.d. principio di cassa allargato). I <i>benefit</i> erogati mediante <i>voucher</i> si considerano percepiti nel momento in cui entrano nella disponibilità del lavoratore, anche se il servizio è fruito in seguito.</p>
Rapporti col bonus carburante 200 + 600	<p>Il regime dei 3.000 euro (articolo 51, comma 3, Tuir), limitato all'anno d'imposta 2022, è un'agevolazione ulteriore, diversa e autonoma, rispetto al <i>bonus</i> carburante. Perciò, nel 2022, i beni e i servizi erogati a favore di ciascun lavoratore dipendente possono raggiungere un valore di 200 euro in buoni benzina (<i>bonus</i> carburante) e di 3.000 euro per l'insieme degli altri beni e servizi (compresi eventuali ulteriori buoni benzina), nonché per le somme erogate o rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche.</p> <p>Se il <i>bonus</i> carburante è superiore a 200 euro diviene interamente imponibile ed è assoggettato a tassazione ordinaria anche qualora il lavoratore dipendente abbia scelto la</p>

sostituzione dei premi di risultato con il *bonus* in parola e/o con i *fringe benefit*. In altri termini, anche nell'ambito dei premi di risultato, qualora il valore dei beni ceduti (inclusi quelli relativi al *bonus* carburante), dei servizi prestati e delle somme erogate o rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche, sia di importo superiore ai rispettivi (e distinti) limiti fissati dalle norme di riferimento (3.000 euro per il regime temporaneo dell'articolo 51, comma 3, Tuir, e/o euro 200 per il *bonus* carburante), ciascun valore, per l'intero, sarà soggetto a tassazione ordinaria.



APPROFONDIMENTO 9: DICHIARAZIONI IMU: LE VARIAZIONI RELATIVE ALL'ANNO 2021 VANNO COMUNICATE ENTRO IL 31 DICEMBRE 2022
--

In merito all'obbligo di presentazione della dichiarazione Imu, il comma 769 della L. 160/2019 stabilisce che la stessa debba essere presentata o, in alternativa, trasmessa in via telematica *"entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta"*.

In relazione alle variazioni relative al periodo d'imposta 2021, l'articolo 35, comma 4, D.L. 73/2022 ha stabilito che la scadenza sia stata posticipata rispetto al termine ordinario ed è fissata al prossimo **31 dicembre 2022**.

Pertanto, oltre alla modalità di presentazione cartacea, sempre e comunque ammessa, così come l'invio con raccomandata senza ricevuta di ritorno ovvero la pec, attualmente è consentito utilizzare anche il canale telematico, tramite i servizi Entratel e Fisconline; quest'ultima, pertanto, risulta essere una modalità aggiuntiva, che non sostituisce la tradizionale presentazione cartacea da effettuarsi direttamente al comune di ubicazione degli immobili.

Per la presentazione della dichiarazione Imu occorre utilizzare il nuovo modello approvato con il D.M. 29 luglio 2022, utilizzabile tanto per l'Imu quanto per l'Impi (imposta municipale sulle piattaforme marine).

La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi, sempre che non si verificano modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegue un diverso ammontare dell'imposta dovuta.

Restano ferme le dichiarazioni in passato presentate ai fini dell'Imu e del tributo per i servizi indivisibili, in quanto compatibili. Pertanto, se non sono intervenute variazioni che hanno determinato una diversa liquidazione del tributo e non ci si trovi in uno dei casi in cui si è tenuti a presentare la dichiarazione, non occorre ripresentare la stessa.

Dichiarazione Imu

La dichiarazione va resa solo per gli immobili interessati da variazioni suscettibili di produrre una modifica sul calcolo del tributo dovuto: qualora nulla sia variato, come detto, non è dovuta alcuna comunicazione al Comune.

Si ricorda comunque che sono moltissime le fattispecie di esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione: si pensi, in particolare, al fatto che i trasferimenti immobiliari sono in generale esonerati in quanto le informazioni sono recepite dal Comune attraverso l'atto di voltura che il notaio inoltra alla conservatoria dei registri immobiliari.

Per una dettagliata analisi dei casi di esonero si vedano le istruzioni al modello di variazione.

Va comunque ricordato che la dichiarazione Imu va presentata quando si verifica una delle seguenti situazioni:

- fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati;

- fabbricati di interesse storico o artistico;
- fabbricati per i quali il Comune ha (eventualmente) deliberato una riduzione dell'aliquota;
- fabbricati merce invenduti;
- terreni agricoli o edificabili in relazione ai quali coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali beneficiano delle agevolazioni stabilite dalla norma.

