



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

DOCUMENTO DI RICERCA

LE NOVITÀ E GLI ULTIMI CHIARIMENTI SUL REGIME FORFETARIO

Benedetta Rizzi

21 FEBBRAIO 2019





ABSTRACT

La Legge di Bilancio 2019 ha introdotto alcune rilevanti modifiche al regime forfetario di cui alla Legge 23 dicembre 2014, n. 190.

È stato, innanzitutto, innalzato e uniformato a 65.000 euro il limite massimo di ricavi/compensi per l'accesso al regime. Sono stati, inoltre, eliminati gli ulteriori requisiti di accesso relativi all'ammontare dei beni strumentali e al sostenimento di spese per personale dipendente o assimilato.

Sono state, poi, modificate talune cause ostative all'accesso al regime, che lasciano aperti ancora numerosi dubbi interpretativi. Gli aspetti più delicati riguardano, in particolare, la causa di esclusione relativa ai soggetti in possesso di quote di società a responsabilità limitata e la verifica della causa relativa ai rapporti di lavoro intrattenuti con l'attuale datore di lavoro o con quello dei due precedenti periodi d'imposta.



SOMMARIO

1. PREMESSA	4
2. IL REQUISITO DI ACCESSO	4
3. LE CAUSE DI ESCLUSIONE	9
4. L'ACCESSO AL REGIME E LA TASSAZIONE FORFETARIA	13
5. FATTURAZIONE ELETTRONICA, CONSERVAZIONE E RETTIFICA DELLA DETRAZIONE	14



1. Premessa

L'art. 1, commi da 54 a 89, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190¹ (c.d. "Legge di Stabilità 2015") ha introdotto un nuovo regime forfetario destinato agli operatori economici di ridotte dimensioni. Con tale regime, applicabile dal 1° gennaio 2015, successivamente modificato dalla Legge 28 dicembre 2015, n. 208² (c.d. "Legge di Stabilità 2016"), è stata prevista una determinazione forfetaria del reddito: l'imponibile viene individuato attraverso un abbattimento percentuale dei ricavi, indipendentemente da spese e oneri effettivamente sostenuti.

La Legge 30 dicembre 2018, n. 145³ (c.d. "Legge di Bilancio 2019"), con l'art. 1, commi da 9 a 11, ha ulteriormente modificato il regime, ampliando la platea dei contribuenti che possono accedervi. In particolare, le modifiche di maggior interesse riguardano:

- l'innalzamento del limite dei ricavi o compensi a 65.000 euro, indipendentemente dall'attività svolta;
- l'eliminazione di alcuni requisiti d'accesso al regime, come quello riferito alle spese per prestazioni lavorative e al costo dei beni strumentali;
- la previsione di nuove cause ostative all'accesso al regime, come quella relativa al possesso di partecipazioni in società a responsabilità limitata.

Nel presente lavoro, sono illustrate le modifiche apportate dalla recente Legge di Bilancio con i più recenti chiarimenti di prassi amministrativa.

2. Il requisito di accesso

L'art. 1, comma 9, della Legge di Bilancio 2019 ha modificato il comma 54 dell'art. 1 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, prevedendo che i contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni possono applicare il regime forfetario se nell'anno precedente hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a 65.000 euro.

Il limite dei ricavi o compensi, dunque, è ora unico per qualsiasi soggetto e a prescindere dal settore economico di appartenenza⁴. Se il contribuente esercita più attività, ciascuna con un codice ATECO differente, ai fini del diritto di accesso o della permanenza nel regime in oggetto, è necessario considerare la somma dei ricavi e dei compensi relativi alle diverse attività esercitate. Tale limite dovrà essere calcolato, per i soggetti che nel 2018 erano in contabilità ordinaria, secondo il criterio di

¹ Pubblicata in G.U. del 29 dicembre 2014, n. 99.

² Pubblicata in G.U. del 30 dicembre 2015, n. 302.

³ Pubblicata in G.U. del 31 dicembre 2018, n. 302.

⁴ Prima che venissero introdotte le recenti modifiche, il limite dei ricavi/compensi era diversificato a seconda dell'attività esercitata (codice ATECO); il limite massimo non era in nessun caso superiore a 50.000 euro.



competenza, per i soggetti che applicavano il regime forfetario o il regime di contabilità semplificata, secondo il criterio di cassa.

