

REGIME FORFETTARIO DAL 2019

**Guida ragionata alle novità del regime agevolato dal 2019
(in attesa dei chiarimenti ufficiali dell'Agenzia delle Entrate)**

Estratto dell'E-book Legge di Bilancio 2019"



**Aggiornato ai
VIDEOFORUM dell'AdE
ed al DECRETO
SEMPLIFICAZIONI**

(AGGIORNATO AL 20/02/2019)

EDIZIONI

PREMESSA

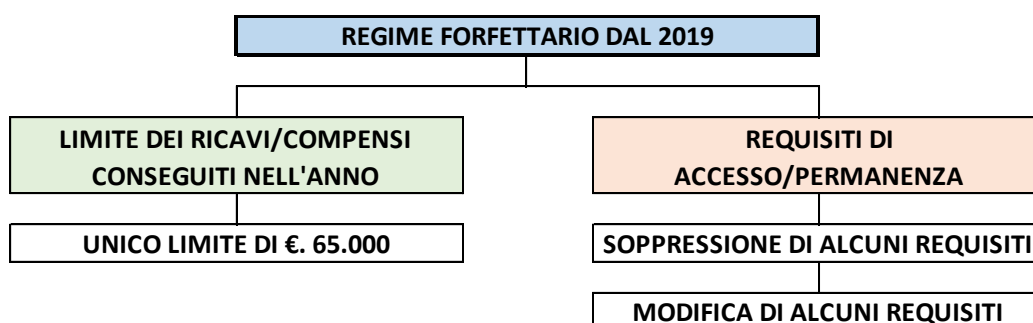
Il regime cd. “forfettario”, introdotto dalla L. 190/2014, prevede una serie di semplificazioni dal punto di vista degli adempimenti oltre all’applicazione di una tassazione sostitutiva.

La sua applicazione richiede la sussistenza di specifici requisiti in capo al contribuente che intende aderire/permanere al regime in esame. In particolare sono richiesti specifici requisiti:

- di natura dimensionale: con riferimento ai ricavi/compensi percepiti nell’anno precedente
- di natura oggettiva e soggettiva: con riferimento alla situazione in cui si trova il contribuente.

A tal fine, l’art. 1 co. da 9 a 11 della Legge di bilancio 2019 prevedono una serie di rilevanti novità:

- ⇒ **incrementando le soglie di ricavi/compensi** per tutte le attività, innalzate **ad € 65.000**
- ⇒ **eliminando/modificando** alcune **condizioni di accesso/cause di esclusione**.



NUOVA SOGLIA DI RICAVI COMPENSI

A decorrere dal 1/01/2019, è previsto l’incremento della soglia di ricavi/compensi per l’accesso e la permanenza nel regime:

- i ricavi/compensi conseguiti nell’anno precedente (ragguagliati ad anno in presenza di periodo d’imposta inferiore ad un anno solare), riferiti a tutte le attività svolte (anche se cessate)
- non devono superare il **nuovo limite di 65.000.**

Prog.	Gruppo e settore	Cod. Ateco	RICAVI/COMPENSI		Coeffic redditività
			fino 2017	post mod.	
1	Industrie alimentari e delle bevande	qualsiasi codice	45.000	65.000	inalterato
2	Commercio all’ingrosso e al dettaglio		50.000		
3	Commercio ambulante e di prodotti alimentari e bevande		40.000		
4	Commercio ambulante di altri prodotti		30.000		
5	Costruzioni e attività immobiliari		25.000		
6	Intermediari del commercio		25.000		
7	Servizi di alloggio e di ristorazione		50.000		
8	Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari ed assicurativi		30.000		
9	Altre attività economiche		30.000		

FUORIUSCITA (NON DECADENZA)

In caso di inizio dell’attività (es: nel 2019) il regime

- ⇒ è accessibile considerata l’assenza di ricavi/compensi nel periodo precedente (2018)
- ⇒ nè sussiste un limite per i ricavi/compensi del medesimo periodo (2019), considerato che il regime
 - **non prevede alcuna ipotesi di decadenza retroattiva** (a differenza dei regime dei minimi)
 - ma la **sola fuoriuscita dal periodo successivo** (2020).

Esempio1**RAGGUAGLIO AD ANNO DEI RICAVI/COMPENSI**

Il sig. Rossi ha avviato un'attività di commercio ambulante di prodotti alimentari il 1/04/2019, facendo ingresso nel regime forfettario, realizzando nell'anno €. 47.000 di ricavi.

Ai fini della verifica del limite per la permanenza nel regime forfettario sul 2020:

- i ricavi 2019 vanno ragguagliati ad anno: $47.000 / 274 \text{ gg } (1/04 - 31/12) \times 365 = \text{€} \mathbf{62.609}$
- tale limite risulta inferiore al nuovo limite di €. 65.000 previsto dalla legge di bilancio 2019.

