

PROMEMORIA E AGGIORNAMENTO FISCALE E CONTABILE

N° 22/2018 DEL 31 DICEMBRE 2018

LEGGE DI BILANCIO 2019

Domenica 30 dicembre 2018 il Parlamento ha approvato in via definitiva la Legge di Bilancio 2019, che entrerà in vigore con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale. La pubblicazione dovrebbe avvenire entro lunedì 31 dicembre per evitare lo spettro dell'esercizio provvisorio.

In ogni caso, dopo la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, comincerà una lunga fase attuativa. Almeno i due terzi delle norme previste dalla Legge di Bilancio necessitano infatti di altri provvedimenti prima di divenire operative: decreti attuativi, decreti ministeriali e le conseguenti circolari.

Nei nostri prossimi Promemoria riepilogheremo le novità fiscali previste dalla Legge di Bilancio 2019

INTERESSI LEGALI ALLO 0,8% DAL 1° GENNAIO 2019

Dal 1° gennaio 2019 il tasso di interesse legale, che per un anno è rimasto allo 0,3%, aumenterà allo 0,8%.

La variazione del tasso legale ha risvolti anche in ambito fiscale:

- in caso di ravvedimento operoso, il tasso legale da applicare è quello in vigore nei singoli periodi interessati, secondo un criterio di pro rata temporis; sarà quindi pari allo 0,3%, fino al 31 dicembre 2017 e allo 0,8% dall'1° gennaio 2018 e fino al giorno del ravvedimento;
- in caso di rateazione delle somme dovute per effetto di istituti deflativi del contenzioso (quali adesioni agli inviti al contraddittorio o a PVC, accertamenti con adesione, acquiescenza all'accertamento, conciliazione giudiziale) la misura del tasso legale deve essere determinata con riferimento all'anno in cui viene perfezionato l'atto di adesione, rimanendo costante anche se il versamento delle rate si protrae negli anni successivi (circ. Agenzia delle Entrate 21.6.2011 n. 28).

L'OBBLIGO DI FATTURAZIONE ELETTRONICA DAL 1° GENNAIO

Mancano pochi giorni all'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica e l'Agenzia Entrate sta pubblicando risposte e chiarimenti tramite la sezione Faq del proprio sito.

È stato innanzitutto reso noto che tutte le fatture emesse dal 1° gennaio 2019 dovranno essere trasmesse in formato elettronico tramite il Sistema d'Interscambio.

Per le fatture "a cavallo d'anno" diventa quindi fondamentale la verifica del momento di effettuazione dell'operazione che per le cessioni di beni immobili coincide con il momento di stipula del rogito, per i beni mobili con la spedizione o consegna dei beni e per le prestazioni di servizi con il momento del pagamento del corrispettivo, anche se parziale.

Si ricorda che l'IVA derivante da fatture ricevute in gennaio 2019, ma riferite ad operazioni 2018, è detraibile nella liquidazione di gennaio e non in quella di dicembre 2018.

L'Agenzia Entrate ha altresì chiarito che i commercianti al minuto non sono obbligati all'emissione della fattura, se non richiesta dal cliente, perché certificano le operazioni tramite scontrino o ricevuta fiscale.

Essendoci la possibilità, per i primi sei mesi del 2019, di trasmettere al Sdl, entro il termine per la liquidazione dell'IVA, il commerciante, qualora gli venga richiesta fattura, può alternativamente:

- emettere scontrino o ricevuta fiscale, scorporare poi l'importo dal totale dei corrispettivi ed emettere fattura differita;
- emettere fattura immediata entro il termine di liquidazione dell'IVA, emettendo, al momento di effettuazione dell'operazione un documento di quietanza dell'operazione.

DAL 1° GENNAIO ADDIO ALLE SCHEDE CARBURANTE

Con l'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica il 31 dicembre 2018 sarà il giorno di addio alla scheda carburante.

Dal 1° gennaio 2019 infatti, ai fini della detraibilità dell'IVA, la cessione di carburante nei confronti delle partite Iva dovrà essere documentata da fattura elettronica.