L'accesso al regime è condizionato dal volume di ricavi/compensi realizzato nell'anno precedente e cessa di avere applicazione nell'anno successivo a quello di superamento delle soglie. Pertanto, non può accadere che il regime cessi dallo stesso periodo d'imposta, quand'anche il limite dei ricavi o compensi venga superato di oltre il 50%⁵.

L'Agenzia delle entrate ha confermato tale conclusione nel corso di un incontro con la stampa specializzata⁶, in cui è stato ribadito che il regime forfetario cessa di avere applicazione a partire dall'anno successivo a quello in cui viene superato il limite di ricavi/compensi ovvero si verifica una delle cause di esclusione; nello specifico, nel caso in cui il contribuente superi il limite dei 65.000 euro in corso d'anno, la fuoriuscita dal regime si verificherà dall'anno successivo e, di conseguenza, nell'anno di superamento della citata soglia beneficerà ugualmente della tassazione con imposta sostitutiva al 15% (o 5%).

Con riferimento al limite dei ricavi/compensi, l'Agenzia delle entrate ha altresì affermato⁷ che, nel caso in cui un contribuente abbia sfiorato le previgenti soglie al 31 dicembre 2018 senza tuttavia superare il nuovo limite di 65.000 euro, potrà rimanere nel regime forfetario, applicando le nuove disposizioni in materia.

Ad avviso dell'Agenzia delle entrate, inoltre, ai fini del calcolo della soglia dei ricavi e compensi, occorre considerare anche i redditi assimilati a quelli di lavoro autonomo, quali, ad esempio, i redditi percepiti per la cessione di diritti d'autore. L'Agenzia, infatti, ha ritenuto *“che non si possano escludere i proventi conseguiti quali i diritti d'autore in quanto l'articolo 53, comma 2, lett. b), del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 considera, tra l'altro, redditi di lavoro autonomo ‘... i redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali”*. Tale conclusione non sembra condivisibile alla luce della considerazione che trattasi, come detto, di redditi assimilati a quelli di lavoro autonomo derivanti da attività diverse da quelle di impresa o di lavoro autonomo in senso proprio, alle quali ultime fa, invece, esclusivo riferimento l'art. 1, comma 54, della Legge n. 190/2014, che si riferisce, infatti, ai soli “ricavi” o “compensi”, ossia ai proventi tipici di tali attività e non anche ai “redditi” derivanti da attività assimilate.

Ai fini della verifica della sussistenza del requisito per l'accesso al regime in oggetto, così come previsto dalla nuova formulazione del comma 55 dell'art. 1 della Legge n. 190/2014, non rilevano gli ulteriori componenti positivi indicati nelle dichiarazioni fiscali ai sensi del comma 9 dell'art. 9-bis del D.L. 24 aprile 2017, n. 50. Di conseguenza, considerando che dal 2019 sono stati introdotti gli Indici Sintetici di Affidabilità (c.d. “ISA”), è stato previsto che ai fini della verifica dell'ammontare dei ricavi e dei

⁵ Con riferimento al c.d. regime di vantaggio, si ricorda che il superamento del 50% del limite dei ricavi o compensi comporta, invece, la fuoriuscita dal regime con effetto già a partire dall'anno di superamento delle citate soglie.

⁶ Tenutosi il 31 gennaio 2019.

⁷ Tenutosi il 23 gennaio 2019.



compensi non assumano rilievo gli ulteriori componenti positivi che non risultano dalle scritture contabili, ma che vengono indicati in dichiarazione dei redditi a tali fini.

Il regime forfetario rappresenta oggi il regime naturale delle persone fisiche che esercitano un'attività di impresa, arte o professione in forma individuale, purché sia rispettato il limite dei ricavi/compensi e non ricorra una delle cause ostative previste dalla legge.

