



NOVITA' TRIBUTARIE 2019

11.1.2019 – Udine – Palazzo Torriani

a cura di Giovanni Sgura - ragioniere commercialista in Manzano e Udine

Sommario

1	Fatturazione elettronica, registrazione e detrazione iva	3
1.1	La fatturazione elettronica	3
1.1.1	I soggetti obbligati, le esclusioni ed il divieto	3
1.1.2	Il momento di emissione della fattura	4
1.1.3	Gli aspetti tecnici e documentali	4
1.1.4	La conservazione sostitutiva	7
1.1.5	Le autofatture e l'integrazione delle fatture ricevute	7
1.2	Obbligo e termini di registrazione delle fatture	7
1.2.1	La registrazione delle fatture attive	8
1.2.2	La registrazione delle fatture passive	8
1.3	La detrazione dell'Iva	8
1.3.1	Le condizioni per l'esercizio del diritto alla detrazione	8
1.3.2	La decorrenza ed il termine del diritto alla detrazione	8
1.4	L' "Esterometro"	8
1.5	L'incentivo per la tracciabilità dei pagamenti	9
1.6	Le semplificazioni amministrative (tutoraggio)	9
1.7	Trasmissione telematica dei corrispettivi	9
1.8	Adempimenti dei sindaci e dei revisori	10
1.9	Considerazioni	10
2	Modifiche al regime forfettario (<i>flat tax</i>)	11
2.1	Il nuovo limite unico di ricavi e compensi	11
2.2	Decorrenza e durata	11
2.3	I soggetti	11
2.4	La condizione e le esclusioni	12
2.4.1	La condizione (dimensionale)	12
2.4.2	Le esclusioni (tutte di natura soggettiva)	12
2.5	Applicazione del regime	13
2.5.1	L'IVA	13
2.5.2	Le imposte dirette	13
2.5.3	L'accertamento	14
2.5.4	L'esonero da adempimenti	14
2.5.5	L'imposizione	14
2.5.6	L'opzione per la contribuzione ridotta Inps per le imprese (artigiani e commercianti)	15
2.5.7	Riepilogo degli adempimenti	15
2.5.8	Il trattamento contabile e gli adempimenti da parte clienti di soggetti in regime forfettario	16
2.5.9	L'entrata e la fuoriuscita dal regime	16
3	<i>Flat tax</i> per ricavi fino a 100.000 euro (dal 2020)	18
3.1	I soggetti	18
3.2	Cause di esclusione	18

NOVITA' TRIBUTARIE 2019

3.3	L'imposizione	18
3.4	La determinazione del reddito	18
3.5	applicazione delle ritenute	18
3.6	Iva	18
4	Il riporto delle perdite d'impresa per i soggetti irpef	19
4.1	Le norme a regime	19
4.1.1	Perdite attribuite a soggetti Ires (art. 101, comma 6 del Tuir)	19
4.1.2	Perdite da società di capitali in trasparenza (art. 116 del Tuir)	19
4.2	Decorrenza	19
4.3	Le norme transitorie (commi 24, 25 e 26)	20
5	Proroga rivalutazione terreni e partecipazioni	21
5.1	Soggetti interessati	21
5.2	Beni oggetto della rideterminazione del costo	21
5.3	Misura dell'imposta sostitutiva	21
5.4	Termini	22
5.4.1	Pagamento dell'imposta sostitutiva	22
5.4.2	Redazione e giuramento perizia	22
5.4.3	Soggetti abilitati alla redazione della perizia	22
5.4.4	Perfezionamento e obblighi strumentali	22
5.4.5	Effetti	22
6	Proroga estromissione agevolata dell'immobile dell'imprenditore individuale	24
7	Proroga rivalutazione beni dell'impresa	24
8	Bonus edilizi - proroghe	25
8.1	proroga delle detrazioni per la riqualificazione energetica degli edifici	25
8.1.1	Aliquote previste a decorrere dall'1.1.2018	25
8.2	detrazioni irpef per le spese di recupero del patrimonio edilizio	25
8.3	detrazione irpef per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici	25
8.4	Bonus verde	26
9	Credito ricerca & sviluppo - modifiche al bonus	27
9.1	Rimodulazione della misura dell'agevolazione	27
9.2	Riduzione del limite annuale	27
9.3	Obbligo di certificazione	28
9.4	Relazione tecnica ai fini dei successivi controlli	28
9.5	Ricerca per imprese UE	28
10	Altre novità	29
10.1	Cedolare secca per gli immobili commerciali	29
10.2	Aumento della percentuale di deducibilità dell'Imu	29
10.3	Imposta sui <i>money transfer</i>	29
10.4	Imposta sostitutiva del 15% sulle lezioni private dei docenti	29
10.5	L'imposta sui servizi digitali	30
10.6	Abrogazione credito d'imposta Irap in mancanza di dipendenti	30
10.7	Proroga del reverse charge nel settore energetico e dei prodotti elettronici	30
10.8	Riduzioni Irap Regione FVG	30

1 FATTURAZIONE ELETTRONICA, REGISTRAZIONE E DETRAZIONE IVA

1.1 LA FATTURAZIONE ELETTRONICA

Il 1/1/2019 ha debuttato l'obbligo di fatturazione elettronica estesa a tutti i soggetti e durante l'anno 2018 diversi sono stati i provvedimenti modificativi delle norme originarie.

Ad oggi le principali norme di riferimento possono così riassumersi:

Norme a regime

DPR 633/1972, artt. 21 e 21-bis (norme generali sulla fattura)¹

D.Lgs. 127/2015, art. 1 (fattura elettronica)

L. 205/2017, art. 1, comma 917 ultimo periodo (obbligo CUP e CIG in fattura per subappaltatori)

Provvedimento AdE 89757/2018 (regole tecniche per la fattura elettronica)

Norme transitorie

D.L. 119/2018, art. 10-bis (divieto di fatturazione elettronica per l'anno 2019 per i STS)

D.Lgs. 127/2015, art. 1, comma 6, terzo periodo (eliminazione e riduzione sanzioni nel primo periodo 2019)

Il quadro operativo dal 1/1/2019 è quello di seguito delineato.

1.1.1 I soggetti obbligati, le esclusioni ed il divieto

Sono obbligati alla emissione elettronica delle fatture tutti i soggetti Iva per tutte le operazioni tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato (compresi i cessionari/committenti "privati" o comunque non soggetti passivi) ad eccezione:

- dei contribuenti in regime di vantaggio (D.L. 98/2011 art. 27, commi 1 e 2)
- dei contribuenti in regime forfettario (L. 190/2014, art. 1 commi da 54 a 89)
- dei soggetti non residenti solo identificati ai fini Iva (quindi non stabiliti nel territorio dello Stato)
- delle associazioni sportive dilettantistiche che hanno optato per il regime forfettario ex L. 398/1991, artt. 1 e 2, se nell'anno precedente hanno conseguito proventi commerciali non superiori ad euro 65.000
- degli agricoltori in regime di esonero (volume d'affari inferiore a 7.000 euro)

Per le associazioni sportive dilettantistiche, optanti per il regime forfettario sopradetto, che invece hanno superato tale limite la fattura elettronica viene emessa per loro conto, ma sotto la loro responsabilità, dal cessionario o committente se soggetto passivo IVA.

Sono escluse dall'obbligo (pur essendone prevista facoltà) le fatture emesse nei confronti di soggetti non residenti e non stabiliti nel territorio dello Stato.

E' comunque elettronica la fattura per conto dell'obbligato da parte del cessionario/committente come previsto dall'art. 21 del DPR 633/72, ferma restando la responsabilità del soggetto cedente/prestatore.

Solo per il 2019 è stabilito il divieto di emissione di fattura elettronica da parte dei soggetti che sono obbligati all'invio delle fatture al cd. "Sistema Tessera Sanitaria", solamente per le operazioni soggette a tale obbligo (anche in caso di rifiuto da parte del cliente)².

¹ Va evidenziato, per una corretta lettura delle norme, che la fattura elettronica è regolata in primis dall'art. 21 del DPR 633/72 ove viene prevista, facoltativamente, e regolamentata ma viene resa obbligatoria dall'art. 1, comma 3 del D.Lgs. 127/2015 con le eccezioni ivi previste.

² Come previsto dall'art. 10-bis del D.L. 119/2018 come modificato dall'art. 1, comma 53 della L. 30/12/2018 145/2018.

NOVITA' TRIBUTARIE 2019

1.1.2 Il momento di emissione della fattura

Le norme non sono modificate (salvo il differimento di dieci giorni operante dal 1/7/2019 per le fatture immediate) per cui:

- 1) La fattura si considera emessa al momento della consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario/committente (DPR 633/72, art. 21, 1 comma, ultimo periodo);
- 2) Fino al 30/06/2019 va emessa al momento di effettuazione dell'operazione (regolato dall'art. 6 del DPR 633/72), mentre dal 1/7/2019 (anche per le fatture non elettroniche) entro dieci giorni da tale momento (DPR 633/72, art. 21, 4 comma) a condizione che in fattura si indichi, oltre alla data di emissione, anche la *“data in cui è effettuata la cessione dei beni o la prestazione dei servizi ovvero la data in cui è corrisposto in tutto o in parte il corrispettivo, sempreché tale data sia diversa da quella di emissione della fattura”* (nuova lettera g-bis) introdotta a far data dal 1/7/2019 al comma 2 dell'art. 21 del DPR 633/72)³;
- 3) Tale termine di emissione è derogato nei casi previsti alle lettere a), b), c) e d) del primo comma, terzo periodo dell'art. 21 predetto, rispettivamente:
 - a. entro il 15 del mese successivo per le cessioni di beni documentate da DDT;
 - b. entro il mese successivo per le cessioni di beni cd. *triangolari interne* (consegna al cliente da parte del proprio fornitore);
 - c. entro il 15 del mese successivo al momento di effettuazione dell'operazione per le prestazioni di servizi art. 7-ter DPR 633/72 rese a soggetti UE;
 - d. entro il 15 del mese successivo al momento di effettuazione dell'operazione per le prestazioni di servizi previste dall'art. 6, comma 6 DPR 633/72.

Fino al 30/06/2019 per i soggetti trimestrali e fino al 30/09/2019 per i soggetti mensili:

- non si applicano sanzioni se la fattura viene emessa entro il termine per la liquidazione dell'Iva relativa al periodo in cui la fattura si riferisce;
- si applica la riduzione delle sanzioni dell'80% se emessa entro il termine per la liquidazione periodica successiva.

1.1.3 Gli aspetti tecnici e documentali

1.1.3.1 La fattura ed il suo contenuto

La fattura viene emessa sotto forma di file secondo il tracciato Xml approvato; nasce quindi come documento digitale con la conseguenza dell'obbligatorietà della conservazione sostitutiva.

La fattura emessa in altra forma (sia digitale che analogica) è priva di effetto e viene espressamente prevista come “non emessa” (D.Lgs. 127/2015, art. 1, comma 6) con le relative conseguenze sotto il profilo fiscale e sanzionatorio.

