

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Regime forfetario, novità e chiarimenti dell' Agenzia delle Entrate

(Circolare n. 8 del 20 aprile 2016)

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Indice

1. Premessa	3
2. Presupposti applicativi	3
2.1. Ricavi e compensi	4
2.2. Costi per il lavoro	6
2.3. Beni strumentali	6
2.4. Redditi di lavoro dipendente e assimilati	8
2.5. Contribuenti in attività dall'anno 2015	9
2.6. Contribuenti "agevolati" al 31 dicembre 2014	10
3. Cause di esclusione	12
4. Disciplina Iva	14
5. Imposte dirette	17
5.1. Effetti sul reddito ante-regime forfetario	17
5.2. Determinazione dal reddito e dell'imposta sostitutiva	17
5.3. Sostituzione d'imposta	22
5.4. Esonero dagli adempimenti	22
5.5. Cambiamento di regime	24
6. Durata e cessazione del regime	25
7. Accertamento, riscossione e contenzioso	26
8. Regime contributivo agevolato	26

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO
Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

1. Premessa

L'art. 1, co. 54-89, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 ha stabilito che, a partire dal 1° gennaio 2015, i contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa (compresa quella familiare), arti o professioni applicano un regime forfetario di determinazione del reddito – e, quindi, senza deduzione analitica dei costi, ad eccezione dei contributi previdenziali – soggetto all'imposta sostitutiva del 15% dell'Irpef, delle relative addizionali e dell'Irap. Nell'anno 2015, era altresì previsto che tale tributo fosse applicato al reddito forfetario ridotto di un terzo, limitatamente al periodo d'imposta d'inizio dell'attività e ai due successivi, a norma dell'art. 1, co. 65, della Legge n. 190/2014: questa disposizione è stata, tuttavia, modificata dall'art. 1, co. 111, lett. c), della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 – in vigore dal 1° gennaio 2016 – che ha stabilito la riduzione di tale aliquota al 5% per il periodo d'imposta in cui è iniziata l'attività e per i quattro successivi, da applicarsi all'intero reddito, senza alcun abbattimento forfetario.

È, inoltre, prevista l'esclusione dagli studi di settore e dalla sostituzione d'imposta, nonché dagli adempimenti Iva, salve alcune eccezioni (acquisti intracomunitari, Intrastat, ecc.).

La tematica è stata recentemente approfondita dall'Agenzia delle Entrate, con la **C.M. 4 aprile 2016, n. 10/E**, che si è soffermata sulle principali caratteristiche del regime forfetario.

2. Presupposti applicativi

L'accesso al regime è riservato ai contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni che rispettano le seguenti condizioni riferite all'**anno precedente**:

- a) hanno conseguito **ricavi**, o percepito **compensi, ragguagliati ad anno**, non superiori ai limiti indicati nell'allegato n. 4 della Legge n. 190/2014 – così come sostituito dall'art. 1, co. 112, della Legge n. 208/2015 – diversi a seconda del codice Ateco dell'attività esercitata;
- b) hanno sostenuto spese per il lavoro non superiori ad euro 5.000;
- c) hanno un **costo complessivo dei beni strumentali, al lordo degli ammortamenti, non superiore a euro 20.000** alla chiusura dell'esercizio.

Nel primo periodo d'imposta di applicazione della disposizione, ovvero nell'anno 2015, era altresì necessaria – con riguardo al precedente periodo d'imposta (anno 2014) – la **prevalenza dei redditi conseguiti nell'attività d'impresa, dell'arte o della professione** rispetto a quelli

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

eventualmente percepiti come redditi di lavoro dipendente e assimilati di cui agli artt. 49 e 50 del Tuir (art. 1, co. 54, lett. d), della Legge n. 190/2014). Questo requisito è stato, tuttavia, abrogato dall'art. 1, co. 111, lett. a), della Legge n. 208/2015.

Il regime è, pertanto, **accessibile anche ai soggetti già in attività, non prevede una scadenza** legata ad un numero di anni di attività o al raggiungimento di una particolare età anagrafica: la sua applicazione è, quindi, subordinata esclusivamente al verificarsi delle condizioni di seguito descritte.

2.1. Ricavi e compensi

Ai fini dell'accesso al regime, come anticipato, è necessario che il contribuente non abbia superato, nell'anno solare precedente, il limite di ricavi o compensi fissato, in base all'attività esercitata, dall'**allegato n. 4 alla Legge n. 190/2014** – così come modificato dall'art. 1, co. 112, della Legge n. 208/2015 – che riporta altresì il corrispondente coefficiente di redditività, di cui si dirà nel prosieguo, con riferimento alla determinazione dell'imposta sostitutiva: nella **colonna "Limite di ricavi/compensi"** sono riportate in **grassetto** le soglie applicabili dal 1° gennaio 2016, e **tra parentesi** quelle vigenti nel solo periodo d'imposta 2015 (e, quindi, con riferimento all'anno 2014).

Gruppo di settore	Codice attività Ateco 2007	Limite dei ricavi/compensi	Coefficiente di redditività
Industrie alimentari e delle bevande	10-11	45.000 (35.000)	40%
Commercio all'ingrosso e al dettaglio	45, 46.2, 46.3, 46.4, 46.5, 46.6, 46.7, 46.8, 46.9, 47.1, 47.2, 47.3, 47.4, 47.5, 47.6., 47.7, 47.9	50.000 (40.000)	40%
Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande	47.81	40.000 (30.000)	40%
Commercio ambulante di altri prodotti	47.82-47.89	30.000 (20.000)	54%
Costruzioni e attività	41-42-43-68	25.000 (15.000)	86%

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

immobiliari			
Intermediari del commercio	46.1	25.000 (15.000)	62%
Attività dei servizi di alloggio e ristorazione	55-56	50.000 (40.000)	40%
Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari e assicurativi	64, 65, 66, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 85, 86, 87 e 88	30.000 (15.000)	78%
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 e 99	30.000 (20.000)	67%

Alla luce dell'incremento dei suddetti limiti, operato dal co. 112 dell'art. 1 della Legge n. 208/2015, l'Agenzia delle Entrate ha precisato 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" (C.M. n. 10/E/2016, par. 2.2).

Ai fini della verifica dell'osservanza dei predetti limiti, devono essere considerati esclusivamente i **ricavi di cui agli artt. 57 e 85 del Tuir** – soggetti al principio di competenza, compresi quelli relativi alle cessioni poste in essere con la Città del Vaticano e la Repubblica di San Marino (C.M. n.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

6/E/2015, par. 9.4) – e i compensi di cui all'art. 54 del Tuir, rilevanti in base al criterio di cassa (C.M. 21 dicembre 2007, n. 73/E, par. 2.1), ragguagliati all'anno: conseguentemente, si deve tenere conto anche del valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore da attribuire in conformità alle disposizioni previste dall'art. 9, co. 3, del Tuir. Non si deve, invece, tenere conto dei ricavi derivanti dall'adeguamento agli studi di settore di cui all'art. 62-bis del D.L. 30 agosto 1993, n. 331: nel caso di **esercizio contemporaneo di attività con codice Ateco differente**, si assume il livello più elevato dei ricavi o compensi relativi alle diverse attività esercitate (art. 1, co. 55, della Legge n. 190/2014). Ad esempio, in presenza di esercizio contemporaneo di un'attività di commercio all'ingrosso – ricompresa nella divisione 45 dei codici Ateco 2007 – e di una di intermediario del commercio, rientrante nel Gruppo 46.1, il limite di ricavi annui è, a decorrere dal 2016, pari a euro 50.000 (**C.M. n. 10/E/2016, par. 2.2**).

Qualora venga **proseguita un'attività svolta in precedenza da un altro soggetto**, l'ammontare dei relativi ricavi e compensi, realizzati nel periodo d'imposta precedente a quello di riconoscimento del predetto beneficio, non deve essere superiore ai predetti limiti massimi di ricavi e compensi previsti per l'accesso al regime fiscale agevolato.

Si segnala, inoltre, che il **superamento del corrispondente limite di ricavi o compensi** – analogamente all'inosservanza di almeno uno degli altri requisiti di accesso (beni strumentali e costo del lavoro), ovvero al verificarsi di una causa di esclusione (regimi speciali, soggetti non residenti, cessione esclusiva o prevalente di fabbricati, terreni edificabili o mezzi di trasporto nuovi e partecipazione a soggetti "trasparenti", redditi di lavoro dipendente e assimilati superiori ad euro 30.000), illustrati nei paragrafi seguenti – non comporta l'immediata **uscita dal nuovo regime forfettario**. L'art. 1, co. 71, della Legge n. 190/2014 stabilisce, infatti, che il regime forfettario cessa di avere applicazione a partire dall'**anno successivo** in cui viene meno una delle condizioni di accesso di cui al co. 54, oppure si verifica una delle cause di esclusione di cui al co. 57. In altri termini, con riguardo al superamento dei ricavi o compensi, **non è, quindi, prevista la regola presente nei previgenti regimi agevolati delle nuove iniziative produttive** (art. 13, co. 3, lett. b), della Legge 23 dicembre 2000, n. 388) e dei **nuovi contribuenti minimi** (artt. 27, co. 1 e 2, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, e 1, co. 114, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244), per effetto della quale era stabilita l'immediata uscita dal regime nel caso di **"splafonamento" dei ricavi o compensi di oltre il 50%** rispetto alla soglia di legge.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, chiarito che, per la verifica dell'eventuale superamento del limite, si deve tenere 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 (C.M. n. 6/E/2015, par. 9.6).

