

A TUTTE LE AZIENDE ASSOCIATE

**Prot. n. 1/22 – LB/mm
Circ. n. 1/FT/1 - 22**

Verona, 12 gennaio 2022

Oggetto: **1) VERIFICHE CONTABILI DI INIZIO PERIODO DI IMPOSTA
2) NUOVE REGOLE PER L'ESTEROMETRO RINVIATE AL 1° LUGLIO 2022
3) DISCIPLINA DEGLI SCAMBI INTRACOMUNITARI:
RECEPIMENTO DELLA DIRETTIVA 2018/1910
4) L'INVIO TELEMATICO DELLE LETTERE DI INTENTO
5) REGOLE PER IL CORRETTO UTILIZZO IN COMPENSAZIONE "ORIZZONTALE"
DEI CREDITI FISCALI
6) PAGAMENTO COMPENSI AMMINISTRATORI**

VERIFICHE CONTABILI DI INIZIO PERIODO DI IMPOSTA

Breve sintesi delle verifiche contabili di inizio periodo di imposta.

Con l'apertura del periodo di imposta 2022 occorre verificare:

1. la sussistenza dei requisiti necessari per continuare ad adottare:

- la tenuta della contabilità semplificata, da parte di imprese individuali, società di persone ed enti non commerciali;
- le liquidazioni trimestrali Iva, da parte di imprese e lavoratori autonomi.

2. la percentuale del pro-rata generale "definitivo" ai fini Iva per l'anno 2021 (si ricorda, infatti, che la prima liquidazione del 2022 assume quale percentuale "provvisoria" proprio quella definitiva del periodo di imposta precedente).

Il rispetto dei limiti per la tenuta della contabilità semplificata

L'articolo 18, D.P.R. 600/1973 prevede la possibilità per le imprese individuali, le società di persone e gli enti non commerciali di adottare il regime di contabilità semplificata qualora siano rispettati determinati limiti di ricavi conseguiti nel periodo di imposta precedente, differenziati a seconda del tipo di attività esercitata.

Per i lavoratori autonomi il regime di contabilità semplificata è applicabile a prescindere dall'ammontare dei compensi conseguiti nell'anno precedente. Il regime di contabilità ordinaria è, pertanto, sempre opzionale.

I limiti di ricavi per la tenuta della contabilità semplificata sono i seguenti:

- 400.000 euro per chi svolge prestazioni di servizi;
- 700.000 euro per chi svolge altre attività.

Nel caso di esercizio contemporaneo di prestazioni di servizi e altre attività, è possibile fare riferimento al limite dell'attività prevalente, qualora venga comunque rispettato il limite complessivo di ricavi conseguiti nel periodo di imposta di 700.000 euro. Il superamento della soglia nel singolo periodo di imposta obbliga all'adozione del regime di contabilità ordinaria a decorrere dal 1° gennaio del periodo di imposta successivo.

FT 1/12

Essendo normativamente previste le medesime soglie di riferimento per l'adozione sia della contabilità semplificata sia delle liquidazioni trimestrali Iva (ordinariamente 400.000 euro per chi svolge prestazioni di servizi e 700.000 euro per chi svolge altre attività), va prestata particolare attenzione al diverso parametro da rispettare nei 2 casi:

- per la tenuta della contabilità semplificata va verificato l'ammontare dei ricavi conseguiti nel periodo di imposta precedente;
- per l'effettuazione delle liquidazioni trimestrali Iva va verificato il volume d'affari conseguito nel periodo di imposta precedente.

Va rammentato che ai sensi dell'articolo, Tuir i contribuenti che già adottano il regime di contabilità semplificata, al fine della verifica delle soglie di ricavi per il mantenimento del regime, devono fare riferimento ai ricavi incassati nel periodo di imposta 2021 se adottano il criterio di cassa ovvero ai ricavi risultanti dalle fatture registrate nel 2021 se adottano il criterio della registrazione.

Si ricorda che le imprese individuali e le società di persone in regime di contabilità ordinaria che hanno optato per la determinazione della base imponibile Irap con il metodo "da bilancio" sono vincolate alla tenuta del regime di contabilità ordinaria per tutti i periodi di imposta di validità dell'opzione esercitata, non potendo aderire al regime di contabilità semplificata nel caso di rispetto delle soglie dei ricavi fino al termine di validità dell'opzione.