Nella nuova formulazione del comma 54 dell'art. 1 della Legge n. 190/2014 sono stati, infatti, eliminati gli ulteriori requisiti precedentemente previsti, tutti riferiti all'anno precedente a quello di accesso al regime, ovvero:

- 1) spese per prestazioni lavorative per un ammontare complessivamente non superiore a 5.000 euro lordi (come ad esempio, lavoro dipendente, lavoro accessorio, ecc.);
- 2) costo complessivo dei beni strumentali, al lordo degli ammortamenti, alla chiusura dell'esercizio non superiore a 20.000 euro.

Sotto il profilo temporale, il regime forfetario, come in precedenza, non prevede limiti legati al numero di anni di esercizio dell'attività o al raggiungimento di una determinata età anagrafica⁸.

Quanto alla determinazione del reddito imponibile, i soggetti forfetari applicano all'ammontare dei ricavi e dei compensi percepiti nel periodo d'imposta un coefficiente di redditività diversificato a seconda del codice ATECO utilizzato⁹.

Si riporta di seguito una tabella che illustra i coefficienti di redditività distinti per codice ATECO, oltre ai limiti di accesso al regime forfetario, ante e post modifiche intervenute con la Legge di Bilancio 2019.

⁸ Si ricorda che per coloro che hanno aderito al regime fiscale di vantaggio, di cui all'art. 27, commi 1, 2 e 7, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111, prevede – per coloro che vi hanno aderito entro il 2015 – che esso possa continuare ad essere applicato per i primi cinque periodi d'imposta dall'inizio dell'attività ovvero non oltre il periodo di imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età.

⁹ I soggetti che applicano il regime forfetario perdono, infatti, la possibilità di utilizzare qualsiasi deduzione o detrazione. Gli unici costi che possono essere dedotti dal reddito imponibile sono i contributi previdenziali obbligatori.



Gruppo di settore	Codici attività ATECO 2007	Valore soglia dei ricavi/compensi in vigore dal 1° gennaio al 31 dicembre 2015	Valore soglia dei ricavi/compensi in vigore dal 1° gennaio 2016	Valore soglia dei ricavi/compensi in vigore dal 1° gennaio 2019	Coefficiente redditività
Industrie alimentari e delle bevande	(10-11)	35.000	45.000	65.000 per tutti	40%
Commercio all'ingrosso e al dettaglio	45 - (da 46.2 a 46.9) - (da 47.1 a 47.7) - 47.9	40.000	50.000		40%
Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande	47.81	30.000	40.000		40%
Commercio ambulante di altri prodotti	47.82 - 47.89	20.000	30.000		54%
Costruzioni e attività immobiliari	(41 - 42 - 43) - (68)	15.000	25.000		86%
Intermediari del commercio	46.1	15.000	25.000		62%
Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione	(55-56)	40.000	50.000		40%
Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari ed assicurativi	(64-65-66) - (69-70-71-72-73- 74-75) - (85) - (86-87-88)	15.000	30.000		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) - (99)	20.000	30.000	67%	

Sul reddito imponibile così determinato si applica un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'Irap, pari al 15 per cento¹⁰.

Per i soggetti che avviano nuove attività, l'aliquota dell'imposta sostitutiva è ridotta al 5%¹¹, per i primi cinque periodi d'imposta, a condizione che:

- il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione¹² 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 relativi ricavi e compensi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, non sia superiore al limite dei 65.000 euro.

¹⁰ Cfr. art. 1, comma 64, della Legge n. 190/2014.

¹¹ Previsto dall'art. 1, comma 65, della Legge n. 190/2014.

¹² Cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate del 30 maggio 2012, n. 17/E e circolare dell'Agenzia delle entrate del 4 aprile 2016, n. 10/E.



Al riguardo, l’Agenzia delle entrate ha precisato, con la circolare n. 10/E del 4 aprile 2016, che può applicare l’aliquota del 5% anche un contribuente in regime ordinario per opzione che transita nel regime forfetario, qualora siano verificati i predetti requisiti.

Per quanto concerne il regime previdenziale, i soggetti esercenti attività d’impresa iscritti alla gestione INPS artigiani e commercianti possono applicare in via opzionale il regime agevolato ai fini contributivi di cui ai commi da 76 a 84 dell’art. 1 della Legge n. 190/2014. In particolare, tali soggetti applicano sul reddito forfetario ai fini fiscali la contribuzione dovuta ai fini previdenziali, ridotta del 35 per cento. La riduzione trova applicazione sia per la quota di contributi dovuta sul minimale di reddito che sul reddito eccedente il minimale.

