

## **PROMEMORIA E AGGIORNAMENTO FISCALE E CONTABILE**

**N° 5/2019 DEL 15 MARZO 2019**

### **IL VERSAMENTO DEL SALDO IVA**

L'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale del periodo d'imposta 2018 deve essere versata entro lunedì 18 marzo 2019.

È possibile rateizzare la somma dovuta in rate di pari importo di cui:

- la prima deve essere versata entro il 18 marzo (quest'anno la scadenza originaria del 16 cade di domenica);
- quelle successive devono essere versate entro il giorno 16 di ciascun mese di scadenza (16 aprile, 16 maggio, e così via) ed in ogni caso l'ultima rata non può essere versata oltre il 16 novembre.

Sull'importo delle rate successive alla prima è dovuto l'interesse fisso di rateizzazione pari allo 0,33% mensile (pertanto la seconda rata deve essere aumentata dello 0,33%, la terza rata dell'0,66%, la quarta dell'0,99% e così via).

Il versamento può anche essere differito alla scadenza prevista per il versamento delle somme dovute in base al Modello Redditi, con la maggiorazione dello 0,40% a titolo d'interesse per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo.

Ne consegue che il versamento del saldo IVA 2017 potrà essere effettuato entro:

- il 18 marzo 2019, senza maggiorazione;
- il 1 luglio 2019 (il 30 giugno cade di domenica), maggiorando la somma da versare degli interessi nella misura dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivi al termine di pagamento del saldo dovuto con riferimento alla dichiarazione dei redditi;
- il 31 luglio 2019, maggiorando le somme da versare (al 1° luglio) dello 0,40%, a titolo di interesse corrispettivo.

In tutti i casi il versamento va effettuato utilizzando il modello F24, esclusivamente in modalità telematica, con il codice tributo 6099 – IVA annuale saldo.

### **LA COMPENSAZIONE ORIZZONTALE DEL CREDITO IVA 2018**

I contribuenti che hanno presentato la dichiarazione Iva 2019 o che la presenteranno entro il termine fissato per il 30 aprile 2019 hanno la possibilità di procedere alla compensazione orizzontale dei crediti IVA eccedenti i 5.000 euro maturati nel corso del periodo d'imposta 2018, a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

L'importo da compensare potrà superare i 5.000 euro, solo in caso di dichiarazione IVA asseverata da un professionista abilitato o sottoscritta dall'organo di controllo contabile.

Qualora, entro il termine di presentazione, non sia stato apposto il visto di conformità su una Dichiarazione con un credito IVA a rimborso o in compensazione oltre i 5.000 euro, è possibile apporre il visto presentando una Dichiarazione integrativa; in questo caso la compensazione oltre i 5.000 euro sarà possibile a decorrere dal decimo giorno successivo all'invio dell'integrativa.

Ricordiamo che il limite complessivo di 700mila euro per le compensazioni orizzontali di crediti d'imposta opera per ciascun anno solare (e non per modello dichiarativo).

Rappresenta quindi il limite massimo dei crediti di imposta e dei contributi compensabili ovvero rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale in un anno solare.

Tale limite non è però applicabile quando specifiche disposizioni di legge lo prevedano: è il caso di molti crediti di imposta, normalmente di natura agevolativa (per esempio il credito d'imposta per investimenti in

### **IL CREDITO D'IMPOSTA PER I NUOVI REGISTRATORI DI CASSA**

L'Agenzia Entrate, con la Risoluzione n. 33 del 1° marzo 2019, ha istituito il codice tributo 6899 per utilizzare in compensazione il credito d'imposta per l'acquisto o l'adattamento dei registratori di cassa.

Dal 1° gennaio 2020, ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. n. 127 del 5 agosto 2015, i commercianti al minuto avranno l'obbligo di memorizzare e trasmettere telematicamente all'Agenzia Entrate i dati dei corrispettivi giornalieri. L'obbligo è anticipato al 1° luglio 2019 per gli esercenti con un volume d'affari superiore a 400.000 euro.

Per l'acquisto o l'adattamento dei misuratori fiscali necessari per far fronte a tale novità, per gli esercizi 2019 e 2020, è riconosciuto un contributo pari al 50% della spesa sostenuta, fino ad un massimo di 250 euro in caso di acquisto e 50 euro in caso di adattamento. Il contributo è riconosciuto come credito d'imposta utilizzabile in compensazione a partire dalla prima liquidazione periodica IVA successiva al mese in cui è stata registrata la fattura d'acquisto.

