



**AIDC**

Associazione Italiana  
Dottori Commercialisti  
ed Esperti Contabili

**Sezione di Milano**

**Nuovo regime forfetario  
e chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate**

*(Circolare n. 7 del 30 aprile 2019)*

## Indice

1. Premessa	3
2. Ingresso e permanenza nel regime forfetario	3
2.1. Presupposti applicativi	4
2.2. Cause ostative	5
2.3. Utilizzo di regimi speciali ai fini delle imposte sui redditi o dell'IVA	6
2.4. Partecipazioni in soggetti trasparenti o controllo di s.r.l.	8
2.5. Prevalente svolgimento dell'attività per l'attuale o il precedente datore di lavoro	13
3. Passaggi di regime e disapplicazione del forfetario	16
3.1. Passaggio dal regime semplificato a quello forfetario	17
3.2. Opzione per il passaggio dal regime ordinario a quello forfetario	18
3.3. Disapplicazione per legge	18
3.4. Disapplicazione a seguito di accertamento	18
4. Semplificazioni e adempimenti IVA	19
4.1. Obblighi di fatturazione elettronica	20
4.2. Clausola di salvaguardia	20
5. Semplificazioni e adempimenti ai fini delle imposte sui redditi	20
6. Determinazione del reddito e imposta sostitutiva	21
6.1. Perdite fiscali pregresse	22
6.2. Applicazione dell'imposta sostitutiva	24
7. Sanzioni	24

## 1. Premessa

---

L'**art. 1, co. 54-89, della L. 190/2014** ha introdotto un regime fiscale agevolato, c.d. *regime forfetario*, rivolto ai contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni in possesso di determinati requisiti, al fine di superare, progressivamente, le criticità derivanti dalla sovrapposizione di preesistenti regimi agevolativi destinati a soggetti con caratteristiche simili (regime contabile agevolato, fiscale di vantaggio, delle nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo).

Recentemente, l'**art. 1, co. 9-11, della L. 145/2018**, in vigore dal 1° gennaio 2019, ha modificato, con portata estensiva, l'ambito di applicazione del regime forfetario. In primo luogo, è stata introdotta una **soglia unica di ricavi e compensi**, più elevata, pari a **65.000 euro**, indipendentemente dall'attività esercitata, precisando che in caso di svolgimento di più attività, ai fini dell'applicazione del regime forfetario, il limite di 65.000 euro è riferito alla **somma dei ricavi e dei compensi derivanti dalle diverse attività esercitate**.

Sono state, inoltre, **abrogate le limitazioni** stabilite in precedenza con riferimento al **costo dei beni strumentali** (20.000 euro) e alle **spese per prestazioni di lavoro** (5.000 euro) di cui rispettivamente alle lett. b) e c) dell'art. 1, co. 54, della L. 190/2014, nella formulazione previgente.

Sono state, infine, **riformulate le cause ostative** all'applicazione del regime forfetario di cui alle lett. d) e d-bis) dell'art. 1, co. 57, della L. 190/2014. In particolare, con l'obiettivo di "*evitare artificiosi frazionamenti delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte o artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo*", è stato espressamente previsto che **non possono aderire al regime forfetario** gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che, contemporaneamente all'esercizio dell'attività:

- partecipano a **società di persone o associazioni o imprese familiari** di cui all'art. 5 del TUIR, ovvero;
- **controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione**, che esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti e professioni (lett. d).

L'accesso al regime forfetario è, inoltre, precluso alle persone fisiche la cui attività sia esercitata **prevalentemente nei confronti di datori di lavoro** con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano in corso nei due precedenti periodi d'imposta, ovvero nei confronti di soggetti agli stessi direttamente o indirettamente riconducibili (lett. d-bis).

Il nuovo regime forfetario ha recentemente formato oggetto di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, con la circ. 10 aprile 2019, n. 9 e in occasione della risposta ad alcune istanze di interpello.

## 2. 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, qualora risulti rispettato il **limite di ricavi e compensi** di cui all'art. 1, co. 54, della L. 190/2014 (65.000 euro) e **non ricorra alcuna delle cause ostative** previste dall'art. 1, co. 57, della L. 190/2014. Oltre alle persone fisiche, possono aderire al regime forfetario anche **le imprese familiari e le imprese coniugali non gestite in forma societaria**. La C.M. 9/E/2019 ha precisato che, al ricorrere di quest'ultima fattispecie, l'imposta sostitutiva dovuta dal coniuge titolare dovrà essere calcolata sul reddito al lordo delle quote assegnate all'altro coniuge.

Il regime forfetario può essere invocato sia dai **soggetti già operativi**, ma anche da quelli che **iniziano una nuova attività**: a dispetto del regime di vantaggio di cui al D.L. 98/2011, non è prevista alcuna durata massima di fruizione del regime forfetario, il quale **può essere utilizzato dal contribuente illimitatamente** e a **prescindere dal raggiungimento di una determinata età anagrafica**, sempreché permangano i requisiti di accesso e non si verifichi anche solo una delle cause ostative di cui si dirà in seguito.

## 2.1. Presupposti applicativi

Come anticipato in premessa, per effetto delle modifiche apportate al regime forfetario dalla L. 145/2018, a decorrere dal 1° gennaio 2019 l'accesso al regime forfetario è subordinato al rispetto del solo limite, ragguagliabile ad anno, relativo ai **ricavi e compensi dell'anno precedente** che è stato incrementato a 65.000 euro, indipendente dalla tipologia di attività esercitata.

Tipologia di attività	Ricavi/compensi fino al 31.12.2018	Ricavi/compensi dall'1.1.2019
Industrie alimentari e delle bevande (codice attività 10 e 11)	45.000 euro	65.000 euro
Commercio all'ingrosso e al dettaglio (codice attività 45, da 46.2 a 46.9, da 47.1 a 47.7, 47.9)	50.000 euro	
Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande (codice attività 47.81)	40.000 euro	
Commercio ambulante di altri prodotti (codice attività 47.82 e 47.89)	30.000 euro	
Costruzioni e attività immobiliari (codice attività 41, 42, 43, 68)	25.000 euro	
Intermediari del commercio (codice attività 46.1)	25.000 euro	
Servizi di alloggio e ristorazione (codice attività 55 e 56)	50.000 euro	
Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari e assicurativi (codice attività da 64 a 66, da 69 a 75, da 85 a 88)	30.000 euro	

Come ribadito dalla C.M. 9/E/2019, la nuova soglia di 65.000 euro deve essere verificata, dal 1° gennaio 2019, rispetto a quanto **conseguito o percepito nell'anno precedente** all'applicazione del regime forfetario. Conseguentemente, il professionista forfetario che, nel 2018, abbia superato la soglia di 30.000 euro di compensi, ma abbia percepito, nel medesimo periodo d'imposta, compensi non eccedenti la soglia di 65.000 euro – quindi, superiori ai limiti imposti dalla vecchia normativa ma inferiori a quelli indicati dalla nuova previsione – può rimanere nel regime forfetario, applicando le disposizioni introdotte dalla L. 145/2018.

Per la verifica dell'eventuale superamento del predetto limite di ricavi/compensi, si deve, inoltre, tener conto del **regime contabile applicato nell'anno di riferimento** e, pertanto, il soggetto che:

- ha operato in **contabilità ordinaria**, deve calcolare l'ammontare dei ricavi conseguiti applicando il **principio di competenza**;
- ha applicato il **regime semplificato** (art. 18, co. 1, del D.P.R. 600/1973) deve calcolare l'ammontare dei ricavi conseguiti applicando il **regime di cassa**.