2.2. Costi per il lavoro

L'art. 1, co. 54, lett. b), della Legge n. 190/2014, come anticipato, pone anche un requisito di accesso relativamente ai costi per il personale, i quali non sono preclusi, ma devono mantenersi entro una soglia circoscritta: è, infatti, posta la condizione che il contribuente, nell'anno solare precedente abbia sostenuto **spese** per un ammontare complessivamente **non superiore ad euro 5.000 lordi** per le seguenti tipologie di rapporti:

- **lavoro accessorio** (art. 70 del D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276);
- **lavoratori dipendenti**;
- **collaboratori** di cui all'art. 50, co. 1, lett. c) e *c-bis*), del Tuir, anche assunti secondo la modalità riconducibile ad un **progetto** di cui agli artt. 61 e ss. del D.Lgs. n. 276/2003;
- somme erogate sotto forma di **utili da partecipazione** agli **associati con apporto di solo lavoro** (art. 53, co. 2, lett. c), del Tuir);
- spese per prestazioni di lavoro di cui all'art. 60 del Tuir (imprenditore, coniuge, figli, affidati o affiliati minori di età o permanentemente inabili, discendenti e familiari partecipanti all'impresa ai sensi dell'art. 5, co. 4, 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**.

2.3. Beni strumentali

L'art. 1, co. 54, lett. c), della Legge n. 190/2014, come anticipato, ha stabilito un'ulteriore condizione di accesso al nuovo regime forfetario, riguardante i cespiti: alla **chiusura del precedente periodo d'imposta**, il **costo complessivo dei beni strumentali, al lordo degli ammortamenti**, non

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

deve aver superato l'importo di **euro 20.000**. Ai fini della verifica di tale requisito, devono essere osservati i seguenti criteri:

- 1) **non rilevano gli immobili, comunque acquisiti (proprietà, locazione, ecc.)**, utilizzati nell'esercizio dell'attività di impresa, arte o professione, e neppure i cespiti di costo unitario non superiore ad euro 516,46 (artt. 102, co. 5, e 54, co. 2, secondo periodo, del Tuir);
- 2) per i **beni in locazione finanziaria**, deve essere considerato il costo fiscale del cespite in capo al concedente;
- 3) nel caso di beni detenuti in base ad un contratto di **leasing operativo, noleggio o comodato**, deve essere assunto il valore normale, individuato ai sensi dell'art. 9 del Tuir;
- 4) i beni detenuti in regime di impresa, arte o professione, **utilizzati promiscuamente** per l'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione o per l'uso personale o familiare del contribuente, devono essere computati parzialmente, nella misura del **50%, indipendentemente dal loro effettivo utilizzo e da eventuali diverse percentuali di deducibilità contenute nel Tuir (C.M. n. 10/E/2016, par. 2.2.c)**. In tale sede, l'Agenzia delle Entrate ha ricordato che *"si presumono, comunque, ad uso promiscuo tutti i beni a deducibilità limitata indicati negli artt. 164 e 102, co. 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"*.

L'Agenzia delle Entrate, con la **C.M. 19 febbraio 2015, n. 6/E**, ha altresì fornito alcuni ulteriori chiarimenti:

- il **costo** dei beni deve essere assunto nella **configurazione ordinariamente rilevante ai fini dell'Iva**, circoscritta alla base imponibile, anche qualora non sia stata esercitata la detrazione dell'imposta. Rileva, pertanto, il corrispettivo delle operazioni di acquisto effettuate ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 (**C.M. 26 febbraio 2008, n. 13/E**). Conseguentemente, sia nella fase di accesso al regime forfetario che durante la sua applicazione, il rispetto del limite degli acquisti di beni strumentali deve essere verificato con riguardo al **costo sostenuto al netto dell'Iva, anche se l'imposta non è stata detratta**;
- non devono essere computati i costi per elementi immateriali e le spese relative a più esercizi (C.M. n. 10/E/2016, par. 2.2.c). L'Amministrazione Finanziaria ritiene, pertanto, applicabile l'orientamento contenuto nella **C.M. 28 gennaio 2008, n. 7/E**, secondo cui il riferimento della

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

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. Questa 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 come "beni" utilizzabili nell'esercizio dell'attività (C.M. n. 10/E/2016, par. 2.2.c).

2.4. Redditi di lavoro dipendente e assimilati

L'art. 1, co. 54, lett. d), della Legge n. 190/2014, come anticipato, stabiliva un quarto e ultimo requisito di accesso al nuovo regime forfetario, rappresentato dalla **prevalenza dei redditi conseguiti nell'attività d'impresa, dell'arte o della professione** rispetto a quelli eventualmente percepiti come redditi di lavoro dipendente e assimilati di cui agli artt. 49 e 50 del Tuir, ad esempio:

- quelli derivanti da rapporti di lavoro aventi ad oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, **alle dipendenze e sotto la direzione di altri**, compreso il **lavoro a domicilio**, quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro;
- **le pensioni di ogni genere** e gli assegni ad esse equiparati;
- i compensi percepiti dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e della piccola pesca.
- le somme da chiunque corrisposte a titolo di **borsa di studio**, assegno, premio o sussidio per finalità di **studio o addestramento professionale**;
- le somme percepite in relazione all'incarico di **amministratore, sindaco o revisore di società**, associazioni ed enti, oppure ad altri **rapporti di collaborazione coordinata e continuativa**.

La verifica della suddetta prevalenza, nell'anno precedente, del reddito di impresa e lavoro autonomo, rispetto a quello di lavoro dipendente e assimilato, non era, tuttavia, richiesta se **il rapporto di lavoro era cessato** o la somma dei redditi d'impresa, dell'arte e della professione e di lavoro dipendente e assimilato non eccedeva l'importo di euro 20.000.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Il suddetto requisito di cui all'art. 1, co. 54, lett. d), della Legge n. 190/2014 è stato, tuttavia, **abrogato** dall'art. 1, co. 111, lett. a), della Legge n. 208/2015, in vigore dal 1° gennaio 2016 (con l'effetto che è stato, pertanto, applicato soltanto nel periodo d'imposta 2015): contestualmente, la successiva lett. b) ha inserito una **nuova causa di esclusione**, riguardante i soggetti che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente e assimilati di cui agli artt. 49 e 50 del Tuir eccedenti euro 30.000, salvo che il rapporto di lavoro sia cessato (art. 1, co. 57, lett. d-bis), della Legge n. 190/2014).

Requisito	Limite	Periodo di verifica
Ricavi o compensi	euro 25.000 – euro 50.000, a seconda dell'attività	Anno precedente
Spese per lavoro dipendente e assimilato	Euro 5.000	Anno precedente
Beni strumentali	euro 20.000 al lordo degli ammortamenti	Anno precedente
Redditi di lavoro dipendente e assimilato	Inferiori a quelli d'impresa e lavoro autonomo (salvo esonero per cessazione o ammontare complessivo)	Anno 2014, per il solo periodo d'imposta 2015

2.5. Contribuenti in attività dall'anno 2015

Il soggetto che ha avviato l'attività d'impresa, arti o professioni nel corso dell'anno 2015, oppure in uno successivo, non ha potuto effettuare la verifica dei suddetti requisiti d'accesso, in quanto **nel precedente periodo d'imposta non era ancora in attività**: tuttavia, ha comunque potuto accedere immediatamente al nuovo regime forfettario, comunicando di presumere – a norma dell'art. 1, co. 56, della Legge n. 190/2014 – il possesso dei requisiti di cui all'art. 1, co. 54, della Legge n. 190/2014, in sede di **dichiarazione di inizio attività di cui all'art. 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633** (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 forfettario non preclude, quindi, l'accesso allo stesso, ma è punibile con la **sanzione amministrativa** prevista dall'art. 11, co. 1,

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

lett. a), del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, ovvero da euro 250 ad euro 2.000. L'attestazione della sussistenza dei **requisiti per l'accesso al regime** e dell'**assenza di cause ostative** (art. 1, co. 54 e 57, della Legge n. 190/2014) deve essere effettuata in sede di **dichiarazione annuale dei redditi**: in particolare, per il periodo d'imposta 2015, tale adempimento deve essere assolto barrando, rispettivamente, i **campi 1 e 2 del rigo LM21 del modello Unico 2016 - Persone Fisiche**.

