

**CIRCOLARE N. 10/E**



*Direzione Centrale Normativa*

**Roma 4 aprile 2016**

***OGGETTO: Regime forfetario - legge 23 dicembre 2014, n. 190, articolo 1, commi da 54 a 89, Stabilità 2015.***

1.	PREMESSA .....	3
2.	APPLICAZIONE DEL REGIME FORFETARIO .....	6
2.1.	Ingresso e permanenza nel regime forfetario .....	6
2.2.	Requisiti di accesso al regime. ....	6
2.3.	Cause di esclusione dal regime.....	12
2.4.	modalità di accesso al regime .....	18
2.4.1.	Contribuenti in attività.....	18
2.4.2.	Contribuenti che iniziano l'attività. ....	18
2.4.3.	Comunicazione della sussistenza delle condizioni per l'applicazione del regime. ....	18
3.	DISAPPLICAZIONE DEL REGIME FORFETARIO .....	19
3.1.	Disapplicazione per opzione.....	19
3.1.1.	Opzione per il regime ordinario. ....	19
3.1.2.	Effetti dell'opzione per il regime fiscale di vantaggio per coloro che hanno iniziato l'attività nel corso del 2015. ....	21
3.2.	Disapplicazione per legge.....	21
3.3.	Disapplicazione a seguito di accertamento.....	22
4.	CARATTERISTICHE DEL REGIME FORFETARIO .....	22
4.1.	Semplificazioni e adempimenti ai fini Iva.....	22
4.1.1	semplificazioni .....	22
4.1.2	Adempimenti .....	24
4.1.3.	Rettifica della detrazione .....	27
4.1.4.	IVA ad esigibilità differita.....	28
4.1.5.	Utilizzo eccedenza credito IVA.....	29
4.2.	Semplificazioni e adempimenti ai fini delle imposte sui redditi .....	29
4.2.1.	Semplificazioni.....	29
4.2.2.	Adempimenti .....	30
4.2.3.	Adempimenti dichiarativi ai fini dell'incremento della compliance dichiarativa e dell'analisi del rischio .....	31
4.3.	Determinazione del reddito imponibile .....	32
4.3.1	Componenti positivi e negativi di reddito maturati in corso di regime .....	34
4.3.2.	Componenti di reddito riferiti a periodi precedenti .....	35
4.3.3.	Trattamento delle perdite generatesi nei periodi di imposte precedenti.....	36
4.3.4.	Le rimanenze finali e le deduzioni forfetarie maturate per effetto di altre norme .....	37
4.3.5.	Cessazione dell'attività.....	37
4.3.6	La valutazione delle merci e dei beni strumentali nei passaggi di regime .....	38
4.3.7.	Calcolo delle detrazioni .....	40
4.4.	Applicazione dell'imposta sostitutiva .....	40
5.	LE AGEVOLAZIONI PER I SOGGETTI CHE INIZIANO UNA NUOVA ATTIVITA' .....	42
6.	SANZIONI .....	45

## DEFINIZIONI

Ai fini della presente circolare si intende per:

- "**Regime dei contribuenti minimi**", il regime disciplinato dall'art. 1, commi da 96 a 117, della legge n. 244 del 2007, in vigore dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2011;
- "**Regime delle nuove attività produttive**", il regime fiscale agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo, disciplinato dall'art. 13 della legge n. 388 del 2000, in vigore dal 1° gennaio 2001 al 31 dicembre 2014; ;
- "**Regime fiscale di vantaggio**", il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità disciplinato dall'art. 27, commi 1 e 2, del D.L. n. 98 del 2011 e dall'art. 1, commi da 96 a 117, della legge n. 244 del 2007, in vigore dal 1° gennaio 2012 al 31 dicembre 2014. Tale regime aveva assorbito quello dei contribuenti minimi;
- "**Regime contabile agevolato**", il regime disciplinato dall'art. 27, comma 3, del D.L. n. 98 del 2011, in vigore dal 1° gennaio 2012 al 31 dicembre 2014;
- "**Legge di stabilità per il 2016**", legge 28 dicembre 2015 n. 208;
- "**Legge di stabilità per il 2015**", legge 23 dicembre 2014, n. 190.

### 1. PREMESSA

Conformemente a quanto stabilito dalla legge di delega fiscale 11 marzo 2014, n. 23, il cui articolo 11, comma 1, prevede l'introduzione di regimi semplificati per i contribuenti di minori dimensioni, *“nonché, per i contribuenti di dimensioni minime, di regimi che prevedano il pagamento forfetario di un'unica imposta in sostituzione di quelle dovute, purché con invarianza dell'importo complessivo dovuto, prevedendo eventuali differenziazioni in funzione del settore economico e del tipo di attività svolta...”*, ai commi da 54 a 89 dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (c.d. "legge di stabilità 2015") è stato disciplinato il nuovo regime forfetario, destinato agli operatori

economici di ridotte dimensioni. Tale regime, applicabile dal 1° gennaio 2015, poi significativamente modificato dall'articolo 1, commi da 111 a 113, della legge n. 208 del 2015 (di seguito "legge di stabilità per il 2016"), ha inteso razionalizzare la tassazione delle attività produttive di ridotte dimensioni - sia per i soggetti in attività che per coloro che intraprendono una nuova impresa, arte o professione - e superare, progressivamente, le criticità e le sovrapposizioni generate dalla coesistenza di più regimi di favore destinati a soggetti con caratteristiche simili.

Proprio al fine di consentire la graduale sostituzione di tutti i regimi di favore in vigore per le piccole attività economiche con il regime forfetario, il legislatore ha previsto che, a decorrere dal 1° gennaio 2015 (data di entrata in vigore del regime in argomento), con i limiti e le eccezioni di cui si dirà in seguito, fossero abrogati (comma 85):

1. il regime delle le nuove attività produttive;
2. il regime fiscale di vantaggio, in vigore dal 1° gennaio 2012, che aveva assorbito il regime dei contribuenti minimi
3. il regime contabile agevolato;

consentendo a coloro che al 31 dicembre 2014 si avvalevano dei regimi indicati ai punti 1 e 2, il passaggio al regime forfetario, in presenza dei requisiti previsti dalla legge (comma 86).

Inoltre, per i soggetti che a quella stessa data applicavano il regime fiscale di vantaggio, ovvero il regime delle nuove attività produttive, era altresì prevista la possibilità di avvalersi delle peculiari agevolazioni previste per le nuove attività dal comma 65 (v. in proposito par. n. 5) "*per i soli periodi d'imposta che residuavano al completamento*" del periodo agevolato, fissato in cinque anni dall'articolo 1, comma 111, della legge di stabilità per il 2016. In coerenza con la suddetta disciplina, si ritiene, pertanto, che i soggetti che al 31 dicembre 2014 applicavano il regime di vantaggio o il regime delle nuove attività produttive, possano applicare le agevolazioni in parola fino a compimento dell'intero

periodo agevolato, ossia fino a compimento del quinquennio. Ciò significa, ad esempio, che laddove un soggetto abbia iniziato una nuova attività nel 2014 applicando il regime fiscale di vantaggio, ovvero il regime delle nuove attività produttive, potrà applicare le specifiche agevolazioni previste dal comma 65 (riduzione dell'imponibile di un terzo per il 2015, applicazione dell'imposta sostitutiva nella misura del 5 per cento a decorrere dal 2016) fino al 2018.

Il legislatore ha, inoltre, consentito ai soggetti che, al 31 dicembre 2014, applicavano il regime fiscale di vantaggio di continuare ad applicarlo per il periodo che residua al completamento del quinquennio agevolato ovvero fino al compimento del trentacinquesimo anno di età se successivo alla scadenza del quinquennio (comma 88), ampliando poi detta possibilità anche a coloro che hanno iniziato l'attività nel 2015 (cfr. il DL n. 192 del 2014, articolo 10, comma 12-*undecies*, aggiunto dalla legge di conversione 27 febbraio 2015, n. 11; sull'argomento cfr anche la risoluzione n. 67/E del 2015).

Il regime forfetario prevede, come i precedenti regimi di favore per le piccole imprese e i piccoli professionisti, rilevanti semplificazioni ai fini IVA e ai fini contabili, e consente, altresì, la determinazione forfetaria del reddito da assoggettare a un'unica imposta in sostituzione di quelle ordinariamente previste, nonché di accedere ad un regime contributivo opzionale per le imprese. Una novità rilevante rispetto al passato, consiste nella possibilità, come per l'originario regime dei minimi, di permanere nel regime di favore senza limiti di tempo, mentre i criteri di accesso o di determinazione del reddito imponibile tengono conto delle caratteristiche del tipo di attività svolta, di cui si dirà più avanti. Ulteriori agevolazioni sono, infine, previste - questa volta "a tempo" - per coloro che intraprendono una nuova attività economica.

Si evidenzia, poi che le disposizioni in commento non solo delineano i profili strutturali del nuovo regime ma contengono già una serie di previsioni più propriamente attuative che rendono il regime immediatamente applicabile, senza

dover attendere, diversamente dal passato, l'emanazione di un decreto di attuazione del Ministro che, nella previsione di legge, è meramente eventuale.

In questa sede, si forniscono indicazioni in relazione alle modalità di applicazione del nuovo regime forfetario - anche alla luce delle modifiche apportate con la predetta legge di stabilità per il 2016 - e si chiariscono alcuni dubbi interpretativi emersi nel corso del primo anno di applicazione del regime agevolato. Considerate le connessioni con i regimi che lo hanno preceduto nel tempo, si rinvia, per gli aspetti compatibili, ai chiarimenti contenuti nei numerosi documenti di prassi già emanati al riguardo.

## **2. APPLICAZIONE DEL REGIME FORFETARIO**

### *2.1. Ingresso e permanenza nel regime forfetario*

Il regime forfetario rappresenta il regime naturale delle persone fisiche che esercitano un'attività di impresa, arte o professione in forma individuale, purché siano in possesso dei requisiti stabiliti dal comma 54 e, contestualmente, non incorrano in una delle cause di esclusione previste dal successivo comma 57. Come chiarito con circ. n. 6/E del 2015, a differenza di quanto previsto per il regime fiscale di vantaggio, possono accedervi i soggetti già in attività.

Il regime in esame, inoltre, non prevede una scadenza legata ad un numero di anni di attività o al raggiungimento di una particolare età anagrafica, la sua applicazione è, pertanto, subordinata solo al verificarsi delle condizioni di seguito descritte.