La C.M. 9/E/2019 ha ribadito che **concorrono alla determinazione del limite dei ricavi**:

- il **valore normale dei beni** destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore, di cui all'art. 85 del TUIR, da attribuire in conformità alle norme contenute nell'art. 9, co. 3, del TUIR (come disposto dall'art. 57 del TUIR);
- **i compensi percepiti a titolo di diritti d'autore** (art. 53, co. 2, lett. b), del TUIR), solo se correlati con l'attività di lavoro autonomo svolta (circostanza quest'ultima ritenuta sussistente se, sulla base di un esame degli specifici fatti e circostanze, tali compensi per diritti d'autore non sarebbero stati conseguiti in assenza dello svolgimento dell'attività di lavoro autonomo).

Diversamente, **non concorrono** alla formazione della predetta soglia di 65.000 euro i ricavi e i compensi derivanti dall'**adeguamento agli indici sintetici di affidabilità fiscale** (D.M. 23 marzo 2018 e D.M. 28 dicembre 2018).

Nella particolare ipotesi in cui il contribuente **eserciti più attività**, contraddistinte da codici ATECO differenti, per accedere al regime forfetario occorre avere riguardo alla **somma dei ricavi e dei compensi relativi alle diverse attività esercitate**. Ciò sta a significare che, nel caso in cui la persona fisica eserciti contestualmente un'attività di lavoro autonomo e una d'impresa, per l'accesso al regime forfetario si assumerà la somma dei ricavi e dei compensi relativi alle attività esercitate (C.M. 9/E/2019). Tale ultima regola **non opera**, invece, nel caso in cui la persona fisica eserciti un'**attività agricola** (che rispetta i limiti previsti dall'art. 32 del TUIR) e contestualmente svolga una o più attività commerciali ad essa connesse. In tale ultima ipotesi, infatti, occorrerà assumere esclusivamente la somma dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali esercitate.

## 2.2. Cause ostative

A seguito delle modifiche normative operate dalla L. 145/2018, come anticipato, sono state

**riformulate** le cause ostative previste nelle **lett. d) e d-bis)** dell'art. 1, co. 57, della L. 190/2014, mentre le restanti cause ostative previste nelle lettere a), b) e c) sono rimaste invariate.

La tabella seguente riepiloga le condizioni ostative al regime forfetario, distinguendo quelle operative fino al 31 dicembre 2018 da quelle applicabili successivamente.

<b>Cause ostative fino al 31.12.2018</b>	<b>Cause ostative dall'1.1.2019</b>
Utilizzo di regimi speciali IVA o di regimi forfetari di determinazione del reddito.	Confermata
Residenza fiscale all'estero, ad eccezione dei residenti in Stati UE/SEE che producono in Italia almeno il 75% del reddito complessivo.	Confermata
Effettuazione, in via esclusiva o prevalente, di cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, terreni edificabili o mezzi di trasporto nuovi.	Confermata
Esercizio di attività di lavoro autonomo o d'impresa in forma individuale e, contemporanea, partecipazione a società di persone o associazioni professionali (art. 5 del TUIR), ovvero a s.r.l. in regime di "piccola" trasparenza fiscale (art. 116 del TUIR).	Esercizio di attività d'impresa, arti o professioni e, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, alternativamente: <ul style="list-style-type: none"> <li>• partecipazione in società di persone, associazioni o imprese familiari (art. 5 del TUIR);</li> <li>• controllo, diretto o indiretto, di società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, che esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni.</li> </ul>
Titolarità, nell'anno precedente, di redditi di lavoro dipendente o assimilati, di cui agli artt. 49 e 50 del TUIR, eccedenti l'importo di 30.000 euro: la soglia non doveva essere verificata se il rapporto di lavoro era cessato.	Esercizio dell'attività prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in essere o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta o nei confronti di soggetti agli stessi direttamente o indirettamente riconducibili, ad esclusione dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni.

### **2.3. Utilizzo di regimi speciali ai fini delle imposte sui redditi o dell'IVA**

Non possono avvalersi del regime forfetario di cui alla L. 190/2014 le persone fisiche che si avvalgono

di regimi speciali forfetari di determinazione del reddito oppure ai fini dell'IVA. In particolare, **non sono compatibili con il regime forfetario**, i regimi speciali IVA e imposte sui redditi riguardanti le seguenti attività per le quali ci si avvale di uno dei predetti regimi speciali:

- **agricoltura e attività connesse e pesca** (artt. 34 e 34-*bis* del D.P.R. 633/1972);
- **vendita di sali e tabacchi** (art. 74, co. 1, del D.P.R. 633/1972);
- **commercio di fiammiferi** (art. 74, co. 1, del D.P.R. 633/1972);
- **editoria** (art. 74, co. 1, del D.P.R. 633/1972);
- **gestione di servizi di telefonia pubblica** (art. 74, co. 1, del D.P.R. 633/1972);
- **rivendita di documenti di trasporto pubblico e sosta** (art. 74, co. 1, del D.P.R. 633/1972);
- **intrattenimenti**, giochi e altre attività di cui alla tariffa allegata al D.P.R. 640/1972 (art. 74, co. 6, del D.P.R. 633/1972);
- **agenzie di viaggi e turismo** (art. 74-*ter* del D.P.R. 633/1972);
- **agriturismo** (art. 5, co. 2, della L. 413/1991);
- **vendite a domicilio** (art. 25-*bis*, co. 6, del D.P.R. 600/1973);
- **rivendita di beni usati**, oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione (art. 36 del D.L. 41/1995);
- **agenzie di vendite all'asta di oggetti d'arte**, d'antiquariato o da collezione (art. 40-*bis* del D.L. 41/1995).

Nella C.M. 9/E/2019, è stato altresì precisato che:

- **l'esercizio di un'attività esclusa dal regime forfetario** (in quanto soggetta a un regime speciale IVA o espressiva ai fini IRPEF di un reddito d'impresa o di lavoro autonomo determinato con modalità forfetarie) **preclude l'accesso al regime agevolato** anche per le altre attività esercitate non in regime speciale;
- **nessun effetto preclusivo genera l'esercizio di un'attività agricola in regime speciale IVA**, nei limiti in cui essa è produttiva, ai fini delle imposte dirette, di reddito fondiario. In questo caso, il regime agevolato può essere utilizzato limitatamente alle altre attività eventualmente esercitate.

Un importante chiarimento riguarda il caso del contribuente che, rispetto ad un'attività in regime speciale IVA, opti per l'applicazione ordinaria dell'imposta sul valore aggiunto: al ricorrere di tale ipotesi, il soggetto interessato può aderire al regime forfetario, a condizione che **l'opzione per l'IVA nei modi ordinari** – con riferimento all'intera attività e non alle singole operazioni – sia stata **esercitata nell'anno d'imposta precedente** a quello di applicazione del regime forfetario. È il caso, ad esempio, dell'imprenditore che ha applicato il regime del margine con il metodo analitico o forfetario, al quale è consentito di avvalersi del regime forfetario, "*previa opzione per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari in riferimento all'esercizio dell'intera attività e non alle singole operazioni*". Conseguentemente – stando ai chiarimenti resi dalla C.M. 9/E/2019 – un soggetto che esercita un'attività di rivendita di beni usati può applicare il regime forfetario dal 2019 a condizione che nel

2018 abbia rinunciato al regime del margine (esercitando, quindi, l'apposita opzione nel modello IVA 2019).

Anche l'**attività di agriturismo**, disciplinata dall'art. 5, co. 2, della L. 413/1991, può essere attratta al **regime forfetario** qualora il contribuente **opti per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari** (C.M. 7/E/2008).

Coerentemente con quanto già precisato con la C.M. 10/E/2016, l'Agenzia delle Entrate ha confermato l'**incompatibilità del regime forfetario con il regime opzionale di tassazione agevolata** istituito dall'art. 1, co. da 37 a 45, della L. 190/2014 (c.d. Patent Box).