Dunque, laddove fosse confermato quest'ultimo limite in sede di approvazione definitiva della legge, il contribuente potrebbe permanere nel regime forfettario.

**NEW - DECORRENZA - SUPERAMENTO NEL 2018 DELLE SOGLIE PREVIGENTI**

In occasione dei **Videoforum del 23/01/2019** i funzionari dell'Agenzia hanno ritenuto che la nuova misura delle soglie **trovi applicazione a partire dal 1/01/2019** (in sede di primo accesso al regime forfettario, nonché per valutarne la permanenza) e ciò:

- in analogia con quanto avvenuto in occasione di un analogo innalzamento dei limiti introdotto dalla legge di Stabilità 2016; a tal fine la CM 10/2016 aveva ritenuto che i nuovi limiti si applicassero già con riferimento ai ricavi/compensi del 2015
- in considerazione del fatto che le coperture finanziarie nella legge di bilancio 2019 fanno riferimento all'applicazione di tali limiti per tutte le partite Iva (anche già esistenti nel 2018).

In tal caso si avrebbe che, con riferimento all'esempio precedente, i requisiti sarebbero soddisfatti anche ove la situazione fosse retrodatata di un anno, in quanto ricavi 2018 (ragguagliati ad anno) pari ad €. 62.609

- pur essendo superiori al "vecchio limite" (di €. 40.000)
- rimangono tuttavia inferiori al "nuovo limite" di €. 65.000.

Adeguamento: in passato l'adeguamento agli studi di settore non rilevava ai fini della verifica del limite. In modo analogo, in previsione dell'introduzione degli "**Indici sintetici di affidabilità fiscale**" (ISA), è disposto che dal 2019 non rileva l'adeguamento in dichiarazione finalizzato (art. 9-bis c. 9 DL 50/2017)

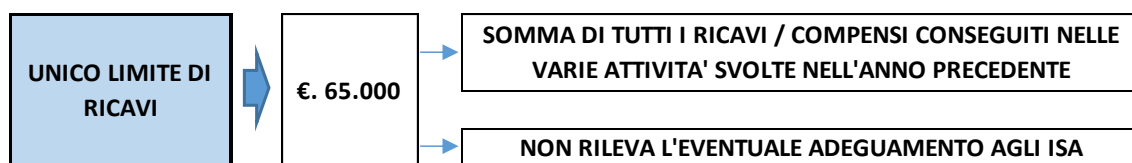
- a migliorare il proprio profilo di affidabilità
- ad accedere al relativo regime premiale.

PIÙ ATTIVITÀ: anche dal 2019 la verifica del requisito va effettuata in base alla somma dei ricavi e/o compensi realizzati nelle diverse attività esercitate (art. 56 c. 2 L. 190/2014).

Attività d'impresa/professionali svolte nel 2018					Forfeffario dal 2019
Caso	Ricavi att. 1	Ricavi att. 2	Compensi att. 3	TOTALE	
1)	6.000	55.000	4.000	65.000	SI
2)	10.000	60.000		70.000	NO

In passato occorreva individuare il limite più elevato per quelli associati ai codici ATECO svolti; tale limite veniva raffrontato con la somma dei ricavi/compensi realizzati nell'anno precedente.

Dal 2019 tale meccanismo non va più adottato in quanto si applica un unico limite di €. 65.000.



Criterio di determinazione dei ricavi (CM 10/2016): va adottando il criterio proprio del regime utilizzato nell'anno precedente, e pertanto con il criterio:

Regime contabile nel 2018	Criterio di determinazione
Forfettario / minimo	Per cassa
Imprese in contabilità semplificata	Per cassa
Impresa in contabilità ordinaria (anche per opzione)	Per competenza
Professionista	Per cassa

REQUISITI DI ACCESSO E CAUSE DI ESCLUSIONE

Come già in passato, per l'accesso o la permanenza nel regime agevolato è necessario soddisfare determinati condizioni; più in particolare occorre distinguere tra:

- **i requisiti di accesso** (art. 1 c. 54 L. 190/2014): che danno soddisfatti con riferimento alla **situazione dell'anno precedente**
- **le cause di esclusione** (art. 1 c. 57 L. 190/2014): che (CM 10/2016 p.to 2.3):
 - **in generale**: da valutare in relazione alla **situazione nel corso dell'anno**, al fine di configurare l'eventuale **fuoriuscita dall'anno successivo** (peraltro con possibili eccezioni nel caso in cui la causa di esclusione sia rimossa entro il 31/12 del medesimo anno – v. oltre)
 - **in deroga**: si configurano **anche quale requisito d'accesso le fattispecie di cui alle lett. d) e d-bis).**

REQUISITI D'ACCESSO

In passato andava verificato che, **con riferimento all'anno precedente**:

- il contribuente **non avesse “sostenuto” spese > €5.000 lordi** per:
 - ✓ **lavoro dipendente** (art. 49 Tuir), co.co.co. o altri redditi assimilati al lavoro dipendente (borse/assegni per fini di studio o professionali, ecc.)
 - ✓ lavoro accessorio (art. 70 DLgs.276/03)
 - ✓ utili agli associati con apporto di solo lavoro (art. 53 TUIR)
 - ✓ compensi erogati ai familiari dell'imprenditore (art. 60 TUIR).
- fosse verificato che:
 - ✓ il costo complessivo (lordo ammortamenti) per **beni mobili strumentali** al 31/12 dell'anno precedente **non eccedesse € 20.000** (Iva esclusa).