Il rispetto dei limiti per l'effettuazione delle liquidazioni Iva trimestrali

L'articolo 7, D.P.R. 542/1999 consente alle imprese (e ai lavoratori autonomi) che nell'anno precedente hanno realizzato un volume di affari non superiore a 400.000 euro per chi svolge prestazioni di servizi ovvero a 700.000 euro per chi svolge altre attività di optare per l'effettuazione delle liquidazioni Iva con cadenza trimestrale anziché mensile.

Nel caso di esercizio contemporaneo di prestazioni di servizi ed altre attività senza distinta annotazione dei corrispettivi, il limite di riferimento per l'effettuazione delle liquidazioni Iva trimestrali è pari a 700.000 euro relativamente a tutte le attività esercitate.

L'importo di ciascuna liquidazione Iva trimestrale a debito va maggiorato di una percentuale forfettaria dell'1% a titolo di interessi, mentre per quando riguarda l'effettuazione di liquidazioni mensili non è prevista alcuna maggiorazione sui versamenti da effettuare.

La determinazione del pro-rata definitivo per l'anno 2021

Le imprese e i professionisti che effettuano operazioni esenti ai fini Iva non di tipo occasionale nell'esercizio della propria attività (a titolo esemplificativo e non esaustivo, banche, assicurazioni, promotori finanziari, agenzie di assicurazione, medici, fisioterapisti, imprese che operano in campo immobiliare) devono, ad anno appena concluso, affrettarsi ad eseguire in via extra contabile i conteggi per determinare la percentuale del pro-rata definitivo di detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti.

Ciò in quanto il comma 5, articolo 19, D.P.R. 633/1972 prevede che la quantificazione dell'Iva indetraibile da pro-rata venga effettuata alla fine di ciascun anno solare in funzione diretta delle operazioni effettuate, mentre, nel corso dell'esercizio, l'indetraibilità dell'Iva è determinata in funzione della percentuale provvisoria di pro-rata individuata in relazione alle operazioni effettuate nell'anno precedente.

Soprattutto per coloro che liquidano l'Iva con periodicità mensile, quindi, la determinazione del pro-rata definitivo dell'anno 2021 costituisce il pro-rata provvisorio che dovrà essere adottato già dalla liquidazione del mese di gennaio 2022. Si evidenzia, inoltre, che la percentuale definitiva del pro-rata assume rilevanza anche ai fini della corretta determinazione del reddito, in quanto la corrispondente Iva indetraibile da pro-rata costituisce un costo generale deducibile.

NUOVE REGOLE PER L'ESTEROMETRO RINVIATE AL 1° LUGLIO 2022

Dal 2022 cambiano le regole per l'invio della comunicazione delle operazioni transfrontaliere, ossia le operazioni attive e passive che hanno come controparte un soggetto non residente o stabilito nel territorio dello stato (il cosiddetto "esterometro").

Dal 2022 cambiano le regole per l'invio della comunicazione delle operazioni transfrontaliere, ossia le operazioni attive e passive che hanno come controparte un soggetto non residente o stabilito nel territorio dello stato (il cosiddetto "esterometro").

Si tratta di una nuova modalità comunicativa che entrerà definitivamente in vigore il prossimo 1° luglio 2022 (inizialmente l'entrata in vigore era prevista per il 1° gennaio 2022, ma la legge di conversione al D.L. 146/2021 ha rinviato di 6 mesi tale disciplina), quindi il primo semestre sarà caratterizzato da delle regole transitorie.

Con il provvedimento n. 374343 del 23 dicembre 2021 l'Agenzia delle entrate ha adeguato le regole tecniche per la trasmissione dei dati, al contempo abrogando il precedente provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 ottobre 2021.

