



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2018

N.RF045

# INFO FLASH

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del  
dott. Andrea Cirrincione

[www.redazionefiscale.it](http://www.redazionefiscale.it)

Pag. 1 / 6

<b>OGGETTO</b>	<b>FORFETTARI, SEMPLIFICATI E ORDINARI – OPZIONI E REVOCHE</b>
<b>RIFERIMENTI</b>	ART. 1 C. 54-89 L. 190/2014; ART. 18 C. 5 E 8 DPR 600/73 - CM 10/2016 – ISTRUZ. MOD. IVA
<b>CIRCOLARE DEL</b>	<b>09/03/2018</b>

*Sintesi: all'inizio di ciascun periodo d'imposta i contribuenti devono decidere il regime contabile da adottare che può derivare da un obbligo o dall'esercizio di una opzione; in quest'ultimo caso va valutata la durata minima eventualmente disposta dal legislatore.*

*Inoltre, nel caso di accesso al regime agevolato dei contribuenti forfettari deve valutare la possibilità di accedere con la qualifica "Startup", anche ove provenga da altro regime agevolato.*



A decorrere dal 1/01/2015, l'art. 1 c. da 54 a 89 L. 190/2014 (Legge di stabilità 2015), nel riorganizzare l'assetto dei regimi agevolati, ha introdotto il **regime forfettario** che, da tale periodo d'imposta, risulta **l'unico regime agevolato** considerato **"naturale"** (al verificarsi delle relative condizioni di accesso).

## FORFETTARI IN REGIME STARTUP - PROVENIENZA DA ALTRO REGIME AGEVOLATO

Nell'ambito dell'accennata riorganizzazione il legislatore ha proceduto:

- a sopprimere alcuni regimi agevolati precedentemente previsti
- a prorogare il regime dei contribuenti minimi fino a scadenza naturale (art. 10 c. 12-undecies DL 192/2014).

Il susseguirsi di tali disposizioni è riassunto nel prospetto seguente:

<b>A)</b>	<p><b>al 31/12/2014 il regime dei minimi</b> (neoattività 2014 o meno): <b>dal 2015</b>, alternativamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ accedevano, quale regime naturale, al <b>regime forfettario</b> (art. 1 c. 86 L. 190/2014); sono startup per gli anni residui al quinquennio (tale passaggio non dovrebbe esser ammesso solo dal 2016 – caso 4 pag. succ.)</li> <li>▪ <b>o proseguivano nel regime dei minimi fino a "scadenza naturale"</b> (art. 1 c. 88 L. 190/2014) e cioè: <ul style="list-style-type: none"> <li>- per il periodo che residua al completamento del quinquennio agevolato</li> <li>- fino al compimento del 35° anno di età se successivo alla scadenza del quinquennio</li> </ul> </li> </ul>
<b>B)</b>	<p><b>dal 2015 il regime dei minimi</b> avendo iniziato l'attività in tale anno potevano (CM 10/2016 p.to 3.1.2):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ continuare ad applicarlo <b>"fino a scadenza naturale"</b></li> <li>▪ <b>revocare tale scelta accedendo al regime forfettario dal 2016</b> (sono startup fino al 2019)</li> </ul>
<b>C)</b>	<p><b>nel 2014 hanno optato per il regime ordinario IVA</b> (in presenza dei requisiti per i contribuenti minimi):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>potevano revocare l'opzione</b> (in deroga alla durata triennale) <b>accedendo al regime forfettario dal 2016</b> (CM 10/2016 p.to 3.1.1); sono startup fino al 2019</li> </ul> <p> <b>N.B.:</b> si ritiene che tale revoca dal regime ordinario Iva possa intervenire <u>anche per chi vi ha optato nel 2015</u> (considerate le modifiche normative intervenute – art. 1 Dpr 422/97), essendo startup fino al 2020</p>
<b>D)</b>	<p><b>nel 2014 il regime delle nuove iniziative produttive:</b> se nel 2015 hanno fatto accesso al regime forfettario, si possono considerare startup fino al 2018.</p> <p> <b>Nota:</b> si ritiene che tali soggetti nel 2015 possano aver fatto accesso solo al regime forfettario (anche laddove avessero ultimato i 3 anni ex art. 13 L. 388/2000 nel 2014, posto che per il regime dei minimi non era verificato il requisito dell'assenza di attività nel triennio precedente (requisito disapplicato in via transitoria solo nel passaggio ai "nuovi minimi" dal 2012).</p>

### CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225  
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: [info@redazionefiscale.it](mailto:info@redazionefiscale.it)

**Durata del Regime dei Minimi:** la CM 10/2016 ha interpretato l'art. 27 c. 1 DL 98/2011 nel senso di imporre una **durata minima di 5 anni** (mentre la permanenza fino al 35° di età è una mera facoltà). Inoltre la deroga al periodo minimo per intervenute modifiche normative (art. 1 Dpr 442/97) pare limitato al caso dell'opzione per il regime ordinario Iva (non anche per fuoriuscire dai minimi).

**REGIME START UP:** il regime agevolativo ha trovato applicazione differenziata in funzione del periodo:

- nel 2015: abbattimento ad 1/3 dell'imposta sostitutiva; nessuna applicazione del minimale IVS
- dal 2016 in poi: imposta sostitutiva del 5%; riduzione del 35% dei contributi IVS (col minimale)

è fruibile anche dai contribuenti che possiedono i relativi requisiti provenendo da altro regime agevolato, senza che si ponga alcuna soluzione di continuità.

**Esempio1:** contribuente che ha iniziato l'attività nel 2014 in regime delle **nuove iniziative produttive**:

2014 nuove iniziative produttive	imp. sostitutiva 10%
2015 regime forfetario "start-up"	imp. sostitutiva 15% x 2/3
<b>2016-2018 regime forfetario "start-up"</b>	<b>imp. sostitutiva 5%</b>
2019 regime forfetario	imp. sostitutiva 15%

Nel caso di inizio attività nel 2013 (o nel 2012), il quinquennio agevolato scade nel 2017 (o nel 2016).

**Esempio2:** over 35 che ha iniziato l'attività nel 2014 in **regime dei minimi**; ove abbia preferito:

a) permanere nel regime dei minimi:

<b>2014-2018 regime dei minimi</b>	<b>imp. sostitutiva 5%</b>
2019 regime forfetario	imp. sostitutiva 15%

b) accedere al regime forfetario dal 2015:

2014 regime dei minimi	imp. sostitutiva 5%
2015 regime forfetario "start-up"	imp. sostitutiva 15% x 2/3
<b>2016-2018 regime forfetario "start-up"</b>	<b>imp. sostitutiva 5%</b>
2019 regime forfetario	imp. sostitutiva 15%

## REGIME NATURALE ED OPZIONI

Il concetto di regime naturale si esplica come segue:

- **regime "NATURALE"**: è quello:
  - al quale si accede senza esercitare alcuna opzione: al verificarsi delle condizioni di legge
  - dal quale si fuoriesce senza esercitare alcuna opzione "di revoca": al mancato soddisfacimento delle condizioni di legge**senza, pertanto, sia previsto un termine minimo di permanenza**
- **regime "NON NATURALE"**: occorre:
  - esercitare una opzione: ove si voglia fuoriuscire dal regime naturale
  - esercitarne la revoca: quando si voglia successivamente rientrare nel regime naturale**potendo essere previsto un termine minimo prima di poter esercitare la revoca.**

Il concetto trova applicazione in generale sia ai fini delle imposte dirette che ai fini Iva (v. quadro VO).