#### **2.4. Possesso di partecipazioni in soggetti trasparenti o controllo di s.r.l.**

Al fine di impedire che redditi della medesima natura possano essere tassati con modalità differenti (con IRPEF ordinaria nel quadro RH del modello Redditi e con imposta sostitutiva nel quadro LM), l'art. 1, co. 57, lett. d), della L. 190/2014 prevede che **non possono avvalersi** del regime forfetario i soggetti che, **contemporaneamente all'esercizio dell'attività**:

- **partecipano a società di persone**, associazioni professionali o imprese familiari;
- **controllano direttamente o indirettamente s.r.l.** o associazioni in partecipazione, che **esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili** a quelle svolte dal contribuente in regime forfetario.

Stando ai chiarimenti forniti dalla C.M. 9/E/2019, la causa ostativa connessa al possesso di partecipazioni opera in modo differente in base al tipo societario a cui il contribuente forfetario partecipa.

#### **Possesso di partecipazioni in soggetti trasparenti**

Per le partecipazioni, detenute anche a titolo di nuda proprietà, in **società di persone** (fatta eccezione per le società semplici che non producano redditi di lavoro autonomo), **associazioni senza personalità giuridica** costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, **imprese familiari, aziende coniugali**, la causa ostativa in parola **non opera** solo a condizione che il contribuente, nell'anno precedente a quello di applicazione del regime, **provveda preventivamente a rimuovere la partecipazione**, a prescindere dal fatto che si inizi una nuova attività o si prosegua un'attività già svolta. Si pensi, ad esempio, al caso del sig. Marco Rossi, già socio della Alfa s.n.c., che inizia un'attività d'impresa in forma individuale il 30 giugno 2020. Per accedere al regime forfetario in sede di inizio attività, la partecipazione dal medesimo detenuta nella ALFA SNC deve essere ceduta entro il 31 dicembre 2019. In caso contrario, potrà applicare il regime agevolato a partire dall'anno 2021, previa dismissione della partecipazione posseduta entro il 31 dicembre 2020.

Una **specifica deroga** è contemplata per le **partecipazioni ancora possedute alla data del 31 dicembre 2018**: l'Agenzia delle Entrate ritiene che sia possibile accedere al regime dal 2019, purché la **partecipazione sia tassativamente ceduta entro l'anno**, pena l'esclusione dal regime dal

2020 (c.d. clausola di salvaguardia). Conseguentemente, il contribuente ancora in possesso di una partecipazione trasparente al 1° gennaio 2019 potrà comunque applicare il regime forfettario dal 2019 (fuoriuscendovi dal 2020 laddove non dovesse cedere le quote entro il prossimo 31 dicembre 2019).

Questo concetto è stato ribadito anche nella **risposta all'istanza di interpello n. 120 del 23 aprile 2019**, ove è stato esaminato il caso di un avvocato titolare di una quota di partecipazione minoritaria, quale socio accomandante, nella società in accomandita semplice del padre, esercente attività di commercio all'ingrosso di altri materiali da costruzione (codice attività 46.73.29) che negli ultimi anni non ha generato redditi. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che **la partecipazione in una società di persone impedisce l'accesso al regime forfettario**, fermo restando che la dismissione della quota entro la fine del 2019 consentirà al contribuente di non decadere dal regime forfettario nel periodo d'imposta 2020.

Nella differente ipotesi in cui, durante l'utilizzo del regime forfettario, venga acquisita una partecipazione (ad esempio, per eredità), la stessa deve essere dismessa entro la fine dell'anno, pena la fuoriuscita dal regime forfettario dall'anno successivo (C.M. 9/E/2019).

Le operazioni di **realizzo delle partecipazioni** al fine di applicare il regime forfettario **non sono censurabili ai fini dell'abuso del diritto** di cui all'art. 10-*bis* della L. 212/2000, a patto che siano reali fenomeni effettuati e non condotte in tutto o in parte simulate. In altri termini, non può essere oggetto di sindacato da parte dell'Ufficio la cessione (non simulata) delle partecipazioni, al solo fine di accedere a un regime agevolato previsto dall'ordinamento.

Nella recente **risposta all'istanza d'interpello n. 114 del 23 aprile 2019**, è stato affrontato il caso di un professionista socio di una società semplice immobiliare che effettua esclusivamente attività non commerciale di locazione di beni propri. Sul punto, partendo dal presupposto che la **società semplice immobiliare** non produce redditi d'impresa, l'Agenzia delle Entrate ritiene che **possa trovare applicazione il regime dei contribuenti forfettari**. Per quanto riguarda gli aspetti dichiarativi, è stato, invece, precisato che, con riferimento al **reddito derivante dalla partecipazione alla società semplice immobiliare**, il contribuente:

- **qualora opti per il modello 730**, deve compilare nel Quadro B la Colonna 2 indicando come utilizzo il codice "16" relativo al reddito dei fabbricati attribuito da società semplice imponibile ai fini IRPEF (fabbricati locati o con esenzione IMU). Il reddito deve essere riportato nella colonna 1, senza indicare giorni e percentuale di possesso;
- nel caso in cui decida di **utilizzare il Modello REDDITI PF** dovrà dichiarare tale reddito compilando il quadro RH.

### **Possesso di partecipazioni in s.r.l. o associazioni in partecipazione**

L'art. 1, co. 57, lett. d), della L. 190/2014 preclude l'applicazione del regime agevolato ai contribuenti che controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata (anche non in

trasparenza) o associazioni in partecipazione, che esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni. Pertanto, affinché operi tale causa ostativa è necessaria la **compresenza di due condizioni**:

- il **controllo diretto o indiretto** di s.r.l. o di associazioni in partecipazione;
- l'**esercizio**, da parte delle s.r.l. e associazioni partecipate, di **attività economiche** direttamente o indirettamente **riconducibili a quelle svolte** dal contribuente che intende accedere al regime forfetario.

In assenza di una delle predette condizioni, la causa ostativa non opera e il contribuente può applicare il regime forfetario, ovvero rimanervi.

### Definizione di controllo "diretto" e "indiretto"

Secondo la C.M. 9/E/2019, per definire quando si realizza il controllo di una s.r.l. occorre fare riferimento all'art. 2359 c.c. (riadattandolo alle persone fisiche), che al co. 1 definisce il **controllo diretto** e al co. 2 il **controllo indiretto**.

Tipologia di controllo	Definizioni
<b>Controllo diretto (art. 2359, co. 1, c.c.)</b>	Il controllo diretto si realizza quando il contribuente: <ul style="list-style-type: none"> <li>• dispone della <b>maggioranza di voti esercitabili nell'assemblea ordinaria</b>;</li> <li>• dispone di <b>voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante</b> nell'assemblea ordinaria;</li> <li>• esercita un'<b>influenza dominante</b> di un'altra società in virtù di <b>particolari vincoli contrattuali</b> con essa.</li> </ul>
<b>Controllo indiretto (art. 2359, co. 2, c.c.)</b>	Il controllo di una s.r.l. si può verificare anche grazie ai voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a " <b>persone interposte</b> ".

Nell'ambito delle **persone interposte**, la C.M. 9/E/2019 ricomprende anche **i familiari di cui all'art. 5, co. 5, del TUIR**, vale a dire tutti quei soggetti che possono partecipare all'impresa familiare (coniuge, parenti fino al terzo grado e affini fino al secondo grado). Conseguentemente, non è applicabile il regime forfetario da parte dell'imprenditore la cui moglie detenga una partecipazione pari al 50% in una s.r.l. che esercita attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dal marito in forma individuale.

### Definizione di "attività riconducibile"

Per capire quando un'attività svolta dal forfetario è riconducibile a quella di una s.r.l. controllata (direttamente o indirettamente) dallo stesso, la C.M. 9/E/2019 ha individuato un parametro soggettivo e uno oggettivo.