Il nuovo esterometro

Sino al 2021, per le operazioni realizzate con "controparte straniera" i soggetti passivi Iva residenti o stabiliti nel territorio dello Stato dovevano trasmettere per via telematica all'Agenzia delle entrate, con periodicità trimestrale, i dati delle operazioni attive e passive effettuate con soggetti non stabiliti. Tale obbligo non operava per le operazioni documentate spontaneamente tramite fattura elettronica.

L'articolo 1, comma 3-bis, D.Lgs. 127/15 venne modificato dall'articolo 1, comma 1103, L. 178/2020 (ossia la scorsa Legge di Bilancio 2021) prevedendo che, con riferimento alle operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2022, i dati delle operazioni transfrontaliere fossero trasmessi esclusivamente utilizzando il Sistema di Interscambio (SdI) e il formato del file fattura elettronica, con termini differenziati per le operazioni attive e passive:

- per le operazioni attive, la trasmissione è effettuata entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi, vale a dire entro 12 giorni dall'effettuazione della cessione o prestazione o entro il diverso termine stabilito da specifiche disposizioni (ad esempio, giorno 15 del mese successivo in caso di fatturazione differita). In tal caso si dovrà emettere una fattura elettronica valorizzando il campo "codice destinatario" con "XXXXXXX";
- per le operazioni passive, la trasmissione è effettuata entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento del documento comprovante l'operazione o di effettuazione dell'operazione. Per le fatture ricevute in modalità analogica dai fornitori esteri, il cliente italiano dovrà generare un documento elettronico di tipo TD17, TD18 e TD19 (a seconda dell'operazione posta in essere), da trasmettere al Sistema di Interscambio.

Con la L. 215/2021 (di conversione al D.L. 146/2021) è stato nuovamente modificato il comma 3-bis richiamato, prevedendo che la disposizione circa l'invio delle informazioni riguardanti le operazioni transfrontaliere entri in vigore con riferimento alle operazioni realizzate a partire dal 1° luglio 2022.

Ovviamente, nelle more dell'entrata in vigore della disciplina descritta, le nuove modalità di comunicazione delle operazioni possono già essere utilizzate facoltativamente a partire dal 1 gennaio 2022.

Le nuove sanzioni

Dal 1° gennaio 2022 entra in vigore anche la nuova misura delle sanzioni stabilita dalla legge di bilancio 2021: a seguito della modifica dell'obbligo comunicativo, l'articolo 11, comma 2-quater, D.Lgs. 471/1997 è stato adeguato, prevedendo la sanzione applicabile alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2022, fissata nella misura di 2 euro per ciascuna fattura, entro il limite massimo di 400 euro mensili.

La sanzione è ridotta alla metà, entro il limite massimo di 200 euro mensili, se la trasmissione è effettuata entro i 15 giorni successivi alle scadenze o se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati.

Nulla è stato disposto al riguardo, ma pare che anche la presente misura debba essere rinviata alle operazioni poste in essere dal 1° luglio 2022.

DISCIPLINA DEGLI SCAMBI INTRACOMUNITARI: RECEPIMENTO DELLA DIRETTIVA 2018/1910

Sono state recepite nell'ordinamento nazionale le cosiddette "4 soluzioni rapide" (o "quick fixes") introdotte dal Legislatore comunitario per uniformare delle difformità presenti tra i diversi Paesi membri in relazione a talune tipologie di scambi intra UE.

Con un paio d'anni di ritardo il Legislatore interno completa l'iter normativo che porta al recepimento nell'ordinamento nazionale delle cosiddette "4 soluzioni rapide" (o "quick fixes") introdotte dal Legislatore comunitario per uniformare delle difformità presenti tra i diversi Paesi membri in relazione a talune tipologie di scambi intra UE.

Infatti, con il D.Lgs. 192 del 5 novembre 2021 il Legislatore nazionale recepisce formalmente (anche per porre termine ad una procedura di infrazione nel frattempo avviata dagli organi comunitari) i contenuti del nuovo articolo 36-bis della Direttiva 2006/112/CE, inserito con effetto 1° gennaio 2020 dalla Direttiva UE 2018/1910 che ha inteso apportare talune modifiche alla disciplina degli scambi intracomunitari nell'ambito delle vendite concatenate con unico scambio di merci.