La domanda deve essere trasmessa all’INPS, secondo le modalità indicate con la circolare n. 35 del 19 febbraio 2016.

I soggetti che intraprendono una nuova attività d’impresa e presumono di essere in possesso dei requisiti richiesti presentano apposita dichiarazione di adesione al regime agevolato – attraverso la procedura telematica accedendo al Cassetto previdenziale per artigiani e commercianti sul sito Internet dell’INPS – *“con la massima tempestività rispetto alla ricezione del provvedimento di iscrizione”*¹³.

Per i soggetti già esercenti attività d’impresa, la presentazione del modulo di adesione dovrà avvenire entro il 28 febbraio dell’anno per il quale intendono usufruire del regime agevolato. *“Ove non sia rispettato tale termine, l’accesso al regime agevolato non sarà consentito per l’anno in corso, ma dovrà essere ripresentata una nuova domanda entro il 28 febbraio dell’anno successivo e l’agevolazione sarà concessa con decorrenza 1° gennaio del relativo anno, sempreché il richiedente permanga in possesso dei requisiti di legge”*¹⁴.

Ancorché il comma 83 preveda la presentazione della domanda *“entro il termine di decadenza del 28 febbraio di ciascun anno”*, la circ. INPS n. 25 del 13 febbraio 2019 ha, da ultimo, precisato che i soggetti che hanno già aderito all’agevolazione contributiva non devono necessariamente presentare la domanda ogni anno, restando l’agevolazione operativa fino a che permangano i relativi requisiti e non sia presentata espressa rinuncia.

Il regime contributivo agevolato cessa di avere applicazione a partire dall’anno successivo a quello in cui viene meno il requisito di accesso di cui al comma 54 ovvero si verifica una delle cause ostative di cui al comma 57.

Così come stabilito dal comma 82, *“La cessazione determina, ai fini previdenziali, l’applicazione del regime ordinario di determinazione e di versamento del contributo dovuto. Il passaggio al regime previdenziale ordinario, in ogni caso, determina l’impossibilità di fruire nuovamente del regime contributivo agevolato, anche laddove sussista la condizione di cui al comma 54. Non possono accedere al regime contributivo agevolato neanche i soggetti che ne facciano richiesta, ma per i quali si verifichi il mancato rispetto della condizione di cui al comma 54 nell’anno della richiesta stessa”*.

¹³ Così la circolare INPS n. 25 del 13 febbraio 2019.

¹⁴ Per le modalità di presentazione dell’apposita dichiarazione di adesione all’INPS, cfr. circ. n. 29 del 10 febbraio 2015.



Il contribuente che fruisce del regime agevolato potrà presentare all'INPS la dichiarazione di perdita dei requisiti o la domanda di uscita volontaria entro il 28 febbraio dell'anno per il quale si richiede il ripristino del regime ordinario¹⁵.

3. Le cause di esclusione

L'art. 1, comma 9, della Legge di Bilancio 2019 prevede la modifica delle cause di esclusione dal regime forfetario. In particolare, vengono riformulate le cause previste dalle lett. d) e *d-bis*) dell'art. 1, comma 57, della Legge n. 190/2014, ferme restando quelle previste dalle lett. a), b) e c).

Partendo da queste ultime, resta confermato che non possono accedere al regime:

- a) le persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali ai fini dell'imposta sul valore aggiunto o di regimi forfetari di determinazione del reddito;
- b) i soggetti non residenti, ad eccezione di quelli che sono residenti in uno degli Stati membri dell'Unione Europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico Europeo che assicurino un adeguato scambio di informazioni e che producono nel territorio dello Stato italiano redditi che costituiscono almeno il 75% del reddito complessivamente prodotto;
- c) i soggetti che in via esclusiva o prevalente effettuano cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili di cui all'art. 10, comma 1, n. 8), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, o di mezzi di trasporto nuovi di cui all'art. 53, comma 1, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427.