Il **parametro soggettivo** è legato all'**attività effettivamente svolta**. In particolare, è stato precisato che la riconducibilità dell'attività della s.r.l. a quella individuale del contribuente in regime forfetario deve essere valutata sulla base delle attività in concreto esercitate, **indipendentemente dal codice ATECO dichiarato**. Così, ad esempio, la causa ostativa in commento non opera qualora un contribuente forfetario – che svolge un'attività ricadente nella sezione M (attività professionali, scientifiche e tecniche) – effettui una cessione di beni o una prestazione di servizio a favore di una s.r.l. dallo stesso controllata, ma che svolge un'attività ricadente nella sezione J (servizi di informazione e comunicazione).

Il **parametro oggettivo** attribuisce, invece, rilevanza all'eventuale **interazione tra il contribuente forfetario e la s.r.l. controllata**. Conseguentemente, nel caso in cui le attività economiche svolte dai suddetti soggetti siano incluse in una medesima sezione della classificazione ATECO 2007, la riconducibilità delle due attività è ritenuta sussistente qualora:

- la persona fisica effettui **cessioni di beni o prestazioni di servizi alla s.r.l.** direttamente o indirettamente controllata;
- **la s.r.l. deduca** dal proprio reddito d'impresa **i correlati componenti negativi di reddito**.

In altri termini, **per attivarsi la causa ostativa in commento** non è sufficiente che il contribuente forfetario abbia il controllo di una s.r.l. e che tale partecipata svolga attività riconducibile alla medesima sezione Ateco del contribuente, ma **occorre che tra i due soggetti** (forfetario e s.r.l. dallo stesso controllata) **ci siano operazioni in essere**. Pertanto, per configurarsi il requisito dell'attività riconducibile, il forfetario dovrà effettuare prestazioni di servizi o cessioni di beni alla s.r.l. che a sua volta dovrà dedurre il costo dalla propria base imponibile. Secondo la C.M. 9/E/2019, *"non saranno ritenute attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili, tutte le attività autonomamente esercitate dalla società a responsabilità limitata, condizione che sarà ritenuta sussistente, oltre che in assenza di acquisti di beni o servizi dalla persona fisica in regime forfetario, anche, se del caso, nelle ipotesi in cui i costi dei predetti beni e servizi non fossero fiscalmente deducibili"*. In altri termini, sussiste la causa ostativa in commento nel caso in cui un contribuente **forfetario esercente la professione di commercialista** fatturi i propri servizi alla s.r.l. di elaborazione dati che controlla direttamente, ovvero anche tramite propri familiari. Diversamente, nel caso in cui sia la s.r.l. che il commercialista forfetario fatturino direttamente al cliente non vi sarà alcuna causa ostativa, posto che non vi è alcun costo dedotto dalla s.r.l. relativo all'attività del commercialista.

### **Momento di verifica dell'esistenza della causa ostativa**

In relazione al momento in cui opera la causa ostativa relativa al controllo di s.r.l., la C.M. 9/E/2019 ha chiarito che **assume rilevanza l'anno di applicazione del regime** e non l'anno precedente, in considerazione del fatto che è solo nell'anno di applicazione del regime che si potrà verificare la riconducibilità diretta o indiretta delle attività economiche svolte dalla s.r.l. partecipata dal forfetario.

A quest'ultimo riguardo, la **risposta all'istanza d'interpello n. 126 del 23 aprile 2019** ha precisato che, poiché i chiarimenti da cui può discendere la decadenza dal regime forfetario sono stati forniti con la C.M. 9/E/2019, al fine di salvaguardare i comportamenti tenuti nelle more della stessa, **è possibile continuare ad applicare il regime agevolato anche nel 2020**, qualora non sia effettuata alcuna ulteriore cessione di beni o prestazione di servizi alla s.r.l. controllata a decorrere dalla data di pubblicazione del documento di prassi e, quindi, dal 10 aprile 2019.

#### **Risposta all'istanza di interpello del 16 aprile 2019, n. 108**

Sulla scorta dei chiarimenti resi con la C.M. 9/E/2019, con la successiva **risposta all'istanza di interpello 16 aprile 2019 n. 108**, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che è configurabile la causa di esclusione dal regime forfetario per controllo diretto di s.r.l. rispetto al caso di un dottore commercialista che, oltre a svolgere la professione (codice ATECO 69.20.11), possiede una quota pari al 50% del capitale sociale di una s.r.l. che svolge l'attività di revisione e certificazione di bilanci (codice ATECO 69.20.20), della quale risulta anche rappresentante legale. In tale situazione risulterebbero soddisfatte, secondo l'Amministrazione Finanziaria, le previste condizioni ostative al regime forfetario, vale a dire quella del controllo diretto (art. 2359, co. 1, n. 2), c.c.) e la riconducibilità dell'attività della società a quella della persona fisica. Nel caso oggetto di interpello, entrambe le attività sono incluse in una medesima sezione ATECO e sussiste un rapporto tra le parti, poiché il professionista percepisce dalla s.r.l. compensi come amministratore, tassabili quale reddito di lavoro autonomo professionale con imposta sostitutiva, e, a sua volta, la società deduce dal reddito il relativo costo. In ogni caso, viene ribadito che, poiché la causa ostativa va valutata nell'anno di applicazione del regime e non nell'anno precedente, il professionista può applicare il regime forfetario nel 2019 e permanervi anche oltre se in corso d'anno cesserà dalla carica di amministratore; diversamente, dovrà fuoriuscirvi dal 2020.

#### **Risposte alle istanze di interpello del 23 aprile 2019, n. 117 e 118**

Nella **risposta all'interpello n. 117 del 23 aprile 2019**, è stato esaminato il caso di un dottore commercialista presidente del consiglio di amministrazione e proprietario di una quota pari al 20% di una **società tra professionisti costituita nella forma di s.r.l.**, partecipata al 60% dai genitori. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha sottolineato che, nel caso di specie, si realizza un'ipotesi di controllo indiretto – in quanto occorre computare anche la quota in possesso dei genitori (persone interposte) – e sussiste la riconducibilità dell'attività della s.r.l. a quella individuale del contribuente in regime forfetario, poiché entrambe le attività appartengono alla medesima sezione Ateco (la sezione M). Sebbene il contribuente abbia precisato di non aver mai emesso fattura nei confronti della Stp e di non volerlo fare in futuro, l'Amministrazione Finanziaria ha comunque ritenuto **sussistente la causa ostativa al regime forfetario** " *considerato che la persona fisica che usufruisce del regime forfetario*

dovrà percepire compensi di amministratore della Srl, tassabili con imposta sostitutiva, dalla società a responsabilità limitata controllata, la quale, a sua volta, dedurrà dalla propria base imponibile i correlativi componenti negativi di reddito". Tuttavia, precisa l'Agenzia delle entrate, "qualora l'istante dovesse cessare dalla carica di amministratore della s.r.l. controllata nel 2019, lo stesso non decadrà dal regime forfetario nel periodo d'imposta 2020". Dello stesso tenore è la successiva **risposta all'istanza di interpello n. 118 del 23 aprile 2019**.

## **2.5. Prevalente svolgimento dell'attività per l'attuale o il precedente datore di lavoro**

La causa ostativa contemplata dall'art. 1, co. 57, lett. d-bis), della L. 190/2014 (finalizzata ad evitare "artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo") preclude l'accesso al regime forfetario alle **persone fisiche la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti di datori di lavoro** con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro **nei due precedenti periodi d'imposta** ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro, **ad esclusione dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatorio** ai fini dell'esercizio di arti o professioni.