Vi sono poi una serie di altre situazioni, elencate dalle istruzioni alla compilazione del modello, in cui il Comune non è in possesso delle necessarie informazioni per la verifica del corretto calcolo dell'imposta; si ricordano, in particolare, i seguenti casi:

- i beni utilizzati in forza di un contratto di *leasing*;
- le compravendite o le modifiche di valore di un'area edificabile;
- l'intervenuta esenzione sui fabbricati;
- la riduzione per gli immobili concessi in comodato a parenti in linea retta che li utilizzano quale abitazione principale;
- i fabbricati posseduti e non locati che le imprese di costruzione non sono riusciti a vendere (tassati con aliquota ridotta sino al 2021, esenti dal 2022);
- l'indicazione dei valori contabili dei fabbricati D, etc..

In queste situazioni occorre procedere alla presentazione del modello Imu.

Le esenzioni Covid

Oltre alle esenzioni a regime, si devono ricordare altresì quelle legate al quadro temporaneo degli aiuti di Stato che hanno interessato l'Imu durante il periodo dell'emergenza epidemiologica da Covid-19 e precisamente quelle che risultano dai seguenti provvedimenti:

- articolo 177, D.L. 34/2020, convertito, con modificazioni, dalla L. 77/2020;
- articolo 78, D.L. 104/2020, convertito, con modificazioni, dalla L. 126/2020; articolo 9 e 9-bis, D.L. 137/2020, convertito, con modificazioni, dalla L. 176/2020;
- articolo 1, comma 599, L. 178/2020;
- articolo 6-sexies, D.L. 41/2021, convertito, con modificazioni, dalla L. 69/2021.

Per tali ipotesi occorre presentare la dichiarazione Imu.

In tal caso sarà sufficiente barrare l'apposito campo mentre non sarà necessario fornire ulteriori indicazioni, dal momento che per le agevolazioni legate all'emergenza, essendo le stesse di carattere temporaneo per espressa previsione di legge, il periodo di durata è conosciuto dai Comuni.

Dichiarazione Imu Enc

Il medesimo articolo 35, comma 4, D.L. 73/2022 è intervenuto anche in relazione alla presentazione della dichiarazione relativa agli enti non commerciali: con riferimento al periodo d'imposta 2021 la dichiarazione dovrà essere presentata, in luogo della scadenza ordinaria del 30 giugno, entro il **31 dicembre 2022**.

L'obiettivo di tale dichiarazione è quello di dare conto, a ciascun Comune di ubicazione, degli immobili in relazione ai quali il contribuente può far valere, integralmente o in parte, l'esenzione prevista dall'articolo 7, lettera i), D.Lgs. 504/1992 (richiamato dall'articolo 1, comma 759, lettera g, L. 160/2019), secondo le indicazioni del D.M. 200/2012.

Come precisato dall'articolo 1, comma 770, L. 160/2019, tali soggetti sono tenuti a presentare la dichiarazione ogni anno.

Per rendere tale dichiarazione deve essere utilizzato uno specifico modello (che, a differenza della dichiarazione Imu ordinaria, non è ancora stato emanato); in attesa di tale provvedimento, i contribuenti continuano ad utilizzare il modello precedentemente approvato (D.M. 26 giugno 2014).



APPROFONDIMENTO 10: BONUS ENERGIA: I CHIARIMENTI A RIDOSSO DELLA SCADENZA PER LA RICHIESTA DEL BONUS DEL MESE DI DICEMBRE

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 36/E del 29 novembre 2022, ha offerto alcuni chiarimenti in riferimento alla fruizione dei crediti d'imposta in favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale di cui al D.L. 115/2022 (c.d. Decreto Aiuti-*bis*), D.L. 144/2022 (c.d. Decreto Aiuti-*ter*) e D.L. 176/2022 (c.d. Decreto Aiuti-*quater*).

Si riportano di seguito le indicazioni fornite.

Crediti d'imposta relativi al terzo trimestre 2022

Viene precisato che in riferimento agli enti non commerciali e alle Onlus, il credito d'imposta spetta solo in relazione alle spese per l'energia elettrica e il gas naturale utilizzati nell'ambito dell'attività commerciale eventualmente esercitata. A tal fine, nel caso in cui l'ente non sia dotato di contatori separati per i locali adibiti all'esercizio di attività commerciale rispetto a quelli utilizzati per lo svolgimento di attività istituzionale non commerciale, lo stesso è tenuto a individuare criteri oggettivi e coerenti con la natura dei beni acquistati, che consentano una corretta imputazione delle spese (quali, ad esempio, per il gas e per l'energia elettrica, rispettivamente, la cubatura degli spazi e la metratura delle superfici adibiti all'attività commerciale rispetto a quelle totali degli spazi e delle superfici complessivamente utilizzati).

Inoltre, in riferimento alla possibilità di cessione del credito, la circostanza che il Legislatore abbia precisato che i crediti sono cedibili "solo per intero" implica che l'eventuale utilizzo parziale del credito in compensazione tramite modello F24 non consente, in ogni caso, la cessione della quota non utilizzata.