SEZIONE II Regime forfetario Determinazione del reddito	LM21	Sussistenza requisiti accesso regime (art. 1, comma 54)	Assenza cause ostative applicazione regime (art. 1, comma 57)	Nuova attività (art. 1, comma 65)
		1	2	3

In alternativa, il contribuente che ha iniziato l'attività nel 2015 ha potuto **optare per l'applicazione del regime fiscale di vantaggio** (art. 27, co. 1 e 2, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98) – come meglio illustrato nel prosieguo – o per quello **ordinario**, ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva, avente **efficacia triennale**, poi rinnovabile annualmente. In altri termini, non ha potuto accedere ai **regimi agevolati previgenti**, in quanto **espressamente abrogati** dall'art. 1, co. 85, della Legge n. 190/2014:

- nuove iniziative produttive (art. 13 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388);
- "ex minimi" (artt. 27, co. 3, del D.L. n. 98/2011).

L'imprenditore, così come l'esercente arti o professioni, che ha avviato l'attività nel corso dell'anno 2015, come anticipato, ha potuto accedere al **regime fiscale di vantaggio** di cui all'art. 27, co. 1 e 2, del D.L. n. 98/2011, a norma dell'art. 10, co. 12-*undecies*, del D.L. 31 dicembre 2014, n. 192. A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che in questo caso l'applicazione del regime fiscale di vantaggio rappresenta l'espressione di una specifica scelta del contribuente, soggetta alla disciplina in materia di opzioni, prevista dal D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, secondo cui (**R.M. 23 luglio 2015, n. 67/E**):

- l'**opzione** e la revoca del regime contabile o di determinazione dell'imposta si desumono da **comportamenti concludenti del contribuente** o dalle **modalità di tenuta delle scritture contabili** e la validità dell'opzione e della relativa revoca è subordinata unicamente alla sua concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività (art. 1, co. 1, del D.P.R. n. 442/1997);
- il contribuente è comunque tenuto a comunicare l'opzione effettuata nella **prima dichiarazione annuale Iva** da presentare successivamente alla scelta operata. Nel caso di esonero da tale adempimento dichiarativo, *"la scelta è comunicata con le stesse modalità e i termini previsti per*

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

la presentazione della dichiarazione dei redditi utilizzando la specifica modulistica relativa alla dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto" (art. 2, co. 1 e 2, del D.P.R. n. 442/1997);

- la **mancanza** o la **tardività della comunicazione**, pur essendo sanzionabile secondo le vigenti disposizioni, **non determina l'invalidità dell'opzione** (art. 2, co. 3, del D.P.R. n. 442/1997).

In virtù di tali principi, l'Amministrazione Finanziaria ha, pertanto, precisato che i contribuenti che hanno intrapreso un'attività di impresa, arte e professione nel corso dell'anno 2015 e – avendone i requisiti – intendono avvalersi della facoltà loro concessa dall'art. 10, co. 12-*undecies*, del D.L. n. 192/2014, laddove non abbiano manifestato nel modello AA9/12 per il regime fiscale di vantaggio, *"possono comunque avvalersene, dandone comunicazione, secondo le regole ordinarie, nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno di imposta 2015 (da presentarsi nel 2016), allegando il modello relativo alle opzioni predisposto per la dichiarazione Iva"*. La scelta effettuata può, tuttavia, essere **revocata, senza attendere il decorso del termine di cinque anni di permanenza nel regime**, accedendo al **regime forfetario** e applicando, ove possibile, le disposizioni dell'art. 1, co. 65, della Legge n. 190/2014.

Regimi agevolati previgenti	Efficacia
Nuovi minimi	Abrogato, ma può essere utilizzato sino alla naturale scadenza, se attivato entro il 31 dicembre 2015
Ex minimi	Abrogato
Nuove iniziative produttive	Abrogato

2.6. Contribuenti "agevolati" al 31 dicembre 2014

I regimi agevolati in essere al 31 dicembre 2014, come anticipato, sono stati abrogati dall'art. 1, co. 85, della Legge n. 190/2014. I successivi co. 86 e 88 hanno, inoltre, stabilito che:

- 1) i soggetti che, nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014, si sono avvalsi del regime delle nuove iniziative produttive (art. 13 della Legge n. 388/2000), dei contribuenti minimi (art. 27, co. 1 e 2, del D.L. n. 98/2011) e degli "ex minimi" (art. 27, co. 3, del D.L. n. 98/2011) – **se in possesso dei requisiti stabiliti dall'art. 1, co. 54, della Legge n. 190/2014** – applicano il nuovo regime forfetario, in quanto loro **regime naturale**, salva l'opzione per l'applicazione dell'Iva e delle imposte sui redditi nei termini ordinari. A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, poiché il forfetario è un regime naturale, i contribuenti che **già svolgono**

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

un'attività di impresa, arte o professione vi accedono **senza dover fare alcuna comunicazione preventiva**, con il modello AA9/12, **oppure successiva**, con la dichiarazione annuale (C.M. n. 10/E/2016, par. 2.4.1). Tali soggetti sono, tuttavia, obbligati ad inviare un'apposita comunicazione telematica all'Inps, entro il 28 febbraio di ogni anno, qualora siano interessati ad usufruire del regime contributivo agevolato, a norma dell'art. 1, co. 83, della Legge n. 190/2014;

- 2) i soggetti che, nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014, si sono avvalsi del **regime dei nuovi contribuenti minimi** (art. 27, co. 1 e 2, del D.L. n. 98/2011) possono **continuare ad avvalersene per il periodo che residua al completamento del quinquennio agevolato**, e comunque fino al compimento del 35° anno di età.

L'art. 1, co. 87, della Legge n. 190/2014 ha stabilito altresì che i soggetti che, nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014, si sono avvalsi del **regime delle nuove iniziative produttive** (art. 13 della Legge n. 388/2000) e di quello dei **contribuenti minimi** (art. 27, co. 1 e 2, del D.L. n. 98/2011) possono accedere al beneficio di cui all'art. 1, co. 65, della Legge n. 190/2014, che consente di **ridurre di un terzo il reddito del 2015** – al lordo dei contributi versati e dedotti e delle perdite pregresse da portare in diminuzione dal reddito (così come indicato nel modello Unico 2016 – Persone Fisiche, nel rigo LM34) – e di applicare l'aliquota del 5% nel 2016 *“per i soli periodi d'imposta che residuano al completamento del triennio agevolato”*. A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ritiene 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 co. 65 (riduzione dell'imponibile di un terzo per il 2015, applicazione dell'imposta sostitutiva del 5% a decorrere dal 2016) fino al 2018”* (C.M. n. 10/E/2016, par. 1).

L'accesso a tali agevolazione (riduzione di un terzo del reddito nel 2015, e applicazione dell'aliquota del 5% dal 2016 per un massimo di 5 periodi d'imposta incluso quello di inizio dell'attività) è, tuttavia, subordinata all'osservanza delle seguenti condizioni:

- a) il contribuente non ha esercitato, nei **tre anni precedenti l'inizio dell'attività**, altra attività di impresa, artistica o professionale, anche in forma associata o familiare;

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

- b) l'attività da esercitare **non costituisce**, in alcun modo, la **mera prosecuzione** di una passata attività di lavoro autonomo o dipendente, 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 un altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi e compensi – realizzati nel periodo d'imposta precedente a quello di riconoscimento del beneficio – non sia superiore ai limiti di ricavi o compensi previsti per l'accesso al nuovo regime forfetario.

3. Cause di esclusione

L'art. 1, co. 57, della Legge n. 190/2014 stabilisce che l'accesso al nuovo regime forfetario è precluso ai seguenti contribuenti:

- le persone fisiche che, nel periodo d'imposta di riferimento, si avvalgono dei **regimi speciali Iva** – riportati nella tabella sottostante – oppure di quelli **forfetari di determinazione del reddito**, come quello previsto dall'art. 56, co. 5, del Tuir per l'attività di allevamento di animali esercitata oltre i limiti di cui all'art. 32, co. 2, lett. b), del Tuir, oppure per le altre attività agricole (art. 56-*bis*, co. 2, del Tuir). La causa di esclusione, se riguarda un'attività **produttiva di reddito di impresa o lavoro autonomo**, impedisce l'accesso al regime anche con riguardo ad **altre attività** esercitate dal contribuente e non assoggettate a un regime speciale (C.M. n. 10/E/2016, par. 2.3.a): in virtù di tale principio, è, pertanto, possibile ritenere che l'adozione di un **regime speciale per un'attività che genera reddito agricolo** non preclude al contribuente di accedere al nuovo regime forfetario relativamente alle altre attività svolte non assoggettate ad un regime speciale (C.M. n. 7/E/2008, par. 2.2). L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, precisato che il regime forfetario è **incompatibile** con quello opzionale del c.d. **Patent Box**, ovvero di tassazione agevolata del reddito derivante dallo sfruttamento dei beni immateriali di cui all'art. 1, co. 37-45, della Legge n. 190/2014 (C.M. n. 10/E/2016, par. 2.3.a);

Regimi speciali Iva	Normativa di riferimento
Agricoltura e attività connesse e pesca	Artt. 34 e 34- <i>bis</i> del D.P.R. n. 633/1972
Vendita sali e tabacchi	Art. 74, co. 1, del D.P.R. n. 633/1972
Commercio di fiammiferi	Art. 74, co. 1, del D.P.R. n. 633/1972