### **Soggetti direttamente o indirettamente riconducibili**

Secondo la C.M. 9/E/2019, per "soggetti direttamente o indirettamente riconducibili" ai datori di lavoro si intendono i **soggetti controllanti, controllati e collegati ai sensi dell'art. 2359 c.c.**: nell'ambito delle persone interposte si considerano anche i familiari di cui all'art. 5 co. 5 del TUIR, vale a dire "il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado". Così, ad esempio, si verificherà la causa ostativa qui in commento anche nel caso in cui **il contribuente forfetario non fatturi all'ex datore di lavoro** nel biennio precedente, **bensì al coniuge di quest'ultimo** che possiede una propria partita IVA.

### **Concetto di prevalenza**

Lo svolgimento dell'attività autonoma in prevalenza nei confronti dell'attuale o del precedente datore di lavoro (o di soggetti a questi riconducibili) è intesa **in senso assoluto**, nel senso che, affinché operi la causa ostativa in commento, **i ricavi e i compensi** fatturati a tali soggetti devono essere in ogni caso **superiori al 50% del totale**.

La causa ostativa in parola interessa tutti i soggetti che hanno percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui agli **artt. 49 e 50 del TUIR**, tenuto conto di quanto precisato dalla **C.M. 9/E/2019**:

- **i pensionati** che percepiscono redditi di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 49, co. 2, del TUIR, **non incorreranno nella causa ostativa** in esame **ogniquale volta il pensionamento sia**

**obbligatorio ai termini di legge;**

- **non rientrano** in ogni caso nell'ambito di applicazione della causa ostativa, **i percettori dei redditi** di cui all'art. 50, co. 1, lettere c), d), f), g), h), h-*bis*), i) ed l), del TUIR, ferma ovviamente restando la loro corretta qualificazione ai fini fiscali;
- **rientrano**, invece, nell'ambito di operatività della causa ostativa in commento, i percettori di redditi di cui all'art. 50, co. 1, lett. a), b) ed e), del TUIR, nonché **i percettori di redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa** (lett. c-*bis*), quali amministratori e collaboratori, **ad esclusione dei revisori e i sindaci di società "data l'intrinseca natura dell'attività svolta"**.

<b>Fattispecie</b>	<b>Operatività della causa ostativa</b>
Reddito da pensione (a seguito di pensionamento obbligatorio)	NO
Compensi percepiti dai lavoratori soci di cooperative (art. 50, co. 1, lett. a), del TUIR)	SI
Indennità e compensi corrisposti al dipendente da terzi (art. 50, co. 1, lett. b), del TUIR)	SI
Somme corrisposte a titolo di borse di studio (art. 50, co. 1, lett. c), del TUIR)	NO
Redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (art. 50, co. 1, lett. c- <i>bis</i> ), del TUIR)	Sì (ad eccezione dei compensi dei revisori e sindaci)
Remunerazioni dei sacerdoti (art. 50, co. 1, lett. d), del TUIR)	NO
Compensi per l'attività intramuraria (art. 50, co. 1, lett. e), del TUIR)	SI
Indennità, gettoni di presenza e altri compensi corrisposti per l'esercizio di funzioni pubbliche (art. 50, co. 1, lett. f), del TUIR)	NO
Indennità corrisposte per cariche elettive (art. 50, co. 1, lett. g), del TUIR)	NO
Rendita vitalizia e rendita a tempo determinato (art. 50, co. 1, lett. h), del TUIR)	NO
Prestazioni pensionistiche complementari corrisposte dai fondi pensione (art. 50, co. 1, lett. h- <i>bis</i> ), del TUIR)	NO
Assegni periodici (art. 50, co. 1, lett. i), del TUIR)	NO
Compensi percepiti dai soggetti impegnati in lavori socialmente utili (art. 50, co. 1, lett. l), del TUIR)	NO

**Pratica obbligatoria**

A seguito delle modifiche apportate dall'art. 1-*bis*, co. 3, del D.L. 135/2018, all'art. 1, co. 57, lett. d-

*bis*), della L. 190/2014, la suddetta causa ostativa **non opera** nei confronti dei soggetti che iniziano una nuova attività **dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatorio** ai fini dell'esercizio di arti o professioni. Tale esclusione è limitata ai soli lavoratori autonomi i quali, pur lavorando con carattere di prevalenza nei confronti di soggetti presso i quali hanno svolto l'attività di tirocinante, possono, in presenza degli altri requisiti previsti dalla disposizione normativa, applicare il regime forfetario. Tale chiarimento è stato ribadito anche nella successiva risposta all'**istanza ad interpello n. 115 del 23 aprile 2019**, ove è stato riconosciuto l'accesso al regime forfetario ad un contribuente che:

- nel corso degli anni 2017-2018, ha svolto il praticantato obbligatorio per la professione di dottore commercialista ed esperto contabile, percependo un compenso a titolo di borsa di studio;
- successivamente ha aperto la partita IVA, avvalendosi del regime forfetario, fatturando principalmente nei confronti del suo ex dominus.

### **Disapplicazione della causa ostativa**

La causa ostativa in commento non si applica qualora la **cessazione del rapporto di lavoro** sia intervenuta **anteriamente ai due periodi d'imposta precedenti** a quello di applicazione del regime forfetario. Conseguentemente, se un soggetto entra nel regime forfetario nel 2019 ed esercita prevalentemente o esclusivamente la sua attività nei confronti dell'ex datore di lavoro con il quale il rapporto di lavoro è cessato anteriormente al 1° gennaio 2017, tale circostanza non rappresenta una causa ostativa all'applicazione del regime forfetario, essendo oramai trascorso il periodo di sorveglianza biennale previsto dalla disposizione normativa.

Sempre in base alla *ratio* della causa ostativa in commento (evitare artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo), questa **non opera nei confronti di coloro che**, prima delle modifiche della L. 145/2018, **conseguivano sia redditi di lavoro autonomo** (o d'impresa) **sia redditi di lavoro dipendente** (o assimilati) nei confronti del medesimo datore di lavoro, **se i due rapporti di lavoro persistono senza modifiche sostanziali** per l'intero periodo di sorveglianza. A tal fine, la C.M. 9/E/2019 ha citato l'esempio di una guardia medica (lavoro dipendente) che eserciti anche l'attività di medicina generale (lavoro autonomo con datore di lavoro la medesima ASL): al ricorrere di tale ipotesi, il contribuente potrà applicare il regime forfetario per l'attività di medicina generale se i rapporti lavorativi permangono senza subire alcuna modifica sostanziale.

Rispetto ad una fattispecie analoga, la **risposta interpello n. 116 del 23 aprile 2019** ha precisato che, qualora il duplice rapporto di lavoro (autonomo e dipendente) subisca **modifiche sostanziali** durante il periodo di sorveglianza, volte a **traslare una quota di redditi percepiti** dalla tipologia di redditi di lavoro dipendente a quella di redditi di lavoro autonomo per poter usufruire della maggiore quota di redditi di lavoro autonomo del regime forfetario, si applicherà la causa ostativa in esame, che

comporterà la **fuoriuscita dal regime forfetario nel periodo d'imposta successivo** a quello in cui si verifica il mutamento sostanziale.

### Momento di verifica dell'esistenza della causa ostativa

La verifica in ordine allo svolgimento dell'attività autonoma in prevalenza nei confronti dell'attuale o del precedente datore di lavoro o di soggetti a questi riconducibili va effettuata **solo al termine del periodo d'imposta in cui si applica il regime.**

Ad esempio, un contribuente che ha avuto un rapporto di lavoro concluso nel 2018 può applicare il regime forfetario nel 2019, ma se alla fine del 2019 risulta che ha fatturato prevalentemente nei confronti del suo precedente datore di lavoro, ovvero di soggetti direttamente o indirettamente ad esso riconducibili, dovrà fuoriuscire dal regime forfetario nel 2020.