Inoltre ai fini della deducibilità del costo, già dal 1° luglio 2018, il pagamento del carburante deve avvenire obbligatoriamente tramite mezzi di pagamento tracciabili (bancomat, carta di credito, assegno, ...).

In sintesi, per accedere alla detrazione dell'IVA e alla deduzione dei costi in questione non sono in alcun modo più ammessi i pagamenti avvenuti con denaro contante e occorrerà ricevere fattura in formato XML tramite il Sdl.

IL NUOVO “ESTEROMETRO”

A partire dal 2019 i soggetti IVA residenti sono obbligati a trasmettere le informazioni riguardanti le operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute dal 1° gennaio verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato. In particolare devono essere comunicati:

- i dati identificativi del cedente/prestatore;
- i dati identificativi del cessionario/committente;
- la data del documento comprovante l'operazione;
- la data di registrazione (per i soli documenti ricevuti e le relative note di variazione);
- il numero del documento;
- la base imponibile;
- l'aliquota Iva applicata e l'imposta ovvero, ove l'operazione non comporti l'annotazione dell'imposta nel documento, la tipologia dell'operazione.

La comunicazione è facoltativa per tutte le operazioni per le quali è stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche, in quanto i dati di queste operazioni sono già in possesso dell'Agenzia Entrate.

La trasmissione telematica ha cadenza mensile, entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello della data del documento emesso ovvero a quello della data di ricezione del documento comprovante l'operazione. Per data di ricezione si intende la data di registrazione dell'operazione ai fini della liquidazione dell'Iva.

I soggetti residenti esonerati dall'obbligo della fatturazione elettronica sono altresì esonerati dall'obbligo di trasmissione dell'esterometro.

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO DELL'ACCONTO IVA 2018

È scaduto il 27 dicembre scorso il termine per il versamento dell'acconto IVA 2018, che poteva essere determinato con metodo previsionale, storico o calcolato per le operazioni al 20 dicembre.

In caso di omesso o insufficiente versamento dell'acconto IVA si applica la sanzione dello 0,1% al giorno per i primi 15 giorni di ritardo.

Per chi versa dopo l'11 gennaio scatta invece l'applicazione dell'istituto del ravvedimento operoso, con la riduzione a metà delle sanzioni per i primi 90 giorni (e quindi fino al 31 marzo 2019).

DEDUCIBILITÀ COMPENSI AMMINISTRATORI

I compensi agli amministratori di società e di enti, sono deducibili nella misura erogata nell'esercizio in base al criterio di cassa allargato (si considerano percepiti, e quindi deducibili per la società, i compensi erogati entro il 12 gennaio dell'anno successivo). L'applicazione del principio di cassa allargata si riflette anche ai fini previdenziali.

Fa eccezione il caso del “professionista” che fattura compensi di “amministratore”: in questo caso i compensi sono deducibili fiscalmente soltanto se liquidati/percepiti entro il 31 dicembre.

VERIFICA LIMITI PER LIQUIDAZIONI IVA TRIMESTRALE E CONTABILITÀ SEMPLIFICATA

Come ogni anno, nei primi giorni di gennaio è buona cosa verificare il regime fiscale e contabile applicabile nell'esercizio e, in particolare, se può ancora essere mantenuto l'eventuale regime agevolato adottato nell'esercizio precedente.

Ricordiamo, per esempio, che possono effettuare le liquidazioni IVA con periodicità trimestrale soltanto chi ha rispettato, nell'esercizio precedente, il seguente limite di volume d'affari:

- 400.000 euro per le imprese aventi ad oggetto prestazioni di servizi;
- 700.000 euro per le imprese che esercitino attività diverse dalla prestazione di servizi.

Per quanto riguarda invece i regimi contabili, il limite dell'ammontare dei ricavi, fino a concorrenza del quale le imprese sono automaticamente ammesse al regime di contabilità semplificata (salvo la possibilità di optare per il regime di contabilità ordinaria), viene stabilito in 400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi e in 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività.