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Editoria	Art. 74, co. 1, del D.P.R. n. 633/1972
Gestione di servizi di telefonia pubblica	Art. 74, co. 1, del D.P.R. n. 633/1972
Rivenditori di documenti di trasporto pubblico e sosta	Art. 74, co. 1, del D.P.R. n. 633/1972
Intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla Tariffa allegata al D.P.R. n. 640/1972	Art. 74, co. 6, del D.P.R. n. 633/1972
Agenzie di viaggio e turismo	Art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972
Agriturismo	Art. 5, co. 2, della Legge n. 413/1991
Vendite a domicilio	Art. 25-bis, co. 6, del D.P.R. n. 600/1973
Rivendita di beni usati, oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione	Art. 36 del D.L. n. 41/1995
Agenzie di vendite all'asta di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione	Art. 40-bis del D.L. n. 41/1995

- i soggetti non residenti, ad eccezione di quelli residenti in Stati dell'Unione Europea o dello Spazio Economico Europeo con adeguato scambio di informazioni, che producono in Italia – nel periodo d'imposta di riferimento – almeno il 75% del reddito complessivo;
- i soggetti che, **in via esclusiva o prevalente, effettuano** – nel periodo d'imposta di riferimento – **cessioni di fabbricati** o porzioni degli stessi, di **terreni edificabili** di cui all'art. 10, co. 1, n. 8), del D.P.R. n. 663/1972 o di **mezzi di trasporto nuovi** di cui all'art. 53, co. 1, del D.L. n. 331/1993;
- gli esercenti attività d'impresa, arte o professione che, nel periodo d'imposta di riferimento, **partecipano** – contemporaneamente all'esercizio dell'attività – a società di persone oppure associazioni di cui all'art. 5 del Tuir, oppure a s.r.l. "trasparenti" di cui all'art. 116 del Tuir (a prescindere dal fatto che la partecipazione sia detenuta come soggetto "imprenditore" o "privato"). Non costituisce, pertanto, motivo ostativo all'accesso al regime il possesso di una **partecipazione in una società di capitali non trasparente**, né l'esercizio dell'**impresa familiare**, né la collaborazione alla stessa, in quanto si tratta di un'impresa individuale, e non di una società o associazione, ancorché sia disciplinata, ai fini delle imposte sui redditi, dall'art. 5, co. 4, del Tuir. Nel caso di possesso della **partecipazione in una società di persone, o in**

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

una s.r.l. trasparente, l'accesso al regime forfetario è comunque consentito se la quota viene **ceduta prima dell'inizio di una nuova attività** che dà diritto all'accesso al regime forfetario: conseguentemente, nell'ipotesi di inizio di una nuova attività, è possibile accedere al regime anche qualora tale partecipazione venga ceduta nel corso dello stesso periodo d'imposta, ma **prima dell'accesso al regime forfetario**. Analogamente, non è preclusa l'applicazione del regime forfetario nell'eventualità in cui la partecipazione sia acquisita nel corso dello stesso periodo d'imposta, ma **successivamente alla cessazione dell'attività** per la quale il regime è stato applicato. Sul punto, si ricorda che, secondo l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate, questa causa di esclusione si realizza ogni volta in cui, per il medesimo periodo d'imposta, **il possesso della partecipazione comporta anche la titolarità del relativo reddito (R.M. 9 giugno 2009, n. 146/E e C.M. 30 maggio 2012, n. 17/E)**: l'applicazione del regime di favore, in tale circostanza, 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. La **causa di esclusione non opera** se, in corso di applicazione del regime forfetario, il contribuente **eredita una partecipazione societaria che viene ceduta entro la fine dell'esercizio**, poiché, anche in questo caso, non ricorre l'assoggettamento a due diversi regimi di tassazione dei redditi appartenenti alla stessa categoria;

- i soggetti che nell'anno precedente hanno percepito **redditi di lavoro dipendente e assimilato** di cui agli artt. 49 e 50 del Tuir, **eccedenti l'importo di euro 30.000**. La verifica di tale soglia è, invece, irrilevante se il rapporto di lavoro è cessato. Conseguentemente, coloro che intendono applicare il regime forfetario nel 2016 non devono aver percepito nel 2015 redditi di lavoro dipendente o assimilato superiori ad euro 30.000: tale limite 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. Quest'ultima assume, invece, rilevanza qualora, nello stesso anno, il contribuente abbia cessato il rapporto di lavoro dipendente, ma ne abbia **intrapreso uno nuovo, ancora in essere al 31 dicembre**: ai fini della non applicabilità della causa di esclusione, rilevano esclusivamente le cessazioni del rapporto di lavoro intervenute nell'anno precedente a quello di

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

applicazione del regime forfetario (C.M. n. 10/E/2016, par. 2.3.d-*bis*).

4. Disciplina Iva

L'art. 1, co. 58-63, della Legge n. 190/2014 ha stabilito che il contribuente soggetto al nuovo regime forfetario:

- non esercita la rivalsa dell'imposta di cui all'art. 18 del D.P.R. n. 633/1972, ovvero **non applica l'Iva sulle proprie operazioni attive**, esponendo in fattura la dicitura "*Operazione in franchigia da Iva (art. 1, co. 58, lett. a), della Legge 23 dicembre 2014, n. 190*". Conseguentemente, nel caso di importi superiori ad euro 77,47 dovrebbe ritenersi applicabile l'**imposta di bollo di euro 2** (Tabella B, art. 6, e Tariffa, Parte I, artt. 13 e 14, allegate al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642). L'Agenzia delle Entrate ha precisato che, nell'ipotesi in cui un soggetto che applica il regime forfetario emetta una fattura senza esercitare la rivalsa, e **il corrispettivo venga incassato** nell'anno successivo, **quando il contribuente applica il regime ordinario, la fattura non deve essere integrata con l'Iva**, in quanto – ai sensi dell'art. 6, co. 4, del D.P.R. n. 633/1972 – l'operazione s'intende comunque effettuata al momento dell'emissione della fattura, anche se diverso da quello in cui si considera posta in essere ai sensi dei precedenti co. 1 e 3 (C.M. n. 10/E/2016, par. 4.1.1). Ad esempio, le fatture emesse da un forfetario nel 2016, e incassate nel 2017, non devono essere integrate con l'Iva anche se il soggetto, per scelta o disposizione di legge, è uscito da tale regime;
- **non detrae l'Iva** assolta, dovuta oppure addebitata sugli acquisti ai sensi gli artt. 19 e ss. del D.P.R. n. 633/1972;
- non effettua **cessioni intracomunitarie** (art. 41, co. 2-*bis*, del D.L. n. 331/1993), ma operazioni interne senza applicazione dell'Iva, riportando in fattura la dicitura "*Non costituisce cessione intracomunitaria ai sensi dell'art. 41, co. 2-bis, del D.L. 30 agosto 1991, n. 331*". Conseguentemente, il contribuente non è tenuto ad iscriversi al Vies, né a compilare gli elenchi riepilogativi Intrastat (C.M. n. 10/E/2016, par. 4.1.2);
- **effettua acquisti intracomunitari**, con obbligo di iscrizione al Vies, se nell'anno solare precedente – oppure durante quello di effettuazione dell'operazione – ha posto in essere acquisti intracomunitari per oltre euro 10.000, con l'effetto che deve **integrare la fattura emessa dal fornitore comunitario**, provvedere al relativo **versamento dell'Iva** – entro il giorno 16 del

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione – e alla compilazione degli elenchi riepilogativi Intrastat. Diversamente, qualora la predetta soglia non sia superata, neppure nell'anno di effettuazione dell'operazione, non pone in essere operazioni intracomunitarie (art. 38, co. 5, lett. c), del D.L. n. 331/1993): al ricorrere di tale ipotesi, il fornitore comunitario è tenuto ad applicare l'Iva del proprio Stato, mentre il cessionario italiano 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 superamento del limite di euro 10.000;

- alle **prestazioni di servizi ricevute da soggetti non residenti**, o rese ai medesimi, applica gli artt. 7-ter e ss. del D.P.R. n. 633/1972. Conseguentemente, le **prestazioni rese** devono essere fatturate ai sensi dell'**art. 21, co. 6-bis, del D.P.R. n. 633/1972**: nel caso di prestazioni di servizi rese a un committente, soggetto passivo, stabilito in un altro Stato comunitario, il prestatore forfetario deve emettere la fattura senza addebito dell'Iva, e compilare l'elenco Intrastat delle prestazioni di servizi rese. Le **prestazioni ricevute** comportano l'obbligo di **integrazione della fattura**, o l'emissione dell'**autofattura**, a norma dell'art. 17, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972, e il versamento della corrispondente Iva, entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;
- alle **importazioni, esportazioni ed operazioni assimilate** applica le disposizioni del D.P.R. n. 633/1972. È, tuttavia, preclusa la possibilità di acquistare senza applicazione dell'Iva con dichiarazione d'intento ai sensi dell'art. 8, co. 1, lett. c), e 2, del D.P.R. n. 633/1972;
- è **esonero dal versamento dell'Iva** e da tutti gli obblighi previsti dal D.P.R. n. 633/1972, ad eccezione di quelli di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, **certificazione dei corrispettivi e conservazione dei relativi documenti**. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'adempimento della certificazione dei corrispettivi non è dovuto – per espressa previsione normativa, contenuta nell'art. 1, co. 59, della Legge n. 190/2014 – con riferimento alle attività esonerate ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696, purché 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. 633/1972 (C.M. n. 10/E/2016, par. 4.1.2, e R.M. n. 108/E/2009);
- **non presenta la dichiarazione annuale Iva, né la comunicazione "black list", né lo**