## REGIMI CONTABILI "NATURALI"

Nell'individuazione del regime da adottare occorre procedere come segue:

**A) ai fini REDDITI:** regime naturale è, in ordine di priorità quello:

- ➔ dei **forfettari**: in presenza dei relativi requisiti
- ➔ di **contabilità semplificata**: in caso di:
  - a) assenza dei requisiti per il regime forfetario

b) ricavi di competenza dell'anno precedente:

- ≤ €. 400.000: se l'unica attività riguarda le "prestazioni di servizi"
- ≤ €. 700.000: se trattasi **attività** diverse dalle prestazioni di servizi.

→ di **contabilità ordinaria**: in caso di:

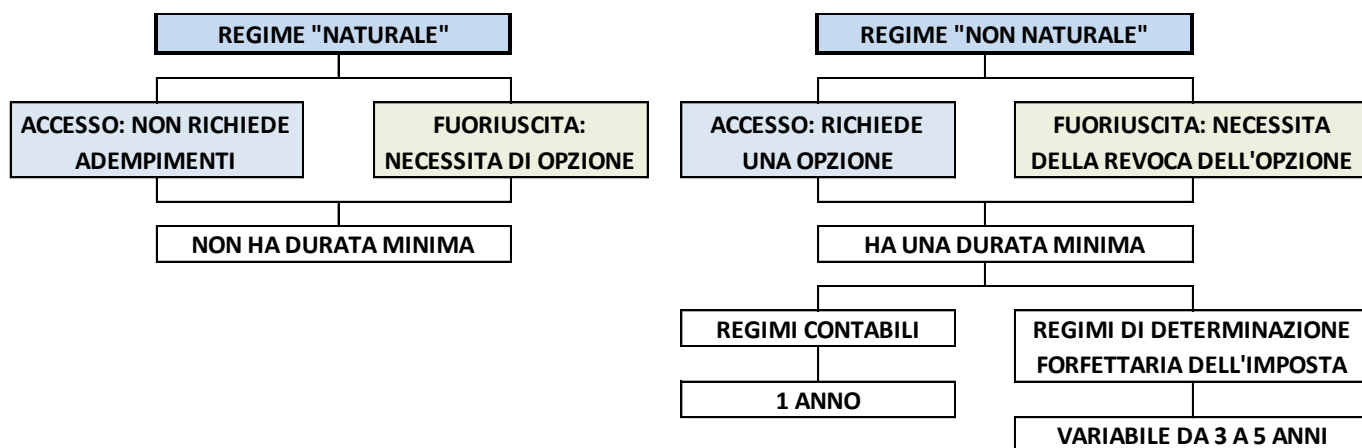
a) assenza dei requisiti per il regime forfettario

c) ricavi di competenza dell'anno precedente:

- > €. 400.000: se l'unica attività riguarda le "prestazioni di servizi"
- > €. 700.000: se trattasi **attività** diverse dalle prestazioni di servizi.

**B) ai fini IVA**: regime naturale è quello:

- dei **forfettari** (di esclusione da Iva): in presenza dei relativi requisiti
- di **periodicità Iva mensile**: in assenza dei requisiti per il regime forfettario.



### INGRESSO NEL REGIME DEI FORFETTARI

Occorre distinguere tra i soggetti:

- che iniziano l'attività d'impresa/professionale
- dai soggetti titolari di partita Iva già in attività

**A) CONTRIBUENTI GIÀ IN ATTIVITÀ**: è un "regime naturale", senza obbligo di alcuna comunicazione:

- né preventiva (col mod. AA9)
- né successiva (nel VO in Dichiarazione Iva)

**B) CONTRIBUENTI CHE INIZIANO L'ATTIVITÀ**: se presumono di rispettare nell'anno i requisiti:

- barrano l'apposita casella nella **Dichiarazione di inizio attività (quadro B mod. AA9/11)**

QUADRO A  
TIPO DI DICHIARAZIONE

☒ INIZIO ATTIVITÀ

DATA INIZIO

10 / 02 / 2018

Regimi fiscali agevolati

Regime fiscale agevolato (vedere istruzioni)

☐ 2

- vale il principio del "**comportamento concludente**" (in assenza di comunicazione il regime rimane valido, ma si sarà passibili della sanzione per omessa comunicazione).