### *2.2. Requisiti di accesso al regime.*

Possono accedere al regime in commento i soggetti già in attività e/o i soggetti che iniziano un'attività di impresa, arte o professione, purché nell'anno precedente (comma 54):

a) **abbiano conseguito ricavi o percepito compensi non superiori ai limiti indicati nell'allegato 4 alla legge n. 190 del 2014**, e successive modifiche, diversificati in base al codice ATECO che contraddistingue l'attività esercitata. In particolare, a differenza dei precedenti regimi che prevedevano un limite di accesso unico per tutte le attività, il legislatore ha inteso proporzionare la soglia di accesso al tipo di attività svolta, nel presupposto che i diversi tipi di attività hanno proficuità differenti. Tale limite deve essere ragguagliato all'anno nel caso di attività iniziata in corso di anno.

Di seguito i valori soglia dei ricavi/compensi per attività.

Progressivo	Gruppo di settore	Codici attività ATECO 2007	Valore soglia dei ricavi/compensi in vigore dal 1° gennaio al 31 dicembre 2015	Valore soglia dei ricavi/compensi in vigore dal 1° gennaio 2016
1	Industrie alimentari e delle bevande	(10-11)	35.000	45.000
2	Commercio all'ingrosso e al dettaglio	45 - (da 46.2 a 46.9) - (da 47.1 a 47.7) - 47.9	40.000	50.000
3	Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande	47.81	30.000	40.000
4	Commercio ambulante di altri prodotti	47.82 - 47.89	20.000	30.000
5	Costruzioni e attività immobiliari	(41 - 42 - 43) - (68)	15.000	25.000
6	Intermediari del commercio	46.1	15.000	25.000
7	Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione	(55-56)	40.000	50.000
8	Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari ed assicurativi	(64-65-66) - (69-70-71-72-73-74-75) - (85) - (86-87-88)	15.000	30.000
9	Altre attività economiche	(01 - 02 - 03) - (05 - 06 - 07 - 08 - 09) - (12 - 13 - 14 - 15 - 16 - 17 - 18 - 19 - 20 - 21 - 22 - 23 - 24 - 25 - 26 - 27 - 28 - 29 - 30 - 31 - 32 - 33) - (35) - (36 - 37 - 38 - 39) - (49 - 50 - 51 - 52 - 53) - (58 - 59 - 60 - 61 - 62 - 63) - (77 - 78 - 79 - 80 - 81 - 82) - (84) - (90 - 91 - 92 - 93) - (94 - 95 - 96) - (97 - 98) - (99)	20.000	30.000

Le soglie indicate nell'allegato 4 tengono conto degli incrementi disposti, a decorrere dal 1° gennaio 2016, dal comma 112 della legge di stabilità per il 2016. Ne consegue che la verifica dei limiti ai fini dell'accesso o della permanenza nel regime, a partire dal periodo d'imposta 2016, va fatta con riferimento ai nuovi valori in vigore dal 1° gennaio 2016. Ciò significa, ad esempio, che laddove un professionista in regime forfetario dal 1° gennaio 2015 abbia conseguito al 31 dicembre di quell'anno compensi per un ammontare complessivo di 18.000 euro (superiori al limite di 15.000 euro in vigore nel 2015), continua ad applicare il regime anche nel 2016, in quanto la soglia dei compensi percepiti nell'anno precedente è stata elevata a 30.000 euro.

Concorrono alla determinazione dell'ammontare conseguito il valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore, di cui all'articolo 85 del TUIR, da attribuire in conformità alle disposizioni contenute nell'articolo 9, comma 3, del TUIR.

Si ricorda, che con circ. n. 6/E del 2015 è stato chiarito che concorrono, altresì, alla determinazione dell'ammontare conseguito i ricavi relativi alle cessioni poste in essere con la Città del Vaticano e con San Marino.

Per espressa previsione normativa, invece, non concorrono alla determinazione del limite di riferimento i ricavi e i compensi derivanti dall'adeguamento agli studi di settore (comma 55 lett. a)).

Il medesimo comma 55, alla lettera b) prevede, inoltre, che quando il contribuente esercita più attività, contraddistinte da codici ATECO differenti, ai fini del diritto all'accesso o alla permanenza nel regime forfetario, occorre considerare il limite più elevato tra quelli fissati per ciascuna delle attività esercitate. Ad esempio, in presenza di esercizio contemporaneo di una attività di commercio all'ingrosso ricompresa nella Divisione 45 dei codici ATECO e di un'attività di intermediario del commercio rientrante nel Gruppo 46.1 il limite di ricavi annui è pari, a decorrere dal 2016, a 50.000 euro.



Con la citata circ. n. 6/E è stato, inoltre, già chiarito che, per la verifica dell'eventuale superamento del limite, si deve tener conto del regime contabile applicato nell'anno di riferimento. In altre parole, coloro che hanno operato in contabilità ordinaria devono calcolare l'ammontare dei ricavi conseguiti applicando il criterio di competenza, mentre chi, ad esempio, ha applicato il regime fiscale di vantaggio, deve utilizzare il criterio di cassa;

**b) abbiano sostenuto spese complessivamente non superiori a 5.000 euro lordi per lavoro** accessorio (articolo 70 D.lgs. n. 276 del 2003), lavoro dipendente e per compensi erogati ai collaboratori (articolo 50, comma 1, lettere c) e c-bis) del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 - di seguito TUIR), anche assunti per l'esecuzione di specifici progetti, a norma dell'articolo 61 del D.lgs. n. 276 del 2003.

Alla determinazione del limite in parola concorrono gli utili di partecipazione erogati agli associati in partecipazione con apporto costituito da solo lavoro (articolo 53, comma 2, lett. c) del TUIR), nonché le somme corrisposte per le prestazioni di lavoro effettuate dall'imprenditore medesimo o dai suoi familiari (articolo 60 del TUIR).

Risulta, pertanto, superata la preclusione, prevista nel regime fiscale di vantaggio, che impediva l'accesso al regime a coloro che nell'anno precedente avessero sostenuto spese per lavoro dipendente o assimilato, nel presupposto che l'esigua spesa prevista non rappresenta di per sé indice di una struttura organizzativa incompatibile con il regime forfetario;

**c) il costo complessivo dei beni strumentali, assunto al lordo degli ammortamenti, non superi, alla data di chiusura dell'esercizio, i 20.000 euro.**

Diversamente dal passato, la norma dispone espressamente che non concorrono alla formazione di detto limite i beni immobili, comunque acquisiti, e anche se detenuti in locazione, utilizzati per l'esercizio dell'impresa, arte o professione.

Rilevano, invece, nel calcolo del limite:

- per i beni in locazione finanziaria, il costo sostenuto dal concedente;
- per i beni in locazione, noleggio e comodato, il valore normale determinato, ai sensi dell'articolo 9 TUIR, alla data del contratto di locazione/noleggio o comodato;
- per i beni in proprietà, il prezzo di acquisto.

Al fine di verificare il limite riferito all'acquisto dei beni strumentali, sia in fase di accesso al regime forfetario che durante la sua applicazione, si deve far riferimento al costo sostenuto al netto dell'imposta sul valore aggiunto, anche se non è stato esercitato il diritto alla detrazione (cfr. circ. 6/E del 2015).

I beni utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'impresa, arte o professione e per l'uso personale o familiare, concorrono alla formazione del predetto limite nella misura del 50 per cento, indipendentemente dal loro effettivo utilizzo e da eventuali diverse percentuali di deducibilità contenute nel TUIR.

Al riguardo si ricorda che si presumono, comunque, ad uso promiscuo tutti i beni a deducibilità limitata indicati negli articoli 164 e 102, comma 9, del TUIR (ad esempio autovetture, autocaravan, ciclomotori, motocicli, e telefonia) per i quali, tuttavia, non devono essere presi a riferimento i limiti di deducibilità previsti dai suddetti articoli.

Non concorrono, infine, al calcolo del limite dei 20.000 euro i beni strumentali all'esercizio dell'arte o della professione, ovvero all'esercizio dell'impresa il cui costo unitario non sia superiore ad euro 516,45 (articoli 54, comma 2 e 102, comma 5, del TUIR).

Nella disposizione in esame non sono espressamente menzionati i beni immateriali e le spese relative a più esercizi ma si fa riferimento, analogamente a quanto avvenuto in occasione del regime "dei minimi", ai "beni strumentali".

Nella circolare n. 6/E del 2015<sup>1</sup> - con la quale sono stati forniti chiarimenti interpretativi relativi a quesiti posti in occasione degli eventi Videoforum Italia Oggi, Telefisco Sole 24ore e Forum lavoro - è stato ritenuto applicabile il chiarimento fornito con riguardo al detto regime di vantaggio nella circolare n. 7/E del 2008<sup>2</sup>, nella quale è stato affermato che il riferimento contenuto nella norma alla “*nozione di strumentalità dei beni*” induce a ritenere che non debbano essere presi in considerazione “*taluni costi riferibili ad attività immateriali, come quello sostenuto per l’avviamento o altri elementi immateriali comunque riferibili all’attività, che non si caratterizzano per il loro concreto utilizzo nell’ambito dell’attività d’impresa o di lavoro autonomo*”.

Tale precisazione non riguarda i beni immateriali ammortizzabili che rientrano nella locuzione normativa di “beni strumentali” - bensì l’avviamento e le spese relative a più esercizi, che non sono qualificabili quali “beni” utilizzabili nell’esercizio dell’attività. Si osserva, infine, che l’art. 1, comma 111 della legge di stabilità per il 2016 ha abrogato la lettera *d*) del comma 54, secondo cui potevano accedere al regime forfetario i soli contribuenti che avevano conseguito redditi nell’attività d’impresa, arte o professione in misura prevalente rispetto ai redditi di lavoro dipendente o assimilati eventualmente percepiti.

Alla luce di tale modifica, la soppressa disposizione dispiega effetti solo nei confronti dei contribuenti che hanno adottato il regime forfetario nel corso del 2015.

Coloro che applicano il regime forfetario a partire dal 2016, devono, tuttavia, tener conto della causa di esclusione introdotta dallo stesso art. 1, comma 11, della legge di stabilità per il 2016, alla lettera *d-bis*) del comma 57, che preclude l’accesso al regime forfetario a coloro che nell’anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente o assimilati di importo superiore ad euro 30.000 (vedi par. 2.3. al cui commento si rinvia).

---

<sup>1</sup> Punto 9.7.

<sup>2</sup> Punto 2.8 quesito h).