### **SUPERAMMORTAMENTI A DOPPIO REGIME PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2018**

Ricordiamo che la Legge di Bilancio 2018 prevede un doppio binario agevolativo con riferimento ai superammortamenti, in relazione alla precisa collocazione temporale degli investimenti.

In particolare:

per i beni acquisiti entro il 30 giugno 2018 e per i quali entro il 31 dicembre 2017:

- il relativo ordine risulti accettato dal venditore;
- sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione

Ai fini delle imposte sui redditi, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria deducibili, il costo di acquisizione è **maggiorato del 40%**.

per gli altri beni acquisiti tra il 1° gennaio 2018 e il 31 dicembre 2018, ovvero entro il 30 giugno 2019, ma a condizione che entro il 31 dicembre 2018:

- il relativo ordine risulti accettato dal venditore;
- sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione

Ai fini delle imposte sui redditi, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria deducibili, il costo di acquisizione è **maggiorato del 30%**.

#### **IPERAMMORTAMENTO ANCHE PER GLI INVESTIMENTI NELLA SANITÀ 4.0**

Con la circolare n. 48160 dell'1 marzo 2019 il MISE ha fornito chiarimenti in materia di applicazione della disciplina dell'iper ammortamento al settore sanitario attraverso una ricognizione, non esaustiva, delle apparecchiature e di altri beni riconducibili al concetto di "sanità 4.0".

In sintesi, le tipologie di beni, materiali e immateriali, prese in esame dalla circolare sono:

- Apparecchiature per la diagnostica per immagini
- Apparecchiature per la radioterapia e la radiochirurgia
- Robot
- Sistemi automatizzati da laboratorio
- Software per la gestione della c.d. "cartella clinica elettronica"

Il MISE ha quindi confermato la possibilità di accedere all'agevolazione per le imprese operanti nel settore sanitario e ha fornito indicazioni sia in merito alla corretta classificazione nell'ambito degli allegati A e B alla legge n. 232 del 2016 dei beni oggetto di trattazione, e sia per quanto concerne la corretta distinzione tra componente materiale e immateriale degli investimenti in tale settore.

Inoltre, con riferimento alle modalità applicative della disciplina la circolare precisa anche che, in caso di perizia giurata, ai fini della decorrenza degli effetti dell'iper ammortamento, è sufficiente che entro la data di chiusura del periodo d'imposta si proceda al giuramento della perizia medesima, non essendo necessario dimostrare in altri modi la data certa di acquisizione da parte dell'impresa.

#### **CORREZIONE DELLE CU CON SANZIONI RIDOTTE**

Entro 60 giorni dal termine del 7 marzo per l'invio delle CU, e cioè entro il 6 maggio 2019 è possibile inviare o reinviare le certificazioni uniche errate od omesse.

La sanzione ordinaria di 100 euro per certificazione è così ridotta ad un terzo e cioè a 33,33 euro, con sanzione massima applicabile di 20.000 euro per singolo sostituto.

Invece Dall'8 maggio in poi, l'invio tardivo o il rinvio della certificazione errata è punito con la sanzione di 100 euro per singola CU, con una sanzione massima applicabile per singolo sostituto pari a 50.000 euro.

#### **IL BONUS FORMAZIONE 4.0**

La Legge di Bilancio 2018 (Legge n.205 del 27 dicembre 2017, articolo 1 – Comma 46 e 56) ha introdotto il bonus formazione 4.0. **La legge di Bilancio 2019 ha poi previsto che l'agevolazione si applichi anche alle spese sostenute nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018.**

Il credito d'imposta è concesso in relazione ai costi sostenuti per la formazione del personale dipendente nel settore delle tecnologie.

Possono beneficiarne le **imprese che investono in iniziative di formazione del personale dipendente**, incluse le stabili organizzazioni e gli "enti non commerciali" che esercitano attività commerciali, relativamente al personale dipendente (lavoratori subordinati e lavoratori in apprendistato) impiegato anche non esclusivamente in alcune attività specifiche.

**Le spese agevolabili sono quelle relative alle attività relative all'acquisizione delle competenze e al consolidamento delle conoscenze delle tecnologie** previste dal Piano nazionale Industria 4.0, tra cui, a titolo esemplificativo:

- Big data e analisi dei dati;
- Cloud e fog computing;
- Cyber security;
- Simulazione e sistemi cyber-fisici;
- Prototipazione rapida;
- Sistemi di visualizzazione e realtà aumentata (RA);
- Robotica avanzata e collaborativa;
- Interfaccia uomo macchina;
- Manifattura additiva;
- Internet delle cose e delle macchine;
- Integrazione digitale dei processi aziendali.