Con riferimento, invece, alle riformulate lett. d) e *d-bis*), sono ora esclusi dal regime in oggetto:

- d) gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone, ad associazioni o a imprese familiari di cui all'art. 5 del TUIR, ovvero che controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni;
- d-bis*) le 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 la nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni¹⁶.

Con riferimento alla citata lett. d), le situazioni di esclusione dal regime possono essere distinte in due gruppi, ovvero:

¹⁵ Cfr. messaggio INPS del 3 gennaio 2019, n. 15.

¹⁶ La previsione relativa ai praticanti è stata inserita dall'art. 1-*bis*, comma 3, del D.L. 14 dicembre 2018, n. 135, convertito dalla Legge 11 febbraio 2019, n. 12, pubblicata nella G.U. 12 febbraio 2019, n. 36.



- quello delle partecipazioni in società di persone, associazioni o imprese familiari, che operano indipendentemente dall'entità della quota posseduta o dall'oggetto dell'attività esercitata;
- quello delle partecipazioni in società a responsabilità limitata¹⁷ e associazioni in partecipazione, che comportano la fuoriuscita dal regime solo in caso di controllo della società e se relative ad attività economiche riconducibili a quelle svolte dal contribuente.

Si osserva che la causa di esclusione relativa alla partecipazione in società di persone e similari era già prevista nella precedente formulazione della citata lett. d). Con riferimento alla disposizione previgente, l'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 10/E del 4 aprile 2016, aveva precisato che *“in coerenza con quanto affermato anche nella relazione illustrativa, se la partecipazione viene ceduta nel corso del periodo d'imposta nel quale si intende applicare il regime di favore, la causa di esclusione non opera, perché lo stesso soggetto non sarà titolare anche del reddito di partecipazione, che sarà imputato al titolare della medesima alla data di chiusura dell'esercizio. Inoltre, la causa di esclusione in parola non opera anche quando, in corso di applicazione del regime forfetario, il contribuente erediti una partecipazione societaria che viene ceduta entro la fine dell'esercizio, poiché, anche in tal caso non ricorre l'assoggettamento a due diversi regimi di tassazione di redditi appartenenti alla stessa categoria”*.

Al riguardo, sarebbe quanto mai auspicabile una conferma ufficiale di tale conclusione anche in relazione al nuovo testo¹⁸.

Con riguardo, invece, alle partecipazioni in società a responsabilità limitata e in associazioni in partecipazione, la causa ostativa opera, dunque, solo al congiunto ricorrere di entrambi i requisiti previsti, ovvero che:

- il contribuente possieda il controllo, diretto o indiretto. Da notare che la norma non fa riferimento a una specifica nozione di controllo, facendo sorgere numerosi dubbi al riguardo¹⁹; in particolare, andrebbe chiarito se, oltre al controllo di diritto con la maggioranza dei voti in assemblea, assuma rilevanza anche il controllo di fatto (influenza dominante), nonché il controllo indiretto tramite altri soggetti, come ad esempio la detenzione di partecipazioni tramite holding o tramite “familiari”²⁰;
- la società controllata eserciti un'attività economica direttamente o indirettamente riconducibile a quella del socio in regime forfetario.

Si avrà, dunque, la possibilità di accedere o permanere nel regime forfetario sia se la partecipazione di controllo detenuta dal contribuente riguardi, ad esempio, una società a responsabilità limitata che svolga un'attività diversa da quella del socio che si avvale del regime agevolato, sia, in ogni caso, se la

¹⁷ Si ricorda che in precedenza il riferimento era fatto alle sole società a responsabilità limitata “trasparenti”.

¹⁸ Nel corso del forum del 23 gennaio 2019 l'Agenzia sembrerebbe, invero, aver assunto una diversa posizione (vedi infra nel testo).

¹⁹ Sembrerebbe doversi fare riferimento all'art. 2359 c.c..

²⁰ A quest'ultimo riguardo andrebbe, poi, ulteriormente chiarito se la nozione di “familiare” rilevante a tali fini sia riconducibile all'art. 5 del TUIR.



partecipazione detenuta non è di controllo, quand'anche l'attività svolta dalla società sia riconducibile a quella del socio.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate ha fornito alcuni chiarimenti²¹.