Il contenuto della fattura non varia rispetto a quanto previsto dall'art. 21 del DPR 633/72⁴ che dal 1/7/2019 prevederà anche l'obbligo dell'indicazione della data ulteriore per usufruire del maggior termine di dieci giorni per l'emissione della fattura immediata; nel tracciato Xml sono presenti ulteriori campi tecnici che

³ Va rilevato che la formulazione della modifica introduttiva della lettera g-bis) operata dall'art. 11 del D.L. 119/2018 lascia invece intendere che tale indicazione sia obbligatoria per tutti i casi in cui l'emissione avvenga in momenti differenti dai momenti indicati dalla nuova lettera g-bis), anche quindi nel caso, ad esempio, di emissione di fattura differita per cessioni di beni; si auspica che tale lettura venga smentita ufficialmente vista la ratio dell'introduzione di tale elemento (il differimento di dieci giorni) e l'inutile appesantimento per le fatture che già oggi si emettono senza la mancanza di tale indicazione sia di alcun aggravio per l'eventuale azione di controllo e verifica.

⁴ E da altre norme quali l'art. 6 del DPR 605/73 per l'obbligatorietà del codice fiscale dell'emittente (campo previsto dal tracciato XML).

consentono l'elaborazione del file tra cui quelli relativi all'indicazione dell'indirizzo del canale Sdi⁵ del destinatario o della Pec.

Va osservato che nel tracciato Xml vi sono solo alcuni campi specifici per l'indicazione di tutti gli elementi previsti da norme diverse dall'art. 21. Ad esempio sono previsti i campi per i codici CUP e CIG per le fatture emesse dai subappaltatori ma non quelli per i dati della dichiarazione d'intento per le operazioni art. 8, comma 1, lett. c) del DPR 633/72); in tali casi l'Agenzia delle Entrate ha consentito l'utilizzo di campi facoltativi previsti del tracciato del file Xml.

Va inoltre evidenziato che una delle questioni ad oggi non esplicitamente chiarite è quella relativa alla prassi di alcuni soggetti, di solito di minori dimensioni, ove alcuni elementi della fattura venivano omessi allegando alla fattura medesima altri documenti che ne facevano parte integrante. La questione deriva dal fatto che seppur sia possibile allegare un file a quello Xml della fattura non si ha certezza che tale file ne faccia parte integrante.

E' opinione che oggi, in particolare dopo gli interventi normativi successivi alle osservazioni del Garante della Privacy che hanno limitato i dati "tenuti" dall'Agenzia, salvo chiaramente l'ipotesi di conservazione sostitutiva ad essa affidata, che tale prassi possa continuare ad essere utilizzata a condizione che la conservazione sostitutiva comprenda anche gli allegati (che quindi vanno firmati digitalmente); ciò perché da un lato tale prassi non limita i dati conservati dall'Agenzia dall'altro consente al cliente la ricezione di un documento completo.

Andrà invece valutato l'aspetto organizzativo della scannerizzazione dei documenti cartacei e della loro allegazione al file Xml e del limite tecnico della dimensione dei file da inviare.

1.1.3.2 La trasmissione e la ricezione della fattura elettronica

La trasmissione della fattura elettronica deve avvenire attraverso il cd. canale SDI gestito dall'Agenzia delle Entrate tramite Sogei. In sostanza la fattura viene trasmessa all'Agenzia delle Entrate che la recapita al destinatario.

Sono previste quattro modalità di trasmissione:

- a) Via Pec;
- b) Attraverso le applicazioni rese disponibili dall'Agenzia delle Entrate sul servizio Web "Fatture e corrispettivi";
- c) Attraverso il servizio cd. "SdiCoop", servizio fruibile via internet basato sul protocollo Https;
- d) Attraverso il servizio cd. "SdiFtp", servizio di trasmissione dati basato sul protocollo SFTP.

L'Agenzia delle Entrate quindi, entro cinque giorni, effettuerà la consegna al destinatario, restituendo all'emittente la relativa ricevuta, secondo il canale di consegna (o PEC) indicato dall'emittente nel file trasmesso.

Nel caso di mancata consegna (casella Pec piena o inattiva, canale inesistente, mancata indicazione sia della Pec che del canale telematico in quanto non conosciuti) verrà restituita una comunicazione di mancata consegna, la fattura sarà archiviata dall'Agenzia Entrate in apposita sezione del portale consultabile telematicamente dal destinatario e l'emittente avrà l'obbligo di trasmettere direttamente la fattura al destinatario, in qualsiasi forma anche cartacea, con l'avviso che l'originale della fattura è a disposizione sul portale dell'Agenzia delle Entrate.

⁵ Cd. "codice destinatario SDI" che va valorizzato con "0000000" in caso di soggetti privati, di non comunicazione del canale da parte del cliente o di soggetti minimi o forfettari, e va valorizzato con "XXXXXXX" nel caso di soggetti non residenti per la trasmissione della fattura che viene effettuata facoltativamente al fine dell'esonero dall'adempimento del cd. "esterometro".

NOVITA' TRIBUTARIE 2019

Qualora il destinatario abbia comunicato uno specifico canale di ricezione all'Agenzia delle Entrate, anche diverso da quello indicato dal soggetto emittente sulla fattura elettronica, tale prima indicazione prevale e il documento verrà recapitato secondo l'indicazione del destinatario della fattura (che supera anche l'eventuale mancata indicazione del canale da parte dell'emittente).

Per le fatture emesse nei confronti di soggetti privati (privati consumatori, condomini, enti privi di partita Iva, ecc.) il soggetto emittente ha l'obbligo (aggiuntivo) di consegna della fattura in copia analogica (cartacea, pdf, ecc.) al cliente (salvo sua esplicita rinuncia) con l'avviso che l'originale è a sua disposizione, su sua richiesta, nel portale dell'Agenzia Entrate.

La ricezione della fattura elettronica da parte dei soggetti minimi o forfettari avviene tramite consultazione del portale Web dell'Agenzia delle Entrate, salvo che il cliente (minimo o forfettario) abbia comunicato al fornitore il canale Sdi o la Pec.

Vi sono poi ipotesi di scarto da parte dell'Agenzia delle Entrate, ad esempio per identificativi fiscali inesistenti piuttosto che per non conformità del file trasmesso o per certificato di firma digitale scaduto ove fosse apposta.

In tali casi, entro cinque giorni dalla comunicazione di scarto, l'invio può essere effettuato nuovamente con le correzioni dovute.

L'Agenzia ha precisato che è preferibile il reinvio della fattura corretta con numerazione e data originariamente indicate (invio completamente sostitutivo quindi) piuttosto che l'emissione di altra fattura elettronica.

Se tale ultima soluzione fosse necessaria per esigenze organizzative dell'emittente, l'Agenzia precisa che può essere utilizzato un diverso numero di fattura con la nuova data di emissione che contenga i riferimenti alla fattura scartata, oppure lo stesso numero con l'indicazione di un suffisso che identifichi il reinvio e se necessario vanno contabilmente, e solo contabilmente, effettuate le necessarie rettifiche; evidenziando quindi che non è corretta l'emissione di un documento "nota di accredito" a rettifica della fattura scartata.

1.1.3.3 Il momento di ricezione della fattura elettronica

La fattura elettronica si considera ricevuta dal destinatario:

- se privato oppure minimo o forfettario senza comunicazione del canale di ricezione, al momento della messa a disposizione nel portale web dell'Agenzia delle Entrate;
- se soggetto Iva, al momento della effettiva ricezione attraverso Pec, canale Sdi o in mancanza di consegna attraverso tali sistemi al momento della effettiva consultazione della fattura sul portale web dell'Agenzia.

1.1.3.4 L'imposta di bollo

L'imposta di bollo sulle fatture elettroniche viene assolta in modo virtuale. Con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 28/12/2018, abrogando la precedente previsione dell'autoliquidazione annuale con versamento entro 120 giorni), è stato previsto un sistema di determinazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, degli importi dovuti trimestralmente sulla base delle fatture transitate; l'Agenzia metterà a disposizione dei soggetti emittenti anche il modello di pagamento degli importi determinati.

Va ricordato che l'imposta di bollo va assolta ogniqualvolta vi siano addebiti non imponibili, esclusi o esenti (quindi in sostanza per ogni importo per cui non viene calcolata l'Iva) di importo superiore a 77,47 euro, salvo esenzioni specifiche (quale ad esempio quella prevista per la cessione di beni destinati all'esportazione previa apposita dichiarazione dell'acquirente).

1.1.4 La conservazione sostitutiva

Le fatture elettroniche, essendo documenti digitali, sono soggette all'obbligo di conservazione sostitutiva.

Va osservato che, pur non essendo obbligatoria la firma digitale delle fatture elettroniche per loro validità agli effetti fiscali, le norme della conservazione sostitutiva di fatto la impongono per la validità di tale adempimento agli effetti civilistici (ammettendo però anche altre forme di certificazione avanti le stesse caratteristiche tecniche).

Il contribuente, sia per le fatture ricevute che per quelle emesse, può utilizzare il servizio messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate che effettua tale servizio gratuitamente per un periodo di quindici anni.

Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate prevede che i soggetti in regime di vantaggio o forfettari siano esonerati dalla conservazione sostitutiva a condizione che non comunichino al fornitore il canale o la Pec per la trasmissione delle fatture.

1.1.5 Le autofatture e l'integrazione delle fatture ricevute

Gli obblighi di fatturazione elettronica devono essere adempiuti anche per le cd. "autofatture" emesse dal contribuente, indicando i propri dati sia quale emittente (cedente/prestatore) che quale destinatario (cessionario/committente).

Alcuni casi di emissione di autofattura (oggi elettronica per obbligo) sono:

- L'autofattura in caso di mancata ricezione della fattura entro quattro mesi dall'operazione, da emettere entro i successivi trenta giorni come previsto dall'art. 6, comma 8 del D.Lgs. 471/1997 per evitare la sanzione a carico del cessionario/committente;
- L'autofattura per omaggi;
- L'autofattura per passaggi interni per i soggetti con contabilità Iva separata;
- L'autofattura a norma dell'art. 17 secondo comma del DPR 633/72;
- L'autofattura per acquisti da agricoltori esonerati.

Nei casi in cui vi è invece obbligo di (sola) integrazione della fattura ricevuta sorge l'obbligo di predisposizione di un file di integrazione (per rispettare gli obblighi di conservazione sostitutiva del documento integrato a cui va allegato file) e per tale file non vi è l'obbligo ma soltanto la facoltà di trasmissione telematica al sistema SdI.

Casi in integrazione sono le fatture di acquisto intracomunitario oppure le fatture per le operazioni previste dall'art. 17 del DPR 633/72 (*reverse charge*). Va evidenziato che l'eventuale trasmissione delle fatture di acquisto intracomunitario con il file di integrazione non esonera dall'invio del cd. *esterometro*.

1.2 OBBLIGO E TERMINI DI REGISTRAZIONE DELLE FATTURE

Gli artt. 23 e 25 del DPR 633/72 sono stati modificati dagli artt. 12 e 13 del D.L. 119/2018⁶.

Va tenuto presente che è ancora oggi vigente il DM 11/8/1975 che prevede il termine generalizzato di 60 giorni dalla data di effettuazione delle operazioni in caso di tenuta della contabilità con macchine elettrocontabili, fermo restando l'obbligo di tener conto delle operazioni soggette a registrazione nel periodo di riferimento.