NEW

NOVITÀ - Tali requisiti sono stati **abrogati** dalla Legge di bilancio 2019.

N.B.: in sostanza l'unico requisito d'accesso che ancora permane è quello riferito ai ricavi/compensi conseguiti nell'anno precedente, già analizzati nel paragrafo precedente



DECORRENZA ABROGAZIONE: per i medesimi motivi già indicati per quanto attiene i ricavi/compensi, anche in questo caso si deve ritenere che la mancata verifica di tali requisiti abrogati vada retrodatata al periodo 2018. In tal senso:

- l'eventuale mancato soddisfacimento del requisito verificatosi sul 2018
- si ritiene non possa essere ostativo all'accesso nel regime forfettario dal 2019

Così, laddove un contribuente dovesse aver corrisposto retribuzioni a lavoratori dipendenti per € 10.000 nel 2018 (per cassa se già in regime forfettario o semplificato; per competenza se in contabilità ordinaria), dovrebbe poter accedere al regime forfettario dal 2019.

ART. 1 COMMA 54 L. 190/2014 (Requisiti d'accesso)

FINO AL 31/12/2018	DAL 1/01/2019
<p>I contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni applicano il regime forfettario di cui al presente comma e ai commi da 55 a 89 del presente articolo se, al contempo, nell'anno precedente:</p> <p>a) hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori ai limiti indicati nell'allegato n. 4 annesso alla presente legge, diversi a seconda del codice ATECO che contraddistingue l'attività esercitata;</p> <p>b) hanno sostenuto spese per un ammontare complessivamente non superiore ad euro 5.000 lordi per lavoro accessorio di cui all'articolo 70 del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, e successive modificazioni, per lavoratori dipendenti, collaboratori di cui all'articolo 50, comma 1, lettere c) e c-bis), del</p>	<p>I contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni applicano il regime forfettario di cui al presente comma e ai commi da 55 a 89 del presente articolo, se nell'anno precedente hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a euro 65.000.</p> <p style="text-align: center; background-color: #f5f5f5; padding: 10px;">(ABROGATI)</p>

- testo unico delle imposte sui redditi, di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, anche assunti secondo la modalità riconducibile a un progetto ai sensi degli articoli 61 e seguenti del citato decreto legislativo n. 276 del 2003, e successive modificazioni, comprese le somme erogate sotto forma di utili da partecipazione agli associati di cui all'articolo 53, comma 2, lettera c), e le spese per prestazioni di lavoro di cui all'articolo 60 del citato testo unico di cui al d.P.R. n. 917 del 1986, e successive modificazioni;
- c) il costo complessivo, al lordo degli ammortamenti, dei beni strumentali alla chiusura dell'esercizio non supera 20.000 euro. Ai fini del calcolo del predetto limite:
- 1) per i beni in locazione finanziaria rileva il costo sostenuto dal concedente;
 - 2) per i beni in locazione, noleggio e comodato rileva il valore normale dei medesimi determinato ai sensi dell'articolo 9 del citato testo unico di cui al d.P.R. n. 917 del 1986, e successive modificazioni;
 - 3) i beni, detenuti in regime di impresa o arte e professione, utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'impresa, dell'arte o professione e per l'uso personale o familiare del contribuente, concorrono nella misura del 50 per cento;
 - 4) non rilevano i beni il cui costo unitario non è superiore ai limiti di cui agli articoli 54, comma 2, secondo periodo, e 102, comma 5, del citato testo unico di cui al d.P.R. n. 917 del 1986, e successive modificazioni;
 - 5) non rilevano i beni immobili, comunque acquisiti, utilizzati per l'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione;
- d) (lettera abrogata, a decorrere dal 1 gennaio 2016, dall'art. 1, comma 111, lett. a) legge 28 dicembre 2015 n. 208).

CAUSE DI ESCLUSIONE

Come per il passato, sono previsti dei vincoli:

- sia relativi alla tipologia di attività svolta
- sia per quanto attiene alcune situazioni soggettive del contribuente.

La legge di Bilancio 2019 modifica due vincoli, sostituendo le lett. d) e d-bis) all'art. 57 L. 190/2014.