**Le spese relative alla formazione sono ammissibili a condizione che il loro svolgimento sia espressamente regolamentato nei contratti collettivi aziendali o territoriali depositati presso l'Ispettorato territoriale del lavoro competente.** È inoltre necessario rilasciare un'attestazione di effettiva partecipazione alle attività formative agevolabili a ciascun dipendente mediante un'apposita dichiarazione resa dal legale rappresentante dell'impresa. Sono agevolabili anche le spese sostenute per attività di formazione on-line (e-learning).

Le spese sostenute devono risultare da apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti. L'attività di certificazione richiesta a tale soggetto consiste propriamente nella verifica dell'effettività delle spese sostenute per le attività di formazione agevolabili e della corrispondenza di esse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa.

La Legge di bilancio 2019, oltre a prorogare l'agevolazione, ne ha rimodulato la misura. Nel 2018 il credito d'imposta era pari al 40% delle spese relative al costo del personale dipendente sostenuto nel periodo in cui lo stesso era stato occupato in attività di formazione. **Dal 2019 il credito d'imposta sarà invece riconosciuto con misure differenziate in base alla dimensione dell'impresa beneficiaria** (allegato I al regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014):

	Micro e Piccola	Media	Grande
% credito d'imposta	50%	40%	30%
limite massimo annuale	300 mila	300 mila	200 mila

Il credito d'imposta:

- non concorre alla formazione dell'imponibile IRES/IRPEF né IRAP;
- non rileva ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi, cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR n. 917 del 2016;
- deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui sono state sostenute le spese e in quelle relative ai periodi d'imposta successivi fino a quando se ne conclude l'utilizzo;
- è utilizzabile a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi sono sostenuti esclusivamente in compensazione "orizzontale", mediante modello F24, senza i limiti di compensazione, di cui alla Legge n.244/2007 e n.388/2000.

## IL MODELLO EAS

Le quote e i contributi associativi nonché, per determinate attività, i corrispettivi percepiti dagli enti associativi privati, in possesso dei requisiti richiesti dalla normativa tributaria, non sono imponibili. Per usufruire di questa agevolazione è però necessario che gli enti trasmettano in via telematica all'Agenzia delle Entrate i dati e le notizie rilevanti ai fini fiscali, mediante un apposito modello (EAS).

Sono esonerati dalla comunicazione dei dati:

- gli enti associativi dilettantistici iscritti nel registro del Coni che non svolgono attività commerciale
- le associazioni pro-loco che hanno esercitato l'opzione per il regime agevolativo in quanto nel periodo d'imposta precedente hanno realizzato proventi inferiori a 250.000 euro (Legge n° 398/1991 – Regime speciale Iva e imposte dirette)
- le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali che non svolgono attività commerciali diverse da quelle marginali individuate dal Dm 25 maggio 1995 (per esempio, attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito, iniziative occasionali di solidarietà, attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasioni di raduni, manifestazioni e simili)
- i patronati che non svolgono al posto delle associazioni sindacali promotrici le loro proprie attività istituzionali.
- le Onlus di cui al decreto legislativo n° 460 del 1997
- gli enti destinatari di una specifica disciplina fiscale (per esempio, i fondi pensione)

Possono presentare il modello Eas con modalità semplificate i seguenti enti:

- le associazioni e società sportive dilettantistiche riconosciute dal Coni, diverse da quelle espressamente esonerate
- le associazioni di promozione sociale iscritte nei registri di cui alla legge n° 383 del 2000
- le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui alla legge n° 266 del 1991, diverse da quelle esonerate per la presentazione del modello (le organizzazioni di volontariato che non sono Onlus di diritto)
- le associazioni iscritte nel registro delle persone giuridiche tenuto dalle prefetture, dalle regioni o dalle province autonome ai sensi del Dpr 361/2000
- le associazioni religiose riconosciute dal Ministero dell'interno come enti che svolgono in via preminente attività di religione e di culto, nonché le associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese
- i movimenti e i partiti politici tenuti alla presentazione del rendiconto di esercizio per la partecipazione al piano di riparto dei rimborsi per le spese elettorali ai sensi della legge n° 2 del 1997 o che hanno comunque presentato proprie liste nelle ultime elezioni del Parlamento nazionale o del Parlamento europeo
- le associazioni sindacali e di categoria rappresentate nel Cnel nonché le associazioni per le quali la funzione di tutela e rappresentanza degli interessi della categoria risulti da disposizioni normative o dalla partecipazione

presso amministrazioni e organismi pubblici di livello nazionale o regionale, le loro articolazioni territoriali e/o funzionali gli enti bilaterali costituiti dalle anzidette associazioni gli istituti di patronato che svolgono, in luogo delle associazioni sindacali promotrici, le attività istituzionali proprie di queste ultime