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

spesometro (C.M. n. 10/E/2016, par. 4.1.1);

Esoneri Iva
Liquidazione e versamento dell'imposta
Registrazione delle fatture emesse (art. 23 del D.P.R. n. 633/1972)
Registrazione dei corrispettivi (art. 24 del D.P.R. n. 633/1972)
Registrazione degli acquisti (art. 25 del D.P.R. n. 633/1972)
Tenuta e conservazione dei registri e documenti (art. 39 del D.P.R. n. 633/1972), salvo per le fatture di acquisto, le bollette doganali di importazione e i documenti emessi per certificare i corrispettivi
Dichiarazione e comunicazione annuale (artt. 8 e 8-bis del D.P.R. n. 322/1998)
Spesometro (art. 21, co. 1, del D.L. n. 78/2010)
Comunicazione "black list" (art. 1 del D.L. n. 40/2010)

- è obbligato, per le operazioni per le quali è **debitore d'imposta** (come nei casi di **reverse charge** previsti dall'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972), ad emettere la fattura oppure integrarla – con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta – e a versare la corrispondente Iva entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;
- nel caso di **passaggio dal regime ordinario a quello forfetario**, deve effettuare la **rettifica della detrazione** (art. 19-bis.2 del D.P.R. n. 633/1972) nella dichiarazione dell'ultimo anno di applicazione del regime ordinario. A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, per effetto dell'ingresso nel regime forfetario, 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, **ad eccezione dei beni ammortizzabili**, compresi quelli immateriali, la cui rettifica deve essere effettuata soltanto qualora non siano ancora trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione, ovvero dieci anni dalla data di acquisto o ultimazione se si tratta di fabbricati o loro porzioni (C.M. n. 10/E/2016, par. 4.1.3). Ai fini della rettifica, è necessario predisporre un'**apposita documentazione**, nella quale indicare, per **categorie omogenee**, le quantità e i valori facenti parte del patrimonio aziendale, secondo le modalità illustrate dalla C.M. n. 328/1997 (C.M. 17/E/2012 e C.M. 73/E/2007);
- nell'ipotesi di passaggio, anche per opzione, **dal regime forfetario alle regole ordinarie** è

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

operata un'analogia **rettifica della detrazione** nella dichiarazione del primo anno di applicazione delle regole ordinarie;

- nell'**ultima liquidazione relativa all'anno in cui è applicata l'Iva**, deve computare anche l'Iva "*per cassa non ancora esigibile*" (artt. 6, co. 5, del D.P.R. n. 633/1972 e 32-*bis* del D.L. n. 83/2012), così come quella non ancora detraibile.

L'**eccedenza detraibile** emergente dalla dichiarazione presentata dai contribuenti che applicano il regime forfetario, relativa all'**ultimo anno in cui l'Iva è applicata nei modi ordinari**, può essere **chiesta a rimborso oppure utilizzata in compensazione** ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241: il diritto al rimborso di tale eccedenza non è subordinato alla sussistenza delle ordinarie condizioni previste dall'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972, in quanto deriva dalla previsione di un **ulteriore presupposto di rimborso** introdotto dalla normativa sul regime forfetario, ferma restando l'applicabilità dell'art. 38-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 (C.M. n. 10/E/2016, par. 4.1.3).

5. Imposte dirette

Le principali peculiarità del nuovo regime forfetario riguardano i seguenti aspetti:

- gli effetti sul reddito del periodo precedente a quello di ingresso nel regime;
- la determinazione del reddito forfetario e della relativa imposizione sostitutiva;
- l'applicazione della ritenuta fiscale sui compensi percepiti ed erogati;
- l'esonero dagli adempimenti;
- il cambiamento del regime.

5.1. Effetti sul reddito ante-regime forfetario

L'art. 1, co. 66, della Legge n. 190/2014 stabilisce che i **componenti positivi e negativi di reddito riferiti ad anni precedenti** a quello da cui ha effetto il regime forfetario, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del Tuir che dispongono o consentono il rinvio, **partecipano per le quote residue alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del predetto regime**: analoghe disposizioni si applicano ai fini della base imponibile Irap. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i **componenti positivi** cui fa riferimento la disposizione in commento sono, ad esempio, quelli realizzati a titolo di **plusvalenza** che, a norma dell'art. 86 del Tuir, il contribuente può decidere di imputare

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

nell'esercizio stesso in cui sono conseguiti, in base a quanto previsto dal co. 4 della stessa norma, o in quote costanti in tale periodo d'imposta e nei quattro successivi, nonché i proventi in denaro e in natura di cui all'art. 88, co. 3, lett. b), del Tuir, che sono imputabili nel medesimo modo previsto per la plusvalenze (C.M. n. 10/E/2016, par. 4.3.2). I **componenti negativi** possono, invece, riguardare le spese destinate a produrre effetti positivi sul reddito di più esercizi, indicate nel dettaglio all'art. 108 del Tuir, che possono essere utilizzate, 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 all'art. 102, co. 6, del Tuir per la parte che eccede il 5% del valore dei beni ammortizzabili, deducibile in quote costanti nei 5 periodi d'imposta successivi.

Analogamente, le **rimanenze di merci dei periodi progressi** – in linea con quanto previsto dall'art. 1, co. 66, della Legge n. 190/2014 per i componenti positivi e negativi di reddito sospesi – devono concorrere al reddito dell'esercizio immediatamente precedente all'adozione del regime forfetario (C.M. n. 10/E/2016, par. 4.3.4).

5.2. Determinazione del reddito e dell'imposta sostitutiva

Per effetto dell'ingresso nel regime forfetario, il contribuente determina il **reddito imponibile forfetario**, ordinariamente soggetto al tributo del 15% sostitutivo dell'Irpef (e delle relative addizionali regionali e comunali) e dell'Irap, moltiplicando i propri **ricavi o compensi** – non rilevano, pertanto, plusvalenze e sopravvenienze attive – **percepiti (principio di cassa)** per il relativo **coefficiente di redditività**, indicato nell'allegato n. 4 della Legge n. 190/2014, in base al codice Ateco di riferimento: a questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, 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 (C.M. n. 10/E/2016, par. 4.3). Il riferimento normativo ai soli ricavi e compensi induce, pertanto, a ritenere che **non abbiano alcuna rilevanza fiscale le plusvalenze** (e minusvalenze) conseguite nel corso del regime forfetario, anche se riferite a beni acquistati negli anni precedenti all'adozione del regime forfetario, così come le sopravvenienze attive e passive (C.M. n. 10/E/2016, n. 4.3.1). L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, precisato che – coerentemente con la *ratio* dell'art. 1, co. 54, della Legge n. 190/2014 – il **reddito**

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

prodotto dagli immobili strumentali o patrimoniali eventualmente posseduti non deve essere considerato ai fini del regime forfetario, ma deve essere imputato, quale **reddito di fabbricati**, alla persona fisica titolare dell'attività di impresa o lavoro autonomo (C.M. n. 10/E/2016, par. 4.3).

La determinazione forfetaria del reddito comporta, pertanto, che non è prevista la deducibilità analitica dei costi, ad eccezione dei **contributi previdenziali** versati in ottemperanza a disposizioni di legge, che sono, invece, scomputabili dal reddito determinato forfetariamente, sino a concorrenza dello stesso. Il medesimo principio vale per i contributi previdenziali corrisposti per conto dei **collaboratori dell'impresa familiare fiscalmente** a carico ai sensi dell'art. 12 del Tuir, ovvero – se non fiscalmente a carico – qualora il titolare non abbia esercitato il diritto di rivalsa sui collaboratori stessi. Qualora i contributi previdenziali siano superiori al reddito determinato forfetariamente, il reddito è azzerato, e l'eccedenza di contributi è deducibile dal reddito complessivo, ai sensi dell'art. 10 del Tuir: in altri termini, il regime forfetario **non è suscettibile di determinare perdite d'impresa**, fermo restando che quelle prodotte – in **contabilità ordinaria** – prima dell'ingresso nel regime possono essere utilizzate secondo le regole ordinarie, a norma dell'art. 8 del Tuir, in virtù di quanto previsto dall'art. 1, co. 68, della Legge n. 190/2014. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che sono, inoltre, riportabili – senza tenere conto di eventuali limiti temporali – le **perdite maturate dalle start up negli anni 2006 e 2007**, anche se realizzate da **imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi** (C.M. n. 10/E/2016, par. 4.3.3). Le perdite maturate nel periodo di applicazione del "regime dei contribuenti minimi" (art. 1, co. 96-117, della Legge n. 244/2007) e del "**regime fiscale di vantaggio**" (art. 27, co. 1 e 2, del D.L. n. 98/2011) possono essere scomputate dal 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 dell'art. 8, co. 3, del Tuir, ove ricorrano le condizioni (R.M. 30 novembre 2010, n. 123/E).