### Clausola antiabuso

La C.M. 9/E/2019 ha precisato che **eventuali comportamenti** posti in essere nel periodo d'imposta 2018 nelle more dell'entrata in vigore della L. 145/2018 – **volti a modificare le condizioni del duplice rapporto di lavoro** (autonomo e dipendente o assimilato) al fine di traslare una quota di redditi percepiti dalla tipologia di redditi di lavoro dipendente o assimilati a quella di redditi di lavoro autonomo per poter usufruire nel 2019 del regime forfetario sulla maggiore quota di redditi di lavoro autonomo – saranno oggetto di sindacato ai fini dell'**abuso del diritto**, ai sensi dell'art. 10-*bis* della L. 212/2000.

## 3. Passaggi di regime e disapplicazione del forfetario

Il regime forfetario è applicato dai soggetti che possiedono i requisiti individuati dalla L. 190/2014 e che tengano un comportamento concludente coerente con le regole di tale disciplina.

Per quanto concerne i soggetti che iniziano l'attività utilizzando il regime forfetario, questi **devono barrare l'apposita casella nel modello di inizio attività (AA9/12)**, la cui omissione è punibile con la sanzione amministrativa di cui all'art. 11, co. 1, lett. a), del D.Lgs. 471/1997 (da euro 250 ad euro 2.000).

Regimi fiscali agevolati

Regime fiscale agevolato (vedere istruzioni)

2

Diversamente, per **coloro che hanno già un'attività in corso**, il passaggio al regime avviene senza effettuare specifiche comunicazioni, ferma restando la segnalazione di utilizzo del regime nell'ultima dichiarazione IVA (rigo VA14).

Sez. 2 - Dati riepilogativi relativi a tutte le attività	VA10	Riservato ai soggetti che hanno usufruito di agevolazioni per eventi eccezionali Indicare il codice desunto dalla "Tabella eventi eccezionali" delle istruzioni	1	<input type="checkbox"/>
	VA11	Maggiori corrispettivi per effetto dell'adeguamento ai parametri per il 2017 (imponibile e imposta)	1	2
	VA12	Riservato all'indicazione di eccedenze di credito di società ex controllanti da garantire Eccedenza di credito di gruppo relativa all'anno 1		Importo compensato nell'anno 2018 2
	VA13	Operazioni effettuate nei confronti di condomini		
	VA14	Regime forfetario per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti e professioni (art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014) Barrare la casella se si tratta dell'ultima dichiarazione in regime ordinario IVA	1	<input type="checkbox"/>
	VA15	Società di comodo	1	<input type="checkbox"/>
VA16	Gruppo IVA art. 70-bis	1	<input type="checkbox"/>	

### 3.1. Passaggio dal regime semplificato al regime forfetario

I soggetti naturalmente forfetari possono accedere al regime semplificato per cassa di cui all'art. 18 del D.P.R. 600/1973, **previa** espressione di specifica **opzione**, secondo quanto previsto dall'art. 1, co. 70, della L. 190/2014. Generalmente, 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 scelto. Tuttavia, il contribuente che, pur possedendo i requisiti previsti per l'applicazione del regime forfetario, **abbia optato per i regimi di contabilità semplificata**, può comunque aderire al regime forfetario senza attendere il decorso di un triennio, **in quanto trattasi di due regimi naturali dei contribuenti minori** e ciò anche nella particolare ipotesi in cui abbia scelto di determinare il reddito "per cassa", avvalendosi del "metodo delle registrazioni" di cui all'art. 18, co. 5 del D.P.R. 600/1973, anch'esso vincolante per tre annualità, in virtù del quale il ricavo si intende incassato e il costo pagato alla data di registrazione del documento contabile ai fini IVA (R.M. 64/E/2018). Conseguentemente, il contribuente che nel 2018 si è avvalso del regime contabile semplificato per le imprese minori, optando, altresì, per il metodo delle registrazioni, e che dal 1° gennaio 2019 intenda avvalersi del regime forfetario, deve registrare entro il 31 dicembre 2018 tutti i componenti positivi e negativi di reddito per i quali, alla data del 31 dicembre 2018, non è ancora intervenuta la registrazione, affinché gli stessi concorrano alla tassazione nel periodo d'imposta 2018. Resta inteso che, ai fini del calcolo del limite dei 65.000 euro per l'ingresso nel regime forfetario, rilevano i soli componenti positivi effettivamente incassati nel 2018, mentre quelli non ancora percepiti concorreranno nel periodo d'imposta in cui si realizza l'effettiva percezione.

La C.M. 9/E/2019 ha precisato che un contribuente che nell'**anno 2018** era in regime semplificato perché **non presentava i requisiti** ai fini dell'applicazione del regime forfetario – ricavi o compensi superiori alle soglie stabilite, oppure altri elementi ostativi non più previsti dalla nuova normativa, come la presenza di beni strumentali il cui costo complessivo era superiore a 20.000 euro – **può applicare il regime forfetario a partire dal 2019**, essendo venute meno le cause di esclusione. A tal fine, non occorre alcuna comunicazione preventiva o successiva e non è necessario esercitare una specifica opzione, fatta salva la segnalazione di utilizzo del regime forfetario nell'ultima dichiarazione IVA.

### 3.2. Opzione per il passaggio dal regime ordinario a quello forfetario

L'Agenzia delle Entrate ritiene che, tenuto conto delle significative modifiche apportate al regime forfetario, i soggetti che nel 2018 erano in regime ordinario possano effettuare il passaggio dalla contabilità ordinaria (scelta per opzione) al regime forfetario, **senza attendere il decorso del triennio** previsto per gli esercizi delle opzioni IVA. Questo perché, sebbene *"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 scelto. L'art. 1 del D.P.R. 442/1997, tuttavia, consente la variazione dell'opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative"*.

Tale concetto è stato ribadito nella successiva **risposta all'istanza di interpello n. 107 dell'11 aprile 2019**, con la quale è stato affrontato il caso specifico di un commercialista che aveva adottato fino al 2016 il regime contabile semplificato per gli esercenti arti e professioni e che nel 2017, pur avendo i requisiti per accedere al regime forfetario, aveva manifestato l'opzione di rinnovo tacito per il regime contabile semplificato con la presentazione della dichiarazione IVA. Sul punto, l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che, nel caso di specie, non sono automaticamente estensibili le considerazioni proposte dalla richiamata R.M. 64/E/2018 (con riferimento alle imprese minori in regime di cassa), ma trova applicazione quanto disposto dall'art. 1 del D.P.R. 442/1997, secondo cui – in deroga al vincolo triennale di cui all'art. 3 del medesimo decreto – nel caso di opzione per regimi di determinazione dell'imposta è possibile *"la variazione dell'opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative"*.

### 3.3. Disapplicazione del regime per legge

Il regime forfetario viene disapplicato a seguito della perdita di uno dei requisiti d'accesso, oppure a causa del verificarsi di una condizione ostativa (art. 1, co. 71, della L. 190/2014), ovvero per effetto dell'esercizio dell'opzione almeno triennale per **l'applicazione dell'IVA e delle imposte sul reddito nei modi ordinari** (art. 1, co. 70, della L. 190/2014).

L'eventuale fuoriuscita dal regime per **perdita dei requisiti** o emersione di una **condizione ostativa decorre sempre dall'anno successivo**: a differenza di quanto previsto per il regime fiscale di vantaggio di cui all'art. 27, co. 1 e 2, del D.L. 98/2011, non è contemplata, infatti, la cessazione del regime in corso d'anno.

La fuoriuscita dal regime, obbligata per perdita dei requisiti o volontaria, non impedisce di avvalersi nuovamente dello stesso a seguito del riacquisto delle condizioni necessarie.