Il predetto limite non si applica agli esercenti arti e professioni che adottano naturalmente il regime di contabilità semplificata a prescindere dall'ammontare dei compensi percepiti (fatta salva l'opzione per il regime ordinario).

LIMITI PER LA TENUTA DELLA CONTABILITÀ DI MAGAZZINO

Ricordiamo che sono obbligati alla tenuta della contabilità di magazzino i soggetti che per due esercizi consecutivi abbiano superato entrambi i seguenti limiti:

- ricavi 5.164.568,99 euro;
- rimanenze finali 1.032.913,80 euro.

L'obbligo di contabilità di magazzino decorre dal secondo anno successivo al verificarsi delle accennate condizioni e cessa a partire dal primo periodo di imposta successivo a quello in cui, per la seconda volta consecutiva, l'ammontare dei ricavi e il valore delle rimanenze finali, risultano inferiori ai sopraccitati limiti.

STAMPA E AGGIORNAMENTO REGISTRI CONTABILI E LIBRO INVENTARI

Il termine per la stampa annuale dei registri fiscali (registri iva, libro giornale, libro inventari e mastrini) tenuti con sistemi meccanografici è previsto "entro tre mesi dal termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi".

Per le registrazioni relative al 2017 la stampa dei registri dovrà quindi essere effettuata:

- entro il 31 gennaio 2018 (tre mesi dopo il 31 ottobre 2018) per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare (01/01 – 31/12);
- per le società di capitali con termine di presentazione della dichiarazione redditi diverso dal 31 ottobre, la scadenza della stampa dei registri scade entro tre mesi dall'invio del loro relativo modello unico.

La norma prevede inoltre che, in caso di controlli e ispezioni, i dati devono risultare aggiornati sugli appositi supporti magnetici, quindi pronti per la stampa contestualmente alla richiesta e in presenza dei verificatori.

LIBRETTI AL PORTATORE: INUTILIZZABILI DAL 1° GENNAIO 2019

Il Ministero dell'Economia e delle finanze, con il comunicato stampa n. 187/2018, ha ricordato che entro il 31 dicembre 2018 dovranno essere chiusi tutti i libretti al portatore ovvero quelli non nominativi, cioè non riconducibili ad alcun soggetto specifico.

Il portatore è tenuto a presentarsi agli sportelli della banca o di Poste italiane che hanno emesso il libretto (munito di un documento di riconoscimento) e scegliere una delle tre modalità di estinzione previste:

- chiedere la conversione del libretto al portatore in un libretto di risparmio nominativo;
- trasferire l'importo complessivo del saldo del libretto su un conto corrente o su altro strumento di risparmio nominativo;
- chiedere la liquidazione in contanti del saldo del libretto.

Dopo questa data i libretti al portatore saranno inutilizzabili.

TERMINI DI DECADENZA PER L'ACCERTAMENTO FISCALE

La legge di stabilità 2016 aveva apportato delle novità in materia di termini di decadenza per l'accertamento in materia d'imposte dirette e IVA. A fronte dell'eliminazione del raddoppio dei termini di decadenza per l'accertamento in caso di reati tributari, sono stati prolungati i termini di decadenza.

Se la dichiarazione dei redditi o Iva è stata regolarmente presentata, è stabilito che le rettifiche e gli avvisi di accertamento dovranno essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del **quinto anno successivo** a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (precedentemente era quarto anno); in caso invece di omessa presentazione della dichiarazione (o di presentazione di una dichiarazione nulla), l'avviso di accertamento dovrà essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del **settimo anno successivo** (precedentemente era quinto anno).

I nuovi termini di decadenza per l'accertamento si applicano a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016, quindi per quanto riguarda i periodi d'imposta antecedenti al 2016 rimangono invariati i termini di decadenza per l'accertamento previgenti.

Per esempio quindi, gli accertamenti relativi a dichiarazioni dei redditi e Iva regolarmente presentate nel 2016 e relative al periodo d'imposta 2015 dovranno essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre 2020.