Per effetto della pubblicazione in G.U. 285 del 30 novembre 2021 e di quanto previsto all'articolo 3 del nuovo decreto, le disposizioni in esso contenute sono entrate in vigore lo scorso 1° dicembre 2021.

Dal punto di vista normativo il recente D.Lgs. 192/2021 apporta le seguenti modifiche al D.L. 331/1993, ovvero il decreto che a livello nazionale regola la disciplina degli scambi intracomunitari di beni:

- viene introdotto un nuovo articolo 38-ter rubricato "Acquisti intracomunitari in regime di call-off stock";
- viene modificato l'articolo 41 con l'introduzione di un nuovo comma 2-ter;
- viene introdotto un nuovo articolo 41-bis rubricato "Cessioni intracomunitarie in regime cosiddetto di call-off stock";
- viene introdotto un nuovo articolo 41-ter rubricato "Cessioni a catena";
- vengono apportate diverse modifiche di coordinamento al successivo articolo 50.

I requisiti per la non imponibilità negli scambi intra UE

Il primo aspetto da mettere in rilievo riguarda l'introduzione del nuovo comma 2-ter dell'articolo 41, D.L. 331/1993 con il quale vengono fissate due condizioni affinché ad una cessione di beni si possa riconoscere l'applicazione del regime di non imponibilità ai fini Iva. Al tal fine occorre quindi che:

1. il cessionario comunitario abbia comunicato al cedente nazionale il numero identificativo Iva attribuitogli da uno Stato membro diverso dall'Italia;
2. il cedente nazionale abbia compilato l'elenco riepilogativo Intrastat (articolo 50, comma 6, D.L. 331/1993) o ne abbia debitamente giustificato l'incompleta o mancata compilazione.

La disciplina del call-off stock

Ulteriori modifiche riguardano l'armonizzazione della disciplina delle operazioni in regime di "call-off stock" che, nell'ordinamento interno trovano ora collocazione, rispettivamente, nel nuovo articolo 38-ter, D.L. 331/1993 per gli acquisti intra UE e nel nuovo articolo 41-bis, D.L. 331/1993 per le cessioni intra UE. Va a tal proposito segnalato che l'Agenzia delle entrate ha già da tempo riconosciuto l'applicazione del citato regime definito di "call-off stock", identificandolo con il pressoché analogo regime di "consignment stock", seppur in linea generale tra le due definizioni esista una distinzione sotto il profilo formale:

- il "call-off stock" ha come destinataria l'impresa industriale che preleverà i beni per utilizzarli nel proprio processo produttivo;
- il "consignment stock" ha, invece, come destinataria l'impresa commerciale che preleverà i beni per rivenderli.

Le nuove disposizioni attribuiscono effetti sospensivi al trasferimento in altro Stato membro di beni propri per la costituzione di uno stock, fino a che il destinatario presso il quale detto stock è posto, prelevando le merci, non ne divenga proprietario. L'effetto che ne consegue è che, al verificarsi di determinati presupposti, colui il quale trasferisce la giacenza non è pertanto tenuto a identificarsi ai fini Iva nello Stato di destinazione delle merci.

Occorre tuttavia considerare che la cessione ha luogo se e quando la proprietà delle merci è trasferita all'acquirente Ue, ovvero allo scadere del termine massimo di 12 mesi dall'arrivo nell'altro Stato membro. Al contrario, non ha luogo alcuna cessione qualora, entro il predetto termine, i beni sono rispediti in Italia e il soggetto nazionale ne annota il ritorno nel registro di cui all'articolo 50, comma 5-bis, D.L. 331/1993.

Le cessioni "a catena"

Quale terza e ultima novità va segnalata l'introduzione del nuovo articolo 41-ter, D.L. 331/1993 con il quale vengono regolate le cosiddette cessioni "a catena", ossia quelle cessioni successive di beni che sono oggetto di un'unica spedizione o trasporto – da uno Stato membro a un altro – direttamente dal primo cedente all'ultimo acquirente.