ART. 1 COMMA 57 L. 190/2014 (Cause di esclusione)

57. Non possono avvalersi del regime forfettario:	(idem)
a) le persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali ai fini dell'imposta sul valore aggiunto o di regimi forfettari di determinazione del reddito;	(idem)
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 assicuri un adeguato scambio di informazioni e che producono nel territorio dello Stato italiano redditi che costituiscono almeno il 75 per cento del reddito complessivamente prodotto;	(idem)
c) i soggetti che in via esclusiva o prevalente effettuano cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, o di mezzi di trasporto nuovi di cui all'articolo 53, comma 1, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427;	(idem)
d) gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone o associazioni di cui all'articolo 5 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, <u>ovvero a società a responsabilità limitata di cui all'articolo 116 del medesimo testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, e successive modificazioni;</u>	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'articolo 5 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, 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) <u>i soggetti che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di cui rispettivamente agli articoli 49 e 50</u>	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

del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, eccedenti l'importo di 30.000 euro; la verifica di tale soglia è irrilevante se il rapporto di lavoro è cessato.

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 obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni. (NEW)

NEW PARTECIPAZIONI IN SOGGETTI TRASPARENTI O MENO

Un prima modifica è rappresentata dalla modifica dei soggetti partecipati dal contribuente che non permettono l'accesso (o ne determinano la fuoriuscita dall'anno successivo) al regime agevolato.

Tuttavia il testo di legge non appare del tutto chiaro nella sua estensione.

Come si può evince dal testo normativo la causa di esclusione viene estesa ai casi:

- di **partecipazione in imprese familiari**
- di **controllo** (anche indiretto):
 - di **Srl anche non in regime di trasparenza fiscale**
 - di **associazione in partecipazione** (senza distinguere tra contratti che prevedono l'apporto di solo lavoro - per le fattispecie che sopravvivono alla soppressione disposta dall'art. 53 D.lgs. 81/2015 - o l'apporto di capitale/misto).

PARTECIPAZIONE IN IMPRESE FAMILIARI

La "partecipazione" all'impresa familiare

- che si deve ritenere **limitata ai collaboratori** (non al titolare)
- **in passato non era ostativa all'accesso** al regime forfettario (analogamente a quanto accadeva per i contribuenti minimi, per quanto si ponesse il problema di dover prestare l'attività in via prevalente nell'ambito dell'impresa familiare, piuttosto che nell'ambito dell'attività condotta personalmente – CM 7/2008).



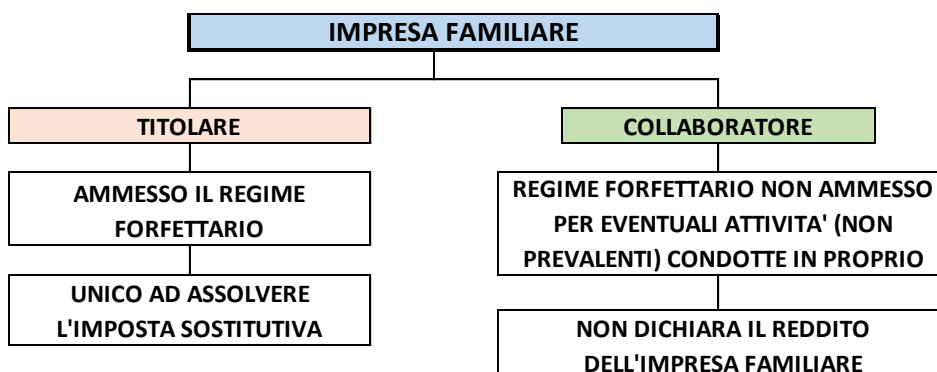
Nota: l'Agenzia motivava il divieto di partecipazione in soggetti trasparenti nella volontà del legislatore di non la tassare una medesima tipologia di reddito con criteri differenti (RM 146/2009 per i contribuenti minimi, richiamata dalla CM 10/2016 in relazione ai contribuenti forfettari), e cioè:

- con l'imposta sostitutiva per il reddito prodotto in via diretta nel regime agevolato
- con l'ordinario assoggettamento ad Irpef per il reddito di partecipazione nel soggetto trasparente.

Tale situazione non poteva (e non potrà) verificarsi nell'ambito delle imprese familiari (posto che l'imposta sostitutiva assolta dal titolare "assorbe" anche l'imposta dovuta dal collaboratore); tuttavia la modifica normativa è chiara e tale situazione non sarà più ammessa a partire dal 2019

Si noti che la cessazione dell'impresa familiare (a differenza della sua costituzione, per ottenere i benefici fiscali) non richiede l'intervento del notaio (essendo, tuttavia opportuno un atto avente data certa).