Mentre gli accertamenti relativi a dichiarazioni dei redditi e Iva regolarmente presentate nel 2017 e relative al periodo d'imposta 2016 dovranno essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre 2022.

Quindi gli accertamenti relativi a dichiarazioni dei redditi e Iva regolarmente presentate nel 2018 e relative al periodo d'imposta 2017 dovranno essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre 2023.

Rammentiamo che il 31 dicembre 2018 scadono i termini per la notificazione delle cartelle di pagamento:

- per le dichiarazioni regolarmente presentate nell'anno 2015 e relative al 2014 per le attività di liquidazione automatica (36 bis)

- per le dichiarazioni regolarmente presentate nell'anno 2014 e relative al 2013 per le attività di controllo formale (36 ter).

È previsto un regime premiale riservato ai contribuenti virtuosi rispetto agli studi di settore, nei confronti dei quali i termini di accertamento sono ridotti di un anno.

Nei confronti dei soggetti che optano per la trasmissione telematica dell'Agenzia delle Entrate dei dati delle fatture/corrispettivi prevista dal D.Lgs. n. 127/2015 e garantiscono la tracciabilità dei pagamenti è prevista la riduzione dei termini per l'accertamento di due anni.

Attenzione: in caso di presentazione della dichiarazione integrativa, ai sensi dell'articolo 2, del DPR n. 322/98, ripartono i termini di decadenza dell'accertamento, a partire dall'anno di presentazione della dichiarazione, sia per la dichiarazione integrativa a favore che per la dichiarazione integrativa a sfavore del contribuente.

La riapertura dei termini di accertamento non è però generalizzata a tutti gli elementi della dichiarazione ma riguarda solo gli elementi oggetto dell'integrazione. Per esempio, se un contribuente rettifica la dichiarazione nell'anno "n+1" relativa all'anno "n" per eliminare un costo erroneamente dedotto:

- il controllo automatico della dichiarazione resta fissato al 31 dicembre "n+7"
- la possibilità di controllo relativamente al solo costo rettificato scadrà a fine "n+8", perché i termini dovranno ripartire dall'anno "n+1".

Concludendo, ecco il riepilogo delle annualità che si "chiuderanno" il 31 dicembre 2018:

Anno	Dichiarazione presentata		Dichiarazione omessa	Denuncia penale	
	Ipotesi generale	Regime premiale (S.S.)		Ipotesi generale	Dichiarazione omessa
2007	31.12.2012		31.12.2013	31.12.2016	31.12.2018
2008	31.12.2013		31.12.2014	02.01.2018	02.01.2019
2009	31.12.2014		31.12.2016	31.12.2018	31.12.2020
2010	31.12.2016		31.12.2016	31.12.2019	31.12.2021
2011	31.12.2016	31.12.2015	02.01.2018	31.12.2020	31.12.2022
2012	02.01.2018	31.12.2016	31.12.2018	31.12.2021	31.12.2023
2013	31.12.2018	02.01.2018	31.12.2019	31.12.2022	31.12.2024
2014	31.12.2019	31.12.2018	31.12.2020	31.12.2023	31.12.2025

LA REGISTRAZIONE DEGLI INCASSI E DEI PAGAMENTI A CAVALLO D'ANNO NEL REGIME "DI CASSA"

In vista della chiusura dell'esercizio, ai fini di effettuare correttamente le registrazioni e quindi l'imputazione di costi e ricavi a cavallo d'anno, occorre individuare quando i compensi si considerano percepiti e quando i costi pagati, ovvero quando diventano fiscalmente rilevanti.

Tale problema rileva particolarmente per i professionisti e per le imprese minori in contabilità semplificata, che a seguito dall'abrogazione del regime di competenza, già a partire dal 2017 adottano anch'esse il regime di cassa.

La questione si pone soprattutto per gli incassi e i pagamenti effettuati con strumenti diversi dal contante, come assegni, bonifici e carta di credito.