### *2.3. Cause di esclusione dal regime.*

A differenza di quanto accade per i requisiti di accesso o permanenza nel regime forfetario, per i quali è necessario far riferimento all'anno precedente a quello in cui si intende applicare il regime di favore, le cause di esclusione rilevano con riferimento al medesimo anno di applicazione del regime ad eccezione di quella di cui alla lettera *d-bis* del comma 57, precedentemente indicata.

Ai sensi del citato comma 57, non possono avvalersi del regime forfetario:

#### **a) I soggetti che si avvalgono di regimi speciali ai fini IVA o di regimi forfetari di determinazione del reddito.**

In particolare, come già disposto per i regimi agevolati del passato, non sono compatibili con il regime in esame i regimi speciali IVA riguardanti le seguenti attività:

- Agricoltura e attività connesse e pesca (artt. 34 e 34-bis del D.P.R. n. 633 del 1972);
- Vendita sali e tabacchi (articolo 74, primo comma, del D.P.R. n. 633/72);
- Commercio dei fiammiferi (articolo 74, primo comma, del D.P.R. n. 633/72);
- Editoria (articolo 74, primo comma, del D.P.R. n. 633/72);
- Gestione di servizi di telefonia pubblica (articolo 74, primo comma, del D.P.R. n. 633/72);
- Rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta (articolo 74, primo comma, del D.P.R. n. 633/72);
- Intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla tariffa allegata al D.P.R. n. 640/72 (articolo 74, sesto comma del D.P.R. n. 633/72);
- Agenzie di viaggi e turismo (articolo 74-ter, del D.P.R. n. 633/72);
- Agriturismo (articolo 5, comma 2, della legge 413/91);
- Vendite a domicilio (articolo 25-bis, comma 6, del D.P.R. n. 600/73);

- Rivendita di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione (articolo 36 del D.L. n. 41/95);
- Agenzie di vendite all'asta di oggetti d'arte, antiquariato o da collezione (articolo 40-bis del D.L. n. 41/95).

L'esercizio di una attività esclusa dal regime forfetario, in quanto soggetta ad un regime speciale IVA ed espressiva, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, di un reddito d'impresa o di lavoro autonomo, preclude l'accesso al regime per tutte le altre attività anche se non soggette ad un regime speciale.

In proposito, si ritiene opportuno evidenziare che i produttori agricoli, che rispettano i limiti previsti all'articolo 32 del TUIR, sono titolari di reddito fondiario e, pertanto, non esercitando l'attività d'impresa, possono applicare il regime forfetario per le altre attività che intendono svolgere (cfr. circolare 7/E del 28 gennaio 2008, paragrafo 2.2.)

Si ritiene, infine, coerentemente con il citato comma 57, che il regime forfetario sia incompatibile anche con il regime opzionale di tassazione agevolata (c.d. "Patent Box") per i redditi derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, di brevetti industriali, di marchi, di disegni e modelli, nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili, istituito dall'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge n. 190 del 2014, con lo scopo di incentivare gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo. Le citate norme prevedono, infatti, per tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, la parziale detassazione dei proventi derivanti dallo sfruttamento dei sopra citati beni immateriali, sul modello di altri Stati europei e in coerenza con standard internazionali condivisi.

b) **I soggetti non residenti**, ad eccezione di coloro che risiedono in uno degli Stati membri dell'Unione europea, o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che assicuri un adeguato scambio di

informazioni, e producono in Italia almeno il 75 per cento del reddito complessivamente prodotto.

In altre parole, la norma in commento, al fine di favorire un più ampio accesso al regime di favore, ha consentito anche ai soggetti residenti in uno Stato Membro o in un Paese aderente all'accordo sullo Spazio economico europeo, che svolgono un'attività prevalente nel nostro Stato di aderirvi, superando, quindi, la preclusione contemplata dal regime fiscale di vantaggio.

**c) I soggetti che effettuano, in via esclusiva o prevalente, operazioni di cessione di fabbricati e relative porzioni o di terreni edificabili** (di cui all'articolo 10, primo comma, n. 8), del DPR n.633 del 1972), **ovvero cessioni intracomunitarie di mezzi di trasporto nuovi** (di cui all'articolo 53, comma 1, del D.L. n. 331 del 1993, convertito con modificazioni dalla n. 427 del 1993).

La medesima preclusione era già prevista nell'ambito dell'originario regime dei contribuenti minimi di cui alla legge n. 244 del 2007 e del successivo regime fiscale di vantaggio, di cui al D.L. n. 98 del 2011, e, pertanto si rinvia ai chiarimenti già resi con i documenti di prassi a commento dei precedenti regimi.

**d) I soggetti che partecipano a società di persone, ad associazioni professionali, di cui all'articolo 5 del TUIR, o a società a responsabilità limitata aventi ristretta base proprietaria che hanno optato per la trasparenza fiscale, ai sensi dell'articolo 116 del TUIR.**

La relazione illustrativa chiarisce in proposito che *“Il riferimento alla contemporaneità per la verifica della causa ostativa impedisce l'accesso al regime a coloro che detengono partecipazioni in costanza di applicazione del regime. Pertanto, è possibile accedere al regime nelle ipotesi in cui la partecipazione in una società di persone o in una S.r.l. trasparente venga ceduta prima dell'inizio di una nuova attività che da diritto all'accesso al regime forfetario. Conseguentemente, nel caso di inizio attività, è possibile accedere al regime anche nelle ipotesi in cui la partecipazione in una società di persone o in*

*un S.r.l. trasparente venga ceduta nel corso dello stesso periodo di imposta, ma prima dell'accesso al regime forfetario. Analogamente, non è preclusa l'applicazione del regime forfetario nelle ipotesi in cui la partecipazione sia acquisita nel corso dello stesso periodo di imposta, successivamente alla cessazione dell'attività per la quale il regime è stato applicato.”.*

Con la risoluzione n. 146/E/2009, per il regime dei minimi (richiamata anche dalla circolare 17/E/2012 per il regime fiscale di vantaggio) – è stato chiarito che la causa di esclusione in parola si realizza ogni qual volta, per il medesimo periodo d'imposta, il possesso della partecipazione comporta anche la titolarità del relativo reddito. L'applicazione del regime di favore, in tal caso, comporterebbe, infatti, l'assoggettamento a due diversi regimi di tassazione di redditi appartenenti alla stessa categoria, d'impresa o di lavoro autonomo, conseguiti nello stesso periodo d'imposta.

Pertanto, in coerenza con quanto affermato anche nella relazione illustrativa, se la partecipazione viene ceduta nel corso del periodo d'imposta nel quale si intende applicare il regime di favore, la causa di esclusione non opera, perché lo stesso soggetto non sarà titolare anche del reddito di partecipazione, che sarà imputato al titolare della medesima alla data di chiusura dell'esercizio.

Inoltre, la causa di esclusione in parola non opera anche quando, in corso di applicazione del regime forfetario, il contribuente eredita una partecipazione societaria che viene ceduta entro la fine dell'esercizio, poiché, anche in tal caso non ricorre l'assoggettamento a due diversi regimi di tassazione di redditi appartenenti alla stessa categoria.

Sono, invece, superate le indicazioni fornite con la citata risoluzione n. 146/E del 2009 nella quale era stato precisato che la preclusione operava quando il contribuente restava titolare del reddito di partecipazione. In altre parole, l'esclusione non opera nelle ipotesi in cui il contribuente, in regime forfetario:

- dismetta, in corso d'anno, la partecipazione a causa dello scioglimento della società,

- erediti una partecipazione in società di persone o in una società di capitali trasparente, di cui rispettivamente agli articoli 5 e 116 del TUIR, di una società che viene liquidata entro il 31 dicembre del medesimo anno in cui ha acquisito la qualifica di socio.

Infine, come sottolineato dalla relazione illustrativa, la preclusione non opera “*nell’ipotesi in cui la partecipazione sia acquisita nel corso dello stesso periodo d’imposta, successivamente alla cessazione dell’attività per la quale il regime è stato applicato.*”. D’altronde anche in questo caso si applica la regola generale secondo cui la causa di esclusione produce effetti dall’anno successivo a quello in cui la medesima si realizza.

***d-bis) I soggetti che nell’anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente e/o assimilati di importo superiore a 30.000 euro.***

Tale causa di esclusione che preclude l’applicazione del regime forfetario a coloro che nell’anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente o assimilati, nella misura sopra indicata, è stata introdotta dal comma 111 dell’articolo 1 dalla legge di stabilità per il 2016. Tale disposizione ha contemporaneamente abrogato la lettera *d)* del comma 54, che prevedeva, quale requisito per l’applicazione del regime forfetario, che nell’anno precedente il reddito dell’attività d’impresa, arte o professione esercitata fosse prevalente rispetto al reddito di lavoro dipendente o assimilato eventualmente percepito (v. paragrafo 2.2 al cui commento si rimanda).

Pertanto ai fini del necessario coordinamento tra la disposizione in commento e quella di cui al soppresso comma 54 lettera *d)*, si precisa che:

- 1) il requisito previsto dalla lettera *d)* del comma 54 ha costituito condizione di accesso al regime forfetario per coloro che lo hanno applicato nel 2015;
- 2) la causa di esclusione prevista dalla lettera *d-bis)* del comma 57 preclude l’applicazione del regime forfetario a decorrere dal 2016. Ne consegue che coloro che intendono applicare nel 2016 il regime di favore non



devono aver percepito nel 2015 un reddito di lavoro dipendente o assimilato superiore a 30.000 euro.

Tale limite, introdotto, con decorrenza 1° gennaio 2016, dalla legge di stabilità del 2016, non opera se il rapporto di lavoro dipendente è cessato nel corso dell'anno precedente, sempre che nel medesimo anno non sia stato percepito un reddito di pensione che, in quanto assimilato al reddito di lavoro dipendente, assume rilievo, anche autonomo, ai fini del raggiungimento della citata soglia. Rileva, invece, il citato limite nell'ipotesi in cui, nello stesso anno, il contribuente abbia cessato il rapporto di lavoro dipendente ma ne abbia intrapreso uno nuovo, ancora in essere al 31 dicembre. Ciò in coerenza con la ratio della disposizione, che ha il fine di incoraggiare il lavoratore rimasto senza impiego e senza trattamento pensionistico mediante la concessione di agevolazioni fiscali. Si evidenzia, inoltre, che ai fini della non applicabilità della causa di esclusione in commento rilevano solo le cessazioni del rapporto di lavoro intervenute nell'anno precedente a quello di applicazione del regime forfetario. E' utile, infine, evidenziare che il nuovo regime non prevede, come i precedenti regimi agevolati, l'esclusione dei soggetti che effettuano operazioni con l'estero e, in particolare, esportazioni ed operazioni assimilate, nel presupposto che la peculiare tipologia di operazioni non rappresenta di per sé indice di un'attività di maggiori dimensioni, incompatibile con il regime forfetario. Al contempo il comma 58, lettera e) - di cui si dirà infra - rinvia alla disposizioni del DPR n. 633 del 1972 ai fini dell'individuazione della disciplina da applicare in caso di effettuazione di importazioni, esportazioni od operazioni assimilate.