- l'Anci, comprese le articolazioni territoriali
- le associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento o la promozione della ricerca scientifica individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri (per esempio, l'Associazione italiana per la ricerca sul cancro)
- le associazioni combattentistiche e d'arma iscritte nell'albo tenuto dal Ministero della difesa
- le federazioni sportive nazionale riconosciute dal Coni.

Il modello EAS deve essere inviato, in via telematica, direttamente dal contribuente interessato tramite Fisconline o Entratel, oppure tramite intermediari abilitati a Entratel, entro 60 giorni dalla data di costituzione degli enti. Il modello deve essere, inoltre, nuovamente presentato quando cambiano i dati precedentemente comunicati; la scadenza, in questa ipotesi, è il 31 marzo dell'anno successivo a quello in cui si è verificata la variazione; nel 2019 il 31 marzo cade di domenica e pertanto la scadenza slitta al 1° aprile 2019.

In caso di perdita dei requisiti qualificanti, il modello va ripresentato entro 60 giorni, compilando la sezione "Perdita dei requisiti".

Il DI n.16/2012 ha stabilito che non è precluso l'accesso ai regimi fiscali opzionali, subordinati all'obbligo di una comunicazione preventiva (o di un altro adempimento di natura formale) non eseguito tempestivamente, sempre che la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altra attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza, purché il contribuente:

1. abbia i requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento alla data di scadenza ordinaria del termine;
2. effettui la comunicazione (o effettui l'adempimento richiesto) entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile;
3. versi contestualmente l'importo pari alla misura minima della sanzione (258 euro) esclusa la compensazione prevista.

## PROMEMORIA E AGGIORNAMENTO DEL LAVORO

N° 5/2019 DEL 15 MARZO 2019

### LICENZIAMENTO – GRUPPO DI IMPRESE E OBBLIGO DI REPECHAGE

La Corte di Cassazione (Sentenza sez. lavoro del 13 novembre 2019 n° 29179) ha affrontato il tema dell'obbligo del datore di lavoro di valutare la possibilità di ricollocazione del dipendente preliminarmente alla decisione di procedere con il licenziamento per giustificato motivo oggettivo.

Nel caso specifico della sentenza ci si riferisce ad un datore di lavoro facente parte di un gruppo di imprese (alcune delle quali all'estero) e consente quindi di delineare i limiti dell'obbligo di repechage. In particolare, il lavoratore sosteneva che l'azienda non avesse correttamente adempiuto al preliminare obbligo di valutare la possibilità della sua ricollocazione anche in altre aziende facenti parte del medesimo gruppo, oltre al mancato rispetto dell'obbligo di correttezza e buona fede nell'individuazione del lavoratore da licenziare.

Il giudice di primo grado e la Corte di Appello respingevano le domande del lavoratore che proponeva, quindi, ricorso in Cassazione. Nel licenziamento per giustificato motivo oggettivo il datore di lavoro non è onerato del solo obbligo di provare la sussistenza in concreto delle ragioni di fatto che lo hanno indotto a risolvere il rapporto di lavoro, ma è tenuto anche a provare che non sussiste all'interno della propria struttura la possibilità di ricollocare il lavoratore adibendolo ad altre mansioni.

Con riferimento all'arco temporale, la verifica deve essere compiuta tenendo conto della situazione organizzativa esistente al momento del licenziamento ma l'onere probatorio può essere esteso sino a ricomprendere un congruo periodo successivo al licenziamento per verificare che non vi siano state nuove assunzioni nella stessa qualifica del lavoratore licenziato.

In riferimento all'ampiezza dell'ambito di valutazione, è stato osservato che la verifica dell'impossibilità nella ricollocazione deve riguardare non solo il reparto o la sede alla quale il lavoratore era addetto, bensì l'intera azienda. Nell'ipotesi di società strutturate come "gruppo di imprese", la verifica va estesa alle altre società del gruppo solo se ci si trovi in presenza di un unico centro di imputazione dei rapporti giuridici, che si concreta nel fatto che varie imprese sono solo formalmente separate ma, nei fatti, costituiscono un unico soggetto beneficiario della prestazione lavorativa.