Nel caso di utilizzo dei contanti il momento del pagamento e quello dell'incasso coincidono e rileva il momento della consegna (o ricezione) del denaro.

Se il pagamento avviene invece con assegno bancario o circolare, il compenso si considera percepito quando si entra nella disponibilità del titolo di credito, ovvero quando il titolo viene consegnato materialmente; il momento di consegna coincide con la data indicata sull'assegno. Non rileva se il versamento avviene in un secondo momento o un successivo periodo d'imposta.

Nell'ipotesi in cui il pagamento avvenisse con bonifico rileva la cosiddetta "data disponibilità" che è la data in cui avviene l'accredito sul conto corrente ed il momento in cui il professionista o l'impresa può utilizzare il denaro.

Se un cliente effettua un pagamento con la carta di credito, il compenso rileva quando avviene l'accredito della somma sul conto corrente del fornitore. Viceversa, in materia di deducibilità, un costo è deducibile nel momento in cui avviene l'utilizzo della carta.

PROMEMORIA E AGGIORNAMENTO DEL LAVORO

N° 22/2018 DEL 31 DICEMBRE 2018

INVIO LAVORATORI ALL'ESTERO – ASPETTI PREVIDENZIALE E FISCALI

Lo svolgimento di un'attività lavorativa all'estero pone, **sotto il profilo assicurativo e previdenziale**, il problema di una esatta individuazione della legislazione di sicurezza sociale applicabile. In materia vige il principio generale della territorialità, in base al quale si deve applicare la legislazione dello Stato sul cui territorio si svolge la prestazione lavorativa. Nel caso di lavoratori italiani inviati all'estero la disciplina previdenziale da applicare sarà quella del Paese estero di svolgimento della prestazione lavorativa, fatti salvi gli accordi internazionali per impedire la doppia imposizione contributiva. Per l'esame delle disposizioni di tutela applicabili occorre distinguere tra i diversi Paesi di destinazione.

Paesi dell'Unione Europea. La normativa comunitaria consente di evitare la doppia contribuzione attraverso l'istituto del distacco previdenziale. Il lavoratore italiano inviato all'estero, grazie all'istituto del distacco previdenziale, può rimanere agganciato al solo sistema previdenziale italiano e versare i contributi solo in Italia, per un periodo che non deve superare i 24 mesi, come previsto dal Regolamento Comunitario. La deroga al principio di territorialità può valere anche per un ulteriore periodo che di solito arriva a massimo 5 anni, comprensivi degli altri 2, su accordo degli Stati membri. Oltre al limite temporale massimo, il distacco previdenziale è legittimo se il datore di lavoro esercita abitualmente la sua attività nello Stato di invio e se il lavoratore, per tutto il periodo di attività nello Stato di destinazione, mantiene un legame diretto con il datore di lavoro distaccante (legame organico). A rendere operativo il distacco sono due formulari, PD AI (Inps) e PD DA1 (Inail). Per gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, i lavoratori italiani distaccati all'estero restano assicurati presso l'Inail. Le prestazioni sanitarie sono erogate dall'Istituto competente del luogo di soggiorno, alle stesse condizioni e modalità previste per i cittadini di tale Paese. Successivamente l'Inail provvederà a rimborsare a tale Istituto l'importo erogato. Le prestazioni economiche sono, invece, erogate direttamente dall'Inail o anticipate dal datore di lavoro. L'Inail ha affermato l'applicabilità all'ipotesi di trasferta del lavoratore italiano in ambito comunitario delle regole del distacco. Il lavoratore in trasferta resta soggetto alla legislazione italiana, deve essere in possesso del formulario di distacco ed il datore di lavoro è tenuto a corrispondere i premi assicurativi all'Inail. Applicandosi il sistema previdenziale italiano, la base imponibile resterà la retribuzione effettiva percepita dal lavoratore.