Calcolo semplificato relativo ai crediti d'imposta riconosciuti in favore delle imprese "non energivore" e di quelle "non gasivore"

Viene precisato che la comunicazione fornita dal venditore rappresenta un mero calcolo semplificato dell'incremento di costo e dell'ammontare del contributo, finalizzato a semplificare la determinazione del credito d'imposta fruibile in capo al beneficiario. Resta fermo che la circostanza per cui l'utente abbia cambiato fornitore e non possa, quindi, accedere all'opportunità di chiedere allo stesso l'anzidetto calcolo semplificato non pregiudica la spettanza dei crediti d'imposta laddove ricorrano i presupposti normativamente previsti.

Quesiti**1. Spettanza dei crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale in caso di locazione di immobile**

Domanda - quale è il soggetto legittimato a usufruire dei crediti d'imposta se è concesso in locazione un immobile e le relative spese per l'utilizzo di energia elettrica o gas naturale sono sostenute, nel trimestre del 2022 per il quale spetterebbero gli anzidetti crediti, dall'impresa conduttrice dell'immobile, sebbene non sia titolare delle utenze, che risultano intestate al locatore e riaddebitate analiticamente al conduttore?

Risposta - in ordine al solo beneficio fiscale in argomento, i crediti d'imposta maturati, in linea di principio, possono essere fruiti dall'impresa conduttrice (e non dal locatore), che ne sostenga l'effettivo onere economico attraverso un riaddebito analitico, pur non essendo titolare delle relative utenze. Al fine della fruizione dei crediti d'imposta in argomento, il sostenimento delle spese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale deve essere documentato dalle imprese che usufruiscono del credito d'imposta mediante il possesso di copia

delle fatture d'acquisto (intestate al locatore), delle fatture o note di riaddebito delle stesse emesse dal locatore, del contratto di locazione dell'immobile o di altro atto che preveda espressamente l'imputazione analitica delle spese concernenti le anzidette utenze in carico al conduttore dell'immobile, nonché di documentazione probatoria relativa all'avvenuto pagamento da parte di quest'ultimo. In mancanza di voltura dell'utenza da parte del conduttore del relativo immobile, l'assenza di coincidenza tra titolarità dell'utenza e spettanza del credito d'imposta non consente al beneficiario del credito di fruire della possibilità di chiedere al fornitore la comunicazione con il calcolo semplificato. Inoltre, l'utente finale della fornitura è il titolare del POD/PDR attraverso cui avviene il consumo. L'eventuale disallineamento tra la titolarità dell'utenza e il consumo effettivo dell'energia o del gas, riscontrabile nel caso in cui il conduttore di un immobile non effettui la voltura della relativa utenza, può precludere l'applicazione delle tutele e delle agevolazioni previste dalla normativa di settore, incluse le agevolazioni extrafiscali per le imprese energivore e gasivore.

2. Spettanza del credito d'imposta relativo al terzo trimestre 2022 nel caso in cui l'unico contatore di energia elettrica di potenza pari o superiore a 16,5 kW riferibile all'impresa "non energivora" sia installato in un immobile dalla stessa detenuto in locazione

Domanda - con riferimento all'ipotesi del quesito 1, il credito d'imposta per l'energia elettrica acquistata nel II trimestre del 2022 può teoricamente spettare a un'impresa "non energivora" alla quale siano riferibili più POD, laddove l'unico POD di potenza pari o superiore a 16,5 kW sia installato nell'immobile dalla stessa detenuto in locazione?

Risposta - il credito d'imposta riconosciuto per l'energia elettrica consumata può spettare al conduttore dell'immobile nel quale sia installato il POD di potenza pari o superiore a 16,5 kW, ancorché questi non sia intestatario della relativa utenza, al rispetto delle condizioni di cui alla risposta al quesito 1. Non rileva, a tal fine, che gli unici POD del quale il conduttore sia titolare abbiano potenza inferiore a 16,5 kW, atteso che il POD di potenza superiore all'anzidetto limite è comunque riferibile, in base a quanto sopra detto, al conduttore stesso, che ne sostenga effettivamente gli oneri, in virtù del riaddebito analitico delle spese. In tal caso, essendo necessario verificare in capo al conduttore la sussistenza dei requisiti normativamente previsti, ai fini del calcolo della media di riferimento devono, quindi, essere considerati i dati relativi a tutti i POD allo stesso ricollegabili.

3. Calcolo dell'incremento di costo della componente energetica ai fini dell'accesso al credito d'imposta energia elettrica per un'impresa non intestataria dell'utenza nel trimestre di riferimento del 2019

Domanda - un'impresa conduttrice di un immobile, nel quale esercita l'attività in forza di un contratto di locazione, può accedere al beneficio fiscale anche se, nel trimestre di riferimento del 2019, non era intestataria delle fatture, in quanto il locatore risultava essere titolare dell'utenza, con riaddebito analitico delle spese relative a detta utenza?