Pertanto, laddove il collaboratore ritenga più conveniente cessare l'impresa familiare sarà sufficiente che nei primi giorni di gennaio (cioè prima che si verifichi qualsiasi apporto lavorativo) sia notificata la cessazione dell'impresa familiare a decorrere dal 31/12/2018.



DOMANDE E RISPOSTE della REDAZIONE – IMPRESA FAMILIARE AMMESSA AL FORFETTARIO

D. Si chiede conferma che anche le imprese familiari possano applicare il regime forfettario, posto che non si comprende il senso della nuova esclusione dal regime forfettario per i soggetti che partecipano ad imprese familiari.

Significa che non si può applicare il regime forfettario se si partecipa ad "altre" imprese familiari oltre a quella in questione? Diversamente tutte le imprese familiari sarebbero automaticamente escluse dal regime stesso.

R. A favore di una interpretazione diversa da quella proposta vi sono una serie di fattori.

In primo luogo depone in senso sfavorevole un coordinamento rispetto alla disciplina precedente (sia dei contribuenti forfettari che dei contribuenti minimi), dove l'unico dubbio circa la possibilità di accedere al regime forfettario riguardava i collaboratori (il riferimento è alla CM 7/2008, p.to 2.11 ed alla CM 17/2012 p.to 6.1.2).

Non vi sarebbe alcun motivo logico per escludere il titolare dell'impresa familiare, nella considerazione che non ha un reddito di partecipazione né costituisce indice di "ricchezza" il fatto di avere dei collaboratori familiari.

In secondo luogo, in generale il legislatore non si riferisce al titolare dell'impresa come soggetto "partecipante" ad essa, in quanto egli è soggetto "costituente" l'impresa (rimanendo i partecipanti confinati solo ai collaboratori).

Ovviamente il titolare dell'impresa non può a sua volta partecipare ad altre imprese familiari in qualità di collaboratore..

DOMANDE E RISPOSTE della REDAZIONE – CONTRIBUTI IVS

D. Le imprese familiari dovrebbero poter continuare ad accedere al regime forfettario. Se l'impresa ha ricavi per €. 40.000 ed un coefficiente di redditività del 67%, avrebbe un reddito di €. 26.800 da assoggettare interamente a imposta sostitutiva del 15% in capo al titolare. Ai fini IVS artigiani, il titolare versa i contributi anche per il collaboratore, pagando trimestralmente i contributi fissi sul minimale.

Se il reddito continuasse ad essere attribuito per il 51% al titolare e per il 49% al collaboratore, i due soggetti verserebbero solo i contributi fissi in quanto ciascuno di essi non supera il minimale di reddito previsto ai fini Inps.

Diversamente, attribuendo tutto il reddito al titolare (come è previsto ai fini dell'imposta sostitutiva) il titolare dovrebbe versare i contributi Inps sull'intero reddito di €. 26.800 versando anche l'eccedenza, mentre il collaboratore verserebbe i soli contributi fissi. In pratica, così facendo si verserebbero molti più contributi previdenziali e il collaboratore familiare sarebbe considerato un mero "coadiuvante".

E' possibile compilare il quadro RR indicando per il collaboratore la propria quota di reddito imponibile (49%) anche se nel quadro LM tutto il reddito è stato assoggettato ad imposizione da parte del titolare? In tal modo si ripristina ai fini Inps lo stesso metodo di calcolo dei contributi applicato per le imprese familiari in regime ordinario.

R. Per quanto attiene gli obblighi previdenziali IVS:

*) il titolare sarà obbligato a dichiarare i redditi anche del collaboratore a quadro RR, a nulla rilevando il fatto che non vi sia un quadro RH "di riscontro" presentato da parte del collaboratore (né il fatto che tutta l'imposta sostitutiva sia dovuta, ex lege, dal titolare)

*) le percentuali da imputare permangono quelle previste dall'art. 5 Tuir, non potendosi eccedere la quota del 49% di reddito complessivo.

Pertanto si deve dare risposta positiva a quanto prospettato.

SOCIETÀ DI PERSONE

Si ritiene permanga invariata la causa di esclusione per la partecipazione in una società di persone commerciale (Snc o Sas).

N.B.: andrà, tuttavia, chiarito se trovi conferma l'impostazione data in passato dall'Agenzia in relazione alle modalità di applicazione della causa di esclusione, per la quale si rinvia al paragrafo che segue.

In particolare andrà chiarito

- ✓ se la giustificazione dell'esclusione risiede nella volontà di non applicare due tassazioni diverse a due redditi aventi la medesima natura, uno prodotto dalla società/studio associato e l'altro prodotto individualmente
- ✓ e, conseguentemente, trovino ancora applicazione i chiarimenti rilasciati in passato attinenti alle modalità e tempistiche relative alla rimozione della causa ostativa.



Società semplice: non sorge una causa di esclusione nel caso di partecipazione in società semplice (diversa da uno studio associato), in quanto non attribuisce mai un reddito d'impresa/lavoro autonomo (RM 27/2011).