⁶ Si ritiene che la "sopravvivenza" del comma 3-ter dell'art. 1 del D.Lgs. 127/2015 che prevede la soppressione dell'obbligo di registrazione sia in realtà un difetto di coordinamento tra le variazioni normative intervenute durante l'anno 2018; ciò sia per motivi letterali (quali il riferimento alla "comunicazione dei dati delle fatture") che motivi logico-sistematici (quale ad esempio la statuizione della condizione dell'annotazione per l'esercizio della detrazione prevista dal novellato art. 1 del DPR 100/1998)

1.2.1 La registrazione delle fatture attive

Il termine per la registrazione delle fatture attive è oggi stabilito entro il giorno quindici del mese successivo all'effettuazione dell'operazione con riferimento al mese medesimo; con l'eccezione delle fatture ex art. 21, comma 4, terzo periodo, lett. b) (consegna effettuata al cliente dal fornitore del cedente per conto di questi) che sono registrate entro il giorno 15 del mese successivo alla loro emissione con riferimento al mese medesimo (quindi anche con differimento di un mese per il versamento della relativa imposta).

Rimangono fermi i termini di registrazione stabiliti da norme "speciali" quali ad esempio quelli per gli autotrasportatori.

1.2.2 La registrazione delle fatture passive

Viene eliminato l'obbligo di numerazione delle fatture passive.

Il termine per la registrazione delle fatture passive rimane fissato, come in precedenza, nel termine per la liquidazione dell'Iva o della dichiarazione Iva nella quale si detrae la relativa imposta.

1.3 LA DETRAZIONE DELL'IVA

Con la Circolare n. 1 del 17/01/2018 l'Agenzia delle Entrate ha interpretato le disposizioni (all'epoca appena variate) relative ai termini per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva in conformità, tra l'altro, alle norme europee.

Con la modifica oggi operata all'art. 1 del DPR 100/98 viene esplicitamente riconosciuto il diritto alla detrazione nella liquidazione del mese di effettuazione dell'operazione per i documenti ricevuti ed annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione medesima, con eccezione dei documenti relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente.

1.3.1 Le condizioni per l'esercizio del diritto alla detrazione

Le condizioni per l'esercizio della detrazione sono l'effettuazione dell'operazione (il cui momento viene statuito dall'art. 6 del DPR 633/72) ed il possesso del documento (fattura di acquisto).

Ulteriore condizione posta dalla normativa nazionale è la registrazione del documento entro il termine della liquidazione o della dichiarazione in cui si esercita il diritto alla detrazione.

1.3.2 La decorrenza ed il termine del diritto alla detrazione

La decorrenza (termine iniziale) del diritto alla detrazione si verifica quindi nel momento in cui entrambi i requisiti sono soddisfatti (effettuazione e possesso del documento) salvo il maggior termine previsto dal sopramenzionato art. 1 del DPR 100/1998 per le operazioni "infrannuali".

Il termine (finale) per l'esercizio della detrazione è il termine per la presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui entrambe le condizioni si sono verificate (oggi il 30/04 dell'anno successivo), a condizione, secondo le specifiche norme nazionali, che ne sia stata effettuata la relativa registrazione.

Naturale conseguenza di tale ultima condizione (la registrazione) è che, come stabilisce l'Agenzia delle Entrate nella circolare citata, le fatture di acquisto ricevute nell'anno che, non registrate, non siano confluite nelle liquidazioni periodiche debbano essere registrate nell'anno successivo entro il 30/04 separatamente dalle fatture relative all'anno successivo (anche in apposito sezionale) al fine di non confluire nelle liquidazioni dell'anno di registrazione.

1.4 L'"ESTEROMETRO"

L'art. 1 del D.Lgs. 127/2015, comma 3-bis statuisce l'obbligo di comunicazione telematica mensile (entro la fine del mese successivo) delle operazioni attive e passive effettuate con controparti non stabilite nel

territorio dello Stato, con eccezioni delle operazioni documentate da bolla doganale oppure delle operazioni per cui si trasmette o si riceve tramite SdI la relativa fattura (chiaramente in formato elettronico).

I dati che vanno trasmessi sono sostanzialmente quelli previsti dal precedente obbligo trimestrale o semestrale di comunicazione dei dati delle fatture; in sintesi non vengono quindi comunicati i dati relativi alle "singole righe" di documento ma solo i totali, oltre ai dati anagrafici della controparte e identificativi del documento.

Quindi, sempre in sintesi:

- per le operazioni attive vanno trasmessi dati di tutte le fatture non inviate facoltativamente allo SdI ad eccezione di quelle relative ad esportazioni (art. 8, comma 1, lett. a) e b) per cui vi è bolla doganale);
- per le operazioni passive vanno trasmessi dati di tutti gli acquisti intracomunitari di beni o di servizi e le fatture ricevute da soggetti non stabiliti nel territorio dello stato ma solo identificati, qualora non siano state ricevute via SdI.

1.5 L'INCENTIVO PER LA TRACCIABILITÀ DEI PAGAMENTI

Viene confermato l'art. 3 del D.Lgs. 127/2015 che stabilisce la riduzione di due anni dei termini di accertamento (Iva e IIDD) nel caso venga garantita (e appositamente evidenziata nella dichiarazione dei redditi) la tracciabilità dei pagamenti per ogni operazione superiore a 500 euro.

Tale riduzione non è applicabile, per il solo 2019, ai commercianti al minuto (soggetti art. 22 del DPR 633/72) salvo che abbiano già optato per la trasmissione telematica dei corrispettivi.

1.6 LE SEMPLIFICAZIONI AMMINISTRATIVE (TUTORAGGIO)

Viene completamente riformulato l'art. 4 del D.Lgs. 127/2015 che prevedeva la predisposizione di dichiarazioni Iva, liquidazioni Iva e dei redditi "precompilate" da parte dell'Agenzia delle Entrate con, tra l'altro, esonero dalla tenuta dei registri Iva.

La nuova formulazione prevede che con effetto dalle "operazioni IVA 2020" l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione in area riservata del portale web i registri Iva, le liquidazioni Iva e le dichiarazioni Iva.

Nel caso di convalida o integrazioni di tali dati da parte del contribuente è statuito l'esonero dall'obbligo di tenuta dei libri Iva delle vendite e degli acquisti fermo restando l'obbligo, per gli imprenditori, di tenuta del registro di cui all'art. 18, comma 2 del DPR 600/72 (cronologico incassi e pagamenti).

Tale esonero non opera per i contribuenti che hanno esercitato l'opzione (agli effetti delle imposte dirette) di cui all'art. 18, comma 5 del DPR 600/73.

E' chiaro che di fatto tale norma di esenzione, per svariati motivi, troverà difficilmente applicazione per i contribuenti minori.

1.7 TRASMISSIONE TELEMATICA DEI CORRISPETTIVI

Viene confermato con effetto dal 1/1/2020 l'obbligo generalizzato di trasmissione telematica dei corrispettivi per i soggetti di cui all'art. 22 del DPR 633/72, obbligo anticipato al 1/7/2019 per i soggetti con volume d'affari superiore ad euro 400.000.

Vieni quindi contestualmente soppresso l'obbligo di tenuta del registro dei corrispettivi con le medesime decorrenze.

Con apposito provvedimento ministeriale potranno essere stabilite degli esoneri a fronte dell'obbligo di emissione di ricevute fiscali o di scontrino.

I soggetti obbligati all'invio dei dati al cd. Sistema Tessera Sanitaria possono adempiere ai nuovi obblighi con l'invio dei dati al sistema predetto.

E' previsto un credito di imposta nel 2019 e nel 2020 pari al 50% della spesa effettuata per acquisto o adeguamento dei registratori di cassa nel rispettivo limite massimo di 250 euro per l'acquisto e di 50 euro per l'adeguamento.

1.8 ADEMPIMENTI DEI SINDACI E DEI REVISORI

Pur non essendo previsti nelle norme specifici oneri a carico di sindaci e revisori, va considerato che i doveri di vigilanza dei primi e le verifiche previste per i secondi impongono almeno alcune considerazioni:

- le norme sulla conservazione sostitutiva, specie se fosse effettuata in proprio, prevedono l'esistenza di una procedura interna di controllo;
- il controllo degli scarti da parte dell'Agenzia Entrate e delle procedure attuate per l'eliminazione dei medesimi può mettere in evidenza eventuali problemi nell'organizzazione amministrativa, ma anche eventuali, pure involontarie, doppie registrazioni in prossimità della chiusura dell'esercizio;
- il sistema amministrativo aziendale deve essere valutato nell'adeguatezza alle nuove procedure telematiche ed alla gestione di un numero elevato di documenti digitali, sia sotto il profilo delle attrezzature informatiche che sotto il profilo delle competenze degli addetti.

1.9 CONSIDERAZIONI

Alcune altre considerazioni di carattere non strettamente tributario vanno effettuate.

Il documento elettronico ha rilevanza civilistica piena purché siano rispettate le condizioni previste dalla normativa; diversi dubbi sono stati sollevati sulla valenza civilistica, ad esempio, della conservazione sostitutiva effettuata dall'Agenzia delle Entrate.

Si tratta certamente di un aspetto da seguire nella sua evoluzione nei prossimi mesi; se fosse accertata tale inefficacia sarà opportuno programmare nel 2020 il riversamento di tutta la documentazione presso altro conservatore sostitutivo che, nel rispetto delle norme, superi tale problema.

Esistono prassi commerciali e clausole contrattuali nelle quali assume rilevanza sia la data della fattura che la consegna della medesima. Sono tutti aspetti che vanno valutati nel nuovo sistema ove tali dati vengono "certificati" dalle procedure operative di trasmissione e di ricezione.

2 MODIFICHE AL REGIME FORFETTARIO (FLAT TAX)

La L. 145/2018, art. 1 commi da 9 a 11 riformula le disposizioni in tema di regime forfettario, aumentando il limite dei ricavi o compensi e modificando le condizioni di accesso.

Dal 2019 quindi il nuovo quadro delle norme è il seguente.

2.1 IL NUOVO LIMITE UNICO DI RICAVI E COMPENSI

Dal 1/1/2019 viene stabilito il limite, unico per tutte le attività, di 65.000 per i ricavi o compensi, tabella con le deduzioni forfettarie per categoria viene confermata

Settore	Limite ricavi/compensi	Redditività	Codici ATECO 2007
Industrie alimentari e della bevande	Limite unico Euro 65.000	40%	divisioni 10 e 11
Commercio ambulante di alimentari e bevande		40%	classe 47.81
Commercio ambulante di altri prodotti		54%	classi 47.82 e 47.89
Intermediari del commercio		62%	gruppo 46.1
Altro attività di commercio (ingrosso e dettaglio)		40%	tutti gli altri codici della sezione G (divisioni dalla 45 alla 47)
Costruzioni e attività immobiliari		86%	sezioni F e L (divisioni 41,42,43 e 68)
Servizi alloggio e ristorazione		40%	sezione I (divisioni 55 e 56)
Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari e assicurativi		78%	sezione K (div. da 64 a 66) sezione M (div. da 69 a 75) sezioni P e Q (div. da 85 a 88)
Altre attività		67%	tutti gli altri codici

Si riepilogano quindi gli aspetti applicativi del regime, come in vigore dal 2019.

2.2 DECORRENZA E DURATA

Il regime ha trovato applicazione dal periodo d'imposta 2015 e non ha termini di durata (permanendo la condizione e non ricadendo nelle esclusioni di cui infra).

Di norma il regime è naturale e non opzionale; ricorrendone i presupposti quindi si applica salvo opzione per il regime semplificato o ordinario.

2.3 I SOGGETTI

I soggetti interessati al regime forfettario sono le sole persone fisiche esercenti attività di impresa in forma individuale (anche di impresa familiare) e/o attività artistica o professionale, anche non residenti salvo quanto precisato successivamente in merito alle esclusioni.

E' quindi escluso qualsiasi soggetto avente natura societaria (anche le società semplici) o associativa (anche le associazioni professionali) e gli enti.