L'eventuale eccedenza dei contributi previdenziali e assistenziali versati da un **contribuente che applica il regime forfetario** e che sia **fiscalmente a carico**, può essere dedotta – ai sensi dell'art. 10, co. 2, del Tuir – dai **familiari** indicati nell'art. 433 c.c. (C.M. n. 17/E/2012).

Il **reddito del periodo d'imposta 2015** così determinato può essere **ridotto di un terzo** da parte dei soggetti "start up" – compresi quelli che si avvalgono del **regime delle nuove iniziative produttive** (art. 13 della Legge n. 388/2000) o dei **nuovi contribuenti minimi** (art. 27, co. 1 e 2,

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

del D.L. n. 98/2011), per i soli periodi d'imposta che residuano al completamento del triennio agevolato – **nel periodo d'imposta dell'avvio della nuova attività**, e nei due successivi, purché risultino soddisfatte le seguenti condizioni (art. 1, co. 65, della Legge n. 190/2014):

- il contribuente non ha esercitato, nei **tre anni precedenti l'inizio dell'attività**, altra attività di impresa, artistica o professionale, anche in forma associata o familiare;
- l'attività da esercitare **non costituisce**, in alcun modo, la **mera prosecuzione** di una passata attività di lavoro autonomo o dipendente, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- qualora venga proseguita un'**attività svolta in precedenza da un altro soggetto**, l'ammontare dei relativi ricavi e compensi – realizzati nel periodo d'imposta precedente a quello di riconoscimento del beneficio – non sia superiore ai limiti di ricavi o compensi previsti per l'accesso al nuovo regime forfetario.

Il rispetto delle suddette condizioni rileva, tuttavia, soltanto ai fini della riduzione del reddito di un terzo: l'eventuale inosservanza, pertanto, non preclude l'accesso al nuovo regime forfetario. Ai fini della verifica di tali requisiti, in considerazione dell'identità degli stessi con quelli previsti per il regime dei nuovi contribuenti minimi (e delle nuove iniziative produttive), un valido ausilio è costituito dai **precedenti orientamenti dell'Agenzia delle Entrate**, di seguito distinti in base alla tipologia di presupposto.

Si segnala, inoltre, che l'art. 1, co. 111, lett. c), della Legge n. 208/2015 ha modificato l'art. 1, co. 65, della Legge n. 208/2015, stabilendo che – a partire **dal 1° gennaio 2016** – la sussistenza delle suddette condizioni non comporta più il beneficio della riduzione del reddito nella misura di un terzo, bensì l'applicazione sull'intero reddito di una **minore imposta sostitutiva, nella misura del 5%**, anziché del 15%, *"per il periodo d'imposta in cui è iniziata l'attività e per i quattro successivi"*. Questa agevolazione si applica – per gli anni 2016, 2017, 2018 e 2019 – anche ai soggetti che nel 2015 hanno iniziato una nuova attività, avvalendosi del regime forfetario e, quindi, della riduzione di un terzo del reddito (art. 1, co. 113, della Legge n. 208/2015).

Attività d'impresa o di lavoro autonomo nei 3 anni precedenti

- rileva l'**esercizio effettivo** dell'attività imprenditoriale, artistica o professionale nel triennio anteriore, a prescindere dalla mera apertura della partita Iva (**C.M. 3 gennaio 2011, n. 1/E**,

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

par. 1.9.4);

- il triennio anteriore si computa facendo riferimento non al periodo d'imposta, ma al calendario comune, a partire dalla data di effettivo svolgimento dell'attività precedente (**C.M. 30 maggio 2012, n. 17/E, par. 2.2.1);**
- la titolarità della **quota di socio in società di persone o capitali** preclude l'utilizzo del regime soltanto se vi è stata effettiva attività di gestione all'interno della società dopo il conferimento di solo capitale (**C.M. 18 giugno 2001, n. 59/E, par. 2.5, e C.M. 30 maggio 2012, n. 17/E, par. 2.2.1);**
- la partecipazione ad una **società inattiva** non comporta la necessità di verificare la sussistenza del requisito in parola, considerato che manca un'attività di gestione da parte dei soci (**C.M. 30 maggio 2012, n. 17/E, par. 2.2.1);**
- nessuna preclusione deriva dall'aver percepito, nel triennio precedente, somme a titolo di **partecipazione agli utili in caso di apporto di solo lavoro (C.M. 30 maggio 2012, n. 17/E, par. 2.2.1);**
- sono irrilevanti le prestazioni occasionali produttive di redditi diversi di cui all'art. 67 del Tuir (**C.M. 30 maggio 2012, n. 17/E, par. 2.2.2);**
- è ininfluente l'aver svolto, nel triennio precedente, un'attività produttiva di **reddito agrario**, nei limiti dell'art. 32 del Tuir (**R.M. 14 dicembre 2006, n. 140/E).**

Mera prosecuzione di precedente attività di lavoro autonomo o dipendente

- ricorre se l'attività nuova e quella precedente presentano il **medesimo contenuto economico** e si fondano sulla **stessa organizzazione** di mezzi necessari al loro svolgimento, come la localizzazione, la strumentazione utilizzata e la clientela servita (**C.M. 26 gennaio 2001, n. 8/E, par. 1.2, C.M. 18 giugno 2001, n. 59/E, par. 2.6. e C.M. 30 maggio 2012, n. 17/E, par. 2.2.2);**
- la prosecuzione rileva anche qualora la cessazione del precedente rapporto di lavoro sia avvenuta per **cause indipendenti dalla volontà del lavoratore subordinato**, in quanto la normativa non fa riferimento a specifiche agevolazioni per i lavoratori in mobilità (C.M. n. 10/E/2016, par. 5);

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

-
- è configurabile se la nuova attività e la precedente sono avviate nello stesso ambito professionale, e si rivolgono al medesimo mercato di riferimento, ma non quando richiedono competenze non omogenee (**C.M. 30 maggio 2012, n. 17/E, par. 2.2.2**);
 - non rileva l'attività svolta durante il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni o di altre attività in particolari settori produttivi, come quello dell'artigianato (**C.M. 30 maggio 2012, n. 17/E, par. 2.2.2**);
 - il periodo di tirocinio forense si considera terminato con il **superamento dell'esame di abilitazione alla professione** e l'iscrizione al relativo albo professionale. L'attività svolta nelle more del superamento dell'esame non preclude la fruizione del regime agevolato in quanto l'attività di collaborazione costituisce "*solo una parte limitata dell'attività professionale*" (**C.M. 26 gennaio 2001, n. 8/E, par. 1.2**);
 - la sussistenza della "*mera prosecuzione*" deve essere sempre verificata se la precedente attività lavorativa è stata svolta mediante un contratto a tempo (indeterminato o determinato) oppure con **collaborazioni di durata complessiva superiore alla metà del triennio antecedente l'inizio dell'attività**. Diversamente, non deve essere effettuato alcun accertamento qualora tali contratti abbiano avuto una durata inferiore ai 18 mesi (**C.M. 30 maggio 2012, n. 17/E, par. 2.2.2**);
 - sono irrilevanti le prestazioni occasionali produttive di redditi diversi di cui all'art. 67 del Tuir (**C.M. 30 maggio 2012, n. 17/E, par. 2.2.2**);
 - non sussiste "*mera prosecuzione*" per il collaboratore dell'impresa familiare, né per il lavoratore dipendente che, a seguito del pensionamento, svolga la stessa attività in forma di lavoro autonomo (**C.M. 30 maggio 2012, n. 17/E, par. 2.2.2**).

Prosecuzione dell'attività svolta da altri soggetti

- non rientrano in tale ipotesi le attività di lavoro autonomo, in ragione del loro carattere personale e intrasmissibile (**C.M. 26 gennaio 2001, n. 8/E, par. 1.2**);
- se la prosecuzione avviene in corso d'anno, è necessario verificare che il cedente (o il *de cuius*) – nel periodo d'imposta precedente – non abbia superato il limite di ricavi, e che nell'anno del subentro la sommatoria dei ricavi del dante causa e dell'avente causa non ecceda la soglia prevista dalla legge (**C.M. 30 maggio 2012, n. 17/E, par. 2.2.3**). Diversamente, nel caso di

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

superamento della soglia, il contribuente è obbligato ad uscire dal regime di favore a partire dall'anno successivo (C.M. n. 10/E/2016, par. 5).