### 3.4. Disapplicazione a seguito di accertamento

Ai sensi dell'art. 1, co. 74, della L. 190/2014, il regime forfetario cessa di avere applicazione dall'**anno**

**successivo** a quello in cui, a seguito di accertamento divenuto definitivo, viene meno la condizione di cui al co. 54 (superamento del limite di 65.000 di ricavi e compensi) ovvero si verifica una delle cause ostative indicate al co. 57 (possesso di partecipazioni o svolgimento dell'attività prevalentemente per l'attuale o il precedente datore di lavoro). Posto che la definitività dell'accertamento dispiega effetti, ai fini della permanenza nel regime, dall'anno successivo a quello al quale è riferita la violazione, nel caso in cui un accertamento relativo all'anno di imposta 2019 dovesse rendersi definitivo nel 2024, il regime forfetario si considererà cessato già a decorrere dal 2020.

In ogni caso, la disposizione normativa in esame **non deroga ai termini di cui all'art. 43 del D.P.R. 600/1973**, secondo cui *"gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata"*.

#### **4. Semplificazioni e adempimenti IVA**

---

I contribuenti in regime forfetario **non addebitano l'IVA in rivalsa, né esercitano il diritto alla detrazione dell'imposta assolta**, dovuta o addebitata sugli acquisti nazionali, comunitari e sulle importazioni. Le fatture emesse non devono, pertanto, recare l'addebito dell'imposta. Oltre a tali semplificazioni, i contribuenti forfetari sono **esonerati dagli obblighi di liquidazione e versamento dell'imposta e da tutti gli obblighi contabili e dichiarativi** previsti dal D.P.R. 633/1972. In particolare, il contribuente forfetario non è tenuto all'assolvimento dei seguenti adempimenti:

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

Nonostante i richiamati esoneri, **permangono**, in capo ai soggetti forfetari, alcuni specifici **obblighi**:

- **numerazione e conservazione delle fatture** di acquisto e delle bollette doganali;
- **certificazione dei corrispettivi**, fatta eccezione per le attività esonerate ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. 696/1996, 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. 633/1972;
- **integrazione delle fatture per le operazioni di cui risultino 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.

#### 4.1. Obblighi di fatturazione elettronica

I soggetti che applicano il regime forfetario **sono esonerati** dall'applicazione delle disposizioni relative all'**obbligo di emissione della fatturazione elettronica** (art. 1, co. 3, del D.Lgs. 127/2015), **salvo per le cessioni di beni** e prestazioni di servizi effettuate **nei confronti della Pubblica Amministrazione**. La C.M. 9/E/2019 ha precisato che, **in caso di ricezione di fatture elettroniche**, i soggetti in regime forfetario non sono obbligati alla conservazione digitale delle stesse, anche qualora abbiano volontariamente comunicato ai cedenti/prestatori il loro indirizzo telematico o abbiano provveduto a registrare la PEC o il codice destinatario, abbinandoli univocamente alla loro partita IVA mediante utilizzo del servizio di registrazione offerto dall'Agenzia delle Entrate: in tal caso, rimane l'**obbligo di conservazione del documento cartaceo**.

#### 4.2. Clausola di salvaguardia

La C.M. 9/E/2019 ha, inoltre, prospettato una **speciale disciplina** prevista per tutti i contribuenti che, nelle more della pubblicazione della stessa, ovvero sino al 10 aprile 2019, **non hanno applicato il regime forfetario pur avendone i requisiti** e, di conseguenza, abbiano applicato l'IVA con le modalità ordinarie della rivalsa e della detrazione. L'Agenzia delle Entrate ha, infatti, precisato che tali soggetti **potranno aderire al regime forfetario** già dal periodo d'imposta in corso purché emettano una **nota di variazione per correggere i dati delle fatture nel frattempo emesse**, 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.

### 5. Semplificazioni e adempimenti ai fini delle imposte sui redditi

I contribuenti che applicano il regime forfetario:

- 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 (art. 1, co. 69, della L. 190/2014);
- sono **esclusi dall'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale** (art. 2, co. 1, lett. b), del D.M. 23 marzo 2018 e art. 2, co. 1, lett. b), del D.M. 28 dicembre 2018).

I contribuenti che applicano il regime forfetario sono tenuti a **conservare i documenti emessi e ricevuti**, in coerenza con quanto previsto dall'art. 22 del D.P.R. 600/1973, nonché a presentare la dichiarazione dei redditi nei termini e con le modalità previste dal D.P.R. 322/1998.

Ai sensi dell'art. 1, co. 67, della L. 190/2014, i ricavi e i compensi percepiti nel corso del regime forfetario **non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta**. Resta naturalmente inteso che, per evitare l'assoggettamento a ritenuta, i contribuenti devono rilasciare

un'apposita dichiarazione dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto ad imposta sostitutiva. Nel caso in cui vengano **erroneamente operate** ritenute da parte del sostituto d'imposta e non sia più possibile correggere l'errore, il contribuente in regime forfetario può **scom-putarle dall'imposta sostitutiva o dall'IRPEF** mediante indicazione nel modello Redditi PF, oppure chiederle a **rimborso**, con le modalità di cui all'art. 38 del D.P.R. 602/1973, a condizione che le stesse siano state **regolarmente certificate dal sostituto d'imposta** (C.M. 9/E/2019).

I soggetti che applicano il regime forfetario, inoltre, **non sono tenuti ad operare le ritenute alla fonte**, ivi comprese le addizionali regionali e provinciali: è, tuttavia, **facoltà** degli stessi operare le ritenute alla fonte, **senza che tale condotta costituisca un comportamento concludente** per la fuoriuscita dal regime forfetario (C.M. 9/E/2019). A fronte di tale semplificazione, i contribuenti in regime forfetario sono comunque soggetti ai seguenti adempimenti:

- **presentazione della Certificazione Unica** per la certificazione delle ritenute previdenziali e assistenziali a carico del datore di lavoro (risposta interpello DRE Campania 19.5.2017 n. 954-881/2017, C.M. 9/E/2019);
- indicazione, nel **quadro RS del modello Redditi PF**, del **codice fiscale del percettore dei redditi** per i quali all'atto del pagamento degli stessi non è stata operata la ritenuta e dell'ammontare dei redditi stessi.

## **6. Determinazione del reddito e imposta sostitutiva**

Il regime agevolato si basa sulla determinazione forfetaria del reddito imponibile mediante l'applicazione di un coefficiente di redditività – differenziato in base alla tipologia di attività, come desumibile dalla tabella sottostante – all'ammontare dei ricavi o compensi percepiti nel periodo d'imposta (c.d. **principio di cassa**).

<b>Tipologia di attività</b>	<b>Coefficiente di redditività</b>
Industrie alimentari e delle bevande (codice attività 10 e 11)	40%
Commercio all'ingrosso e al dettaglio (codice attività 45, da 46.2 a 46.9, da 47.1 a 47.7, 47.9)	40%
Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande (codice attività 47.81)	40%
Commercio ambulante di altri prodotti (codice attività 47.82 e 47.89)	54%
Costruzioni e attività immobiliari (codice attività 41, 42, 43, 68)	86%
Intermediari del commercio (codice attività 46.1)	62%
Servizi di alloggio e di ristorazione (codice attività 55 e 56)	40%
Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari ed assicurativi (codice attività da 64 a 66, da 69 a 75, da 85 a 88)	78%

Altre attività (codice attività da 01 a 03, da 05 a 09, da 12 a 33, da 35 a 39, da 49 a 53, da 58 a 63, da 77 a 82, 84, da 90 a 99)	67%
---	-----

Non partecipano alla formazione del reddito imponibile le **plusvalenze** patrimoniali e le **sopravvenienze attive**, così come altre tipologie di proventi.