Sono esclusi dalla determinazione forfettaria i redditi da attività commerciali o di lavoro autonomo non esercitate abitualmente (art. 67, 1° comma, lett. i) ed l) del Tuir).

2.4 LA CONDIZIONE E LE ESCLUSIONI

2.4.1 La condizione (dimensionale)

La norma stabilisce il seguente limite dimensionale relativi al periodo di imposta precedente:

1) Ricavi conseguiti⁷ o compensi percepiti, ragguagliati ad anno, non superiori ad **euro 65.000**.

Nel caso di esercizio di più attività ricadenti in diverse categorie si assume la somma dei ricavi o compensi (ferma restando l'applicazione dei singoli coefficienti di redditività per singola categoria di ricavi).

Non rilevano i ricavi o compensi da adeguamento agli indicatori sintetici di affidabilità fiscale (art. 9-bis, comma 9, DL 50/2017).

Secondo quanto indicato nella Relazione illustrativa il riferimento va comunque effettuato ai ricavi/compensi complessivi dell'esercizio precedente anche se riferiti ad attività cessate nel medesimo e/o diverse da quelle iniziate nel periodo per cui si valuta l'accesso al regime forfetario.

Sono abolite le altre previgenti condizioni (limiti delle spese per lavoro dipendente e del costo dei beni utilizzati).

2.4.2 Le esclusioni (tutte di natura soggettiva)

Sono esclusi dall'applicazione del regime i seguenti soggetti:

- 1) coloro che applicano regimi speciali Iva⁸ anche solo per alcuna delle attività esercitate⁹;
- 2) coloro che applicano regimi forfetari di determinazione del reddito¹⁰ anche solo per alcuna delle attività esercitate;
- 3) i soggetti non residenti in Italia con eccezione di quelli residenti nell'Unione europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo che assicurino un adeguato scambio di informazioni, a condizione che producano nello Stato italiano almeno il 75% del proprio reddito complessivo¹¹;
- 4) i soggetti che in via esclusiva o prevalente effettuino cessioni di fabbricati, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto nuovi¹²;
- 5) i soggetti che partecipano, contemporaneamente all'esercizio dell'attività individuale, a società di persone o associazioni di cui all'art. 5 del Tuir;
- 6) i soggetti che controllano, contemporaneamente all'esercizio dell'attività individuale, direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione che esercitino attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle solte dall'attività individuale;**
- 7) i soggetti la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti:**
 - di datori di lavoro con quali sono in corso i rapporti di lavoro;
 - di datori di lavoro con quali erano in corso rapporti di lavoro nei due precedenti periodi di imposta;
 - di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai predetti datori di lavoro.

⁷ I soli ricavi ex artt. 85 e 57 del Tuir, a nulla rilevando altri componenti positivi di reddito quali ad esempio le plusvalenze o le variazioni di rimanenze (cfr. Relazione illustrativa al Ddl. di stabilità 2015).

⁸ I regimi speciali Iva riguardano le seguenti attività e si ritiene che costituiscano cause di esclusione anche se opzionalmente non applicati: agricoltura e pesca (artt. 34 e 34-bis del DPR 633/72), vendita di sali, tabacchi e fiammiferi, documenti di trasporto e di sosta, editoria e telefonia pubblica (art. 4, c. 1 DPR 633/72), giochi ed intrattenimenti (art. 74, c. 6 DPR 633/72), agenzie viaggi (art. 74-ter DPR 633/72), agriturismo (art. 5, c. 2 L. 413/91), vendite a domicilio (art. 25-bis, c. 6 DPR 600/73), regime del margine (artt. 36 e 40-bis DL 41/95)

⁹ Le attività con regimi iva speciali non costituiscono causa di esclusione qualora non producano reddito d'impresa (ad es. l'attività agricola esercitata nei limiti previsti dal Tuir per qualificare il relativo reddito esclusivamente come agrario).

¹⁰ Ad es. le attività agricole e di allevamento eccedenti i limiti di cui all'art. 32, comma 2, lett. b) e c) del Tuir oppure le attività agrituristiche.

¹¹ Viene espressamente previsto il principio già inserito nel nostro ordinamento fiscale durante il 2014 a seguito dell'adeguamento al principio statuto da una sentenza comunitaria sul diritto di libera circolazione dei lavoratori (sentenza "Schumacker" n. C-279/93 di 14.2.95).

¹² cfr. dettaglio al comma 57, lett. c) L. 190/2014.

Vengono eliminate le esclusioni per i partecipanti ad Srl "trasparenti" (art. 116 del Tuir) e per i soggetti che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati eccedenti l'importo di 30.000 euro.

2.5 APPLICAZIONE DEL REGIME

2.5.1 L'IVA

Agli effetti Iva vige il cd. regime "di franchigia" senza rivalsa di Iva e senza diritto di detrazione dell'Iva assolta.

2.5.1.1 L'esonero da adempimenti

Vi è obbligo di fatturazione (non elettronica¹³) e di certificazione dei corrispettivi e di conservazione delle fatture ricevute e delle bolle doganali di importazione ma vi è esonero per tutti gli altri adempimenti IVA (dichiarazione, registrazione fatture emesse e ricevute e corrispettivi, liquidazione e versamento, ecc.).

Gli obblighi, come statuiti dalla norma, di conservazione dei documenti previsti dalla normativa Iva sono limitati agli acquisti, alle bolle doganali di importazione e ai documenti di certificazione dei corrispettivi; è pacifico, contrariamente a quanto espresso in alcuna dottrina, che tale obbligo sussista anche per le fatture emesse e per le bolle doganali di esportazione, in quanto necessarie alla determinazione di elementi quantitativi da valutare per la permanenza nel regime e per la determinazione dell'imponibile tassabile, in quanto comunque documenti ricomprendibili nel concetto di "documenti di certificazione dei corrispettivi" come peraltro indicato nella Relazione di accompagnamento ed in quanto previsto dal comma 69 agli effetti delle imposte sui redditi.

2.5.1.2 Le operazioni attive

Come nel precedente regime "di vantaggio" non vi è addebito di Iva sulle operazioni attive (che non può essere esposta e il cessionario/committente non può detrarre) ma rimangono fermi gli obblighi di fatturazione e di certificazione dei corrispettivi con indicazione dell'applicazione del regime di franchigia Iva. Le cessioni intracomunitarie e le prestazioni di servizi ex art. 7-ter sono assimilate alle cessioni e prestazioni di servizi interne (senza diritto di rivalsa).

Le esportazioni seguono le regole ordinarie con indicazione quindi della norma ordinaria di riferimento (art. 8 DPR 633/72).

2.5.1.3 Le operazioni passive

E' mantenuta la soggettività passiva Iva e vi è obbligo di assolvere l'Iva (che comunque rimane indetraibile e costituisce costo), con versamento entro il giorno 16 del mese successivo all'effettuazione, per tutte le operazioni passive per le quali il soggetto assume la veste di debitore d'imposta (servizi 7-ter, reverse charge, ecc.) con l'eccezione degli acquisti intracomunitari di beni (diversi dai mezzi di trasporto nuovi) per cui, in caso di non superamento del limite di 10.000 euro nell'anno precedente e fino al raggiungimento di 10.000 euro nell'anno in corso, il soggetto agisce come privato (assolvimento dell'imposta del paese di provenienza), agendo invece come soggetto Iva in caso di supero di detto limite (con obbligo di integrazione e versamento dell'Iva).

Per le importazioni valgono le norme ordinarie del DPR 633/72 (assolvimento imposta in dogana).

Rimane sempre esclusa la possibilità di effettuare acquisti con plafond ex art. 8, c.1, lett. c) del DPR 633/72 avvalendosi dell'eventuale status di esportatore abituale.

2.5.2 Le imposte dirette

2.5.2.1 La determinazione del reddito

Il reddito viene determinato forfetariamente applicando i coefficienti di redditività stabiliti per singolo settore (cfr. tabella precedente) ai ricavi e compensi percepiti nel periodo di imposta.

¹³ I soggetti in regime forfetario hanno facoltà di emissione di fattura elettronica ma non obbligo

NOVITA' TRIBUTARIE 2019

Anche per le imprese si applica quindi il criterio temporale di imputazione dei ricavi per cassa.
In caso di esercizio di diverse attività ricadenti in diverse categorie i coefficienti vanno distintamente applicati.
Sono deducibili dal reddito forfetariamente determinato i contributi previdenziali:

- versati dal titolare e a suo carico;
- a carico dei familiari partecipanti all'impresa familiare fiscalmente a carico, indipendentemente dalla rivalsa nei confronti dei medesimi;
- a carico dei familiari partecipanti all'impresa familiare fiscalmente non a carico, a condizione che non sia stata esercitata la rivalsa nei confronti dei medesimi.

L'eventuale eccedenza è deducibile dal reddito complessivo ex art. 10 del Tuir secondo le regole ordinarie.

Non sono previsti componenti negativi di reddito diversi dai contributi previdenziali o altri componenti positivi di reddito al di fuori dei ricavi e dei compensi.

2.5.3 L'accertamento

Per accertamento, riscossione, sanzioni e contenzioso si applicano le regole ordinarie, con la sola diversa previsione dell'incremento delle sanzioni minime e massime previste dal D.L. 471/97 del 10% nel caso di infedele indicazione dei dati attestanti le condizioni e le cause di esclusione se il reddito successivamente accertato superi di oltre il 10% quello dichiarato.

Per i soggetti forfetari non erano applicabili gli studi di settore ed i parametri (comma 73); con apposito provvedimento sono stati stabiliti elementi da indicare nella dichiarazione dei redditi.

2.5.4 L'esonero da adempimenti

Il contribuente in regime forfetario è esonerato dalla tenuta delle scritture contabili.

E' inoltre esonerato da tutti gli adempimenti del sostituto d'imposta (comma 69) compresi quelli relativi ai lavoratori dipendenti¹⁴; vi è comunque obbligo di indicare in dichiarazione dei redditi i codici fiscali dei percettori di redditi che sarebbero stati soggetti a ritenuta e l'ammontare dei redditi medesimi.

2.5.5 L'imposizione

E' dovuta la sola imposta del 15% sul reddito imponibile, sostitutiva di Irpef, addizionali regionali e comunali ed Irap.

Tale aliquota è ridotta per le nuove attività al 5%, come di seguito indicato.

Per il versamento e la riscossione si applicano le regole ordinarie stabilite per l'Irpef.

Il titolare versa l'imposta sostitutiva anche per le quote di reddito imputate ai partecipanti all'impresa familiare.

Il reddito rileva ai fini del riconoscimento delle detrazioni per carichi di famiglia e non rileva ai fini della detrazione di cui all'art. 13 del Tuir.

2.5.5.1 L'imposizione agevolata per le nuove attività

Per i soggetti che iniziano una nuova attività nel regime forfetario è prevista una riduzione di aliquota dell'imposta sostitutiva al 5% del reddito imponibile come sopra determinato per il primo periodo di imposta e per i quattro successivi.

Tale riduzione spetta alle seguenti condizioni¹⁵:

- 1) che negli ultimi tre anni il contribuente non abbia esercitato qualsiasi attività di impresa, artistica o professionale né in proprio né in forma associata o familiare;
- 2) che l'attività che si intende iniziare non costituisca mera prosecuzione di altra attività precedente svolta sotto la forma di lavoro dipendente o autonomo, ad eccezione del caso in cui il periodo precedentemente svolto costituisca il periodo di pratica (tirocinio) obbligatorio ai fini dell'esercizio di arti o professioni;

¹⁴ Vi è quindi esonero anche dagli obblighi di certificazione.