Per quelle cessioni successive il cui trasporto inizia in Italia ed è effettuato da un operatore intermedio (un cedente diverso dal primo cedente), l'operazione non imponibile è quella effettuata nei confronti di detto operatore intermedio, salvo che questi non comunichi al suo fornitore un numero di partita Iva italiano; in tal caso, ha natura di cessione intra-Ue non imponibile quella posta in essere dall'operatore intermedio.

Resta, infine, da chiarire la compatibilità tra la descritta previsione recata dal nuovo articolo 41-ter e quella contenuta nell'articolo 58 sempre del D.L. 331/1993 che regola le cosiddette "triangolazioni interne" e che accorda il trattamento di non imponibilità alla cessione interna (ITA verso ITA) se i beni sono trasportati in altro stato membro a cura o a nome del cedente, anche per incarico del proprio cessionario. Su questo è auspicabile attendersi una conferma ufficiale da parte dell'Agenzia delle entrate.

L'INVIO TELEMATICO DELLE LETTERE DI INTENTO

Modalità di emissione delle lettere di intento.

Con l'articolo 12-septies, D.L. 34/2019 sono state introdotte rilevanti novità nella disciplina delle lettere di intento che l'esportatore abituale emette al fine di ottenere la non imponibilità sulle fatture di acquisto ricevute dai propri fornitori. Il provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 96911/2020 ha dato attuazione alle novità introdotte dal D.L. 34/2019:

- aggiornando il modello di dichiarazione d'intento, modello DI, e le relative istruzioni;
- introducendo una nuova funzionalità nel "cassetto fiscale" del fornitore (consultabile tanto dallo stesso fornitore quanto da un intermediario abilitato dallo stesso delegato), inserendovi i dati relativi alle dichiarazioni di intento trasmesse dagli esportatori abituali e recanti, evidentemente, i dati identificati del fornitore.

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 sono:

- 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. La 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>

Soggetto	Operatività
Esportatore abituale	Trasmette telematicamente all'Agenzia delle entrate utilizzando il modello DI la dichiarazione di intento e verifica la ricevuta di presentazione del modello.
Esportatore abituale	Comunica al proprio fornitore (in modo informale) l'avvenuta presentazione del modello DI.
Fornitore	Verifica sul proprio cassetto fiscale l'avvenuta ricezione della dichiarazione di intento dell'acquirente.
Fornitore	In fase di emissione della fattura di vendita riporta nel tracciato XML gli estremi del protocollo di ricezione del modello DI (seguendo le indicazioni previste dal provvedimento n. 293390/2021 dell'Agenzia delle entrate, in particolare compilando i campi 2.2.1.14 e 2.2.1.16 del tracciato XML).

Le semplificazioni

- È stato soppresso l'obbligo di assegnare una numerazione progressiva (protocollo) alle dichiarazioni di intento emesse e ricevute.
- È stato soppresso l'obbligo di tenuta del registro delle dichiarazioni di intento sia per l'emittente sia per il ricevente.
- È stato abolito l'obbligo di riepilogare i dati delle dichiarazioni di intento ricevute nell'ambito della dichiarazione Iva annuale, nel quadro VI, che non è più previsto nel modello dichiarativo Iva.

La possibilità di non avvalersi della dichiarazione di intento già presentata

L'Agenzia delle entrate ha chiarito nella nota n. 954-6/2018 dell'11 luglio 2018 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

Con la L. 178/2020 (commi da 1079 a 1083) il Legislatore ha previsto, nell'ambito delle misure fiscali, il rafforzamento del dispositivo di contrasto alle frodi realizzato con utilizzo di falso plafond Iva. Con il provvedimento n. 293390/2021 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 (una Informativa di commento a tale novità è stata pubblicata nella circolare del mese di dicembre 2021).

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.

Ai sensi dell'articolo 7, comma 4-bis, D.Lgs. 471/1997, 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.

REGOLE PER IL CORRETTO UTILIZZO IN COMPENSAZIONE "ORIZZONTALE" DEI CREDITI FISCALI

Riepilogo delle principali regole di compensazione dei crediti fiscali.