Determinazione dell'imposta sostitutiva

Il reddito determinato forfetariamente:

- è ordinariamente assoggettato al **tributo del 15%**, sostitutivo dell'imposta sui redditi, delle addizionali regionali e comunali, dell'Irap, salvo che ricorrano le predette condizioni previste dal co. 65 dell'art. 1 della Legge n. 190/2014, che consente l'applicazione dell'**imposta sostitutiva del 5%** nel **periodo d'imposta di inizio dell'attività e nei quattro successivi**. Nel caso di **imprese familiari** di cui all'art. 5, co. 4, del Tuir, l'**imposta sostitutiva**, calcolata sul reddito al lordo delle quote assegnate al coniuge e ai collaboratori familiari, è **dovuta dall'imprenditore**. Il pagamento della corrispondente imposta sostitutiva è soggetto alle regole ordinarie previste per i versamenti dell'Irpef, in acconto e a saldo, utilizzando nel modello F24 i **codici tributo** istituiti con **R.M. 11 giugno 2015, n. 59/E**;
- rileva ai fini del riconoscimento delle detrazioni per carichi di famiglia (art. 12, co. 2, del Tuir, ma non art. 13 del Tuir) e della determinazione dei contributi, per i quali non trova applicazione il minimo di imponibile, come meglio illustrato nel prosieguo.

5.3. Sostituzione d'imposta

L'art. 1, co. 67, della Legge n. 190/2014 stabilisce che i ricavi e i compensi relativi al reddito oggetto del nuovo regime forfetario **non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta**, previo rilascio di apposita dichiarazione dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto ad imposta sostitutiva: a questo proposito, si dovrebbe ritenere sufficiente una specifica attestazione in calce alla singola fattura, secondo cui *"I compensi esposti nel presente documento non sono soggetti a ritenuta fiscale, ai sensi dell'art. 1, co. 67, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190"*. L'inapplicabilità della ritenuta fiscale non comporta l'esonero del **committente** dai propri adempimenti di sostituto d'imposta, in quanto è comunque tenuto a predisporre la corrispondente Certificazione Unica, come precisato anche nelle istruzioni alla compilazione di tale modello. Qualora il contribuente forfetario abbia **erroneamente subito delle ritenute**, e non sia più possibile correggere l'errore, le stesse potranno essere **richieste a**

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

rimborso – secondo le modalità previste dall’art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 – ovvero, in alternativa, **scomutate in dichiarazione**, purché le stesse siano state regolarmente certificate dal sostituto d’imposta. Al ricorrere di tale ipotesi, analogamente a quanto previsto per i contribuenti rientranti nel regime fiscale di vantaggio (art. 27, co. 1 e 2, del D.L. n. 98/2011), l’importo delle ritenute complessivamente subite sui ricavi e compensi afferenti al regime forfetario deve essere indicato, per il periodo d’imposta 2015, nel **rigo RS40 “Ritenute regime di vantaggio casi particolari” del modello Unico 2016 - Persone Fisiche**, e riportato, ai fini dello scomputo, nel **rigo RN33, colonna 4** e/o nel rigo LM41 “Ritenute consorzio” (C.M. n. 10/E/2016, par. 4.2.1).

I **compensi erogati dal contribuente che applica il regime forfetario** non sono soggetti alla ritenuta fiscale, in quanto costui **non opera da sostituto d’imposta**, essendo semplicemente tenuto a indicare nella **dichiarazione dei redditi** il codice fiscale dei soggetti ai quali ha corrisposto redditi senza effettuazione della ritenuta fiscale e l’importo dei redditi stessi (art. 1, co. 69, ultimo periodo, della Legge n. 190/2014).

5.4. Esonero dagli adempimenti

L’art. 1, co. 69, della Legge n. 190/2014 esonera il contribuente in regime forfetario dagli **obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili**, fermo restando il dovere di conservazione dei documenti emessi e ricevuti (art. 22 del D.P.R. n. 600/1973): la dichiarazione dei redditi è presentata nei termini e con le modalità previsti dal D.P.R. n. 322/1998.

L’art. 1, co. 73, della Legge n. 190/2014 stabilisce, inoltre, l’**esclusione** dall’applicazione degli **studi di settore** (art. 62-*bis* del D.L. n. 3317193) e dei **parametri** di cui all’art. 3, co. 184, della Legge 28 dicembre 1995, n. 549: la norma dispone, inoltre, che il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate di approvazione dei modelli da utilizzare per la **dichiarazione dei redditi** individua gli **specifici obblighi informativi, relativi all’attività svolta**, che devono essere assolti dai contribuenti che applicano il regime forfetario. A questo proposito, il quadro RS del modello Unico 2016 – Persone Fisiche, 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”**.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Regime forfetario per gli esercenti attività d'impresa, arti e professioni - Obblighi informativi	Codice fiscale		Reddito	
	1		2	
	RS371			,00
	RS372			,00
RS373			,00	
Esercenti attività d'impresa				
RS374	Totale dipendenti		n. giornate retribuite	
RS375	Mezzi di trasporto /veicoli utilizzati nell'attività		numero	
RS376	Costi per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci			,00
RS377	Costo per il godimento di beni di terzi (canoni di leasing, canoni relativi a beni immobili, royalties)			,00
RS378	Spese per l'acquisto carburante per l'autotrazione			,00
Esercenti attività di lavoro autonomo				
RS379	Totale dipendenti		n. giornate retribuite	
RS380	Compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti l'attività professionale e artistica			,00
RS381	Consumi			,00

Questo prospetto deve essere compilato dai soli contribuenti che hanno applicato il regime forfetario nel periodo d'imposta 2015, al fine di fornire all'Amministrazione Finanziaria alcuni elementi informativi dalla stessa individuati: in particolare, i soggetti forfetari devono dichiarare, cumulativamente, le notizie relative al tipo di attività svolta (lavoratori dipendenti, mezzi di trasporto, spese e costi sostenuti, compensi corrisposti, consumi, ecc.), nei **righe da RS374 a RS378 per l'attività d'impresa** e nei **righe da RS379 a RS381 per quella di lavoro autonomo**. Nel caso di esercizio di entrambe le tipologie di attività, devono essere compilate entrambe le sezioni del prospetto: i dati richiesti 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. I beni strumentali utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'impresa, dell'arte o professione e per l'uso personale o familiare del contribuente, devono essere dichiarati nella misura del 50% (C.M. n. 10/E/2016, par. 4.2.3).

In base a quanto previsto dall'art. 1, co. 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** devono essere indicati negli appositi righe 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, ovvero anche quando il soggetto percipiente sia a propria volta un soggetto forfetario per il quale la ritenuta non si applica. Il contribuente in regime forfetario **può optare per l'applicazione ordinaria dell'Iva e delle imposte sui redditi**: l'opzione, valida **per almeno un triennio** (art. 3 del D.Lgs. n. 442/1997),

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

deve essere comunicata con la **prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata**, compilando il quadro VO. Ad esempio, nel caso di opzione a partire dal periodo d'imposta 2015, la stessa deve essere esercitata con il modello Iva 2016. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i soggetti **esonerati dalla presentazione della dichiarazione annuale Iva**, in quanto effettuano esclusivamente operazioni esenti, devono comunicare l'opzione trasmettendo un **quadro VO unitamente alla dichiarazione dei redditi** ed entro gli stessi termini (C.M. n. 10/E/2016, par. 3.1.1). L'omessa comunicazione, in tale 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. 471/1997, da un minimo di euro 250 ad un massimo di euro 2.000.

Decorso il triennio minimo di efficacia, l'opzione rimane valida per ciascun anno successivo, sino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata. Si consideri, tuttavia, che l'**art. 1 del D.Lgs. n. 442/1997** consente *"la variazione dell'opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative"*: in virtù di tale disposizione, e tenuto conto delle novità introdotte dalla Legge n. 208/2015, l'Amministrazione Finanziaria riconosce ai contribuenti che nel 2015 hanno optato per il regime ordinario di **revocare tale scelta**, dal 1° gennaio 2016, ed **accedere al regime forfetario** (C.M. n. 10/E/2016, par. 3.1.1). Nel caso di esercizio di tale facoltà, il contribuente può, quindi, effettuare le opportune **rettifiche dei documenti emessi nel corso del 2016, con l'addebito dell'imposta**, entro il 3 giugno 2016 o – se scadente successivamente – la prima liquidazione Iva: in particolare, ai sensi del combinato disposto degli artt. 26, co. 3 e 7, e 21, co. 4, del D.P.R. n. 633/1972, 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 proprio diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente/prestatore a titolo di rivalsa. Nel caso in cui ne sussistano i presupposti, i medesimi contribuenti possono applicare le disposizioni del **co. 65 dell'art. 1 della Legge n. 190/2014**, previste per le nuove attività economiche, per il periodo che residua al compimento del quinquennio dall'inizio dell'attività (art. 1, co. 113, della Legge n. 208/2015). La possibilità di accesso al regime forfetario è riconosciuta anche a 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: al ricorrere di tale ipotesi, possono **revocare**

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

l'opzione effettuata e applicare, dal 2016, il regime forfetario, con l'ulteriore agevolazione dell'applicazione dell'imposta sostitutiva del 5% sino alla fine del quinquennio agevolato, ovvero fino al 2018.