Le **spese sostenute** nello svolgimento dell'attività di impresa, arte o professione **rilevano**, dunque, nella misura individuata dalla percentuale di **redditività attribuita**, in via presuntiva, all'attività effettivamente esercitata. Sul punto, la C.M. 9/E/2019 ha precisato che:

- in presenza di ricavi e compensi derivanti dal **contemporaneo esercizio di attività riconducibili a codici ATECO diversi**, il contribuente deve determinare l'imponibile lordo applicando ai ricavi/compensi imputabili a ciascuna attività il relativo coefficiente di redditività;
- i proventi conseguiti dal forfetario a titolo di **diritti d'autore** (art. 53, co. 2, lett. b), del TUIR), anche se effettivamente correlati con l'attività di lavoro autonomo svolta, non sono assoggettati ad imposta sostitutiva, ma **continuano ad essere tassati nel rispetto di quanto prescritto dall'art. 54, co. 8 del TUIR**.

Gli **unici componenti deducibili** dal reddito del forfetario sono i **contributi previdenziali** dovuti per legge, compresi quelli versati per conto dei collaboratori dell'impresa familiare fiscalmente a carico e per conto dei collaboratori non fiscalmente a carico, a condizione che il titolare non abbia esercitato, nei loro confronti, il diritto di rivalsa. A questo proposito, la C.M. 9/E/2019 ha precisato che nell'ipotesi in cui i contributi versati siano superiori al reddito d'impresa o di lavoro autonomo determinato applicando i coefficienti di redditività, l'**eventuale eccedenza** dei contributi previdenziali e assistenziali **può essere dedotta dal reddito complessivo del contribuente forfetario**, ai sensi dell'art. 10, co. 1, del TUIR, ovvero **può essere dedotta**, a norma dell'art. 10, co. 2, del TUIR, **dai familiari** indicati nell'art. 433 del c.c., se il forfetario risulta fiscalmente a loro carico.

### 6.1. Perdite fiscali pregresse

L'art. 1, co. da 23 a 26, della L. 145/2018 ha apportato una **sostanziale modifica** all'art. 8 del TUIR equiparando, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017, il **trattamento fiscale delle perdite d'impresa in contabilità semplificata** a quelle in contabilità ordinaria. In particolare, per entrambe le citate fattispecie, è stato introdotto un **limite quantitativo** per il quale le suddette perdite possono essere riportate senza limiti di tempo, ma **con possibilità di utilizzo in misura non superiore all'80% del reddito imponibile dichiarato** nei successivi periodi d'imposta, per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare. Regole particolari sono previste per le perdite delle imprese in fase di start-up, vale a dire per le **perdite realizzate nei primi 3 anni d'attività**, le quali sono, invece, **riportabili senza limiti temporali** ai sensi dell'art. 84, co. 2, del TUIR.

Nulla cambia, invece, per le **perdite realizzate nell'esercizio di arti e professioni**, le quali continuano ad essere compensate con altri redditi prodotti nello stesso periodo d'imposta, senza la possibilità di riportare a nuovo l'eventuale eccedenza non compensata.

È previsto, inoltre, un **regime transitorio** di utilizzo delle perdite fiscali limitatamente ai soggetti in **contabilità semplificata**, in virtù del quale:

- le **perdite fiscali del periodo d'imposta 2018** sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei periodi d'imposta 2019 e 2020 in misura **non superiore**, rispettivamente, **al 40% e al 60% dei medesimi redditi** e per l'intero importo che trova capienza in essi;
- le **perdite fiscali del periodo d'imposta 2019** sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nel periodo d'imposta 2020 **in misura non superiore al 60%** dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi.

Per le **perdite fiscali maturate nel 2017**, considerata la previgente disciplina che non prevedeva la riportabilità in avanti delle perdite non utilizzate in compensazione di altri redditi nello stesso periodo d'imposta 2017, è stata prevista una ulteriore **disposizione transitoria** volta a recuperare la parte eccedente non compensata. Nello specifico, queste **eccedenze possono essere utilizzate** in compensazione dei redditi di impresa del 2018 e del 2019, **entro i limiti del 40%** del loro ammontare, ovvero **entro il limite del 60%** del loro ammontare se utilizzate in compensazione del reddito d'impresa del 2020.

**Con specifico riferimento alla disciplina del regime forfetario**, alla luce delle citate modifiche apportate all'art. 8, co. 3, del TUIR, **le perdite fiscali d'impresa realizzate dai predetti soggetti prima dell'applicazione del citato regime, sono scomputabili secondo le regole ordinarie stabilite dal TUIR** (art. 1, co. 68, della L. 190/2014). Conseguentemente, le perdite realizzate nell'esercizio di attività d'impresa:

- se realizzate nei periodi di applicazione della **contabilità ordinaria**, risultano utilizzabili esclusivamente in abbattimento del reddito d'impresa e sono riportabili senza limiti di tempo, in misura **non superiore all'80% dei relativi redditi**;
- se realizzate nei periodi di applicazione della **contabilità semplificata**, possono essere oggetto di **riporto sulla base delle nuove modalità** indicate nell'art. 8, co. 3, del TUIR e nel rispetto del peculiare regime transitorio, a condizione che siano maturate a partire dal periodo d'imposta 2017.

Regole particolari sono previste, invece, per le perdite realizzate nell'esercizio di arti e professioni e durante il **regime dei contribuenti minimi e di vantaggio**. Nello specifico, è espressamente previsto che:

- le **perdite fiscali realizzate nell'esercizio di arti e professioni**, non potendo essere portate a nuovo negli esercizi successivi, **non influenzano il reddito realizzato** nel periodo di applicazione del regime forfetario;
- le **perdite maturate nei periodi di applicazione del regime dei contribuenti minimi** (L.

244/2007) e **di vantaggio** (D.L. 98/2011) **possono essere scomputate dal reddito forfetario** nei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero ammontare che trova capienza (R.M. 123/E/2010), in aggiunta alle perdite realizzate nei primi tre anni di attività, riportabili senza limiti temporali.

## 6.2 Applicazione dell'imposta sostitutiva

Una volta determinato il reddito imponibile, con le modalità sopra descritte, il contribuente forfetario applica un'unica **imposta sostitutiva dell'IRPEF**, delle addizionali regionale e comunale e dell'IRAP, **pari al 15%, ovvero al 5%** limitatamente ai soggetti che iniziano l'attività e soltanto **per i primi 5 anni di attività**. Per usufruire dell'imposta sostitutiva ridotta, è necessario che:

- **il contribuente non abbia esercitato**, nei 3 anni precedenti l'inizio dell'attività, **un'altra attività** artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- **l'attività da esercitare non rappresenti**, 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;
- qualora venga proseguita un'attività svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei ricavi e compensi realizzati nel periodo d'imposta precedente **non sia superiore ai limiti reddituali** previsti per quell'attività sulla base della classificazione ATECO.

**Nel caso di imprese familiari** di cui all'art. 5, co. 4, del TUIR, l'art. 1, co. 64, della L. 190/2014 precisa che **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.

## 7. Sanzioni

---

L'art. 1, co. 74, della L. 190/2014 **rinvia per l'attività di accertamento**, di riscossione, per le sanzioni e il contenzioso, alle **disposizioni vigenti**, per quanto compatibili, in materia di **imposte dirette, IVA e imposta regionale sulle attività produttive**.

Il medesimo comma dispone un **aggravio delle sanzioni** nel caso di **infedele indicazione dei dati attestanti i requisiti e le condizioni per applicare il regime** di cui al co. 54, delle cause ostative di cui al co. 57 ovvero di quelle che consentono l'applicazione del regime di favore previsto per le nuove attività dal co. 65. In tale evenienza, infatti, le **sanzioni** disposte dal D.Lgs. 471/1997 **sono maggiorate del 10% se il maggior reddito accertato supera del 10% quello dichiarato**.