È il caso in cui il reddito vada dichiarato a quadro RA (es: società semplice in agricoltura) o RB (es: società semplice immobiliare).

Al contrario, è causa di esclusione dalla partecipazione in un'associazione professionale.

NEW - SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA

Una novità è intervenuta per quanto attiene le società a responsabilità limitata



N.B.: il possesso di azioni in Spa o quote di società cooperativa (anche in trasparenza fiscale) non risulta mai ostativo all'accesso.

Fino al 2018: costituiva causa ostativa il possesso di una partecipazione in una Srl:

- solo ove quest'ultima avesse optato per il regime di trasparenza fiscale (art. 116 Tuir).
- indipendentemente dall'entità della partecipazione

Così, una partecipazione totalitaria in una Srl unipersonale non in trasparenza fiscale non costituiva causa ostativa all'accesso regime agevolato.

Dal 2019: diviene causa ostativa:

- il possesso in una Srl che vada **considerato di controllo**, anche indiretto
- **indipendentemente dal regime di trasparenza** fiscale o meno della società
- in caso di **attività della società "riconducibile" a quella svolta/da svolgere dal contribuente**.



CONTROLLO: con ogni probabilità il legislatore ha inteso fare riferimento al controllo ex art. 2359 C.C. e cioè

- **di diritto:** il socio dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria
- **di fatto:** il socio dispone di voti sufficienti per esercitare una "influenza dominante" nell'assemblea ordinaria
- **controllo contrattuale:** le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa (patti parasociali, ecc.).

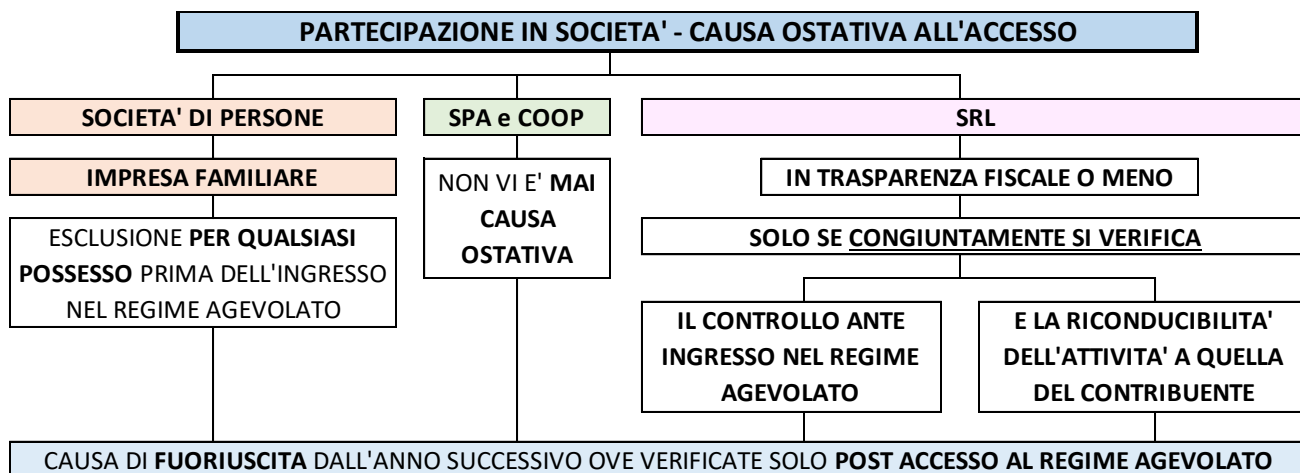
Familiari: il riferimento al controllo "indiretto" porta a ritenere (con riferimento a quanto interpretato in passato per fattispecie analoghe) che alle quote del contribuente vadano sommate le partecipazioni detenute dai familiari (di cui all'art. 5 Tuir o, quantomeno, quelli più stretti)

A titolo di esempio, si pensi ad un socio che possiede il 40% di una Srl e la moglie di questi un ulteriore 40%: appare difficile poter sostenere che tale socio non abbia un'influenza dominante sull'assemblea ordinaria.

ATTIVITÀ SVOLTA DAL SOGGETTO PARTECIPATO

L'ultimo periodo della lett. d) prevede che la causa ostativa scatti nel solo caso in cui la Srl

- **eserciti un'attività economica "riconducibile" a quella svolta dal contribuente**
- **in via diretta o indiretta.**



**INTERROGAZIONE N. 5-1274 DEL 23/01/2019**

Nell'Interrogazione parlamentare n. 5-1274 del 23/01/2019 il MEF ha fornito chiarimenti in merito alla "riconducibilità" delle attività svolte.