Risposta - può accedere al beneficio l'impresa conduttrice dell'immobile, la quale non sia intestataria dell'utenza nel trimestre di riferimento dell'anno 2019, a condizione che i costi medi (per kWh), calcolati sulla base del trimestre di riferimento del 2022 (al netto di imposte e sussidi), abbiano subito un incremento maggiore del 30% sul medesimo periodo del 2019. Il sostenimento delle spese per l'acquisto di energia elettrica deve essere documentato dall'impresa che usufruisce del credito d'imposta, con riferimento all'anzidetto periodo del 2019, secondo quanto precisato nella risposta 1.

4. Disponibilità di POD di potenza uguale o superiore a quella richiesta dalla norma nei trimestri rilevanti per la verifica dell'incremento del costo medio dell'energia elettrica per le imprese "non energivore"

Domanda - possono accedere al credito d'imposta riconosciuto a favore delle imprese "non energivore" anche coloro che, nei trimestri di riferimento del 2019 e del 2022 posti a confronto ai fini della verifica dell'incremento del costo medio dell'energia elettrica, non sono dotati di contatore di potenza pari o superiore a quella indicata dalla legge?

Risposta - il possesso di un contatore di potenza disponibile uguale o superiore a quella indicata dalla legge (16,5 kW o 4,5 kW) in base al periodo considerato (ossia di potenza impegnata rispettivamente pari a 15 kW o 4 kW circa) non è necessario anche nei trimestri del 2019 e del 2022 di riferimento per la verifica dell'incremento del costo del 30% della componente energia. Detta condizione è richiesta esclusivamente con riferimento al trimestre di maturazione del credito d'imposta.

5. Vendita di energia elettrica alle imprese "non energivore" senza ricorso alla rete pubblica

Domanda - anche per le imprese "non energivore", è possibile agevolare gli acquisti di energia elettrica che avvengono senza il ricorso a una rete pubblica?

Risposta - la risposta fornita nella circolare n. 25/E/2022, § 3.3, secondo cui ai fini della determinazione e della spettanza del credito d'imposta "la norma (...) non prevede che la vendita di energia elettrica debba essere effettuata attraverso la rete pubblica. Si ritiene, pertanto, che la vendita di energia elettrica, senza passare dalla rete pubblica, da parte di un soggetto produttore di energia a favore di un'impresa "energivora" non sia ostativa al riconoscimento del beneficio fiscale in esame, al ricorrere dei previsti requisiti oggettivi e soggettivi debitamente documentati, sulla base delle fatture emesse dall'impresa fornitrice di energia elettrica", pur riferendosi alle imprese "energivore", è estendibile, al ricorrere dei presupposti di legge, anche al beneficio fiscale previsto in favore delle imprese "non energivore".

6. Nozione di "componente energia"

Domanda - la spesa sostenuta per la CO₂, riferita a un determinato periodo e a uno specifico volume di energia elettrica, quando esposta separatamente in fattura, deve essere conteggiata nella componente energia per il calcolo dell'effettivo credito d'imposta?

Risposta - La spesa sostenuta per la CO₂ riferita all'energia elettrica effettivamente consumata nel trimestre di riferimento è da considerarsi parte della componente energia, anche se è riportata in una voce separata della medesima fattura, nell'ambito di un contratto di fornitura, e non è inglobata nel prezzo specifico della stessa. In quanto tale, è da conteggiare sia in sede di verifica dei requisiti di accesso al diritto al credito d'imposta sia nel calcolo dell'effettivo credito spettante.

7. Calcolo del prezzo medio di acquisto nel caso di assenza di dati relativi al parametro del trimestre di riferimento del 2019

Domanda - quale è il criterio applicabile per il calcolo dell'incremento del costo della componente energetica nelle fattispecie di cui sotto caratterizzate dall'assenza di dati relativi al parametro del trimestre di riferimento del 2019, ancorché non si tratti di un'impresa neocostituita:

- impresa costituita al 1° gennaio 2019, ma che si è dotata di utenza elettrica nel trimestre successivo;
- impresa costituita al 1° gennaio 2019 e dotata di utenza elettrica nel primo trimestre 2019, ma inattiva dal punto di vista produttivo e comunque con consumi nulli (pari a 0) con riferimento al I trimestre 2019.

Risposta - può trovare applicazione quanto già sostenuto nella circolare n. 13/E/2022, § 3.1, ovvero l'applicazione di un prezzo forfettario da calcolarsi come indicato nel paragrafo citato.

8. POD da prendere in considerazione ai fini del calcolo dell'incremento del costo della componente energetica

Domanda - l'incremento di costo fra i trimestri di riferimento (2019-2022) deve essere determinato prendendo in considerazione i soli POD utilizzati dall'impresa in entrambi i trimestri o anche quelli utilizzati in uno solo dei trimestri di riferimento?

Risposta - ai fini del calcolo dell'incremento di costo fra i trimestri di riferimento (2019-2022), deve tenersi conto di tutti gli acquisti di energia elettrica complessivamente effettuati in ciascuno dei periodi. L'impresa deve considerare la fornitura di energia elettrica relativa a tutti i POD utilizzati nei trimestri di riferimento, a prescindere che gli stessi siano in dotazione dell'impresa in entrambi i trimestri o solo in uno di essi.