In particolare, è stato chiesto se per avvalersi del regime forfetario nel 2019 la partecipazione di controllo in una società a responsabilità limitata che svolge attività riconducibile alla propria dovesse essere ceduta entro il 31 dicembre 2018 ovvero entro la fine del 2019.

In relazione al caso prospettato, l'Agenzia ha affermato che *“nessuna preclusione sussiste ad applicare il regime agevolativo nel caso in cui il contribuente, nell'anno precedente a quello di applicazione del regime, provveda a rimuovere preventivamente le cause ostative”*.

Ad avviso dell'Agenzia, infatti, la causa inibente deve cessare di esistere prima dell'inizio del periodo d'imposta di applicazione del regime agevolato, in quanto la previsione normativa non ammette l'esercizio di attività d'impresa, arti e professioni e la contemporanea partecipazione in società e altri soggetti di cui alla lett. d).

L'Agenzia delle entrate si è poi espressa in relazione al caso in cui il contribuente, rispettando tutte le condizioni prescritte dalle vecchie e nuove disposizioni, applica il regime forfetario a partire dal 2019, ma nel corso dello stesso periodo d'imposta procede ad acquistare quote di società a responsabilità limitata con caratteristiche tali da rientrare nella causa di esclusione. Nel caso prospettato, ci si domandava quando il contribuente dovesse fuoriuscire dal regime.

L'Agenzia ha ricordato che il comma 71 dell'art. 1 della Legge n. 190/2014 stabilisce che *“Il regime forfetario cessa di avere applicazione a partire dall'anno successivo a quello in cui viene meno il requisito di cui al comma 54 ovvero si verifica taluna delle fattispecie indicate al comma 57”*. Pertanto, nel caso specifico, l'Agenzia ha confermato che la fuoriuscita dal regime forfetario si verifica a partire dal periodo d'imposta successivo a quello di acquisto delle predette quote.

Con riferimento, invece, all'applicabilità del regime forfetario alle *“attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni”*, il sottosegretario al Ministero dell'Economia e delle Finanze Villarosa ha risposto a un'interrogazione parlamentare²², nella quale veniva richiesto di sapere se, nel caso di un soggetto che esercita un'attività contraddistinta dal codice ATECO 749099 (altre attività professionali) e detiene una partecipazione di controllo al 90% in *“una società immobiliare esercente l'attività di intermediazione nella mediazione immobiliare (codice ATECO 683100)”*, a cui dedica circa il 70% della propria attività lavorativa, tale soggetto potesse continuare ad applicare per il 2019 il regime forfetario.

Ad avviso del MEF, considerato che l'introduzione della causa ostativa in esame ha come obiettivo quello di evitare artificiose frammentazioni delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte al solo scopo di beneficiare di una tassazione agevolata, la citata causa di disapplicazione dal regime va valutata con riferimento all'attività effettivamente svolta e non soffermandosi semplicemente sulla tipologia di codice ATECO utilizzata. Di conseguenza, pur in presenza di due codici ATECO formalmente distinti, qualora il contribuente eserciti, di fatto, un'attività collegata a quella effettivamente svolta da

²¹ Cfr. forum del 23 gennaio 2019 e videoconferenza del 31 gennaio 2019.

²² Risposta a interrogazione parlamentare n. 5-01274 del 23 gennaio 2019.



una società a responsabilità limitata – e contemporaneamente detenga una partecipazione di controllo –, ciò inibisce la permanenza nel regime forfetario.

Al riguardo, sarebbe comunque auspicabile che siano individuati criteri di natura oggettiva che, con riguardo all'attività esercitata dalla società a responsabilità limitata, ne chiariscano i criteri per considerarla "riconducibile" a quella svolta in regime forfetario.

Con riferimento, invece, alla citata lett. d-bis), che prevede che non possano accedere al regime "*le 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*"²³, tale disposizione ha lo scopo di impedire la trasformazione di un rapporto di lavoro da dipendente ad autonomo, con l'unico fine di beneficiare del regime agevolato.