**Omessa compilazione del quadro B** (CM 7/2008): è possibile rettificare l'originaria comunicazione (senza sanzioni) recandosi entro i successivi 30gg direttamente presso l'ufficio competente. Decorso tale termine, l'Ufficio irroga la sanzione (di €. 500), salvo ravvedimento operoso.

## EFFETTI DELLE OPZIONI

In relazione all'eventuale esercizio di opzioni occorre considerare i seguenti aspetti.

**a) Durata:** il passaggio facoltativo (cioè escluso quello obbligatorio, dovuto al supero dei limiti previsti ex lege):

- da forfettario a semplificato/ordinario: è vincolante **per 3 anni**
- da semplificato a ordinario: **dal 2017**, è vincolante **per 3 anni**

### CONTABILITÀ SEMPLIFICATA PER CASSA

Come noto, con l'introduzione del cd. "regime di cassa ibrido" per le contabilità semplificate, l'art. 18 c. 8 Dpr 600/73 ha introdotto una durata minima triennale per l'esercizio dell'opzione per l'ingresso nella contabilità ordinaria (fuoriuscendo dal regime naturale di contabilità semplificata).

**ATTENZIONE - REGIME TRANSITORIO:** il periodo minimo triennale può essere derogato (CM 11/2017):

**a) non solo per le opzioni in essere al 31/12/2016:**

- per la **contabilità ordinaria** (possedendo requisiti per il regime contabile semplificata)
  - per la **contabilità semplificata** (possedendo requisiti per il regime forfettario)
- dal 2017** potevano **revocare l'opzione**, accedendo così al regime naturale.

REGIME NEL 2016	REGIME NEL 2017	COMPORTAMENTO
ORDINARIA (per opzione)	ORDINARIA	nessuno
	SEMPLIFICATA	revoca opzione a quadro VO
SEMPLIFICATA	SEMPLIFICATA	nessuno
SEMPLIFICATA (per opzione)	FORFETTARIO	revoca opzione a quadro VO

**b) ma anche per le opzioni 2017:** secondo la CM 11/2017, i concetti di cui sopra valgono anche in caso:

- di **tacito rinnovo dell'opzione** per la contabilità ordinaria: dal 2018 si può accedere al regime semplificato
- di **opzione per la contabilità semplificata pur possedendo requisiti del regime forfettario**: dal 2018 si può accedere al regime forfettario

**CM 11/2017:** "Tenuto conto delle significative modifiche apportate al regime delle imprese minori dall'articolo 1, comma 22, della legge di bilancio 2017, i soggetti che nel 2016 hanno optato per il regime di contabilità ordinaria possono, dal 1° gennaio 2017, revocare la scelta effettuata e accedere al regime in parola. Coloro che, invece, intendono continuare ad applicare il regime di contabilità ordinaria non devono effettuare alcuna opzione, intendendosi tacitamente rinnovata per un anno. Peraltro, **tenuto conto che i chiarimenti relativi al regime semplificato sono resi in corso d'anno**, coloro che per il 2017 hanno **tacitamente rinnovato l'opzione** per la contabilità ordinaria, **possono revocare nel 2018** la scelta operata per applicare il regime semplificato.

**In base agli stessi presupposti**, coloro che hanno optato per il regime semplificato, pur avendo i requisiti per applicare il regime **forfettario**, possono revocare la scelta effettuata e applicare il regime **forfettario** dal 1° gennaio 2017."

Peraltro, non vi è motivo di ritenere che tali concetti non sono applicabili nel caso in cui il contribuente abbia optato per la prima volta nel 2017 per la contabilità ordinaria.

Inoltre il medesimo criterio va applicato per l'opzione per la fuoriuscita dal regime forfettario: anche in questo caso dal 2018 si potrà derogare alla durata minima triennale.