## *2.4. modalità di accesso al regime*

### *2.4.1. Contribuenti in attività*

Poiché il regime forfetario è un regime naturale, i contribuenti che già svolgono un'attività di impresa, arte o professione, vi accedono senza dover fare alcuna comunicazione preventiva (con il modello AA9/12) o successiva (con la dichiarazione annuale) (cfr. circ. n. 6/E del 2015). Tali soggetti sono, tuttavia, obbligati ad inviare apposita comunicazione telematica all'INPS entro il 28 febbraio di ciascun anno, come disposto al comma 83, qualora interessati a fruire del regime contributivo agevolato.

### *2.4.2. Contribuenti che iniziano l'attività.*

I contribuenti che iniziano un'attività d'impresa, arte o professione e che presumono di rispettare i requisiti e le condizioni previste per l'applicazione del regime in esame, hanno l'obbligo di darne comunicazione nella dichiarazione di inizio attività, da presentare ai sensi dell'articolo 35 del D.P.R. 633 del 1972 (modello AA9/12); tale comunicazione non ha valore di opzione, trattandosi di un regime naturale, ma è richiesta unicamente ai fini anagrafici.

L'omessa indicazione nella dichiarazione di inizio attività, dell'intenzione di applicare il regime forfetario non preclude, quindi, l'accesso al regime medesimo, ma è punibile con la sanzione amministrativa di cui all'articolo 11, comma 1, lett. a) del d.lgs. n. 471 del 1997 (da euro 250 a euro 2.000).

### *2.4.3. Comunicazione della sussistenza delle condizioni per l'applicazione del regime.*

L'attestazione della sussistenza dei requisiti per l'accesso al regime (comma 54) e dell'assenza della cause ostative (comma 57) va fatta in sede di dichiarazione annuale dei redditi.

In particolare, per il periodo di imposta 2015 detta attestazione va effettuata barrando, rispettivamente, i campi 1 (requisiti per l'accesso al regime) e 2 (assenza della cause ostative), del rigo LM21 di UNICO 2016 PF.

### **3. DISAPPLICAZIONE DEL REGIME FORFETARIO**

#### *3.1. Disapplicazione per opzione*

##### *3.1.1. Opzione per il regime ordinario.*

I contribuenti che potenzialmente devono applicare il regime forfetario hanno la possibilità di disapplicarlo, ovvero di fuoriuscirne, optando per la determinazione delle imposte sul reddito e dell'imposta sul valore aggiunto nei modi ordinari, ai sensi del comma 70.

L'opzione per il regime ordinario avviene tramite comportamento concludente, ma deve, in ogni caso, essere comunicata barrando l'apposito campo della dichiarazione annuale IVA da presentare (compilando il quadro VO) successivamente alla scelta operata.

I soggetti che, effettuando solo operazioni esenti, sono esonerati dalla presentazione della dichiarazione annuale IVA, comunicano l'opzione presentando il quadro VO unitamente alla dichiarazione dei redditi ed entro gli stessi termini.

Come chiarito con circ. n. 209/E del 1998, l'omessa comunicazione in dichiarazione della volontà di applicare il regime ordinario non inficia l'opzione effettuata, ma è punibile con la sanzione prevista dall'art. 8 del D.lgs. n. 471 del 1997 (da euro 250 a euro 2.000).

Ai sensi dell'articolo 3 del DPR n. 442 del 1997, l'opzione per un regime di determinazione dell'imposta vincola il contribuente alla sua concreta applicazione almeno per un triennio, trascorso il quale si rinnova tacitamente per ciascun anno successivo, finché permane la concreta applicazione del regime ordinario.

L'articolo 1 del citato decreto, tuttavia, consente *“la variazione dell'opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative.”*

Tenuto conto delle significative modifiche apportate al regime forfetario dalla legge di stabilità per il 2016, i soggetti che nel 2015 hanno optato per il regime ordinario possono, dal 1° gennaio 2016, revocare la scelta effettuata e accedere al regime forfetario. Coloro che intendono applicare il nuovo regime possono, pertanto, effettuare le opportune rettifiche dei documenti emessi, nel corso del 2016, con addebito dell'imposta, entro sessanta giorni dalla pubblicazione, sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate, del presente documento di prassi o entro la prima liquidazione Iva successiva, se la stessa scade dopo il predetto termine. In particolare, ai sensi del combinato disposto degli articoli 26, comma 3 e 7, e 21, comma 4, del D.P.R. n. 633 del 1972, per correggere gli errori commessi in fattura, può essere emessa una nota di variazione (da conservare, ma senza obbligo di registrazione ai fini Iva), che il cessionario/committente dovrà registrare, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o al prestatore a titolo di rivalsa.

Nel caso ne sussistano i presupposti, i medesimi soggetti applicano le disposizioni di cui al comma 65, previste per le nuove attività economiche, per il periodo che residua al compimento del quinquennio dall'inizio dell'attività (articolo 1, comma 113 della legge di stabilità per il 2016). La possibilità di accesso al regime forfetario è ammessa anche per coloro che nel 2014, in presenza dei requisiti di accesso al regime di vantaggio, hanno optato per il regime ordinario di determinazione del reddito e dell'IVA. In tal caso possono revocare l'opzione effettuata e applicare, dal 2016, il regime forfetario con l'ulteriore agevolazione prevista dal comma 65 (applicazione dell'imposta sostitutiva nella misura del 5 per cento), fino alla fine del quinquennio agevolato, ossia fino al 2018.

### *3.1.2. Effetti dell'opzione per il regime fiscale di vantaggio per coloro che hanno iniziato l'attività nel corso del 2015.*

Come già anticipato, i soggetti che, al 31 dicembre 2014, applicavano il regime fiscale di vantaggio, di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del D.L. n. 98 del 2011, possono continuare ad applicarlo per il periodo che residua al completamento del quinquennio agevolato ovvero fino al compimento del trentacinquesimo anno di età se successivo alla scadenza del quinquennio (comma 88).

L'articolo 10, comma 12-undecies, del D.L. n. 192 del 2014, ha, inoltre, consentito a coloro che hanno iniziato l'attività nel 2015, di avvalersi ancora del medesimo regime (cfr. ris. n. 67 del 2015). Tale possibilità era frutto, però, di una di esplicita opzione non più esercitabile da coloro che iniziano l'attività nel 2016.

Per i motivi adottati nel paragrafo precedente, anche i soggetti che hanno optato, ai sensi del citato articolo 10, nel corso del 2015 per l'applicazione del regime di vantaggio possono revocare la scelta effettuata senza attendere il decorso dei termini di permanenza nel regime (cinque anni) e accedere al regime forfetario, applicando ove possibile, le disposizioni di cui al comma 65.

### *3.2. Disapplicazione per legge*

Il regime forfetario cessa di avere efficacia a partire dall'anno successivo a quello in cui viene meno anche solo uno dei requisiti di accesso previsti dal comma 54 (vedi par. 2.2), ovvero si verifica una delle cause di esclusione previste dal comma 57 (vedi par. 2.3).

A differenza di quanto previsto per il regime fiscale di vantaggio di cui al DL n. 98 del 2011, non è più contemplata la cessazione del regime in corso d'anno.

### *3.3. Disapplicazione a seguito di accertamento.*

Ai sensi del comma 74, il passaggio in giudicato dell'avviso di accertamento che dimostri l'assenza di una delle condizioni di cui al comma 54 o l'esistenza di una delle ipotesi elencate nel comma 57, determina l'uscita dal regime forfetario dal periodo successivo a quello accertato (cfr. par. 4.2.2 della circolare n. 17/E del 2012, in relazione alla previsione di cui all'articolo 1, comma 114, della legge n. 244 del 2008).

Ciò significa che la definitività dispiega effetti, ai fini della permanenza nel regime, dall'anno successivo a quello al quale è riferita la violazione. Pertanto, qualora un accertamento relativo all'anno di imposta 2015 dovesse rendersi definitivo nel 2020, il regime forfetario si considererà cessato già a decorrere dal 2016.

In ogni caso, la norma non deroga ai termini di cui all'articolo 43 del DPR 600 del 1973.

## **4. CARATTERISTICHE DEL REGIME FORFETARIO**

### *4.1. Semplificazioni e adempimenti ai fini Iva*

#### *4.1.1 semplificazioni*

Come già avveniva per il regime dei contribuenti minimi e per il regime fiscale di vantaggio, il comma 58 stabilisce che i contribuenti in regime forfetario non addebitano l'Iva in rivalsa né esercitano il diritto alla detrazione dell'imposta assoluta, dovuta o addebitata sugli acquisti nazionali, comunitari e sulle importazioni. Le fatture emesse non devono, pertanto, recare l'addebito dell'imposta.

Come già chiarito con la circolare n. 17/E del 2012, con riferimento al regime fiscale di vantaggio, nell'ipotesi in cui un soggetto che applica il regime forfetario emetta una fattura senza esercitare la rivalsa, ed il corrispettivo sia incassato nell'anno successivo, nel quale il contribuente applica il regime ordinario, la fattura non andrà integrata con l'IVA, considerato che, ai sensi dell'articolo 6, quarto comma, del DPR n. 633 del 1972, l'operazione si intende comunque effettuata al momento dell'emissione della fattura (anche se diverso da quello in cui un'operazione si considera effettuata ai sensi dei commi 1 e 3 dello stesso articolo). Così, ad esempio le fatture emesse da un forfetario nel 2016, ed incassate nel 2017, non dovranno essere integrate con l'IVA anche se il soggetto - per scelta o per legge - è fuoriuscito dal regime in commento.

Ai sensi del successivo comma 59, i soggetti che applicano il regime forfetario sono esonerati dagli obblighi di liquidazione e versamento dell'imposta e da tutti gli obblighi contabili e dichiarativi previsti dal D.P.R. n. 633 del 1972, ossia dalla:

- registrazione delle fatture emesse (articolo 23 del D.P.R. n. 633 del 1972);
- registrazione dei corrispettivi (articolo 24 del medesimo D.P.R.);
- registrazione degli acquisti (articolo 25 del medesimo D.P.R.);
- tenuta e conservazione dei registri e documenti (articolo 39 del medesimo D.P.R.), fatta eccezione per le fatture e i documenti di acquisto e le bollette doganali di importazione;
- dichiarazione e comunicazione annuale IVA (articoli 8 e 8-bis del D.P.R. n. 322 del 1998).