¹⁵ Come previsto dalla Relazione illustrativa valgono i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate forniti in merito al regime fiscale di vantaggio.

NOVITA' TRIBUTARIE 2019

- 3) qualora venga continuata l'attività svolta in precedenza da altro soggetto, che dal medesimo sia rispettato il solo parametro dimensionale relativo ai ricavi e compensi nel periodo di imposta precedente a quello di riconoscimento del beneficio di riduzione dell'aliquota¹⁶.

Per coloro che hanno iniziato una nuova attività nel 2015 applicando quindi per il medesimo anno la riduzione del terzo della base imponibile (sulla base della precedente normativa) la norma si applica per i quattro anni residui, dal 2016 al 2019.

2.5.6 L'opzione per la contribuzione ridotta Inps per le imprese (artigiani e commercianti)

Le imprese forfetarie soggette a contribuzione Inps per il reddito del titolare e dei coadiuvanti (artigiani e commercianti) possono optare per la riduzione dei contributi del 35%¹⁷; in tale caso i contributi accreditati se calcolati su un reddito inferiore al minimale predetto daranno diritto al riconoscimento di un inferiore periodo di contribuzione rapportato al minimale medesimo (si applica in sostanza la stessa normativa prevista per la contribuzione alla gestione separata).

In caso di opzione non si applica la riduzione contributiva del 50% prevista per i commercianti ultrasessantacinquenni e vi è facoltà di indicare ai soli effetti previdenziali l'attribuzione di reddito ai collaboratori nel limite massimo del 49% del reddito d'impresa¹⁸.

In caso di fuoriuscita dal regime per superamento dei limiti dimensionali o per esistenza/sopravvenienza di una causa di esclusione il regime Inps opzionale agevolato cessa con effetto dallo stesso periodo di imposta (anziché dal periodo successivo come previsto agli effetti fiscali).

In ogni caso di cessazione del regime Inps opzionale agevolato non sarà più possibile utilizzarlo nuovamente (sempre a differenza di quanto succede agli effetti fiscali).

L'esercizio dell'opzione viene effettuato telematicamente e a pena di decadenza entro il 28 febbraio dell'anno per cui si intende optare per il regime agevolato.

2.5.7 Riepilogo degli adempimenti

In dettaglio gli obblighi e gli adempimenti del contribuente in regime forfetario sono in seguenti:

1) Obbligo di fatturazione (non elettronica¹⁹).

La fattura va emessa nei normali termini, senza esposizione di IVA, con l'indicazione "operazione in franchigia da IVA a norma dell'art. 1, comma 58 L. 190/2014" e con applicazione dell'imposta di bollo se di importo superiore a 77,47 euro.

Per le esportazioni (con bolla doganale e non quindi le cessioni intracomunitarie) viene emessa fattura con le ordinarie indicazioni IVA e senza applicazione di imposta di bollo.

Non verrà mai esposta la ritenuta in quanto non dovuta.

Se ne ricorre il caso, sono opportune in fattura le precisazioni che si tratta di operazione non soggetta al reverse charge e, se si tratta di prestazioni di lavoro autonomo, che non è applicabile la ritenuta a norma dell'art. 1, comma 67 L. 190/2014 in quanto reddito soggetto ad imposta sostitutiva.

In relazione alla inapplicabilità della ritenuta la norma prevede il rilascio di apposita dichiarazione alla controparte dalla quale risulti che "il reddito cui le somme afferiscono è soggetto ad imposta sostitutiva".

2) Obbligo di certificazione di corrispettivi (senza addebito o esposizione di IVA)

3) Obbligo di autofatturazione (non elettronica) o integrazione, per le operazioni per cui il soggetto assume la veste di debitore di imposta (cfr. quanto precedentemente esposto per l'Iva) e corrispondente obbligo di versamento dell'IVA entro il giorno 16 del mese successivo all'effettuazione dell'operazione passiva.

¹⁶ Sul punto è auspicato un chiarimento in merito al computo (che chi scrive ritiene non vada effettuato) di ricavi e compensi relativi ad altre attività (non cedute) del soggetto dante causa.

¹⁷ Precedentemente, e quindi solo per il 2015, l'opzione consentiva la disapplicazione del contributo sul reddito minimo imponibile previsto dall'art. 1, comma 3 della L. 233/90 (euro 15.548 per il 2015).

¹⁸ A parere di chi scrive comunque tale attribuzione può comunque essere effettuata, anche in mancanza di opzione, sulla base delle disposizioni dell'Inps in materia.

¹⁹ I soggetti in regime forfetario hanno facoltà di emissione di fattura elettronica ma non obbligo

4) Obbligo di conservazione dei documenti di vendita e di acquisto agli effetti delle imposte dirette ex art. 22 del DPR 600/73.

5) Obbligo di dichiarazione agli effetti delle imposte dirette, con indicazione dei codici fiscali e degli importi erogati ai percettori di ricavi o compensi non soggetti a ritenuta.

6) Obbligo di versamento dell'imposta sostitutiva secondo le regole Irpef (saldi ed acconti con mod. F24) e dei contributi previdenziali secondo le regole ordinarie o agevolate (cfr. sopra).

7) Obbligo di conservazione sostitutiva delle fatture elettroniche ricevute o (facoltativamente) emesse solo se il contribuente comunica l'indirizzo Pec o il codice Sdi al fornitore oppure se emette fatture elettroniche.

2.5.8 Il trattamento contabile e gli adempimenti da parte clienti di soggetti in regime forfetario

E' opportuno che i clienti dei soggetti in regime forfetario, oltre ai normali adempimenti relativi agli acquisti, pongano in essere i seguenti adempimenti:

- 1) ottengano la dichiarazione (sottoscritta) di non applicazione della ritenuta per il pagamento di compensi a professionisti o artisti;
- 2) annotino separatamente i corrispettivi erogati ai predetti soggetti ai fini della discriminazione in sede di dichiarazione Iva;
- 3) annotino separatamente i corrispettivi erogati ai predetti soggetti se lavoratori autonomi ai fini della certificazione unica (prevista, come per il regime di vantaggio, anche se si tratta di somme non assoggettate a ritenuta).

E' opportuno anche ricordare che per i predetti soggetti non torna applicabile il reverse charge (e chiaramente non è neppure scomputabile l'Iva teorica sui corrispettivi corrisposti) e non possono essere destinatari di dichiarazione d'intento ex art. 8/1/c (che non avrebbe comunque senso).

2.5.9 L'entrata e la fuoriuscita dal regime

2.5.9.1 L'entrata nel regime

In caso di inizio attività il regime forfetario si applica se il parametro dimensionale e la mancanza di cause di esclusione vengono presunti (sulla base della dichiarazione del contribuente).

Per gli anni successivi il regime si applica, come regime naturale senza bisogno di opzione, se nell'anno precedente il parametro dimensionale non viene superato e non si sono verificate cause di esclusione.

2.5.9.2 La fuoriuscita per opzione

Il contribuente che naturalmente ricadrebbe nel regime può optare per l'applicazione del regime ordinario (o semplificato).

Tale opzione ha durata minima di tre periodi di imposta e successivamente si rinnova di anno in anno.

2.5.9.3 La fuoriuscita per mancanza dei requisiti

In caso del superamento dei limiti dimensionali o del verificarsi di una causa di esclusione il regime cessa dal periodo di imposta successivo.

2.5.9.4 Profili IVA

Sotto il profilo Iva il passaggio da un regime soggetto ad Iva ad un regime in franchigia o viceversa comporta l'obbligo (in caso di passaggio da Iva a franchigia) o la facoltà (nel caso inverso) di operare le rettifiche ex art. 19-bis-2 del DPR 633/72 rispettivamente nell'ultima dichiarazione Iva ante regime o nella prima successiva alla cessazione del regime.

2.5.9.5 Profili IIDD

Le eventuali perdite d'impresa relative ai periodi precedenti all'applicazione del regime sono riportabili e deducibili dall'imponibile forfetario del reddito d'impresa, secondo le regole vigenti (oggi art. 8 del Tuir).

NOVITA' TRIBUTARIE 2019

Analogamente a quanto già previsto per il regime di vantaggio, i ricavi ed i compensi che hanno concorso a formare il reddito precedentemente all'entrata nel regime, non vengono considerati ancorché incassati nel periodo di regime forfetario. Viceversa i medesimi componenti ancorché di competenza di periodi successivi alla fuoriuscita dal regime non concorrono alla formazione del reddito se incassati in periodi di applicazione del regime.

I componenti positivi e negativi di reddito la cui tassazione o deduzione è stata rinviata per obbligo o facoltà concorrono, anche agli effetti Irap, alla determinazione del reddito, o del valore della produzione, relativi all'ultimo periodo di imposta precedente l'entrata nel regime.

In caso di uscita dal regime viene espressamente stabilito che le spese sostenute in costanza di regime non possono avere rilevanza nei periodi successivi alla fuoriuscita.

Per i beni strumentali vi è un meccanismo che "congela" gli ammortamenti durante il periodo di vigenza del regime forfetario per cui in caso di cessione di beni strumentali dopo l'uscita dal regime vengono assunti i seguenti costi:

- per i beni acquisiti prima dell'entrata nel regime viene assunto il costo al netto degli ammortamenti effettuati fino all'entrata nel regime (valore contabile netto)²⁰;
- per i beni acquisiti durante il periodo di vigenza del regime viene assunto il costo di acquisto senza il calcolo di ammortamenti (neppure teorici)²¹.

²⁰ Per i beni acquisiti in regime di vantaggio pare corretto assumere un valore nullo.

²¹ E' opinione di chi scrive che il termine di "costo non ammortizzabile" utilizzato nell'ultimo periodo del comma 72 in questo caso deve intendersi come "costo non ammortizzato", in caso contrario potrebbe aversi, per i criteri di proporzionalità stabiliti dalle regole ordinarie, una minusvalenza interamente indeducibile oppure un plusvalenza interamente non imponibile.

3 **FLAT TAX PER RICAVI FINO A 100.000 EURO (DAL 2020)**

Con decorrenza dal 01/01/2020 la L. 145/2018, art. 1, commi da 17 a 22, prevede l'istituzione di un novo regime a tassazione ridotta (20%) riservato a imprenditori e professionisti individuali con ricavi o compensi superiori a 65.000 euro ma non a 100.000 euro.

3.1 **I SOGGETTI**

Il regime è riservato a soggetti individuali imprenditori, professionisti o artisti con ricavi o compensi nell'anno precedente ragguagliati ad anno superiori a 65.000 euro ma non a 100.000 euro.

Non è prevista alcuna norma in caso di inizio attività per l'eventuale riferimento a ricavi o compensi presunti.

Come per il regime forfettario non rilevano eventuali adeguamenti agli Isa e nel caso di più attività si considera la somma dei ricavi/compensi di tutte le attività.

Il regime è opzionale e dalla lettera della norma non pare applicabile al disotto del limite minimo sopra indicato.

3.2 **CAUSE DI ESCLUSIONE**

Sono previste le medesime cause di esclusione previste per il regime forfettario.

3.3 **L'IMPOSIZIONE**

E' prevista l'aliquota sostitutiva di Irpef, addizionali e Irap del 20%.

Non sono previste norme per il versamento e la riscossione dell'imposta.

3.4 **LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO**

Il reddito viene determinato nei modi ordinari.