Paesi Extracomunitari convenzionati. Si tratta di Paesi al di fuori dello spazio economico europeo con i quali l'Italia ha sottoscritto una convenzione bilaterale in materia di sicurezza sociale nella quale è previsto che il lavoratore italiano mantenga, durante il periodo di invio all'estero, l'applicazione del regime previdenziale italiano. Le singole convenzioni prevedono la durata massima del distacco previdenziale. Il datore di lavoro prima dell'inizio di invio all'estero, deve richiedere per conto del lavoratore il formulario all'Inps e all'Inail per rendere efficace il distacco previdenziale e permettere al lavoratore di continuare a versare legittimamente i contributi solo in Italia. Ci possono essere convenzioni cosiddette "parziali" che non riguardano tutte le forme di tutela previdenziale alla quale i lavoratori sono obbligatoriamente iscritti e che dovranno essere ugualmente versate. La base imponibile da utilizzare per il calcolo dei contributi è la retribuzione effettiva, nei limiti dei massimali, per i contributi previsti dalla convenzione e la retribuzione convenzionale per i contributi non previsti dalla convenzione ma obbligatori ex lege in Italia.

Paesi Extracomunitari non convenzionati. I lavoratori italiani occupati in questi Paesi sono soggetti al regime di tutela minima garantita stabilito dalla legislazione italiana, oltre che dalle disposizioni vigenti nel Paese di lavoro. Il legislatore italiano ha ritenuto più importante evitare ogni rischio di assenza di tutele rispetto al rischio di soggiacere alla doppia imposizione contributiva. La base imponibile si riferisce a retribuzioni convenzionali che si concretizzano in livelli forfettari di reddito differenziati per fasce di valore, settori di attività dell'impresa nonché qualifica ricoperta dai lavoratori inviati all'estero. Le relative aliquote contributive sono stabilite dall'art. 4, comma 2 D.L. 317/1987.

Secondo il principio della worldwide taxation i redditi del cittadino fiscalmente residente in Italia sono soggetti a imposizione fiscale indipendentemente dal luogo ove tali redditi sono stati prodotti.

I criteri attraverso i quali individuare la residenza fiscale di un soggetto sono:

- 1) iscrizione all'anagrafe;
- 2) domicilio nel territorio dello Stato, inteso come sede principale di affari e interessi;
- 3) residenza nel territorio dello Stato, intesa come dimora abituale.

Per l'applicazione dell'imposta è **sufficiente che sia accertata la sussistenza di uno di tali requisiti per la maggior parte del periodo di imposta, ovvero per almeno 183 giorni nel periodo compreso fra il 1° gennaio e il 31 dicembre di ciascun anno.** I soggetti non residenti fiscalmente in Italia, invece, sono assoggettati ad imposizione in Italia unicamente per i redditi prodotti sul territorio dello stato italiano.

Affinché un lavoratore inviato all'estero per svolgere un'attività lavorativa non sia obbligato al pagamento delle imposte in Italia sui redditi prodotti all'estero è necessario che per la maggior parte del periodo di imposta non risulti residente fiscalmente in Italia. Ciò significa che il lavoratore deve richiedere e ottenere la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'**iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE).** Si tratta di un **adempimento necessario ma non sufficiente** a comprovare la perdita della residenza fiscale, infatti il soggetto che mantenga il centro dei propri interessi familiari e sociali in Italia deve considerarsi fiscalmente residente in Italia.

Se il lavoratore inviato all'estero è fiscalmente residente in Italia, il suo reddito potrebbe essere soggetto a doppia imposizione fiscale. Per evitarlo l'Italia ha stipulato con numerosi paesi delle convenzioni aderendo per la maggior parte dei casi al modello sviluppato dall'OCSE. Per il lavoratore a cui non si possa applicare la convenzione e il cui reddito sia dunque soggetto alla doppia tassazione, vi è la possibilità di richiedere il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero.

Siamo a disposizione per qualsiasi chiarimento in merito alle notizie riportate da questo Promemoria che, per il suo livello di sintesi, rappresenta un semplice memorandum esemplificativo e non esaustivo degli adempimenti obbligatori.

Cordiali saluti.

Studio Bergamini Associati