Le compensazioni "orizzontali" (ossia tra tributi diversi) dei crediti fiscali sono da diversi anni soggette a numerose limitazioni: i vincoli maggiori riguardano da sempre i crediti Iva, ma nel tempo sono state introdotte limitazioni anche con riferimento agli altri tributi, non dimenticando poi il blocco alla compensazione che interessa i soggetti che presentano debiti erariali iscritti a ruolo.

Vediamo, pertanto, di riepilogare brevemente le principali regole di compensazione dei predetti crediti.

Le regole per i crediti Iva

In vista dei prossimi utilizzi in compensazione del credito Iva annuale emergente dalla dichiarazione, per importi superiori a 5.000 euro (entro tale importo la compensazione è libera), occorre ricordare che:

- può essere effettuato a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui il credito emerge;
- la compensazione deve avvenire tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate (Entratel o Fisconline);
- è necessario che sulla dichiarazione venga apposto il visto di conformità a opera di soggetti a ciò abilitati.

Per le c.d. startup innovative iscritte nella sezione speciale del Registro Imprese è previsto in relazione alla compensazione dei crediti Iva, in luogo dell'ordinario limite di 5.000 euro, uno speciale e più favorevole limite di 50.000 euro.

Va, infine, ricordato che tali vincoli temporali interessano solo le compensazioni "orizzontali" (ovvero quelle effettuate con altri tributi diversi dall'Iva o contributi) mentre non interessano mai le compensazioni verticali, cioè quelle "Iva da Iva", anche se superano le soglie sopra indicate.

Compensazione "libera" per i crediti Iva annuali non superiori a 5.000 euro

Chi intende utilizzare in compensazione il credito Iva annuale del 2021 per importi non superiori a 5.000 euro può presentare il modello F24:

- a partire dal 1° gennaio 2022;
- senza alcuna preventiva presentazione della dichiarazione annuale Iva.

Tali compensazioni per importi non superiori a 5.000 euro sono possibili indipendentemente dall'ammontare del credito complessivo risultante dalla dichiarazione annuale: in pratica i "primi" 5.000 euro del credito Iva annuale possono essere compensati anche orizzontalmente senza alcun tipo di vincolo.

In materia di compensazioni tra debiti e crediti Iva, come chiarito dalla circolare n. 29/E/2010:

- non ricadono nel monitoraggio (quindi solo liberi) gli utilizzi del credito Iva per pagare debiti d'imposta che sorgono successivamente (ad esempio: credito Iva dell'anno 2021 risultante dalla dichiarazione Iva 2022 utilizzato per pagare il debito Iva di gennaio 2022);
- al contrario, devono essere conteggiate nel limite, le compensazioni che riguardano il pagamento di un debito Iva sorto precedentemente (ad esempio: debito Iva ottobre 2021 ravveduto utilizzando in compensazione il credito Iva dell'anno 2021 risultante dalla dichiarazione Iva 2022).

Compensazione dei crediti Iva annuali superiori a 5.000 euro

Chi intende compensare il credito Iva per importi superiori a 5.000 euro, invece, per la parte che eccede tale limite, dovrà prima presentare la dichiarazione annuale Iva; la compensazione del credito annuale per importi superiori a 5.000 euro annui sarà possibile solo a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale Iva.

Residuo credito Iva annuale relativo all'anno 2020

Infine, per una corretta applicazione di tali regole si ricorda che:

- il residuo credito Iva relativo al periodo d'imposta 2020, emerso dalla precedente dichiarazione Iva annuale e utilizzato nel 2022 fino al termine di presentazione della dichiarazione Iva 2022 relativa all'anno 2021 (esempio: compensazione il 16 gennaio 2022 del credito Iva relativo al 2020), non deve sottostare alle regole

descritte; nel modello F24 occorre indicare l'anno "2020" come anno di riferimento. Infatti, per questo credito relativo al 2020 la dichiarazione annuale è già stata presentata nel 2021 e, quindi, le tempistiche sono già state rispettate (con eventuale apposizione del visto di conformità, ove necessario);

- al contrario, il residuo credito Iva relativo al periodo d'imposta 2020 emerso dalla precedente dichiarazione Iva annuale e fatto confluire nella prossima dichiarazione annuale Iva viene a tutti gli effetti "rigenerato" nella dichiarazione Iva 2022 come credito Iva relativo all'anno 2021 e, come tale, soggetto alle regole di monitoraggio in precedenza descritte.