In considerazione di quanto precisato nella relazione illustrativa, si ritiene che i medesimi contribuenti possano considerarsi esonerati:

- dall'obbligo di effettuare la comunicazione di cui all'articolo 21, comma 1, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122 (comunicazione telematica all'Agenzia

delle entrate delle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto - cd. spesometro);

- dall'obbligo di comunicazione di cui all'articolo 1, comma 1, del decreto-legge 25 marzo 2010, n. 40, convertito dalla legge 22 maggio 2010, n. 73 (comunicazione telematica all'Agenzia delle Entrate delle operazioni effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti black list) ;

#### *4.1.2 Adempimenti*

I contribuenti che applicano il regime forfetario (come già i contribuenti che applicavano il regime dei minimi e di vantaggio) restano soggetti agli obblighi di:

- numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali;
- certificazione dei corrispettivi, fatta eccezione - per espressa previsione contenuta nel comma 59 - per quelle attività esonerate ai sensi dell'articolo 2 del D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696 (purché, in ogni caso, ottemperino all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante l'annotazione in un apposito registro cronologico, effettuata con le modalità previste dall'art. 24 del D.P.R. n. 633 del 1972 (cfr risoluzione n. 108/E del 23 aprile 2009).
- integrazione delle fatture per le operazioni di cui risultano debitori di imposta con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, da versare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni, senza diritto alla detrazione dell'imposta relativa.

Peraltro, il comma 58 individua, diversamente dal passato, in modo più puntuale le disposizioni da applicare in caso di effettuazione di operazioni attive



e passive con operatori non residenti. In particolare, i contribuenti che applicano il regime forfetario sono tenuti ad assolvere i seguenti adempimenti:

a) **cessioni di beni intracomunitarie**: le cessioni di beni effettuate nei confronti di soggetti appartenenti ad altro Stato membro dell'Unione Europea, continuano, come nel precedente regime fiscale di vantaggio, a non essere considerate cessioni intracomunitarie in senso tecnico, essendo assimilate alle operazioni interne, per le quali l'IVA non viene evidenziata in fattura. Il cedente deve indicare nella fattura emessa nei confronti dell'operatore comunitario che l'operazione, soggetta al regime in esame, "non costituisce cessione intracomunitaria ai sensi dell'articolo 41, comma 2-bis, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331". Non essendo considerate cessioni intracomunitarie, i medesimi contribuenti non sono tenuti ad iscriversi nella banca dati VIES, né alla compilazione degli elenchi riepilogativi Intrastat (comma 58 lettera b));

b) **acquisti di beni intracomunitari**: diversamente dal passato, gli acquisti di beni intracomunitari sono ora, per espressa previsione di legge, soggetti alle disposizioni contenute nell'articolo 38, comma 5, lettera c) del D.L. n. 331 del 1993, secondo cui "*non costituiscono acquisti intracomunitari... (omissis) ... c) gli acquisti di beni, diversi dai mezzi di trasporto nuovi e da quelli soggetti ad accisa, effettuati dai soggetti indicati nel comma 3, lettera c), dai soggetti passivi per i quali l'imposta è totalmente indetraibile a norma dell'articolo 19, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e dai produttori agricoli di cui all'articolo 34 dello stesso decreto che non abbiano optato per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari se l'ammontare complessivo degli acquisti intracomunitari e degli acquisti di cui all'articolo 40, comma 3, del presente decreto, effettuati nell'anno solare precedente, non ha superato 10.000 euro e fino a quando, nell'anno in corso, tale limite non è superato. L'ammontare complessivo degli acquisti è assunto al netto dell'imposta sul valore aggiunto e al netto degli acquisti di mezzi di trasporto nuovi di cui al comma 4 del presente articolo e degli acquisti di prodotti soggetti ad accisa;*". (comma 58 lettera c)).

Pertanto, laddove gli acquisti da Paesi comunitari siano di ammontare **inferiore ai 10.000 euro**, l'IVA è assolta dal cedente nel paese di origine dei beni e, conseguentemente, il cessionario che applica il regime forfetario non ha l'obbligo di iscriversi al VIES, né di compilare gli elenchi riepilogativi Intrastat, salva la possibilità per lo stesso di optare per l'applicazione dell'imposta in Italia anche prima del raggiungimento della soglia.

Quando, invece, gli acquisti intracomunitari **superano il limite dei 10.000 euro** l'acquisto assume rilevanza in Italia, secondo le regole ordinarie degli acquisti Ue, e pertanto il cessionario che applica il regime forfetario deve adempiere ai seguenti obblighi:

- iscrizione al VIES (cfr articolo 35, comma 2, lett. e-bis) del DPR 26 ottobre 1972, n. 633);
- integrazione della fattura rilasciata dal fornitore intracomunitario - in base al meccanismo di cui all'articolo 46, comma 1, D.L. 331 del 1993 - indicando l'aliquota dovuta e la relativa imposta, da versare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, senza diritto alla detrazione dell'Iva relativa;
- compilazione dell'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari ex articolo 50 comma 6, del DL 331 del 1993.

c) **prestazioni di servizi ricevute da soggetti non residenti o rese ai medesimi**: con riguardo a tali operazioni, diversamente dal passato, la modifica normativa dispone che le stesse rimangono soggette alle ordinarie regole e trovano la propria disciplina nelle disposizioni previste dagli articoli 7-ter e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 (comma 58 lettera d)). Pertanto, nel caso di acquisti di prestazioni di servizio intracomunitarie, l'IVA è sempre assolta in Italia, senza che a tal fine il legislatore abbia fissato una soglia minima. Il cessionario che applica il regime forfetario è soggetto ai medesimi adempimenti previsti con riferimento agli acquisti intracomunitari di beni per importo superiore a 10.000 euro.

Nel caso di prestazioni di servizio rese ad un committente, soggetto passivo d'imposta, stabilito in un altro Paese Ue, va emessa fattura senza addebito di imposta (articolo 7-ter del D.P.R. n. 633 del 1972) e compilato l'elenco Intrastat delle prestazioni di servizio rese.

d) **importazioni, esportazioni ed operazioni ad esse assimilate**, come già anticipato, effettuare esportazioni non costituisce più motivo di preclusione all'accesso e/o permanenza nel regime forfetario e alle suddette operazioni si applicano gli articoli 8, 8-bis, 9, 67 e seguenti del DPR 633 del 1972, , fermo restando l'impossibilità di avvalersi della facoltà di acquistare utilizzando il plafond ai sensi dell' 8, comma 1, lettera c) e comma 2 del medesimo decreto (comma 58, lettera e)).

#### *4.1.3. Rettifica della detrazione*

L'applicazione del regime in parola, comporta, altresì, la rettifica dell'IVA già detratta negli anni in cui si è applicato il regime ordinario, ai sensi dell'articolo 19-bis2 del D.P.R. n. 633 del 1972 (comma 61).

Si ricorda che, nel caso di ingresso nel regime, l'IVA relativa a beni e servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati deve essere rettificata in un'unica soluzione, senza attendere il materiale impiego degli stessi, fatta eccezione per i beni ammortizzabili, compresi i beni immateriali, la cui rettifica va eseguita soltanto se non siano ancora trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione, ovvero dieci anni dalla data di acquisto o di ultimazione se trattasi di fabbricati o loro porzioni.

Come già evidenziato con le circolari n. 73/E del 2007 e 17/E del 2012 (per coloro che applicavano il regime dei minimi o di vantaggio), ai fini della rettifica occorre predisporre un'apposita documentazione nella quale indicare, per categorie omogenee, la quantità e i valori dei beni facenti parte del patrimonio aziendale (secondo le modalità illustrate nella circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997).

La rettifica va eseguita nella dichiarazione IVA dell'ultimo anno di applicazione delle regole ordinarie e il versamento dell'eventuale importo a debito va operato in un'unica soluzione.

La rettifica della detrazione va effettuata anche in caso di passaggio dal regime forfetario al regime ordinario nella dichiarazione del primo anno di applicazione delle regole ordinarie.

#### *4.1.4. IVA ad esigibilità differita*

Al fine di rendere neutrali gli effetti del passaggio dal regime ordinario IVA al regime forfetario, il comma 62 dispone che, nella dichiarazione relativa all'ultimo anno in cui è stata applicata l'IVA nei modi ordinari, si deve tener conto dell'imposta relativa alle operazioni ad esigibilità differita di cui all'articolo 6, quinto comma, del DPR n. 633 del 1972, ossia delle operazioni per le quali, generalmente, l'esigibilità dell'imposta si realizza al momento del pagamento del corrispettivo (cessioni di beni e prestazioni di servizi fatte, ad esempio, allo Stato, agli enti pubblici territoriali e ai consorzi tra essi costituiti, alle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, agli istituti universitari, alle unità sanitarie locali, agli enti ospedalieri, agli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, agli enti pubblici di assistenza e beneficenza e a quelli di previdenza).

Analogamente, occorre tener conto anche delle operazioni per le quali si è liquidata l'imposta secondo il regime di IVA per cassa di cui all'articolo 32-bis del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 134. In pratica, l'accesso al regime forfetario comporta, per il cedente o prestatore che se ne avvalga, la rinuncia al differimento dell'esigibilità. Per converso, nella stessa liquidazione può essere esercitato, sempreché spettante, il diritto alla detrazione dell'imposta relativa alle operazioni di acquisto soggette allo stesso regime di IVA per cassa ed i cui corrispettivi non sono stati ancora

pagati, per la quale la norma di riferimento dispone il differimento della detrazione.

#### *4.1.5. Utilizzo eccedenza credito IVA*

Sempre con riferimento alla dichiarazione IVA relativa all'ultimo periodo di applicazione dell'imposta nei modi ordinari, il successivo comma 63 prevede che laddove, eseguite le opportune rettifiche previste dall'articolo 19-bis2, emerga una eccedenza di credito Iva, la stessa potrà essere chiesta a rimborso, ovvero potrà essere utilizzata in compensazione con altre imposte e contributi ai sensi dell'articolo 17 del D.lgs. n. 241 del 1997.