9. Criterio di calcolo del credito d'imposta nel caso di fatture riportanti i consumi relativi a trimestri differenti

Domanda - quali sono le corrette modalità di calcolo del credito d'imposta, nel caso in cui la fattura di dettaglio relativa al mese di giugno (II trimestre 2022) comprenda anche i consumi di competenza del mese successivo (rientrante, pertanto, nel III trimestre 2022)?

Risposta - nel caso in cui la fattura di dettaglio con competenza giugno indichi unitariamente la materia (energia elettrica o gas naturale) consumata anche nel mese successivo, ad esempio, dal 1° giugno al 15 luglio 2022, il contribuente è tenuto a dividere il totale della spesa sostenuta per i giorni di riferimento e moltiplicarlo per i giorni di giugno (ossia per 30); ciò al fine di ottenere il dettaglio della spesa sostenuta con riferimento al mese di giugno, utile per il calcolo del credito d'imposta spettante per il secondo trimestre 2022, separatamente dall'importo spettante per il trimestre successivo.

10. Spettanza del credito d'imposta per le imprese che utilizzano GNL (gas naturale liquido)

Domanda - accede al beneficio fiscale riconosciuto in relazione ai consumi di gas naturale l'impresa che effettua l'acquisto di GNL (gas naturale liquido)?

Risposta - l'impresa che acquista GNL può fruire, al ricorrere degli ulteriori requisiti richiesti, del credito d'imposta riconosciuto sia in favore delle imprese "gasivore", sia in favore di quelle "non gasivore", a nulla rilevando la forma, liquida o meno, del gas naturale acquistato.

11. Spettanza del credito d'imposta per le imprese che utilizzano GPL (gas di petrolio liquefatto)

Domanda - accede al beneficio fiscale previsto per l'acquisto di gas naturale l'impresa che effettua l'acquisto di gas di petrolio liquefatto (GPL)?

Risposta - l'accesso al beneficio fiscale è subordinato all'acquisto di «gas naturale», ragion per cui l'impresa che acquista GPL non può usufruire dell'agevolazione in esame, atteso che il GPL, sotto il profilo merceologico, non è qualificabile come «gas naturale» con la conseguenza che non può ritenersi soddisfatto uno dei requisiti normativamente previsti per la fruizione del credito d'imposta in oggetto.

12. Spettanza del credito d'imposta alle imprese "non gasivore" per l'acquisto di gas per uso autotrasporto

Domanda - il credito d'imposta per l'acquisto di gas per uso autotrasporto, riconosciuto in favore delle imprese "gasivore" (cfr. circolare n. 20/E/2022, § 2.2), spetta anche alle imprese "non gasivore"?

Risposta - il chiarimento della circolare n. 20/E/2022, secondo cui «Il beneficio fiscale in oggetto deve ritenersi destinato a coprire anche le spese sostenute per l'acquisto di gas utilizzato come carburante per motori, costituendo questo un "uso energetico" del gas stesso (...)». seppure relativo alle imprese "gasivore", può trovare applicazione anche in favore delle imprese "non gasivore", le quali, pertanto, possono - ricorrendone i presupposti - usufruire del credito d'imposta per l'acquisto di gas per autotrasporto, a esclusione dell'ipotesi in cui lo stesso sia rivenduto a terzi.

13. Spettanza del credito d'imposta per l'energia elettrica e il gas naturale acquistati e utilizzati per un immobile adibito a uso foresteria

Domanda - può un'impresa beneficiare dei relativi crediti d'imposta, se detiene in locazione un immobile a uso foresteria ed è titolare delle relative utenze, sostenendo i costi per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale?

Risposta - nell'ipotesi di stipula di un contratto di locazione a uso foresteria i benefici possono essere usufruiti dall'impresa conduttrice, ancorché l'immobile sia a destinazione abitativa, nel caso in cui i relativi costi per l'acquisto della componente energetica e gas ineriscano all'attività di impresa e siano rimasti definitivamente in carico alla stessa, senza che quest'ultima abbia addebitato la spesa sostenuta nei confronti del dipendente/utilizzatore dell'immobile.

14. Spese per l'acquisto di gas naturale per l'alimentazione di una centrale termica di teleriscaldamento

Domanda - una società che produce energia elettrica e termica dall'impianto di teleriscaldamento di sua proprietà mediante la combustione di gas metano, contabilizzato tramite contatore "dedicato", può fruire del credito per le c.d. "non gasivore" o la sua attività di gestione di una centrale di teleriscaldamento - che comporta la duplice produzione di energia elettrica e di acqua calda ai fini dell'alimentazione della rete sotterranea di teleriscaldamento - costituisce causa ostativa?