**Opzione "registrato vale incasso/pagamento":** anche nel caso in cui, nell'ambito del regime di contabilità semplificata, il contribuente abbia esercitato l'opzione ex art. 18 c. 5 Dpr 600/73:

- l'opzione ha una durata minima triennale

In tal caso, tuttavia, si pone il dubbio su come tale durata si coordini con le altre opzioni.

A tal fine la durata triennale

- sarà certamente obbligatoria ove si permanga nel regime di contabilità semplificata (in tal caso non si potrà determinare il reddito applicando regime di cassa ibrido ordinario prima di un triennio)
- **si ritiene vieti al contribuente di optare per la contabilità ordinaria** prima del triennio (mentre non potrà applicarsi nel caso di obbligo per la contabilità ordinaria per supero dei limiti dei ricavi).

**Nota:** in attesa di chiarimenti, si ritiene che l'opzione vieti di accedere al regime forfettario al contribuente che, nell'ambito del triennio, venga possedere i requisiti per il regime forfettario (dovrebbe quindi prevalere rispetto all'accesso al "regime naturale" forfettario).

**b) Modalità di esercizio:** va esercitata a posteriori in Dichiarazione Iva dell'anno relativo

**Mancato esercizio in Dichiarazione Iva:**

- non fa decadere dal regime prescelto
- ma si tratta di **violazione "formale"** sanzionata (perché non "meramente" formale) con €. 250 (quale omessa variazione dati Iva) e ravvedibile.

#### CASISTICHE

Per una migliore comprensione, si forniscono una serie di fattispecie che possono verificarsi nella prassi aziendale.

#### A) CONTABILITÀ SEMPLIFICATA E ORDINARIA

**Impresa con i limiti di ricavi per la contabilità semplificata ma priva dei requisiti per il regime forfettario**

Caso	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	Deroga
1)	ord	semp	...							Dpr 422/97
2)	ord	ord	semp	...						CM 11/2017
3)	semp	ord	semp	...						CM 11/2017
4)	ord	ord	ord	semp	...					
5)	ord	semp	ord			semp	ord			
6)	ord	semp	semp	ord			semp	...	...	

**Note ai vari casi (in verde i casi di deroga; in arancio il triennio obbligatorio):**

- 1) Nel 2017 si è potuto derogare al vincolo triennale per la revoca del regime ordinario, rientrando così nel regime naturale semplificato. Dal 2018 non si pongono vincoli di durata: si potrà permanere in regime semplificato o optare per l'ordinaria (questa volta col vincolo triennale)
- 2) I principi sono del tutto analoghi al caso 1), dove la deroga al vincolo triennale ha operato nel 2018 ai sensi di quanto chiarito dalla CM 11/2017
- 3) La fattispecie differisce dal caso 2) per il fatto che nel 2017 non è stata tacitamente rinnovata l'opzione già esercitata per la contabilità ordinaria, ma è stata esercitata per la prima volta; tuttavia i tardivi chiarimenti della CM 11/2017 dovrebbero comunque permettere il contribuente di derogare al periodo triennale, potendo quindi revocare tale scelta dopo un anno
- 4) Il contribuente ha mantenuto la contabilità ordinaria anche sul 2018; pur non applicandosi alcuna deroga speciale, il triennio è spirato; pertanto dal 2019 il contribuente è libero di permanere in contabilità ordinaria di anno in anno, oppure di revocare tale opzione (a tal fine non rileva se nel triennio 2016-2018 impresa abbia superato i limiti per applicare il regime ordinario, non modificandosi limite triennale)
- 5) e 6) Si trascura quanto chiarito dai funzionari dell'Agenzia al Videoforum 2018 in relazione all'obbligo di permanenza nel regime semplificato per un triennio, considerato che non si verte nel caso di esercizio di una opzione (per la semplificata), ma di una revoca di un'opzione (per l'ordinaria).