La suddetta disposizione non fa riferimento ai presupposti, fissati, ai commi 2 e 3 dell'articolo 30 del D.P.R. n. 633 del 1972, in presenza dei quali il credito Iva può essere chiesto a rimborso. Si ritiene pertanto, che il diritto al rimborso dell'eccedenza maturata nell'ultima dichiarazione presentata prima dell'entrata nel regime forfetario non sia subordinato alle ordinarie condizioni previste nel citato articolo 30, ma derivi dalla previsione di un ulteriore presupposto di rimborso introdotto dalla normativa sul nuovo regime forfetario. Trattandosi di rimborsi Iva è comunque applicabile la disciplina contenuta nell'articolo 38-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972.

#### *4.2. Semplificazioni e adempimenti ai fini delle imposte sui redditi*

##### *4.2.1. Semplificazioni*

Ai contribuenti che applicano il regime forfetario, è riconosciuto un consistente vantaggio contabile.

In particolare, tali soggetti, sono esonerati dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili, fermo restando l'obbligo di tenere e conservare i registri previsti da disposizioni diverse da quelle tributarie (comma 69); sono,

inoltre, esclusi dall'applicazione degli studi di settore e dei parametri (comma 73).

Non sono tenuti ad operare le ritenute alla fonte, pur essendo obbligati a indicare in dichiarazione il codice fiscale del soggetto a cui sono stati corrisposti emolumenti senza operare, all'atto del pagamento, la relativa ritenuta d'acconto.

Inoltre, i ricavi o i compensi percepiti da coloro che applicano il regime forfetario, in ragione dell'esiguità della misura dell'imposta sostitutiva, non sono soggetti alla ritenuta d'acconto.

A tal fine, come già accadeva per i contribuenti in regime di vantaggio, è necessario che il contribuente rilasci un'apposita dichiarazione al sostituto dalla quale risulti che il reddito cui le somme percepite afferiscono è soggetto all'imposta sostitutiva in parola.

Tuttavia, ove il contribuente erroneamente abbia subito delle ritenute e non sia più possibile correggere l'errore, le stesse potranno essere chieste a rimborso, con le modalità previste all'articolo 38 del DPR n. 602 del 1973, ovvero in alternativa, scomutate in dichiarazione, a condizione che le stesse siano state regolarmente certificate dal sostituto d'imposta.

In tale evenienza, analogamente a quanto previsto per i soggetti rientranti nel regime fiscale di vantaggio di cui all'art. 27, commi 1 e 2 del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98 l'importo totale delle ritenute complessivamente subite sui ricavi e compensi afferenti al regime forfetario, andrà indicato per il periodo di imposta 2015, nel rigo RS 40 di "*Unico 2016-PF*", denominato "Ritenute regime di vantaggio casi particolari", e riportato, ai fini dello scomuto, nel rigo RN33, colonna 4 e/o nel rigo LM41 "Ritenute consorzio".

#### *4.2.2. Adempimenti*

I contribuenti che applicano il regime forfetario sono tenuti a conservare i documenti emessi e ricevuti, in coerenza con quanto previsto dall'articolo 22 del

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nonché a presentare la dichiarazione dei redditi nei termini e con le modalità previste dal D.P.R. n. 322 del 1998.

#### *4.2.3. Adempimenti dichiarativi ai fini dell'incremento della compliance dichiarativa e dell'analisi del rischio*

Il comma 73, nel disporre l'esclusione per i contribuenti che applicano il regime forfetario dall'applicazione degli studi di settore, prevede che, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate recante approvazione dei modelli da utilizzare per la dichiarazione dei redditi siano individuati, per i contribuenti che applicano il regime forfetario, specifici obblighi informativi relativamente all'attività svolta.

Al riguardo, il quadro RS del modello di dichiarazione "*Unico 2016-PF*", approvato con il Provvedimento del 29 gennaio 2016 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, prevede un nuovo prospetto denominato "*Regime forfetario per gli esercenti attività d'impresa, arti e professioni - Obblighi informativi*".

Tale prospetto deve essere compilato dai soli contribuenti che hanno applicato il regime forfetario in argomento nel 2015, al fine di fornire all'Amministrazione Finanziaria alcuni elementi informativi dalla stessa individuati per le finalità previste dal citato comma 73. In particolare, i soggetti forfettari devono dichiarare, cumulativamente, le informazioni relative al tipo di attività svolta (ad esempio, informazioni riguardanti i lavoratori dipendenti, i mezzi di trasporto, i costi e le spese sostenute, i compensi corrisposti, i consumi,...), indicate nei righi da RS374 a RS378, per l'attività di impresa, ed nei righi da RS379 a RS381, per quella di lavoro autonomo. Nel caso vengano esercitate sia attività di impresa che di lavoro autonomo, dovranno essere compilate entrambe le sezioni del prospetto.

Tanto premesso si osserva che, in linea generale - coerentemente con gli adempimenti richiesti ai contribuenti che applicano il regime forfetario ed alle significative semplificazioni loro riconosciute - i dati richiesti nel prospetto

dichiarativo devono essere indicati con riguardo alla documentazione ricevuta o emessa da tali soggetti.

Ad esempio, le informazioni relative ai costi richieste agli esercenti attività di impresa dovranno essere dichiarate solo laddove i contribuenti abbiano ricevuto la relativa documentazione fiscale nel periodo di imposta e nella misura in essa indicata.

Si rileva, inoltre, che i beni strumentali utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'impresa, dell'arte o professione e per l'uso personale o familiare del contribuente, dovranno essere dichiarati nella misura del 50%.

Si osserva, poi, che, in base a quanto previsto dall'art. 1, comma 69, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, i dati relativi ai redditi erogati, per i quali, all'atto del pagamento, non è stata operata la ritenuta alla fonte (cfr. par. 4.2.1) devono essere indicati negli appositi righi RS371, RS372 ed RS373 del medesimo prospetto, facendo riferimento ai redditi e compensi pagati nel periodo d'imposta oggetto di dichiarazione, indipendentemente dal motivo per cui la ritenuta non è stata effettuata (ossia anche quando il soggetto percipiente sia a sua volta un soggetto forfetario per il quale la ritenuta non si applica).

#### *4.3. Determinazione del reddito imponibile*

Il comma 64, stabilisce che, chi aderisce al regime determina “...*il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi o dei compensi percepiti il coefficiente di redditività nella misura indicata nell'allegato n.4 annesso alla presente legge, diversificata a seconda del codice ATECO che contraddistingue l'attività esercitata.*”.

Di seguito i coefficienti di redditività, distinti per codice ATECO, da applicare ai ricavi o ai compensi percepiti nel periodo di imposta, calcolati in base al criterio di cassa.



Progressivo	Gruppo di settore	Codici attività ATECO 2007	Redditività
1	Industrie alimentari e delle bevande	(10-11)	40%
2	Commercio all'ingrosso e al dettaglio	45 - (da 46.2 a 46.9) - (da 47.1 a 47.7) - 47.9	40%
3	Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande	47.81	40%
4	Commercio ambulante di altri prodotti	47.82 - 47.89	54%
5	Costruzioni e attività immobiliari	(41 - 42 - 43) - (68)	86%
6	Intermediari del commercio	46.1	62%
7	Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione	(55-56)	40%
8	Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari ed assicurativi	(64-65-66) - (69-70-71-72-73-74-75) - (85) - (86-87-88)	78%
9	Altre attività economiche	(01 - 02 - 03) - (05 - 06 - 07 - 08 - 09) - (12 - 13 - 14 - 15 - 16 - 17 - 18 - 19 - 20 - 21 - 22 - 23 - 24 - 25 - 26 - 27 - 28 - 29 - 30 - 31 - 32 - 33) - (35) - (36 - 37 - 38 - 39) - (49 - 50 - 51 - 52 - 53) - (58 - 59 - 60 - 61 - 62 - 63) - (77 - 78 - 79 - 80 - 81 - 82) - (84) - (90 - 91 - 92 - 93) - (94 - 95 - 96) - (97 - 98) - (99)	67%

Le spese sostenute nello svolgimento dell'attività di impresa, arte o professione rilevano, dunque, in base alla percentuale di redditività attribuita, in via presuntiva, all'attività effettivamente esercitata.

Conseguentemente, in presenza di ricavi o compensi derivanti dal contemporaneo esercizio di attività riconducibili a codici ATECO diversi, il contribuente determina l'imponibile lordo applicando ai ricavi/compensi imputabili a ciascuna attività il relativo coefficiente di redditività.

Da tale reddito sono deducibili i contributi previdenziali dovuti per legge, compresi i contributi previdenziali versati per conto dei collaboratori dell'impresa familiare fiscalmente a carico, nonché quelli versati per conto dei collaboratori non fiscalmente a carico, a condizione che il titolare non abbia esercitato nei loro confronti il diritto di rivalsa.

Al riguardo, si evidenzia che, qualora i contributi versati siano superiori al reddito d'impresa o di lavoro autonomo determinato applicando i coefficienti di

redditività, l'eccedenza può essere dedotta dal reddito complessivo, ai sensi dell'articolo 10 del DPR n. 917 del 1986.

E' utile precisare, inoltre, che l'eventuale eccedenza dei contributi previdenziali ed assistenziali versati da un contribuente che applica il regime forfetario e che sia fiscalmente a carico, può essere dedotta, ai sensi dell'articolo 10, comma 2, del DPR n. 917 del 1986, dai familiari indicati nell'articolo 433 del codice civile.

Si rinvia, in proposito, ai chiarimenti forniti con la circolare n. 17 del 2012 relativa al regime fiscale di vantaggio

Coerentemente con la ratio seguita dal comma 54, gli immobili, a qualsiasi titolo posseduti, non vanno considerati ai fini del regime forfetario. Alla luce di quanto previsto, il reddito prodotto dagli immobili strumentali o patrimoniali eventualmente posseduti va imputato, quale reddito di fabbricati, alla persona fisica titolare dell'impresa o dell'attività di lavoro autonomo.

#### *4.3.1 Componenti positivi e negativi di reddito maturati in corso di regime*

Il comma 64 richiamato al precedente paragrafo non contiene riferimento alcuno al trattamento fiscale riservato alle plusvalenze e alle minusvalenze - la cui imponibilità era, invece, espressamente prevista nei precedenti regimi dedicati ai contribuenti di minori dimensioni dall'articolo 1, comma 104, della legge n. 244 del 2007.