Risposta - la disciplina prevede che l'acquisto di gas naturale agevolabile si riferisca al gas consumato «per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici», conseguentemente è necessario, per quanto attiene al gas naturale per l'alimentazione della centrale termica di teleriscaldamento, individuare la quota parte dello stesso utilizzata «per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici». In caso di cogenerazione, per distinguere i quantitativi di gas naturale utilizzati per produrre energia elettrica (riconducibile all'uso termoelettrico) da quelli utilizzati per produrre energia di diverso tipo (riconducibile agli usi energetici diversi da quelli termoelettrici), può trovare applicazione, in via generale, il criterio stabilito dall'articolo 21, comma 9-ter, lettera b), D.Lgs. 504/1995, il quale stabilisce che, in caso di generazione combinata di energia elettrica e calore utile, i quantitativi di combustibile gas naturale impiegati nella produzione di energia elettrica sono determinati utilizzando il consumo specifico convenzionale stabilito nella misura pari a 0,220 mc per kWh28. Sarà, conseguentemente, possibile determinare per differenza il quantitativo di gas naturale utilizzato «per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici», oggetto di agevolazione, al ricorrere degli altri requisiti.

15. Applicazione dell'agevolazione alle spese sostenute dalle società sportive dilettantistiche

Domanda - una SSD, costituita sotto forma di Srl senza fine di lucro, che non rientra tra le imprese "energivore" né fra quelle "gasivore", beneficia dei crediti d'imposta per le imprese "non energivore" e per le "non gasivore", considerando il costo complessivamente sostenuto, rispettivamente, per l'energia elettrica e per il gas naturale consumati nei trimestri interessati dall'agevolazione, senza distinzione tra attività commerciale e non commerciale svolte?

Risposta - tramite l'utilizzo del termine "imprese", il Legislatore ha incluso nell'ambito soggettivo tutte quelle residenti, ivi incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, che rispettano le condizioni normativamente previste. Sono, quindi, ammesse all'agevolazione, tra l'altro, tutte le imprese commerciali. Ne consegue che le SSD, stante la forma giuridica societaria con cui sono costituite e la natura commerciale delle stesse - che induce a qualificarle come imprese commerciali- al ricorrere dei requisiti normativamente previsti, possono fruire dei crediti d'imposta in esame in relazione all'attività complessivamente svolta.

Si ritiene opportuno ricordare, come abbiamo avuto già occasione di fare in precedenti informative, che alle imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW, diverse dalle imprese a forte consumo di energia elettrica, è stato ulteriormente riconosciuto un credito

di imposta, pari al 30% della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nel mese di dicembre 2022.

Come per il passato è necessario che il prezzo per l'acquisto della componente energetica, calcolato sulla base della media riferita al terzo trimestre 2022, al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, abbia subito un incremento del costo per kWh superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019.

In relazione ai termini per la compensazione si ricorda che sono in essere due diverse scadenze:

agevolazioni relative alle spese sostenute nel 1° e nel 2° trimestre dell'anno in corso	il termine per la compensazione è il 31 dicembre 2022
crediti d'imposta maturati per le spese sostenute nel 3° e 4° trimestre 2022.	utilizzo in compensazione entro il 30 giugno 2023



Alternativamente alla compensazione del credito è possibile optare per la cessione dei crediti. Le aziende in tal caso dovranno richiedere il visto di conformità che attesti la sussistenza dei presupposti che danno diritto ai crediti d'imposta e procedere alla cessione del credito con comunicazione in Agenzia delle entrate entro il prossimo 16 marzo 2023 con riferimento alle spese del III e IV trimestre 2022 e al **21 dicembre 2022 per i trimestri precedenti**.



APPROFONDIMENTO 11: ASPETTI FISCALI E CONTABILI 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.

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

Vediamo pertanto quale trattamento risulta applicabile alle diverse situazioni che si ottengono incrociando le 2 variabili sopra evidenziate.

Destinatario dell'omaggio	➔ dipendente
	➔ terzo
Tipologia del bene	➔ Beni prodotti o commercializzati dall'impresa
	➔ Beni acquistati per la donazione

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

I costi sostenuti per l'acquisto di beni ceduti gratuitamente a terzi la cui produzione o il cui scambio non rientra nell'attività propria dell'impresa sono:

- integralmente deducibili dal reddito di impresa nel periodo di sostenimento, se di valore unitario non superiore a 50 euro;
- qualificati come spese di rappresentanza.

Valore unitario inferiore o uguale a 50 euro	integralmente deducibili
Valore unitario superiore a 50 euro	la spesa rientra tra quelle di rappresentanza

In merito alle spese di rappresentanza occorre ricordare che il testo dell'articolo 108, comma 2, Tuir lega la deducibilità delle spese di rappresentanza sostenute nel periodo di imposta ai requisiti di inerenza, come stabiliti con decreto del Mef (tenuto conto anche della natura e della destinazione delle stesse), e di congruità.

L'inerenza si intende soddisfatta qualora le spese siano:

- sostenute con finalità promozionali e di pubbliche relazioni;
- ragionevoli in funzione dell'obiettivo di generare benefici economici;
- coerenti con gli usi e le pratiche commerciali del settore.