Nel richiamare la Relazione illustrativa alla legge di bilancio 2019 (la quale ha chiarito che finalità della norma è quello di evitare "artificiose frammentazioni" delle attività già svolta dalla società, al solo fine di fruire del regime agevolato) il MEF si è limitato a chiarire che:

- ✓ deve essere fatto riferimento "**all'attività effettivamente svolta**"
- ✓ **indipendentemente dai codici Ateco denunciati**

Tuttavia, non sono stati forniti chiarimenti, in concreto, sui criteri da seguire per individuare se "l'attività svolta individualmente è **correlabile** a quella prodotta in forma associata".

La fattispecie (cui non è stata data espressa risposta), riguardava il caso di un professionista che svolge un'attività classificata col codice Ateco 74.90.99 "Altre attività professionali nca" in possesso di una quota del 70% in una Srl di mediazione immobiliare.

Con ogni probabilità non rileva il fatto che sia svolta un'attività professionale (e non un'attività d'impresa, al pari della Srl), ma il settore in cui si opera (il campo immobiliare).

ASPETTI DA CHIARIRE

RICONducIBILITÀ DELL'ATTIVITÀ DELLA SOCIETÀ: il concetto di attività della società "riconducibile" a quella del contribuente dovrà essere sufficientemente circostanziata dalla prassi dell'Agenzia.

In particolare, non è chiaro se per detta riconducibilità sia sufficiente che il contribuente:

- ✓ operi nella "filiera" della Srl, quale cliente o fornitore (es: commercialista che controlla una Srl di elaborazione dati)
- ✓ operi nel medesimo settore in senso lato (es: ove il contribuente dell'interpello offrisse consulenza in materia di mutui immobiliari avrebbe una attività riconducibile a quella di mediazione immobiliare della Srl?)
- ✓ operi nel medesimo "mercato di riferimento", con concetto già chiarito per quanto attiene le cause di esclusione per i contribuenti minimi, connotato da una delimitazione territoriale (es: nel caso precedente è sufficiente se l'attività del contribuente è svolta a Roma mentre la Srl opera a Latina?)
- ✓ apporti la propria opera nell'ambito della società (es: quale amministratore o anche quale socio lavoratore, anche privo di compenso?).

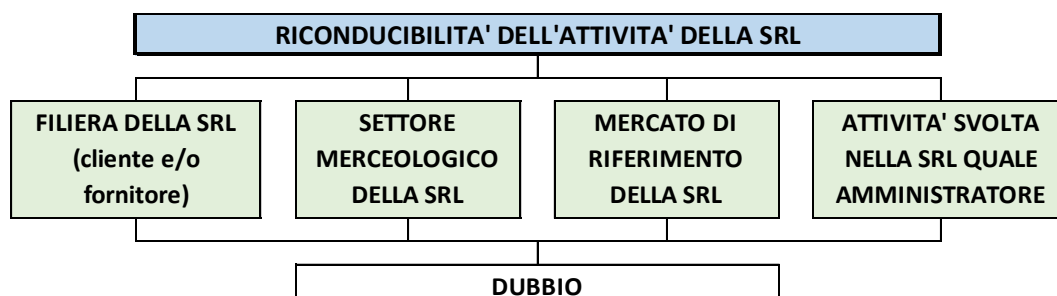
Casistica	Attività contribuente	Società Partecipata	Partecipazione		Attività della società (**)	CAUSA OSTATIVA (parere Redazione)
			del contrib.	dei familiari		
1)	Ristorazione	Srl	60%		Ristorazione	SI
2)	Consulenza	Srl	60%		Ristorazione	NO
3)	Consulenza	Srl	40%	21%	Consulenza	SI
4)	Ristorazione	Snc	10%		Consulenza	SI (*)

(*) Ipotesi probabile

(**) Si assume la riconducibilità limitatamente alle attività svolte dal contribuente e dalla società partecipata



Controllo integrato dopo l'accesso: andranno, infine, chiarite le conseguenze di un controllo che risulti integrato solo una volta fatto accesso al regime agevolato (si dovrebbe pervenire alla fuoriuscita solo dall'anno successivo).



MODALITA' DI APPLICAZIONE DELLA CAUSA DI ESCLUSIONE

Come anticipato, le cause di esclusione per possesso di soggetti trasparenti in passato hanno sempre assunto una forma "ibrida", nel senso che:

→ **nell'anno di accesso regime agevolato**: agiscono come **requisito di accesso**

In caso di possesso di tali partecipazioni, **non è ammesso accedere al regime forfettario nel 2019**:

- nel corso dell'anno: a seguito di **apertura della partita Iva nel 2019** (ma v. deroghe più sotto)
- fin dal 1/01/2019: nel caso di **soggetti già titolari di partita Iva nel 2018**.

→ **in costanza di regime agevolato**: agiscono come **causa di fuoriuscita dall'anno successivo** (es: l'acquisto di partecipazioni nel corso del 2019 fa fuoriuscire dal 1/01/2020).