Non vengono meglio specificate le regole di determinazione del reddito; in particolare con riferimento ad eventuali opzioni ex art. 18, comma 5 del DPR 600/72, vista la non obbligatorietà di tenuta dei libri Iva nel nuovo regime "flat tax".

3.5 **APPLICAZIONE DELLE RITENUTE**

Come per il regime forfettario è previsto il non assoggettamento a ritenuta dei compensi percepiti e l'esonero dall'obbligo di effettuare le ritenute sui compensi erogati, fermo l'obbligo di indicare in dichiarazione i redditi erogati.

3.6 **IVA**

Vi è il medesimo trattamento dei soggetti forfettari con eccezione dell'obbligo di fatturazione elettronica che viene mantenuto.

Quindi è previsto un regime di franchigia, con il sostanziale l'esonero da tutti gli adempimenti contabili.

4 IL RIPORTO DELLE PERDITE D'IMPRESA PER I SOGGETTI IRPEF

La L.145/2018, art. 1, commi da 23 a 26, modifica il trattamento delle perdite d'impresa di tutti i soggetti Irpef assimilandolo di fatto a quello dei soggetti Ires.

4.1 LE NORME A REGIME

Il comma 23 interviene modificando a regime le norme del Tuir relative all'utilizzo delle perdite derivanti da redditi d'impresa in contabilità ordinaria ed in contabilità semplificata.

Il regime precedente prevedeva l'utilizzo delle perdite d'impresa in contabilità semplificata solo nel periodo di imposta del loro conseguimento con qualsiasi reddito e fino a concorrenza del reddito complessivo. Le perdite d'impresa in contabilità ordinaria venivano utilizzate solo a riduzione di altre perdite d'impresa in contabilità ordinaria, per l'intero importo nel periodo di conseguimento e nei cinque anni successivi.

Il nuovo regime:

- Non vi è più differenziazione tra perdite d'impresa da contabilità ordinaria e da contabilità semplificata;
- Non vi è più il termine dei cinque anni per il riporto che quindi diviene temporalmente illimitato;
- Le perdite d'impresa sono utilizzabili solo per la riduzione di altri redditi d'impresa, per l'intero importo nel periodo di conseguimento della perdita e nel limite dell'80% dei futuri redditi conseguiti nei periodi di imposta successivi;
- Il limite dell'80% non trova applicazione per le perdite conseguite nei primi tre periodi di imposta da soggetti che hanno iniziato nuove attività (art. 84 comma 2);
- Le perdite conseguite da società di persone non sono riportabili nei casi previsti dall'art. 84, comma 3 (cd. "bare fiscali").

4.1.1 Perdite attribuite a soggetti Ires (art. 101, comma 6 del Tuir)

Per le perdite d'impresa attribuite per trasparenza a società di capitali viene eliminato il termine temporale di cinque periodi di imposta, lasciando inalterata la limitazione di utilizzo solo per futuri redditi prodotti dalla stessa società partecipata²².

4.1.2 Perdite da società di capitali in trasparenza (art. 116 del Tuir)

Le perdite delle società di capitali optanti per il regime di trasparenza norma dell'art. 116 del Tuir sono assimilate a quelle della società di persone.

Nulla viene modificato in relazione alle perdite ante trasparenza (che rimangono non attribuibili ai soci durante il periodo di trasparenza) e all'eccedenza di perdite durante il periodo di trasparenza rispetto alla frazione di patrimonio netto del partecipante (che vanno computate a riduzione del reddito della partecipata).

4.2 DECORRENZA

Le nuove norme decorrono dal periodo di imposta 2018, con esplicita deroga alle disposizioni della L. 212/2000.

²² Va rilevato che manca il richiamo all'art. 8, comma 3 per cui, ancorché l'interpretazione non sia assolutamente conforme alla volontà del legislatore di unificare l'utilizzabilità delle perdite d'impresa, sarebbe ipotizzabile l'utilizzo senza il limite dell'80% e addirittura senza la limitazione delle cd. "bare fiscali"

4.3 LE NORME TRANSITORIE (COMMI 24, 25 E 26)

Per le sole perdite d'impresa in contabilità semplificata il limite dell'80% previsto dal nuovo art. 8, comma 3 del Tuir è ridotto al 40% per l'utilizzo nel 2019 della parte di perdita conseguita nel 2018 e non interamente utilizzata in tale periodo, al 60% per l'utilizzo nel 2020 delle perdite conseguite nel 2018 e nel 2019 e non interamente utilizzate nel rispettivo periodo di conseguimento.

Per le perdite da impresa ordinaria non sono stabilite regole transitorie per cui si ritiene che le nuove norme siano utilizzabili anche per le perdite maturate nei periodi anteriori al 2018, con la sola esclusione delle perdite non utilizzate maturate ante 2013 purché non relative ai primi tre esercizi di nuove attività.

Per le perdite da contabilità semplificata relative al periodo 2017, non utilizzate in tale periodo di imposta, la norma transitoria comma 26 prevede l'utilizzabilità nei periodi di imposta 2018 e 2019 nel limite del 40% dei redditi di impresa e nel 2020 nel limite del 60% dei redditi di impresa.

La formulazione della norma non consentirebbe l'utilizzo successivo dell'eventuale perdita non utilizzata entro il 2020; ciò è in netto contrasto con la Relazione illustrativa che riferendosi alle iniziali limitazioni di utilizzo delle perdite da contabilità semplificata evidenzia come dal 2021 sarà comunque vigente il limite del 80% *"per l'utilizzo delle perdite del 2017, 2018 e 2019"*

5 PROROGA RIVALUTAZIONE TERRENI E PARTECIPAZIONI

commi 1053 e 1054

Con disposizione identica a quella della Legge di bilancio 2017 vengono ulteriormente riaperti i termini per la rideterminazione del costo dei terreni e delle partecipazioni con data di riferimento 1/1/2019 aumentando però l'aliquota all'11% per le partecipazioni qualificate e al 10% per i terreni e le altre partecipazioni.

I nuovi riferimenti temporali sono i seguenti:

data possesso dei beni:	01.01.2019
data di riferimento della perizia:	01.01.2019
termine per il versamento e per il giuramento della perizia:	01.07.2019

L'impianto normativo rimane quello originario degli artt. 5 e 7 della L. 448/2001, così come tutte le successive interpretazioni rimangono valide agli effetti della rideterminazione.

Si ricorda che la rideterminazione poteva già essere effettuata con riferimento alle seguenti date:

01/01/2002, 01/01/2003, 01/07/2003, 01/01/2005, 01/01/2008, 01/01/2010, 01/07/2011, 01/01/2013, 01/01/2014, 01/01/2015, 01/01/2016, 01/01/2017, 01/01/2018.

Di seguito una breve sintesi delle norme.

5.1 SOGGETTI INTERESSATI

- Persone fisiche
- Società semplici
- Enti non commerciali
- Soggetti non residenti le cui plusvalenze sono imponibili in Italia

5.2 BENI OGGETTO DELLA RIDETERMINAZIONE DEL COSTO

- Partecipazioni non quotate alla data del 1.1.2019 siano esse quote, azioni o diritti di acquisto non quotati anche se riferibili a titoli quotati (diritti di opzione, warrant, obbligazioni convertibili)²³;
- Terreni edificabili
- Terreni agricoli

I beni devono essere posseduti il 1.1.2019 e non devono rientrare nell'esercizio di impresa.

Si può procedere alla rideterminazione anche solo per alcuni beni e non per altri.

Si può procedere alla rideterminazione del valore di singoli diritti reali relativi ai beni (proprietà ma anche solo usufrutto o nuda proprietà utilizzando gli appositi coefficienti stabiliti agli effetti dell'imposta di registro alla data del 1.1.2019).

E anche possibile effettuare una rideterminazione parziale di un singolo terreno (terreni in parte edificabili ed in parte no – circ. 81/E/2002 e 27/E/2003) o di una partecipazione (in tal caso il riferimento all'aliquota va effettuato considerando l'intera partecipazione e si considera oggetto di rivalutazione la quota acquisita più di recente – "Lifo" – circ. 12/E/2002).

In caso di comproprietà la rideterminazione può essere effettuata anche solo da alcuni comproprietari (la perizia deve comunque riferirsi all'intero bene – circ. 81/E/2002).

5.3 MISURA DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

Sono previste le aliquote differenziate:

- aliquota dell'**11%** per le partecipazioni qualificate al 1/1/2019 (tali a norma dell'art. 67, comma 1, lett. c) del Tuir);
- aliquota del **10%** per le partecipazioni non qualificate al 1/1/2019 (tali a norma dell'art. 67, comma 1, lett. c-bis) del Tuir);

²³ se la mancata quotazione il giorno 1.1.2018 deriva da sospensione del titolo la rideterminazione non è possibile trattandosi di situazione temporanea

- aliquota del **10%** per i terreni.

In caso di precedenti rideterminazioni l'imposta può essere versata sull'intero valore chiedendo il rimborso di quella precedentemente versata (ma nel termine di 48 mesi ai sensi dell'art. 38 del DPR 600/73) oppure è possibile versare la sola differenza. In caso di rate non ancora scadute è possibile comunque procedere al conguaglio della sola differenza sospendendo il pagamento della precedente rideterminazione.

Nell'attuale riapertura dei termini va considerato che comunque il nuovo valore (anche se inferiore) va "tassato" al 10% o 11% e ciò va tenuto conto nell'effettuare i calcoli di convenienza.

5.4 TERMINI

5.4.1 Pagamento dell'imposta sostitutiva

In unica soluzione entro il 1.7.2019

oppure

Tre rate annuali (1.7.2019 – 30.6.2020 – 30.6.2021) con maggiorazione del **3%** annuo.

Il pagamento può liberamente essere oggetto di compensazione in F24.

5.4.2 Redazione e giuramento perizia

30.6.2019 con riferimento alla data del 1.1.2019.

La redazione della perizia va comunque effettuata prima del trasferimento nel caso di cessioni di partecipazioni in regime di risparmio amministrato o gestito (circ. 47/E/2002, circ. 35/E/2004) e in caso di cessioni di terreni (circ. 9/E/2002 e 15/E/2002).

Per le partecipazioni la perizia deve riferirsi all'intero valore della società, il relativo costo se sostenuto dalla società può essere dedotto in cinque quote annuali costanti dal reddito d'impresa della medesima, se sostenuto dal socio o dal possessore del terreno costituisce aumento del costo d'acquisto.

5.4.3 Soggetti abilitati alla redazione della perizia

Per i terreni: ingegneri, architetti, geometri, dottori agronomi, agrotecnici, periti agrari e periti industriali edili, periti iscritti nei ruoli tenuti dalla Cciaa.

Per le partecipazioni: commercialisti, esperti contabili e revisori contabili, periti iscritti nei ruoli tenuti dalla Cciaa.

5.4.4 Perfezionamento e obblighi strumentali

La rideterminazione si intende perfezionata con il giuramento della perizia e il versamento dell'imposta o della prima rata (le eventuali successive non pagate vengono iscritte a ruolo o possono formare oggetto di ravvedimento).

Il contribuente ha l'obbligo di indicare nella dichiarazione dei redditi i valori delle rideterminazioni effettuate e di conservare e trasmettere all'Agenzia a richiesta l'originale della perizia e delle quietanze dei versamenti.

5.4.5 Effetti

Rideterminazione del costo del bene al 1.1.2019 agli effetti della determinazione delle plusvalenze di cui all'art. 67 del Tuir.