Le regole per gli altri crediti

I contribuenti che utilizzano in compensazione orizzontale con modello F24 i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'Irap per importi superiori a 5.000 euro annui devono richiedere l'apposizione del visto di conformità.

Il D.L. 124/2019 ha inoltre esteso a tali crediti le regole restrittive riguardo la previa presentazione della dichiarazione, già applicabili ai fini Iva.

Pertanto, per i crediti erariali di importo superiore a 5.000 euro, l'utilizzo in compensazione "orizzontale" è possibile solo 10 giorni dopo aver trasmesso telematicamente la relativa dichiarazione dalla quale gli stessi traggono origine. La compensazione orizzontale dei presenti crediti, pertanto, richiede la necessità di eseguire preventivamente i controlli finalizzati all'apposizione del visto di conformità e, quindi, la preventiva trasmissione telematica del modello dichiarativo dal quale emerge il credito.

Sono pertanto utilizzabili dal 1° gennaio 2022, in compensazione orizzontale, solo i crediti 2021 di importo non superiore alla soglia dei 5.000 euro.

Versamenti con compensazione

Va evidenziato che la presentazione dei modelli F24 con utilizzo dei crediti in compensazione deve sempre seguire i canali telematici, e in particolare deve essere eseguita tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate.

Per tutti i soggetti (titolari o meno di partita Iva) la presentazione di un F24 con un credito in compensazione deve essere effettuato esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, oppure per il tramite di un intermediario abilitato che può trasmettere telematicamente le deleghe F24 in nome e per conto degli assistiti.

Solo nel caso di presentazione di modello F24 senza compensazione sarà possibile utilizzare i sistemi di home banking; solo per i privati non titolari di partita Iva è possibile l'utilizzo del canale cartaceo.

Versamento con F24	Titolare di partita Iva	Privato
Senza compensazione	Servizi telematici Agenzia o <i>home banking</i>	Servizi telematici Agenzia, <i>home banking</i> o cartaceo
Con compensazione	Servizi telematici Agenzia	Servizi telematici Agenzia

Per meglio definire l'ambito applicativo della disposizione è intervenuta l'Agenzia delle entrate attraverso la risoluzione n. 110/E/2019 indicando i codici tributo relativi ai crediti interessati dalle modalità di invio telematico tramite i servizi dell'Agenzia delle Entrate: si precisa infatti che tale obbligo non sussiste qualora l'utilizzo del credito nel modello F24 rappresenti una compensazione "verticale" (ad esempio: utilizzo del credito per saldo Ires utilizzato per effettuare il versamento dell'acconto Ires).

Limite massimo alla compensazione

In tema di compensazione di crediti (unitamente ai rimborsi a soggetti intestatari di conto fiscale), ai sensi dell'articolo 34, comma 1, L. 388/2000 è previsto un limite: dal 2022 detto limite viene incrementato a 2 milioni di euro (incremento operato dalla Legge di Bilancio 2022).

Al riguardo, si deve ricordare che il limite in commento si applica:

- cumulativamente, a tutti i crediti d'imposta (e contributivi) utilizzabili in compensazione "orizzontale" nel modello F24;
- a tutte le compensazioni che vengono effettuate in un anno solare, indipendentemente dalla natura del credito e dall'anno della sua formazione.

Detto limite riguarda quindi anche i crediti Iva, sia annuali sia trimestrali.

Debiti iscritti a ruolo

Un importante vincolo alla compensazione dei crediti è legato a eventuali pendenze tributarie che il contribuente non ha correttamente versato in passato.

Ai sensi dell'articolo 31, D.L. 78/2010 è previsto un blocco alla possibilità di utilizzare in compensazione i crediti relativi alle imposte erariali qualora il contribuente presenti ruoli scaduti di importo superiore a 1.500 euro. La compensazione dei crediti fiscali torna a essere possibile, quindi, solo dopo aver provveduto al pagamento dei ruoli scaduti, oppure alla loro compensazione da effettuarsi tramite modello di pagamento F24 e utilizzando il codice tributo "RUOL" istituito dalla risoluzione n. 18/E/2011.