Il **regime forfetario cessa** a partire dall'anno successivo in cui sono venuti meno i relativi requisiti di accesso (art. 1, co. 54, della Legge n. 190/2014), oppure si verifica una causa di esclusione (co. 57).

5.5. Cambiamento di regime

Il passaggio dal regime ordinario a quello forfetario, e viceversa, non può comportare salti o duplicazione di imposizione (art. 1, co. 72, della Legge n. 190/2014): ad esempio, nel caso di **passaggio da un periodo d'imposta soggetto al regime forfetario ad uno disciplinato dal regime ordinario**, i ricavi e i compensi che – in base alle regole del regime forfetario – hanno già concorso a formare il reddito non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi ancorché di competenza di tali periodi. Diversamente, i ricavi e i compensi che, sebbene 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 di imposta successivi nel corso dei quali si verificano i presupposti previsti dal regime forfetario. Corrispondenti criteri si applicano per l'ipotesi inversa di passaggio dal regime ordinario a quello forfetario.

Nel caso di **passaggio da un periodo di imposta soggetto al regime forfetario ad uno disciplinato da un diverso regime**, le spese sostenute nel periodo di applicazione del regime forfetario non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi: le **esistenze iniziali 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 (C.M. n. 10/E/2016, par. 4.3.6).

Nell'ipotesi di **cessione**, successivamente all'uscita dal regime forfetario, di beni strumentali acquisiti in esercizi precedenti a quello da cui decorre il regime forfetario, ai fini del calcolo dell'eventuale **plusvalenza o minusvalenza** (artt. 86 e 101 del Tuir), si assume come costo non ammortizzato quello risultante alla fine dell'esercizio precedente a quello dal quale decorre il regime. Se la

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

cessione concerne beni strumentali acquisiti nel corso del regime forfetario, si assume come costo non ammortizzabile il prezzo di acquisto.

6. Durata e cessazione del regime

Il nuovo regime forfetario **non è soggetto a vincoli temporali (C.M. n. 10/E/2016, par. 1)**, con l'effetto che potrà essere adottato fino a quando saranno rispettate le condizioni di accesso, e non si verificheranno cause di esclusione: il venir meno di una di tali circostanze, come anticipato, non determina l'immediata **uscita dal regime**, ma soltanto a partire **dal periodo d'imposta successivo** al manifestarsi di uno dei predetti eventi (perdita di un requisito di ingresso o sopravvenuta causa di esclusione), anche a seguito di **accertamento divenuto definitivo**.

Pertanto, si dovrebbe ritenere che il contribuente, qualora torni ad osservare tutte le condizioni di accesso (o rimuova tutte le cause di esclusione), possa **nuovamente applicare il regime forfetario**.

Nel caso di **cessazione dell'attività, in presenza di ricavi e compensi fatturati, ma non ancora incassati**, ovvero di costi e oneri per i quali manca la manifestazione numeraria, l'Agenzia delle Entrate ritiene che l'attività non si possa "*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*" (C.M. n. 10/E/2016, par. 4.3.5, C.M. n. 17/E/2012 e C.M. n. 11/E/2007). Conseguentemente, 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**: sino a tale data **non potrà, pertanto, chiedere la cessazione della partita Iva**, così come nell'ipotesi in cui non siano state ricevute tutte le fatture relative alle operazioni passive effettuate, tenuto conto dell'obbligo di regolarizzare le fatture omesse ovvero emesse in forma irregolare, imposto al cessionario o committente dall'art. 6, co. 8, del D.Lgs. n. 471/1997. In **alternativa**, tenendo conto delle dimensioni dell'impresa e dell'esiguità delle operazioni economiche che ne caratterizzano l'attività, l'Amministrazione Finanziaria ritiene applicabile al regime forfetario – in un'ottica di semplificazione – 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,

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

imputando all'ultimo anno anche le operazioni che non hanno avuto ancora manifestazione finanziaria (C.M. n. 17/E/2012).

7. Accertamento, riscossione e contenzioso

L'art. 1, co. 74, della Legge n. 190/2014 stabilisce che per l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e il contenzioso si applicano, in quanto compatibili, le **disposizioni vigenti in materia di imposte dirette, Irap e Iva**.

Nel caso di **infedele dichiarazione**, da parte del contribuente, dei dati attestanti la sussistenza delle **condizioni di recesso** (co. 54) e l'assenza di **cause di esclusione** (co. 57) – che determinano la cessazione del regime – nonché il rispetto dei requisiti per la riduzione del reddito di un terzo (co. 65), le misure delle **sanzioni minime e massime** stabilite dal D.Lgs. n. 471/1997 sono **aumentate del 10%**, qualora il maggiore reddito accertato superi del 10% quello dichiarato. L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, chiarito che il **passaggio in giudicato dell'avviso di accertamento** che dimostri l'assenza di una delle condizioni di accesso o l'esistenza di una delle cause di esclusione (art. 1, co. 54 e 57, della Legge n. 190/2014) **determina l'uscita dal regime forfetario dal periodo successivo a quello accertato** (C.M. n. 10/E/2016, par. 3.3): la definitività dispiega, pertanto, i propri effetti – ai fini della permanenza nel regime – dall'anno successivo a quello al quale è riferita la violazione. Ad esempio, per effetto di un accertamento relativo all'anno 2015 reso 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'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

8. Regime contributivo agevolato

Gli esercenti attività d'impresa possono, inoltre, beneficiare, ai fini contributivi, di un regime agevolato, definito dall'art. 1, co. 77-84, della Legge n. 190/2014, secondo cui:

- **per il periodo d'imposta 2015 non ha trovato applicazione il livello minimo imponibile** previsto, per il versamento dei contributi previdenziali, dall'art. 1, co. 3, della Legge 2 agosto 1990, n. 233. A partire **dal 1° gennaio 2016**, è, invece, previsto che – a norma dell'art. 1, co. 77, della Legge n. 190/2014, così come riformulato dall'art. 1, co. 111, lett. d), della Legge n. 208/2015 – il **reddito forfetario** costituisce la **base imponibile previdenziale** ai sensi dell'art.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

1 della Legge n. 233/1990, e che *"su tale reddito si applica la contribuzione dovuta ai fini previdenziali, **ridotta del 35%**"*;

- per l'accredito della contribuzione, opera l'art. 2, co. 29, della Legge 8 agosto 1995, n. 335 (gestione separata dell'Inps);
- qualora siano presenti coadiuvanti o coadiutori, il contribuente in regime forfetario può indicare la **quota di reddito di spettanza dei singoli collaboratori**, fino a un massimo, complessivamente, del **49%**. Per tali soggetti, il reddito imponibile sul quale calcolare la contribuzione dovuta è determinato ai sensi dell'art. 3-*bis* del D.L. 19 settembre 1992, n. 384;
- i **versamenti in acconto e a saldo dei contributi** dovuti agli enti previdenziali, da parte del contribuente in regime forfetario, sono effettuati entro gli **stessi termini previsti per il versamento delle somme dovute in base alla dichiarazione dei redditi**;
- al contribuente in regime forfetario e ai propri familiari, già pensionati presso le gestioni dell'Inps e con più di 65 anni di età, non si applica la riduzione del 50% dei contributi dovuti di cui all'art. 59, co. 15, della Legge 27 dicembre 1997, n. 449;
- i **familiari collaboratori del contribuente in regime forfetario di età inferiore a 21 anni** non beneficiano della riduzione contributiva di tre punti percentuali prevista dall'art. 1, co. 2, della Legge 2 agosto 1990, n. 233.

L'accesso al regime contributivo agevolato è subordinato alla presentazione, da parte dei soggetti che intraprendono l'esercizio di un'attività d'impresa, di un'**apposita dichiarazione messa a disposizione dall'Inps**, mediante comunicazione **telematica**: i soggetti già esercenti un'attività d'impresa trasmettono, **entro il 28 febbraio di ogni anno**, la medesima dichiarazione. Nel caso di **comunicazione tardiva**, secondo le modalità indicate, l'accesso al regime contributivo agevolato decorre dall'anno successivo, presentando nuovamente la dichiarazione stessa entro il termine stabilito, ferma restando la permanenza delle condizioni di accesso di cui all'art. 1, co. 54, della Legge n. 190/2014: non possono, infatti, accedere al regime contributivo agevolato i soggetti che ne facciano richiesta, ma per i quali si verifichi il **mancato rispetto delle condizioni di accesso nell'anno della domanda**.

Il regime contributivo agevolato, analogamente a quello reddituale, **cessa** di avere efficacia a partire dall'**anno successivo** a quello in cui il contribuente ha optato per il regime ordinario o è venuta meno una delle **condizioni di accesso** oppure si è verificata una **causa di esclusione** (art. 1, co.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

54 e 57, della Legge n. 190/2014), con conseguente applicazione del regime ordinario di determinazione e versamento dei contributi dovuti. Il passaggio al regime previdenziale ordinario comporta, in ogni caso, **l'impossibilità di fruire nuovamente del regime contributivo agevolato**, anche qualora sussistano le condizioni di accesso allo stesso (art. 1, co. 82, della Legge n. 190/2014).