Determinazione del valore minimo da sottoporre ad imposta di registro, ipotecaria e catastale (ma non ad Iva per la vendita di terreni edificabili effettuata da imprenditori agricoli).

Dalla rideterminazione non possono emergere minusvalenze riportabili (ad esempio nel caso risparmio gestito).

Da segnalare che nel caso di cessione di terreno ad un prezzo inferiore al valore periziato aumentato del costo della perizia l'Agenzia sosteneva che vi sia rinuncia alla rivalutazione (peraltro senza diritto al rimborso di quanto pagato) (circ. 81/E/2002); rinuncia che non opera nel caso di espropri o cessione di terreni edificabili rivalutati ceduti da imprenditori agricoli. Sul punto va approfondita la nuova posizione dell'Agenzia con la circolare n. 1 del 15.2.2013.

Per la cessione di terreni edificabili vi è la possibilità di rivalutare il costo rideterminato al 1.1.2019 con gli indici Istat.

Non ha effetto in caso di recesso del socio e distribuzione di riserve (C.M. 16/E/05 e 26/E/05).

Non ha effetto in caso di bene che "transita" dalla sfera personale a quella imprenditoriale (R.M. 333/08).

Ha effetto invece nel caso di esproprio qualora il contribuente opti per tassazione ex art. 67, comma 1 lett. b) (l'ente deve comunque operare la ritenuta del 20% - circ. 81/E/02).

NOVITA' TRIBUTARIE 2019

In caso di decesso avvenuto dopo il 1.1.2019, gli eredi possono effettuare ed usufruire della rideterminazione se esiste mandato con rappresentanza del de cuius per la redazione della perizia (circ. 27/E/2003). Si tenga presente però che nel nuovo quadro normativo riferibile alle successioni aperte dal 3/10/2006 l'erede non può più utilizzare il costo rivalutato dal de cuius ma esclusivamente il valore indicato in successione (circ. 12/E/2008 e ris. 158/E/2008).

6 PROROGA ESTROMISSIONE AGEVOLATA DELL'IMMOBILE DELL'IMPRENDITORE INDIVIDUALE

Art. 1, comma 66 della Legge 145/2018

La Legge di bilancio 2019, art. 1 comma 66 riapre i termini per l'estromissione agevolata dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale già prevista dall'art. 1, comma 121 della L. 208/2015.

Viene integralmente confermato l'impianto normativo precedente ed i riferimenti temporali sono i seguenti:

- Imprenditore in attività sia al 31.10.2018 che al 01.01.2019;
- Possesso dei beni immobili al 31.10.2018;
- Estromissione dal 1.1.2019 al 31.5.2019;
- Effetti al 1.1.2019;

Vengono confermati:

- Imposta sostitutiva pari al 8%;
- Facoltà di determinare la plusvalenza assumendo il valore catastale;
- Nessuna rilevanza agli effetti dell'Iva.

7 PROROGA RIVALUTAZIONE BENI DELL'IMPRESA

Art. 1, commi 940-948 della L. 145/2018

La Legge di bilancio 2019 ripropone la rivalutazione dei beni d'impresa secondo le regole già previste per le precedenti rivalutazioni.

Tutto l'impianto normativo precedente è confermato.

I riferimenti sono quindi in sintesi i seguenti:

- i beni rivalutati devono risultare dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31/12/2017;
- la rivalutazione va effettuata nel primo bilancio successivo a quello di riferimento i cui termini per l'approvazione scadono successivamente all'entrata in vigore della Legge di bilancio 2019 (per i soggetti con esercizio solare il bilancio 2018);
- il maggior valore dei beni viene riconosciuto dal terzo esercizio successivo a quello di rivalutazione ad eccezione degli immobili il cui nuovo valore rileva dall'esercizio in corso al 01/01/2021 (comma 943);
- in caso di cessione il nuovo valore rileva dal quarto esercizio successivo, sempre con l'eccezione degli immobili che rilevano dall'esercizio in corso al 01.1.2022 (comma 944);
- vi è la possibilità di affrancare le riserve da rivalutazione con l'imposta sostitutiva del 10% (comma 942);
- l'imposta sostitutiva sulla rivalutazione è fissata nel 16% per i beni ammortizzabili e nel 12% per i beni non ammortizzabili (comma 943);
- i termini di versamento sono fissati nel termine di versamento del saldo delle imposte relative all'esercizio nel cui bilancio si effettua la rivalutazione (per i soggetti con esercizio solare il bilancio 2018);
- può essere eseguito il riallineamento dei valori civilistici e fiscali previsto dall'art. 14 della L. 342/2000 con le stesse aliquote dell'imposta sostitutiva e con differimento degli effetti per i beni immobili all'esercizio in corso al 1.12.2020.

8 BONUS EDILIZI - PROROGHE

8.1 PROROGA DELLE DETRAZIONI PER LA RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA DEGLI EDIFICI

L'aliquota del 65% per la detrazione delle spese per la riqualificazione energetica degli edifici sostenute dal 6.6.2013, elevate dal 55 % al 65% in seguito all'articolo 14 del DL 63/2013, è stata ulteriormente prorogata di un anno e quindi estesa alle spese sostenute fino al 31.12.2019, tuttavia per le spese sostenute dal 1.1.2018 sono previste aliquote differenziate.

8.1.1 Aliquote previste a decorrere dall'1.1.2018

Le aliquote della detrazione per spese sostenute in relazione ad alcune tipologie di interventi dall'1.1.2018, così come rimodulate dall'articolo 1 co. 47 lett. A) n. 2 della L. 23.12.2014 n.190 (legge di bilancio 2018), non sono state modificate dalla legge di bilancio 2019, quindi in alcuni casi talune agevolazioni spettano sempre nella misura ridotta del 50%:

- Acquisto e posa di finestre comprensive di infissi
- Acquisto e posa di schermature solari
- Interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale

Si applica la detrazione nella misura del 65% per:

- interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione di efficienza almeno pari alla classe A;
- interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di apparecchi ibridi;
- spese sostenute per l'acquisto e la posa in opera di generatori d'aria calda a condensazione.

Nel caso di interventi riguardanti impianti di climatizzazione invernale alimentati da biomasse combustibili si applica la detrazione del 50% fino a un tetto massimo di 30.000 euro.

Per l'acquisto e la posa di micro-cogeneratori in sostituzione di impianti esistenti sostenute dal 1.1.2019 al 31.12.2019 il valore massimo della detrazione si attesta sui 100.000 euro. Questa detrazione è fruibile nel caso in cui con i seguenti interventi si ottenga un risparmio di energia primaria (PES) di almeno il 20%.

8.2 DETRAZIONI IRPEF PER LE SPESE DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO

È prorogata alle spese sostenute fino al 31.12.2019 la detrazione irpef del 50% prevista per gli interventi volti al recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 16-bis co. 1 del TUIR, nel limite massimo di spesa di 96.000 euro per immobile. Le fattispecie di operazioni per cui è applicabile questa detrazione sono:

- acquisto o assegnazione di unità immobiliari site in fabbricati interamente recuperati da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie, tramite interventi di restauro e risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia;
- interventi relativi all'adozione di misure antisismiche realizzati sulle parti strutturali degli edifici o complessi di edifici collegati strutturalmente, con particolare riguardo all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica del patrimonio edilizio.

8.3 DETRAZIONE IRPEF PER L'ACQUISTO DI MOBILI ED ELETTRODOMESTICI

La disciplina relativa al cosiddetto bonus mobili ed elettrodomestici previsto al comma dell'articolo 16 del DL 63/2013 è stata oltre che oggetto di proroga, oggetto di modifica da parte della legge di bilancio 2019.

Nell'ambito di applicazione del bonus relativamente ai soggetti interessati, tipologia di mobili e grandi elettrodomestici interessata e nella tipologia di intervento di recupero edilizio non vi sono modifiche rispetto alla precedente disciplina.

Tuttavia, con riferimento al nuovo bonus mobili, è prevista un'ulteriore detrazione irpef del 50% ai soggetti che beneficiano della detrazione irpef per il recupero edilizio prevista dall'articolo 16-bis del TUIR:

- Per le ulteriori spese documentate e sostenute nel 2019
- Per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici non inferiore ad A+
- Per gli interventi di recupero edilizio finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione

NOVITA' TRIBUTARIE 2019

- A condizione che gli interventi di recupero del patrimonio edilizio siano iniziati dall'1.1.2018.

La condizione principale per fruire della nuova detrazione del 50% è che i mobili e gli elettrodomestici acquistati devono essere finalizzati all'arredamento dell'unità immobiliare residenziale oggetto di interventi di ristrutturazione. Di conseguenza, non possono ottenere l'agevolazione coloro che rinnovano l'arredamento senza aver eseguito interventi di recupero, o coloro che acquistano mobili o elettrodomestici per arredare un'abitazione di nuova costruzione.

L'Amministrazione finanziaria ha precisato che il "bonus mobili" è collegato ai seguenti interventi edilizi:

- Manutenzione ordinaria
- Manutenzione straordinaria
- Restauro e risanamento conservativo
- Ristrutturazione edilizia
- Interventi necessari alla ricostruzione o al ripristino dell'immobile danneggiato a seguito di eventi calamitosi
- Restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia riguardanti interi fabbricati che provvedano entro 6 mesi dal termine dei lavori alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile

Anche in questo caso, per beneficiare dell'agevolazione per le spese sostenute nell'anno 2019, gli interventi di recupero del patrimonio edilizio devono essere iniziati dall'1.1.2018.

La detrazione IRPEF del 50% delle spese sostenute per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici inoltre è ripartita tra gli aventi diritto in 10 quote annuali di pari importo ed è calcolata su un ammontare complessivo non superiore a 10.000 euro. Quest'ultimo limite è considerato al netto delle spese sostenute per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici nell'anno 2018 per le quali si è fruito della detrazione.

8.4 BONUS VERDE

La legge di bilancio 2019 proroga di un altro anno la detrazione introdotta dall'1.1.2018, ai fini delle imposte sui redditi delle persone fisiche finalizzata ad incentivare le opere eseguite su giardini, balconi e affini su unità immobiliari ad uso abitativo. Anche per l'anno 2019 spetta una detrazione IRPEF pari al 36% delle spese documentate ed effettivamente sostenute fino ad un ammontare complessivo delle spese non superiore a 5.000 euro per unità immobiliare a uso abitativo. L'agevolazione non è legata ad una ristrutturazione edilizia.

I soggetti beneficiari della detrazione sono:

- Proprietari, nudi proprietari o titolare di altri diritti reali dell'unità immobiliare sulla quale sono eseguiti gli interventi
- Detentori dell'unità immobiliare sulla base di un titolo idoneo (ad es. inquilino o comodatario)

La detrazione IRPEF del 36% spetta per:

- La sistemazione a verde di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione pozzi
- La realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili
- Progettazione e manutenzione connesse all'esecuzione degli interventi citati

L'Agenzia delle entrate ha precisato che il bonus verde spetta per:

- Interventi straordinari di sistemazione a verde
- Interventi mirati al mantenimento del buono stato vegetativo di elementi arborei e floristici
- Spese di progettazione connesse all'esecuzione degli interventi agevolati

Non spetta per i lavori eseguiti in economia.

La detrazione deve essere ripartita in 10 quote annuali di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi. Nel caso in cui gli interventi siano realizzati su parti comunali condominiali il limite di spesa è sempre di 5.000 euro per unità immobiliare ad uso abitativo, ma la detrazione spetta al singolo nel limite della quota a lui imputabile a condizione che la stessa sia stata effettivamente versata al condominio entro i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi.