Nel caso di compensazione in violazione alla disciplina in commento, è prevista una sanzione del 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo, fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato.

PAGAMENTO COMPENSI AMMINISTRATORI

L'erogazione di compensi all'organo amministrativo deve essere effettuata avendo riguardo al rispetto del principio di cassa, alla verifica della esistenza di una decisione dei soci che preveda una remunerazione proporzionata e adeguata e al coordinamento con l'imputazione a Conto economico.

L'erogazione di compensi all'organo amministrativo deve essere effettuata avendo riguardo a tre 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 2021 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 2021, a condizione che siano pagati non oltre il 12 gennaio 2022 (c.d. principio della cassa "allargata")

Amministratore con partita Iva (viene emessa fattura)

I compensi sono deducibili dalla società nel 2021, a condizione che siano pagati non oltre il 31 dicembre 2021

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; a tal fine si può far riferimento al fac simile di delibera allegato alla presente informativa. Nella tabella che segue sono riepilogate le possibili soluzioni che è bene verificare per l'anno 2021 e adottare in previsione del prossimo avvio del 2022.

Amministratore senza compenso

È consigliabile che l'assemblea dei soci deliberi in merito alla assenza della remunerazione, per evitare che, in caso di future contestazioni, il beneficiario possa reclamare un compenso per l'opera svolta.

Amministratore con compenso stabile erogato in rate mensili (oppure con diversa periodicità) nel corso dell'anno

L'assemblea che assegna il compenso deve precedere la materiale erogazione del compenso all'amministratore. Ipotizzando, a titolo di esempio, che sia assegnato - per l'anno 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:

- 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 tranche mensile;
- mese di febbraio: erogazione seconda tranche mensile; etc.

Talune società prevedono una ratifica a posteriori dei compensi dell'organo amministrativo già erogati precedentemente (ad esempio, in sede di approvazione del bilancio 2021, nell'aprile 2022, si ratifica il compenso già erogato nel corso del 2021); tale comportamento pare comunque sconsigliabile, restando preferibile la delibera che precede la materiale erogazione del compenso

Amministratore con compenso stabile, cui viene destinata una erogazione straordinaria

Nulla vieta che l'assemblea dei soci decida di assegnare una quota ulteriore di compenso all'amministratore, in aggiunta a quanto già deliberato.

Ad esempio, in aggiunta al caso precedente, si ipotizzi che i soci (a novembre 2022), decidano di assegnare un compenso straordinario di ulteriori 30.000 euro, in aggiunta ai 120.000 euro già deliberati. Anche in questa ipotesi, l'unico vincolo da rispettare è che la decisione preceda la materiale erogazione del compenso

Amministratore con compenso annuo erogato in maniera non costante

L'assemblea dei soci deve precedere il momento di erogazione del compenso, a nulla rilevando che la decisione sia assunta in corso d'anno e che si decida di remunerare il lavoro dell'amministratore per l'intero periodo.

Ad esempio:

- mese di ottobre 2022: l'assemblea dei soci delibera il compenso di 120.000 euro per l'intero anno 2022;
- mese di ottobre 2022 (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

Per evitare l'inconvenienza della ripetizione dell'assemblea, alcune società prevedono un compenso che possa valere anche per più annualità.

Ad esempio, si ipotizzi che la società, nell'anno 2018, abbia assunto la seguente delibera: "...all'amministratore unico viene assegnato un compenso di 120.000 euro annui per l'anno 2018 e per i successivi, sino a nuova decisione dei soci. Il pagamento del compenso spettante per ciascuna annualità dovrà avvenire in 12 rate da erogarsi alla scadenza di ciascun mese solare".

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 del compenso stesso.

È allora preferibile che l'assemblea decida di adeguare il compenso prima della sua maturazione, sulla scorta del fatto che non sussistono più le condizioni per l'erogazione della remunerazione.

L'Ufficio Fiscale Tributario rimane a disposizione per qualsiasi chiarimento e con l'occasione porge distinti saluti.

Il Direttore
Lorenzo Bossi