Quanto alla congruità essa andrà determinata rapportando:

- il totale delle spese imputate per competenza nell'esercizio;
- con i ricavi e proventi della gestione caratteristica del periodo di imposta in cui sono sostenute (come risultanti da dichiarazione).

Le soglie contenute nel testo dell'articolo 108, Tuir sono le seguenti:

1. 1,5% dei ricavi e altri proventi fino a 10 milioni di euro;
2. 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10 milioni di euro e fino a 50 milioni;
3. 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 50 milioni di euro.

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

Percentuali di deducibilità	
Fino a 10 milioni di euro	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 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

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

Omaggi a dipendenti

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

Aspetti contabili

Contabilmente la spesa di rappresentanza che rispetti i requisiti per la detrazione Iva (valore unitario dell'imponibile del singolo bene acquistato non superiore a 50 euro) verrà registrata come segue:

Diversi	a	Banca c/c		1.100
Spese di rappresentanza			1.000	
Erario c/Iva			100	

Diversamente se la spesa non soddisfa il requisito di detraibilità ai fini Iva (valore unitario dell'imponibile del singolo bene acquistato superiore a 50 euro) avremo:

Spese di rappresentanza	a	Banca c/c		1.100
-------------------------	---	-----------	--	-------

Dove la voce delle spese di rappresentanza comprenderà al suo interno anche la quota di Iva indetraibile (ipotizzata in questo caso pari al 100%).

Quanto agli omaggi soffermiamoci su quelli destinati alla clientela.

Se l'azienda compra un bene destinato a omaggio all'atto dell'acquisto, unitamente all'uscita finanziaria di cassa o banca, rileverà la voce di Conto economico accesa agli omaggi facendo sempre attenzione alla detraibilità dell'Iva.

Se invece il bene omaggiato formasse oggetto della produzione propria si dovrà innanzi tutto rilevare la cessione dell'omaggio che può avvenire con emissione di fattura per singola operazione (ovvero mediante emissione di autofattura).

Nel primo caso le scritture contabili saranno le seguenti, al momento dell'emissione della fattura:

Clients	a	Diversi		1.220
	a	Ricavi per omaggi	1.000	
		Erario c/Iva	220	

Quindi occorrerà distinguere a seconda che il cedente applichi o meno la rivalsa dell'Iva, in tal caso in fattura occorrerà scrivere alternativamente:

- ...con obbligo di rivalsa ai sensi dell'articolo 18, D.P.R. 633/1972;
- ...senza obbligo di rivalsa ai sensi dell'articolo 18, D.P.R. 633/1972.

Nel primo caso, con rivalsa, la scrittura contabile sarà la seguente, con il credito verso il cliente che rimarrà aperto per l'importo dell'Iva e dovrà essere successivamente incassato:

Ricavi per omaggi	a	Clienti		1.000
-------------------	---	---------	--	-------

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

Diversi	a	Clienti		1.220
Ricavi per omaggi			1.000	
Imposte indeducibili			220	



APPROFONDIMENTO 12: LE SCRITTURE CONTABILI DEL TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO

L'articolo 2120, cod. civ. prevede che, in ogni caso di cessazione del rapporto, il prestatore di lavoro ha diritto a un trattamento di fine rapporto (comunemente, Tfr). Tale trattamento si calcola sommando – per ciascun anno di servizio – una quota pari (e comunque non superiore) all'importo della retribuzione dovuta per l'anno stesso divisa per 13,5. La quota è proporzionalmente ridotta per le frazioni di anno, computandosi come mese intero le frazioni di mese uguali o superiori a 15 giorni.

Inoltre, il trattamento di fine rapporto – con esclusione della quota maturata nell'anno – è incrementato (su base composta) con l'applicazione di un tasso costituito dall'1,5% in misura fissa e dal 75% dell'aumento dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, accertato dall'Istat, rispetto al mese di dicembre dell'anno precedente.

Ne deriva, pertanto, che la quota annua accantonata al fondo avrà 2 componenti:

- la quota maturata sulle retribuzioni del periodo;
- la quota (finanziaria) di rivalutazione di quanto già accantonato nel passato.

A partire dal 2007 al dipendente è riservata una duplice scelta:

- mantenere il Tfr all'interno dell'azienda;
- scegliere di destinare il Tfr (per le quote maturate dal 2007 in avanti) a fondi pensione appositamente costituiti, con la finalità di creare un trattamento pensionistico integrativo.

Nelle aziende con oltre 50 dipendenti, tuttavia, la prima scelta comporta che la quota accantonata sia destinata ad apposito fondo presso l'Inps; pertanto, da tale momento il Tfr non viene più mantenuto in azienda, quantomeno per i soggetti di rilevanti dimensioni.