9 CREDITO RICERCA & SVILUPPO - MODIFICHE AL BONUS

9.1 RIMODULAZIONE DELLA MISURA DELL'AGEVOLAZIONE

La legge di bilancio 2019 prevede modifiche al credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo ex art. 3 del DL 145/2013.

Viene modificata la misura generale dal 50% al 25%, mentre quella del 50% viene mantenuta e riservata solo a determinate spese incrementali.

Sono agevolate quindi al 25% le attività di ricerca e sviluppo già previste dal disegno di legge di bilancio originario e in più il beneficio è esteso a:

- Spese per personale autonomo e per le tipologie di contratti di ricerca commissionata
- Spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi direttamente impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo
- Spese per la realizzazione di prototipi o impianti pilota relativi alle fasi della ricerca industriale e dello sviluppo sperimentale

La misura del 50% invece verrà applicata:

- Alle spese relative al personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo
- Alle spese relative a contratti stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta
- Alle spese relative a contratti stipulati con imprese residenti rientranti nella definizione di start-up innovative
- Alle spese relative a contratti stipulati con imprese rientranti nella definizione di PMI innovative

Nelle ultime due fattispecie elencate, per usufruire della misura del 50%, il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta non deve essere oggetto di contratti stipulati con imprese appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente.

9.2 RIDUZIONE DEL LIMITE ANNUALE

Si prevede con decorrenza dal 2019 la riduzione del limite annuale da 20 milioni di euro a 10 milioni di euro. Dalla sua istituzione, il meccanismo di calcolo del credito d'imposta, basato sul principio di omogeneità, non ha subito alcuna modifica; resta commisurato all'eccedenza degli investimenti effettuati in ricerca e sviluppo rispetto alla media degli stessi investimenti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti a quello di prima applicazione dell'agevolazione, ovvero il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014 e i due periodi precedenti. A seguito dei cambiamenti introdotti dalla legge di bilancio 2017 fondata sul DL 232/2016, dei cambiamenti introdotti dal DL 87/2018 relativi alla legge di bilancio 2018 e dai cambiamenti della legge di bilancio 2019, si può constatare che diventano addirittura quattro le medie di raffronto 2012-2014:

- Quella basata sull'originario testo normativo, per il 2015-2016 che prevedeva 5 milioni di euro come soglia massima, con due aliquote di aiuto (25% e 50% a seconda della tipologia di spesa), in questo caso una volta verificata l'esistenza della condizione dell'incrementalità della spesa complessiva, rispetto alla media del triennio di riferimento (2012-2014) era necessario ripartire l'eccedenza tra i gruppi di spese, individuati in ragione della diversa aliquota del credito d'imposta, stabilendo incrementi e decrementi rispetto alla media degli investimenti pregressi riferibile al singolo gruppo di spese;

NOVITA' TRIBUTARIE 2019

- Quella, per il 2017, che originariamente aveva 20 milioni di euro come limite per i periodi di imposta fino al 2020, con un'aliquota unica di aiuto al 50% da applicarsi alle generalità dei casi;
- Quella per il 2018 con modifiche relative alle sole esclusioni dettate dal Decreto Dignità;
- Quella derivante dalla Legge di bilancio 2019 valevole per il biennio 2019-2020, con il nuovo limite di 10 milioni di euro.

9.3 OBBLIGO DI CERTIFICAZIONE

Sulla base delle modifiche previste dalla legge di bilancio 2019 al comma 11 dell'art. 3 del DL 145/2013, ai fini del riconoscimento del credito d'imposta, l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti. Per le imprese non obbligate alla revisione legale dei conti, sono riconosciute in aumento del credito d'imposta per un importo non superiore al minore tra quello effettivamente sostenuto e 5.000 euro.

9.4 RELAZIONE TECNICA AI FINI DEI SUCCESSIVI CONTROLLI

Il nuovo comma 11-bis dell'articolo 3 del DL 145/2013 dispone che ai fini dei successivi controlli, le imprese beneficiarie del credito d'imposta sono tenute a redigere e conservare una relazione tecnica che illustri finalità, contenuti e risultati delle attività di ricerca e sviluppo svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o ai sotto progetti in corso di realizzazione.

Per le aziende che svolgono attività di ricerca e sviluppo organizzate internamente all'impresa, sarà il responsabile aziendale addetto alle attività di ricerca e sviluppo che dovrà redigere la suddetta relazione, o in alternativa il responsabile del singolo progetto o sotto-progetto; la relazione dovrà poi essere controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa.

Nel caso in cui le attività di ricerca siano commissionate a terzi, sarà il soggetto commissionario a redigere la relazione.

9.5 RICERCA PER IMPRESE UE

Con norma interpretativa si stabilisce che il comma 1-bis dell'articolo 3 del DL 145/2013, che disciplina il riconoscimento del credito d'imposta per spese di ricerca e sviluppo ai soggetti residenti commissionari che svolgono attività di ricerca e sviluppo per conto di imprese residenti in Ue, See ovvero in stati compresi nell'elenco previsto dal Dm 4 settembre 1996 (Elenco degli Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni sul reddito in vigore con la Repubblica italiana), si interpreta nel senso che ai fini del calcolo del credito d'imposta attribuibile assumono rilevanza esclusivamente le spese ammissibili relative alle attività di ricerca e sviluppo svolte direttamente e in laboratori o strutture situati nel territorio dello Stato.

10 ALTRE NOVITÀ

10.1 CEDOLARE SECCA PER GLI IMMOBILI COMMERCIALI

L. 145/2018, art. 1 comma 59

Viene estesa dal 1.1.2019 l'applicazione della cedolare secca con aliquota del 21% alle locazioni, stipulate nel 2019, aventi ad oggetto immobili commerciali classificati in categoria C/1 aventi superficie fino a 600 mq.

La cedolare secca si estende alle pertinenze, che vengono però computate nel limite dei 600 mq.

E' prevista l'esclusione dal regime se alla data del 15.10.2018 risultava in corso un contratto di locazione non scaduto per il medesimo immobile e le stesse parti, risolto anticipatamente.

Rimangono invariata ogni altra norma già prevista tra cui l'esclusione per gli affittanti che agiscono in regime d'impresa.

10.2 AUMENTO DELLA PERCENTUALE DI DEDUCIBILITÀ DELL'IMU

L. 145/2018, art. 1 comma 12

Intervenendo sull'art. 14, comma 11 del D.Lgs. 23/2011 la Legge di bilancio 2019 aumenta dal 20% al 40% la percentuale di deducibilità IRPEF ed IRES dell'IMU relativa agli immobili strumentali dal reddito di impresa e di lavoro autonomo e parimenti con lo stesso incremento la deducibilità dell'IMI della Provincia autonoma di Bolzano e l'IMI della Provincia autonoma di Trento.

10.3 IMPOSTA SUI *MONEY TRANSFER*

L'art. 25-novies del DL 119/2018 istituisce, a decorrere dall'1.1.2019, un'imposta dell'1,5% sui trasferimenti di denaro, non inferiori a 10 euro e ad esclusione delle transazioni commerciali, effettuate verso Paesi extra UE da istituti di pagamento che offrono servizi di rimessa di somme di denaro.

Entro il 17.2.2019 un apposito provvedimento del Mef stabilirà le disposizioni attuative, le modalità di riscossione e di versamento dell'imposta.

10.4 IMPOSTA SOSTITUTIVA DEL 15% SULLE LEZIONI PRIVATE DEI DOCENTI

L. 145/2018, art. 1 comma 13

Con decorrenza 1.1.2019 si applica, salvo opzione per le imposte ordinarie, un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali, con una aliquota del 15% ai compensi derivanti dall'attività di lezioni private e ripetizioni, svolta dai docenti titolari di cattedre nelle scuole di ogni ordine e grado.

I dipendenti pubblici che svolgono l'attività di insegnamento a titolo privato comunicano all'amministrazione di appartenenza l'esercizio di attività extra-professionale didattica ai fini della verifica di eventuali situazioni di incompatibilità.

L'imposta sostitutiva è versata negli stessi termini delle imposte sui redditi le cui disposizioni si applicano per la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi e il contenzioso.

Apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro il 31.3.2019 stabilirà le modalità per l'esercizio dell'opzione nonché del versamento dell'acconto e del saldo.

10.5 L'IMPOSTA SUI SERVIZI DIGITALI

L. 145/2018, art. 1 commi da 35 a 47

La legge di bilancio 2019 istituisce la nuova "imposta sui servizi digitali".

Si applica nella misura del 3% sui ricavi derivanti da servizi digitali effettuati a favore di utenti localizzati in Italia da parte di imprese o gruppi di imprese che sviluppano un volume complessivo di ricavi non inferiore a 750 milioni di euro, di cui almeno 5 milioni e 500 mila euro derivanti da servizi digitali realizzati in Italia.

Il successivo comma 50 abroga i commi da 1011 a 1019 dell'art. 1 della L. 205/2017, che prevedevano la disciplina della cosiddetta "Web Tax" mai entrata in vigore.

Per le disposizioni di attuazione della norma e la decorrenza viene previsto un apposito Decreto ministeriale entro il 30.4.2019; gli aspetti operativi saranno invece determinati da appositi provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

10.6 ABROGAZIONE CREDITO D'IMPOSTA IRAP IN MANCANZA DI DIPENDENTI

L'art. 1 co. 1086 della legge di bilancio 2019 abroga l'art. 1 co. 21 della L. 190/2014 (credito d'imposta, pari al 10% dell'IRAP lorda determinata secondo le disposizioni ordinarie, a favore di quei soggetti che non impiegano lavoratori dipendenti).

Non essendo prevista una specifica disposizione di decorrenza la norma entra in vigore il giorno 1.1.2019, consentendo l'utilizzo del credito fino al periodo d'imposta 2018 (per i soggetti solari).

10.7 PROROGA DEL REVERSE CHARGE NEL SETTORE ENERGETICO E DEI PRODOTTI ELETTRONICI

L'art. 2 comma 2-bis del DL 119/2018 proroga al 30.6.2022 il meccanismo del reverse-charge per:

- le cessioni di telefoni cellulari, di console da gioco, di tablet PC e laptop, nonché di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione;
- le operazioni del settore energetico di compravendita di certificati e di cessioni di gas e di energia elettrica a soggetti rivenditori.

10.8 RIDUZIONI IRAP REGIONE FVG

Legge Regionale Fvg n. 29/2018 – art. 14

Con effetto dal 2019 viene azzerata l'Irap per tutto il territorio montano e nelle zone di svantaggio economico sia per le imprese che per i professionisti.

Per i nuovi insediamenti sia di imprese che di professionisti che iniziano una nuova attività nel territorio regionale o che ivi si trasferiscono da altro territorio viene previsto l'azzeramento dell'Irap per i primi tre anni e la riduzione di 2,9 punti percentuali per il quarto ed il quinto anno.

Vengono inoltre previste detrazioni, da 20.000 euro a 40.000 scaglionate in base all'età, aggiuntive rispetto a quelle ordinarie, per assunzioni di lavoratori che hanno perso la propria occupazione a seguito di crisi aziendale.

NOVITA' TRIBUTARIE 2019

Tali detrazioni spettano per il periodo d'imposta in cui è avvenuta l'assunzione e per i due successivi periodi d'imposta a condizione che sia mantenuto il livello occupazionale che l'azienda aveva al momento dell'assunzione agevolata.