La mutata lettera della norma, in un ottica di maggiore semplificazione, consente di ritenere che le plusvalenze e le minusvalenze realizzate effettuate in corso di regime non abbiano alcun rilievo fiscale, anche se riferite a beni acquistati negli anni che hanno preceduto l'adozione del regime forfetario. Inoltre, non assumono rilevanza neppure le sopravvenienze sia attive che passive.

#### *4.3.2. Componenti di reddito riferiti a periodi precedenti*

In considerazione delle peculiarità delle regole di determinazione del reddito, il comma 66 introduce alcune disposizioni volte ad effettuare un coordinamento tra i periodi di imposta nei quali tali regole trovano applicazione e i periodi precedenti o successivi, con riferimento ai quali risultano applicabili le regole ordinarie.

Tale coordinamento si rende necessario in particolare per i redditi di impresa, in considerazione del diverso criterio di imputazione temporale dei componenti positivi (principio di cassa) adottato dal regime in esame rispetto al criterio di imputazione previsto dalle disposizioni ordinarie (principio di competenza), al fine di evitare duplicazioni o salti di imposta nei periodi di entrata o di uscita dal regime.

Il citato comma 66, in particolare, stabilisce che le quote residue di componenti positivi e/o negativi di reddito, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in attuazione delle regole fissate dal TUIR, devono essere utilizzate interamente nel periodo immediatamente precedente all'adozione del regime forfetario. Tale disposizione si applica, altresì, anche ai fini della determinazione del valore della produzione.

I componenti positivi cui fa riferimento la disposizione in commento sono, ad esempio, quelli realizzati a titolo di plusvalenza che, a norma dell'articolo 86 del TUIR, il contribuente può decidere di imputare nell'esercizio stesso in cui sono realizzate, in base a quanto previsto dal comma 4 della stessa norma, o in quote costanti in detto esercizio e nei quattro successivi, nonché i proventi in denaro e in natura di cui al comma 3 lett. *b*), del successivo articolo 88, che sono imputabili nel medesimo modo previsto per la plusvalenze.

I componenti negativi, invece, sono, ad esempio, relativi alle spese destinate a produrre effetti positivi sul reddito di più esercizi, indicate nel dettaglio all'articolo 108 del TUIR. Tali componenti possono essere utilizzati, a scelta del contribuente, nella determinazione del reddito dell'esercizio in cui sono state sostenute, oppure, in detto esercizio e nei quattro successivi. Tra i

componenti negativi rientrano anche le spese di manutenzione, di cui al comma 6 dell'articolo 102. Tali spese, per la parte che eccede il 5% del valore dei beni ammortizzabili, sono utilizzabili nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei 5 esercizi successivi.

#### *4.3.3. Trattamento delle perdite generate nei periodi di imposte precedenti.*

Il comma 68 consente al contribuente, che adotta il regime forfetario, di utilizzare le perdite pregresse riportate nei periodi precedenti in deduzione dal reddito determinato secondo le modalità indicate nel comma 64.

Naturalmente, le perdite realizzate nei periodi di applicazione della contabilità ordinaria possono essere riportate fino al 5° anno successivo a quello di conseguimento, esclusivamente dal reddito d'impresa, come previsto all'articolo 8 del TUIR. A tale regola fanno eccezione le perdite delle imprese in fase di *start-up*, nei primi 3 anni d'attività, che sono riportabili senza limiti temporali.

Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese in contabilità semplificata, invece, non potendo essere portate a nuovo negli esercizi successivi, non influenzano il reddito d'impresa realizzato nel periodo di applicazione del regime forfetario.

Si precisa, tuttavia, che sono riportabili, senza tener conto di eventuali limiti anche temporali, le perdite maturate dalle *start up* negli anni 2006 e 2007, anche se realizzate da imprese in contabilità semplificata e da lavoratori autonomi<sup>3</sup>.

Le perdite maturate nel periodo di applicazione del "regime dei contribuenti minimi" di cui alla L. n. 244 del 2007 e del "regime fiscale di vantaggio" di cui al DL n. 98 del 2011, infine, possono essere scomutate dal

---

<sup>3</sup> Si ricorda che l'articolo 8 del TUIR nel testo in vigore dal 4 luglio 2006 al 31 dicembre 2007 consentiva il riporto delle perdite anche alle imprese in contabilità semplificata e ai lavoratori autonomi per 5 anni. Peraltro, per effetto del rinvio, contenuto nel medesimo articolo 8, all'articolo 84, comma 2, del TUIR, le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dai citati soggetti possono essere computate illimitatamente in diminuzione del reddito prodotto nelle annualità successive.

reddito forfetario - qualunque sia stata il tipo di attività (impresa o lavoro autonomo) esercitata - nei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero ammontare che trova capienza, fermo restando l'applicazione del comma 3 dell'art. 8 del TUIR ove ricorrano le condizioni (cfr ris. n. 123/E del 30 novembre 2010).

#### *4.3.4. Le rimanenze finali e le deduzioni forfetarie maturate per effetto di altre norme*

La determinazione forfetaria del reddito sulla base di coefficienti di redditività dell'attività esercitata, *in re ipsa*, esclude la rilevanza fiscale dei componenti negativi realizzati in concreto e, al tempo stesso, di eventuali deduzioni, determinate in applicazione di altre norme non espressamente richiamate dalle disposizioni istitutive o modificative del regime.

Alla luce di quanto sopra, le rimanenze di merci dei periodi pregressi, in linea con quanto previsto dal comma 66 per i componenti positivi e negativi di reddito sospesi, devono concorrere al reddito dell'esercizio immediatamente precedente all'adozione del regime forfetario.

#### *4.3.5. Cessazione dell'attività*

E' noto che il trattamento fiscale da riservare ai ricavi e ai compensi fatturati e non ancora riscossi, così come ai costi e agli oneri che non hanno ancora ricevuto il proprio regolamento finanziario, rappresenta una delle problematiche che si verificano all'uscita dell'attività economica.

Come già precisato con riferimento al regime fiscale di vantaggio nella circolare n. 17 del 2012, laddove l'attività cessi quando ancora esistono ricavi e compensi fatturati e non ancora riscossi, ovvero costi ed oneri per i quali manca ancora la manifestazione numeraria, l'attività non si può "*considerare cessata fino all'esaurimento di tutte le operazioni, ulteriori rispetto all'interruzione delle prestazioni professionali, dirette alla definizione dei rapporti giuridici pendenti,*

*e, in particolare, di quelli aventi ad oggetto crediti strettamente connessi alla fase di svolgimento dell'attività professionale".* Ciò in analogia a quanto già in precedenza chiarito con circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007 in merito alla cessazione dell'attività professionale. Il regime forfetario, infatti, determina il reddito, al pari di quello professionale, secondo il criterio di cassa, a prescindere dal tipo di attività esercitata (professionale o di impresa).

Ne consegue che, in caso di cessazione dell'attività, il contribuente che applica il regime forfetario dovrà adempiere agli obblighi dichiarativi prescritti, compilando il quadro LM del modello UNICO fino all'ultima operazione concernente la riscossione dei crediti; fino a tale data non potrà, pertanto, chiedere la cessazione della partita IVA. La cessazione della partita Iva non potrà, inoltre, essere chiesta fino a quando non siano state ricevute tutte le fatture relative alle operazioni passive effettuate, tenuto conto dell'obbligo di regolarizzare delle fatture omesse ovvero emesse in forma irregolare, imposto al cessionario o committente dall'art. 6, comma 8, del D.lgs. n. 471 del 1997.

In alternativa, tenendo conto delle dimensioni dell'impresa e, in particolare, dall'esiguità delle operazioni economiche che ne caratterizzano l'attività, in un'ottica di semplificazione, si ritiene applicabile al regime forfetario la soluzione, prevista in via interpretativa per il regime fiscale di vantaggio, secondo cui, il contribuente ha la facoltà di chiudere le proprie pendenze fiscali, imputando all'ultimo anno anche delle operazioni che non hanno avuto ancora manifestazione finanziaria. (cfr. circolare n. 17/E del 2012).

#### *4.3.6 La valutazione delle merci e dei beni strumentali nei passaggi di regime*

Il comma 72 disciplina i casi di passaggio dal regime forfetario al regime ordinario, e viceversa, al fine di evitare salti o duplicazioni di imposta, dispone che *"...Nel caso di passaggio da un periodo di imposta soggetto al regime forfetario a un periodo di imposta soggetto a un diverso regime, ..., i ricavi e i compensi che hanno già concorso a formare il reddito non assumono rilevanza*

*nella determinazione del reddito degli anni successivi ancorché di competenza di tali periodi; viceversa i ricavi e i compensi che, ancorché di competenza del periodo in cui il reddito è stato determinato in base alle regole del regime forfetario, non hanno concorso a formare il reddito imponibile del periodo assumono rilevanza nei periodi d'imposta successivi nel corso dei quali si verificano i presupposti previsti dal regime forfetario.”.*

La disposizione, in altri termini, stabilisce che i ricavi e i compensi che non hanno concorso a formare il reddito nel periodo di applicazione del regime forfetario, a causa della mancata riscossione delle somme attese, al fine di evitare salti e duplicazioni di imposta, concorreranno a determinare il reddito in regime ordinario - adottato dopo l'uscita dal forfetario - nel medesimo anno in cui si realizza la manifestazione finanziaria, senza tener conto della competenza economica. Analogamente, il principio di competenza non può essere applicato ai ricavi e ai compensi che hanno concorso alla formazione del reddito nel periodo di applicazione del regime forfetario, avendo avuto in tale periodo la rispettiva manifestazione finanziaria.

Viceversa, in caso di passaggio dal regime ordinario al regime forfetario, laddove il ricavo abbia già concorso, per competenza, a determinare il reddito nel periodo di applicazione del regime ordinario, la sua manifestazione finanziaria in corso di regime forfetario non assume rilevanza.

Con riferimento ai costi, infine, la norma stabilisce che “...*le spese sostenute nel periodo di applicazione del regime forfetario...*” non rilevano ai fini della determinazione del reddito negli anni successivi al passaggio al regime ordinario.

Ciò significa, dunque, che le esistenze finali in corso di regime forfetario non rilevano come esistenze iniziali del regime ordinario se il loro prezzo è stato pagato nel periodo di permanenza nel regime di favore, mentre le medesime costituiscono esistenze iniziali limitatamente alla parte non ancora pagata.

Il comma 72, in riferimento alla plusvalenze/minusvalenze realizzate dopo l'uscita dal regime di favore, dispone che il costo dei beni acquistati negli anni

anteriori all'ingresso nel regime forfetario è pari al costo non ammortizzato, risultante dal libro dei beni ammortizzabili nell'anno che precede l'adozione del regime forfetario, mentre il costo dei beni strumentali acquistati nel periodo di applicazione del regime forfetario è pari al prezzo d'acquisto.