L'accantonamento: scritture contabili nel caso di Tfr in azienda

Ipotizziamo che ci si trovi nella situazione del Tfr che permane in azienda, secondo quanto sopra rappresentato. Al termine dell'esercizio, si compilerà la seguente scrittura:

Accantonamento Tfr (Ce)	a	Tfr lavoro subordinato (Sp)		100
-------------------------	---	-----------------------------	--	-----

Come abbiamo precisato, una componente della quota accantonata può avere natura finanziaria, vale a dire di rivalutazione degli importi già accantonati al precedente anno; su tale quota, viene applicata una tassazione sostitutiva del 17%.

Tale tributo viene trattenuto e versato dal datore di lavoro:

- in acconto alla scadenza del 16 dicembre;
- a saldo alla scadenza del 16 febbraio dell'anno successivo a quello di maturazione.

Contabilmente si procederà, al mese di dicembre, a rilevare il versamento con riduzione del fondo, in modo tale che il medesimo (con la successiva quota di accantonamento lorda) rimanga movimentato per la quota corretta. Si può utilizzare come contropartita direttamente la banca, ovvero, evidenziare il

debito verso Erario per le ritenute dovute e, successivamente, esporre il pagamento con presentazione del modello F24.

Tfr lavoro subordinato (Sp)	a	Erario c/ritenute Tfr (Sp)		5
Erario c/ritenute Tfr (Sp)	a	Banca c/c (Sp)		5

Al 31 dicembre, poi, si stimerà l'ulteriore quota di saldo dell'imposta sostitutiva con articolo identico al primo tra i due che precedono, salvo estinguere il debito alla scadenza del febbraio successivo.

Nell'ipotesi in cui, in corso d'anno, un dipendente dovesse cessare il rapporto con il datore di lavoro, si dovrà procedere ad una duplice rilevazione:

- imputare a Conto economico la quota di trattamento maturata (proporzionalmente) nell'anno, comprensiva di eventuale rivalutazione del pregresso, se spettante (per comodità omessa nell'esempio);
- imputare, a storno di Stato patrimoniale, il decremento del fondo (già alimentato sino all'anno precedente) per la quota di spettanza del dipendente stesso.

Diversi	a	Dipendenti c/retribuzioni (Sp)		1.010
Tfr lavoro subordinato (Sp)			10	
Accantonamento Tfr in corso d'anno (Ce)			1.000	

Al momento della corresponsione al beneficiario, poi, si dovrà provvedere alle trattenute fiscali del caso, con il meccanismo della tassazione separata.

Nel caso di corresponsione di anticipazioni, nelle ipotesi in cui la legge lo consente, si potrà provvedere:

- a lasciare inalterato il fondo, iscrivendo una voce di credito nell'attivo (modalità che richiede poi una esposizione "al netto" in sede di bilancio, al fine di dare conto dell'effettivo debito esistente);
- a decurtare direttamente il fondo, che così sarà già correttamente esposto in sede di bilancio.

L'accantonamento: scritture contabili nel caso di Tfr ai fondi o all'Inps

Diversamente da quanto sopra rappresentato, è possibile che parte del Tfr sia accantonato in gestione presso il fondo tesoreria dell'Inps, ovvero presso fondi pensione appositamente costituiti.

Ciò, per le aziende di più storiche radici, determinerà la permanenza in azienda del solo fondo Tfr maturato sino all'anno 2006, che subirà le seguenti movimentazioni:

- rivalutazione annua;
- decrementi per effetto di corresponsioni ai beneficiari.

Per gli accantonamenti ai fondi, invece, l'azienda funge solo da collettore delle somme che saranno poi gestite da tali enti.

Pertanto, la scrittura sarà la seguente (ipotesi di gestione fondo tesoreria Inps):

Accantonamento Tfr (Ce)	a	Debiti v/so Inps (Sp)		100
-------------------------	---	-----------------------	--	-----

Va notato che, in tal caso, il riversamento della quota spettante avviene con cadenza mensile all'Inps, congiuntamente al versamento dei contributi dovuti dall'azienda, anche per conto del dipendente.

Per la quota di adesione da parte dei dipendenti ad eventuali fondi pensione, si avrà:

Accantonamento Tfr (Ce)	a	Debiti v/so Fondo (Sp)		100
-------------------------	---	------------------------	--	-----

Contributo dello 0,50%

Fatte 100 l'ammontare delle retribuzioni, applicando il divisore 13,5 si ottiene il carico percentuale, pari al 7,41%.

All'interno di tale misura, invero, grava anche il contributo dello 0,5% che viene utilizzato per l'alimentazione del fondo di garanzia dell'Inps, che interviene per il versamento del Tfr ai dipendenti di aziende fallite.

In realtà, dunque, la quota che grava sull'azienda ammonta al 6,91% (pari a 7,41 - 0,5).

Le scritture contabili per dare conto di questa situazione sono le seguenti:

Oneri sociali (Ce)	a	Debiti v/so Inps (Sp)		100
--------------------	---	-----------------------	--	-----

Personale c/anticipazioni (Sp)	a	Oneri sociali (Ce)		5
--------------------------------	---	--------------------	--	---

* * * *

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali chiarimenti.

Distinti saluti.

Luca Galassi