Tale causa ostativa scatta sia nel caso in cui il rapporto di lavoro dipendente sia ancora in corso, sia nel caso in cui sia cessato, ma, in ogni caso, soltanto se l'attività svolta nei confronti dei datori di lavoro sia prevalente

Di conseguenza, una persona fisica titolare di partita IVA può, contemporaneamente, intrattenere un rapporto di lavoro dipendente e applicare il regime forfetario, a condizione che l'attività autonoma non sia svolta prevalentemente nei confronti dell'attuale datore di lavoro o di eventuali datori di lavoro dei due anni precedenti o di soggetti a questi riconducibili.

La nuova formulazione della lett. d-bis) porta con sé alcuni dubbi interpretativi, come quello riguardante la valutazione relativa alle attività svolte "*nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro*".

In particolare, andrebbe chiarito se rientrino nella causa di esclusione quei rapporti di lavoro svolti nei confronti di altre società del gruppo dell'attuale o precedente datore di lavoro. Dall'interpretazione letterale della norma parrebbe, comunque, che i rapporti che possono innescare la citata limitazione siano solo quelli di lavoro dipendente e non anche altri rapporti, come quelli di collaborazione o di lavoro occasionale.

Con riferimento, invece, al concetto di "prevalenza", l'Agenzia delle entrate ha specificato²⁴ che il parametro a cui si deve far riferimento per il calcolo della stessa siano i ricavi/compensi conseguiti. Quindi se, ad esempio, i compensi percepiti dal datore di lavoro sono pari a 20.000 euro e quelli percepiti dall'attività svolta nei confronti di soggetti diversi sono pari a 25.000 euro, il regime forfetario sarà applicabile.

Per quanto concerne la nuova previsione relativa ai soggetti che iniziano la nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni, già prima dell'intervento normativo operato in sede di conversione del D.L. n. 135/2018, il sottosegretario al Ministero dell'Economia e delle Finanze Villarosa, in risposta ad altra interrogazione parlamentare²⁵,

²³ "*ad esclusione dei soggetti che iniziano la nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni*".

²⁴ Forum del 23 gennaio 2019.

²⁵ Risposta ad interrogazione parlamentare n. 5-01179 del 23 gennaio 2019.



aveva chiarito che, qualora fossero rispettate le condizioni indicate dalla lett. d-bis) e, quindi, tra praticante e *dominus* non fosse stato stipulato un vero e proprio contratto di lavoro subordinato, non vi sarebbero stati ostacoli all'accesso al regime agevolato. In caso di sussistenza di tale contratto, invece, l'accesso al regime sarebbe stato ammesso solo qualora l'attività professionale non fosse stata esercitata prevalentemente nei confronti dell'ex *dominus*.

4. L'accesso al regime e la tassazione forfetaria

Alla luce di quanto finora esposto, per i contribuenti che rispettino il requisito d'accesso, ovvero il non superamento del limite dei 65.000 euro di ricavi o compensi nell'esercizio precedente, e che non presentino nessuna delle cause di esclusione precedentemente elencate, il regime forfetario rappresenta – come già ricordato – il regime naturale.

Per coloro che nel 2018 hanno applicato il regime ordinario (di contabilità ordinaria o semplificata), si è posto il dubbio se, in presenza dei requisiti, possano avvalersi del regime forfetario nel 2019.

In occasione delle precedenti modifiche al regime, l'Agenzia delle entrate, con circolare del 13 aprile 2017, n. 11/E, aveva precisato che *"... 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'articolo 1 del Dpr n. 442 del 1997, tuttavia, consente 'la variazione dell'opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative'"*.

Quest'ultimo orientamento è stato confermato anche in relazione alle più recenti modifiche. In particolare, l'Agenzia ha chiarito che i contribuenti che, pur avendo i requisiti per l'applicazione del regime forfetario nel 2018, abbiano optato per il regime di contabilità semplificata, possono accedere al nuovo regime forfetario, senza attendere il decorso del triennio²⁶.

Sul punto, l'Agenzia ha infatti ricordato che *"con risoluzione n. 64/2018, è stato stabilito che il contribuente che, pur possedendo i requisiti previsti per l'applicazione del regime forfetario di cui alla legge n. 190 del 2014, abbia optato per i regimi di contabilità semplificata di cui all'articolo 18 del DPR n. 600 del 1973, può passare al regime forfetario senza attendere il decorso di un triennio, anche qualora abbia scelto la particolare modalità di registrazione di cui al comma 5 del predetto articolo 18, in quanto trattasi di due regimi naturali propri dei contribuenti minori. Pertanto i contribuenti in possesso dei requisiti per accedere al regime forfetario, possono transitare dal regime semplificato al forfetario già a partire dal p.i. 2019"*.