**Impresa che in alcuni anni supera i limiti per la contabilità semplificata**

Caso	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
1)	ord per opz.	semp	semp	ord. per obbl.	semp.	ord. per opz.			semp
2)	ord per opz.	semp	semp	ord. per obbl.	ord. per opz.			semp.	...

Note ai vari casi (in verde i casi di deroga; in arancio il triennio obbligatorio):

1) Nel 2017 è stata esercitata la deroga (v. p.to 1) caso precedente); nel 2018 l'impresa ha generato ricavi eccedenti €. 400.000/700.000, dovendo dal 2019 transitare alla contabilità ordinaria per obbligo; ciò permette di non applicare alcun limite triennale e, dal 2020, la società è potuta rientrare in contabilità semplificata (in quanto nel 2019 e ricavi si sono assestati al di sotto dei limiti di cui sopra). Al contrario il vincolo triennale si è steso dal 2011 al 2023 a causa dell'opzione (anche nel 2020 i ricavi sono stati al di sotto dei limiti).

2) Rispetto al caso precedente si verifica ora che nel 2019 non sono stati superati i ricavi di €. 400.000/700.000; pertanto l'impresa avrebbe potuto tornare nel regime naturale semplificato, che ha evitato esercitando a quadro VO l'opzione per la contabilità ordinaria; in tal caso troverà applicazione la durata minima triennale (che, si ritiene, non possa considerare il 2019, anno in cui il regime ordinario era obbligatorio).

**B) CONTABILITÀ SEMPLIFICATA E REGIME FORFETTARIO**

**Impresa con i limiti per il regime forfettario**

Caso	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	Deroga
1)	semp.	forf	...							Dpr 422/97
2)	semp.	semp.	forf.	...						CM 11/2017
3)	forf.	semp.	forf.	...						CM 11/2017
4)	semp.	semp.	semp.	forf.	...					
5)	semp	forf	semp			forf	semp			

Note ai vari casi (in verde i casi di deroga; in arancio il triennio obbligatorio): le fattispecie sono del tutto analoghe a quelle già viste per il passaggio dalla contabilità semplificata a quella ordinaria.

1) l'opzione esercitata (nel 2015 o nel 2016) per fuoriuscire dal regime forfettario può essere revocata nel 2017

3) nel caso di specie l'opzione è stata esercitata nel 2017; tuttavia anche in questo caso si ritiene trovi applicazione la deroga prevista dalla CM 11/2017

**Impresa che in alcuni anni non è requisiti per il regime forfettario**

Caso	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
1)	semp per opz.	forf	forf	semp. per obbl.	forf..	semp. per opz.			forf
2)	semp per opz.	forf	forf	semp. per obbl.	semp. per opz.			semp.	forf

Note: anche in questo caso le fattispecie sono del tutto analoghe a quelle del punto precedente:

1) Nel 2017 è stata esercitata la deroga (v. p.to 1) caso precedente); sul 2018 si è verificata una causa ostativa alla permanenza nel regime forfettario (beni strumentali eccedenti, ricavi eccedenti, partecipazione trasparente, ecc.) e dal 2019 l'impresa è dovuta accedere al nuovo regime "naturale" semplificato; sul periodo 2020 successivo tale causa ostativa è stata rimossa e, pertanto, l'impresa ha deciso di tornare nel regime naturale "forfettario".

Sul periodo successivo 2021 decide di optare per il regime di contabilità semplificata (rigo VO33), che avrà durata obbligatoriamente triennale.

2) Rispetto al caso precedente si verifica ora che nel 2020 l'impresa, pur soddisfacendo i requisiti per tornare in regime forfettario; decide tuttavia di optare per il regime semplificato (VO33), dovendo ciò durare per tre periodi. Nel 2023 decide ancora di permanere nel regime semplificato, potendo revocare tale scelta dall'anno successivo (il triennio minimo obbligatorio e già decorso, infatti).