La Corte ha precisato che l'accertamento per verificare l'esistenza di un unico centro di imputazione deve rivelare l'esistenza dei seguenti requisiti:

- a) unicità della struttura organizzativa e produttiva;
- b) integrazione tra le attività esercitate dalle varie imprese del gruppo e il correlativo interesse comune;
- c) coordinamento tecnico e amministrativo-finanziario tale da individuare un unico soggetto direttivo che faccia confluire le diverse attività delle singole imprese verso uno scopo comune;
- d) utilizzazione contemporanea della prestazione lavorativa da parte delle varie società titolari delle distinte imprese.

Laddove si sia in presenza di un unico soggetto, allora l'obbligo di repechage deve essere assolto con riferimento a tutte le suddette imprese. In caso contrario, la Corte afferma con chiarezza che l'ambito di valutazione è circoscritto all'azienda datrice di lavoro, anche se facente parte di un gruppo composto da più società. La Corte ha inoltre ribadito il principio

secondo il quale il datore di lavoro è chiamato ad effettuare la scelta dei lavoratori da licenziare in applicazione di criteri improntati alla razionalità e rispettosi dei canoni di correttezza e buona fede.

Anche con riferimento alla ripartizione dell'onere della prova, la sentenza cristallizza il principio in forza del quale detto onere, relativo all'esperimento infruttuoso del tentativo di repechage, grava integralmente sul datore di lavoro, senza che il lavoratore sia gravato di un onere di allegazione relativo all'esistenza di posizioni lavorative alle quali egli avrebbe potuto essere adibito. Al contrario nel caso di imprese strutturate come facenti parte di un gruppo, la prova dell'esistenza di un unico centro di imputazione dei rapporti giuridici rappresenta un onere esclusivo del lavoratore.

#### **PREMI DI RISULTATO – DETASSAZIONE E PERFORMANCE INDIVIDUALE**

L'Agenzia delle Entrate, con interpello n° 143 del 2018, torna sulla detassazione dei premi di risultato.

Viene riaffermato il principio secondo cui il regime fiscale agevolato si applica solo se i risultati dell'azienda sono incrementali rispetto al risultato antecedente l'inizio del periodo di maturazione del premio. Inoltre, viene ammessa la possibilità di graduare il premio spettante al singolo lavoratore sulla base di valutazioni o indicatori individuali. La circostanza che il premio sia differenziato sulla base di criteri di valorizzazione della performance individuale non impedisce l'applicazione della detassazione.

Nella fattispecie oggetto di interpello, la società istante rappresenta di aver sottoscritto un accordo aziendale che subordina l'erogazione del premio di risultato a due obiettivi, il primo di produttività legato al rapporto fra ore lavorate e ore lavorabili dei soli addetti alla produzione, il secondo di efficienza legato al rapporto di quanto prodotto e la media mensile del personale addetto alla produzione. Tali indicatori presentano tre livelli di raggiungimento dell'obiettivo a cui corrisponde una quota crescente del premio. L'accordo prevede, inoltre, che l'importo del premio verrà poi rideterminato sulla base della prestazione individuale, calcolata sul rapporto tra giorni di effettiva presenza al lavoro e giorni dell'anno lavorabili.

L'interpello ricorda che non è sufficiente che l'obiettivo prefissato sia raggiunto, dal momento che è altresì necessario che il risultato sia incrementale rispetto al risultato antecedente l'inizio di maturazione del premio. Le parti possono introdurre parametri di corresponsione del premio non necessariamente collegati ad un incremento degli indicatori, con conseguente diritto all'erogazione del premio di risultato raggiunto, fermo restando che la detassazione può essere applicata solo in presenza del predetto incremento. La circostanza che il premio sia, poi, differenziato per i dipendenti sulla base di criteri di valorizzazione della performance individuale, non si pone in contrasto con la condizione richiesta dalla legge per l'applicazione dell'imposta sostitutiva data dal conseguimento da parte dell'azienda di un risultato incrementale che può riguardare la produttività, la redditività, la qualità, l'efficienza o l'innovazione. Pertanto, nella fattispecie in esame nulla osta all'applicazione della imposta agevolata per l'attribuzione del premio di risultato graduato in ragione del rapporto tra giorni di effettiva presenza al lavoro e giorni lavorabili nell'anno.

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  
Commercialisti e consulenti del lavoro dal 1964*