La stessa conclusione è stata tratta con riguardo a un imprenditore che ha optato per il regime di contabilità ordinaria nel 2017/2018, ma che ha ora i requisiti di accesso per il regime forfetario a seguito delle modifiche apportate dalla legge di Bilancio 2019. L'Agenzia delle entrate, richiamando la predetta circolare n. 11/E del 2017, ha, infatti, ribadito che *"gli esercenti attività d'impresa che hanno*

²⁶ Incontri tenutisi il 23 gennaio 2019 e il 31 gennaio 2019.



optato per la contabilità ordinaria possono accedere al regime forfetario a partire dal periodo d'imposta 2019 senza attendere il decorso del triennio previsto per gli esercizi delle opzioni Iva".

Si ricorda, infine, che le persone fisiche che intraprendono l'esercizio di imprese, arti o professioni, che presumono la sussistenza del requisito di cui al comma 54 (non aver superato la soglia dei 65.000 euro di ricavi/compensi nell'anno precedente), devono comunicare di volersi avvalere del regime in oggetto nella dichiarazione di inizio di attività (ovvero con il modello AA9/12), così come previsto dal comma 56 dell'art. 1 della Legge n. 190/2014.

5. Fatturazione elettronica, conservazione e rettifica della detrazione

I soggetti che applicano il regime forfetario sono espressamente esonerati dagli obblighi di fatturazione elettronica nelle operazioni fra privati²⁷.

Con riferimento alle fatture ricevute, l'Agenzia delle entrate, in una prima occasione²⁸, ha affermato che i forfetari possono comunque decidere di ricevere le fatture elettroniche emesse dai loro fornitori, comunicando a questi ultimi, ad esempio, un indirizzo PEC. In quest'ultimo caso, tuttavia, tali soggetti hanno l'obbligo di conservare elettronicamente le fatture ricevute essendone esonerati solo *"nel caso in cui il soggetto non comunichi al cedente/prestatore la PEC ovvero un codice destinatario con cui ricevere le fatture elettroniche"*.

Al riguardo, in occasione del forum organizzato dal CNDCEC lo scorso 15 gennaio, l'Agenzia ha ulteriormente precisato che *"il cliente in regime forfetario non è obbligato a ricevere le FE, quindi è importante che conservi le fatture ricevute in via analogica o via PEC, pur non avendo richiesto (rectius: comunicato) al fornitore tale indirizzo, in modo analogico. Si ricorda, tuttavia, che anche l'operatore forfetario o il suo delegato può sottoscrivere il servizio gratuito di conservazione AE, indipendentemente dalla modalità di ricezione delle fatture: in tal modo sarà sicuro che le sue fatture passive saranno conservate per 15 anni senza il rischio di perderle"*.

Tenuto conto della non perfetta coincidenza delle due risposte, sarebbe comunque auspicabile che fosse chiarito in maniera espressa che i contribuenti in regime forfetario non hanno obblighi di conservazione elettronica delle fatture comunque ricevute.

Riguardo, infine, all'obbligo di rettifica dell'IVA di cui all'art. 19-bis2 del D.P.R. n. 633/1972 a carico di coloro che provengono dal regime IVA ordinario, l'Agenzia delle entrate ha confermato²⁹ che, secondo il comma 63 dell'art. 1 della Legge n. 190/2014, l'eventuale eccedenza detraibile emergente dalla dichiarazione relativa all'ultimo anno in cui l'IVA è applicata nei modi ordinari può essere chiesta a rimborso ovvero può essere utilizzata in compensazione nel modello F24.

²⁷ Cfr. art. 1, comma 909, lett. a) della Legge 27 dicembre 2017, n. 205. Tali soggetti rimangono comunque obbligati alla fatturazione elettronica nei confronti delle P.A..

²⁸ FAQ n. 26 del 27 novembre 2018.

²⁹ Forum del 23 gennaio 2019.