La norma, per converso, non contiene ulteriori precisazioni, e in tal senso avvalorata l'ipotesi dell'implicita volontà del legislatore di non attribuire rilievo alcuno alle plusvalenze/minusvalenze realizzate nel corso del regime forfetario per effetto dell'alienazione dei beni strumentali acquisiti nel medesimo periodo o nei periodi precedenti all'ingresso nel regime di favore.

#### *4.3.7. Calcolo delle detrazioni*

Il comma 75 prevede che il reddito determinato secondo i criteri del regime forfetario sia rilevante, unitamente al reddito complessivo, ai fini del riconoscimento delle detrazioni per carichi di famiglia di cui all'articolo 12, comma 2, del TUIR. Il reddito soggetto all'imposta sostitutiva non rileva, invece, ai fini della spettanza delle detrazioni oggettive individuate nell'articolo 13 del TUIR. Per effetto di tale irrilevanza, il contribuente che ha percepito redditi di lavoro dipendente o assimilati ha diritto a determinare la detrazione prevista senza tener conto del reddito soggetto al regime forfetario.

#### *4.4. Applicazione dell'imposta sostitutiva*

Una volta determinato il reddito imponibile, con le modalità sopra descritte, il contribuente forfetario applica un'unica imposta, nella misura del 15 per cento, sostitutiva delle imposte sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'IRAP.

Nel caso di imprese familiari di cui all'articolo 5, comma 4, del TUIR, il comma 64 precisa, l'imposta sostitutiva, applicata sul reddito al lordo dei compensi dovuti dal titolare al coniuge e ai suoi familiari, è dovuta dall'imprenditore.



Il contribuente potrà scomputare le detrazioni d'imposta complessivamente spettanti dall'imposta lorda emergente dal quadro RN, nel caso in cui percepisca altre categorie di reddito.

I contribuenti in regime forfetario possono maturare il credito d'imposta di cui ai commi 98 e 99 dell'articolo 1 della legge n. 208 del 2015, previsto - nella misura del 20% per le piccole imprese, del 15% per le medie imprese e del 10% per le grandi imprese - a favore di chi acquista, anche per mezzo di contratti di locazione finanziaria, beni strumentali nuovi per le strutture produttive impiantate o già esistenti nel Mezzogiorno. Si ricorda che l'agevolazione, che riguarda macchinari, impianti e attrezzature varie, come precisa il successivo comma 100, non si applica alle imprese che operano nel settore siderurgico, carbonifero, della costruzione navale, delle fibre sintetiche, dei trasporti e relative infrastrutture, in quello della produzione/distribuzione energetica, nei settori assicurativi, finanziari e creditizi. Inoltre, il credito non può essere riconosciuto alle imprese in difficoltà, come definite dalla comunicazione della Commissione europea 2014/C249/01 del 31 luglio 2014, mentre le aziende che operano nei settori agricolo, ittico e forestale possono fruire dell'aiuto nei limiti e alle condizioni previste dalla normativa europea in tali settori.

Pertanto, al di fuori dei casi indicati, si ritiene che la disciplina dettata ai commi 98-106 dell'articolo 1 della legge n. 208 del 2015, nel rispetto delle condizioni prescritte nel provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, permetta alle imprese minori di fruire del credito d'imposta in argomento che, ai sensi dell'articolo 1, comma 104, della legge di stabilità per il 2016, può essere utilizzato esclusivamente in compensazione ex articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997.

Gli acconti ed il saldo dell'imposta sostitutiva così determinata sono versati con le modalità ed entro i termini ordinari stabiliti per il versamento degli acconti e del saldo IRPEF, utilizzando nel modello F24 i codici tributo istituiti con risoluzione n. 59/E del 11 giugno 2015. Si applicano, quindi, tutte le

disposizioni vigenti in materia di versamenti a saldo ed in acconto, compensazione e rateazione dell'IRPEF.

## **5. LE AGEVOLAZIONI PER I SOGGETTI CHE INIZIANO UNA NUOVA ATTIVITA'**

Il legislatore, con il comma 65 della norma in commento, ha previsto ulteriori vantaggi volti a favorire la nascita di nuove iniziative economiche.

La norma, nella versione originaria applicabile per l'anno di imposta 2015, prevedeva che i contribuenti in regime forfetario beneficiassero della riduzione di 1/3 dell'imponibile determinato con le modalità fissate al comma 64, al lordo delle deduzioni.

In particolare, si precisa che, per il solo anno 2015, la suddetta riduzione va operata sul reddito forfetariamente determinato al lordo dei contributi previdenziali versati e dedotti e delle perdite pregresse da portare in diminuzione del reddito.

Pertanto nel modello UNICO 2016 PF la riduzione andrà operata con riferimento al reddito lordo indicato al rigo LM34.

Con l'intento di favorire ulteriormente le nuove iniziative economiche e di consentire la definitiva abrogazione del regime c.d. di vantaggio, di cui all'articolo 27 co.2 del DL n. 98 del 2011, il legislatore con la legge di stabilità per il 2016, ha modificato il comma 65 disponendo che, a decorrere dal 2016, il reddito determinato con i criteri sopra richiamati, sia assoggettato ad un'imposta sostitutiva del 5%, per i primi 5 anni di attività. Si ricorda, inoltre, che il comma 113 dell'art. 1 della legge n. 208 del 2015 ha previsto, anche per i soggetti che nel 2015 hanno iniziato una nuova attività, l'applicazione, per il quadriennio che residua al compimento del quinquennio, dell'imposta sostitutiva nella misura del 5%. Per poter beneficiare degli ulteriori vantaggi in termini di tassazione è, tuttavia, necessario che:

- a) il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività di cui al comma 54, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- b) l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- c) qualora venga proseguita un'attività svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi e compensi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, non sia superiore ai limiti di cui al comma 54.

I suddetti requisiti sono analoghi a quelli previsti dall'articolo 27 del D.L. n. 98 del 2011 per l'accesso al regime di vantaggio, descritti nella circolare n. 17/E del 2012, paragrafi da 2.2.1 a 2.2.3, cui in generale si rinvia.

Ad ogni buon fine, si riassumono le caratteristiche più significative delle suddette disposizioni.

In particolare, si ricorda che, laddove la norma richiama il precedente triennio quale limite di riferimento per l'avvio di una precedente iniziativa economica, intende riferirsi al triennio calcolato secondo il calendario gregoriano, e non al periodo d'imposta né all'anno solare; pertanto, un contribuente che intenda avviare una nuova attività ad aprile 2016 potrà beneficiare delle agevolazioni in parola qualora abbia concluso la precedente attività entro marzo del 2013. La preclusione in argomento, in ogni caso, non opera qualora i redditi percepiti dal contribuente nel triennio siano riconducibili ad un contratto di associazione in partecipazione con apporto di solo lavoro, né in caso di partecipazione ad una società inattiva.

Si rammenta, altresì, che il vincolo che la nuova attività non sia mera prosecuzione di una precedente attività d'impresa, di lavoro dipendente o di

lavoro autonomo (salvo l'eccezione prevista per la pratica obbligatoria) persegue, in generale, una finalità antielusiva, poiché mira ad evitare che il beneficio possa essere fruito da soggetti che si limitino a modificare la sola veste giuridica della attività esercitata in precedenza o dispongano, scientemente, la mera variazione del codice ATECO sfruttando il cambio di denominazione previsto per il "rinnovo" dell'attività.

Restano, peraltro, valide tutte le considerazioni già svolte con riguardo ai precedenti regimi, nel senso che la prosecuzione dell'attività deve essere valutata sotto il profilo sostanziale e non formale. A tal fine, pertanto, è indispensabile valutare se la nuova attività si rivolge alla medesima clientela e necessita delle stesse competenze lavorative. Ciò significa che ci sarà continuità quando il contribuente sceglierà di esercitare la medesima attività, svolta precedentemente come lavoratore dipendente rivolgendosi allo stesso mercato di riferimento. Si ritiene che la prosecuzione rilevi anche quando la cessazione del rapporto di lavoro avvenga per cause indipendenti dalla volontà del dipendente, tenuto conto che la norma in esame non fa riferimento a specifiche agevolazioni per i lavoratori in mobilità.

Con precedenti documenti di prassi è stato, altresì, chiarito che la continuità non sussiste quando la nuova attività o il mercato di riferimento sono diversi, ovvero quando la precedente attività abbia il carattere di marginalità economica, ossia il lavoro dipendente o assimilato sia svolto, in base a contratti a tempo determinato o di collaborazione coordinata o a progetto per un periodo di tempo non superiore alla metà del triennio.

Come già chiarito per i precedenti regimi, infine, laddove vi sia proseguimento dell'attività precedentemente esercitata da un terzo, ai fini dell'applicazione della ulteriore riduzione della tassazione, andrà verificata la sussistenza dei requisiti previsti al comma 54 per l'accesso al regime forfetario, da eseguirsi in relazione al periodo di imposta precedente a quello di inizio dell'attività con riferimento ai ricavi e compensi del dante causa.

Qualora il trasferimento dell'attività avvenga in corso d'anno, i ricavi riferibili al dante causa e quelli riferibili all'avente causa, relativi all'anno di cessazione dell'attività, devono essere considerati cumulativamente per la verifica del superamento del richiamato limite. Ove detto evento si realizzasse, il contribuente sarà obbligato ad uscire dal regime di favore a decorrere dall'anno successivo.

## **6. SANZIONI**

Il comma 74, infine, rinvia per l'attività di accertamento, riscossione, per le sanzioni e il contenzioso, alle disposizioni vigenti, per quanto compatibili, in materia di imposte dirette, imposta sul valore aggiunto e di imposta regionale sulle attività produttive.

Il medesimo comma, tuttavia, dispone un aggravio delle sanzioni nel caso di infedele indicazione dei dati attestanti i requisiti e le condizioni per accedere al regime di cui al comma 54, di quelle che ne determinano l'esclusione o la cessazione, di cui al comma 57, ovvero di quelle che consentono l'accesso al regime di favore previsto per le nuove attività, di cui al comma 65. In tale evenienza, infatti, le sanzioni disposte dal d.lgs. n. 471 del 1997 sono maggiorate del 10 per cento se il maggior reddito accertato supera del 10 per cento quello dichiarato.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

\*\*\*\*\*

**IL DIRETTORE DELL'AGENZIA**