Situazioni particolari

In relazione al regime dei minimi l'Agenzia aveva richiesto l'assenza del possesso fin dal 31/12 dell'anno precedente (es: il possesso al 1/01 permetteva l'ingresso al regime agevolato solo dall'anno successivo). Tale posizione è stata "ammorbida" per il regime forfettario; la CM 10/2016 p.to 2.3, infatti (sempre alla luce dei principi della RM 146/2009), ha ritenuto che la **causa di esclusione non operi** nei seguenti casi:

A	Cessione partecipazione entro il 31/12	il contribuente forfettario cede la partecipazione trasparente preesistente (anche pervenuta per successione) prima del 31/12 dell'anno, anche successivamente all'ingresso nel regime agevolato . <i>Nota</i> : infatti, al contribuente <u>non viene imputata</u> alcuna quota di reddito d'impresa/professionale
B	Cessazione della società	la società partecipata risulti "cessata" o posta in "liquidazione" al 31/12 . <i>Nota</i> : il motivo dovrebbe risiedere nel fatto che, in generale, in tal caso è applicabile la tassazione separata a RM (ove la società abbia un'anzianità > a 5 anni). La CM 10/2016 pare limitare l'esimente (da fuoriuscita dall'anno successivo) al solo caso di acquisizione nell'anno a causa di successione (non anche in caso di acquisto per atto tra vivi).
C	Cessazione della attività	il regime forfettario sia già cessato prima dell'acquisizione della partecipazione trasparente (posto che si verifica la ordinaria fuoriuscita dall'anno successivo). <i>Nota</i> : in tal caso nel Mod. Redditi vi sarà sia un <u>quadro LM</u> (per l'attività condotta direttamente) <u>che un quadro RG/RF/RE</u> . (per il reddito imputato per trasparenza)

Caso A (o B)		2018	2019
1° ipotesi	Possesso Partec. (*) (anche per eredità)	Cessione partecipaz. (o messa in liq./cessaz. Soc.)	
	Tassazione col regime forfettario (quadro LM)		Permane il regime forfettario (non fuoriuscita)
2° ipotesi	Possesso Partec. (*) (anche per eredità)		Cessione partecipaz. (o messa in liq./cessaz. Soc.)
	Tassazione col regime forfettario (quadro LM)		Fuoriuscita dal regime forfettario
Caso C		2018	
	Cessazione attività forfettaria	Acquisizione partecipaz. (*) (anche per eredità)	
	Permane il regime forfettario (quadro LM)		

(*) Impresa familiare: il concetto dovrebbe valere anche per l'impresa familiare e possesso di quote di controllo di Srl.



DUBBI: con riferimento al periodo 2019 andrà, quindi, chiarito se **tali concetti**:

- **permangono validi per le società di persone** (eventualmente estesi alle imprese familiari)
- vadano **estesi alla partecipazione in Srl** (in senso contrario Telefisco 2019).

NEW – TELEFISCO 2019: nei Videoforum di inizio anno i funzionari hanno ritenuto che:

- in relazione alle **quote di Srl**
- la causa ostativa del possesso **va rimossa entro il 31/12 dell'anno precedente** per poter **accedere/permanere nell'anno successivo**

CASO 1)		CASO 2)	
Cess. quote Srl controll. con attività riconducibile (trasparente o meno)	Accesso al Regime forfettario (o permanenza, se già adottato nel 2018)	Cessione quote di Srl controllata con attività riconducibile (trasparente o meno)	Divieto di accesso al Regime forfettario (o fuoriuscita, se già adottato nel 2018)
2018	2019	2018	2019

DOMANDE E RISPOSTE della REDAZIONE

D. Commercialista è socio al 33,33%, insieme ai due genitori sempre al 33,33%, di una Srl "di servizi" alle aziende clienti. Amministratrice unica della società è il coniuge del professionista e, sempre il professionista, è responsabile tecnico della società, come risulta dal contratto di mandato stipulato tra lui e la società. Il professionista fattura mensilmente alla società il suo compenso stabilito nel contratto di mandato, mentre la società fattura alle ditte clienti.

Si chiede se, avendo avuto compensi nel 2018 inferiori ad €. 65.000 e non sussistendo altre potenziali cause di esclusione, il professionista possa aderire al regime forfettario così come modificato dalla legge di bilancio 2019.

Stessa domanda laddove la società fosse costituita in forma di Stp con professionisti terzi; può il commercialista accedere al regime forfettario per l'attività di revisore e altre attività svolte a titolo personale?

In caso di risposta positiva, potrà accedere al regime start up?

R. Tra le cause di esclusione, come modificate dalla legge di bilancio 2019, vi è:

- il controllo di una Srl (anche non in trasparenza fiscale), dovendo considerare anche i casi di un controllo indiretto
- che abbia un'attività "riconducibile" a quella svolta nell'ambito dell'attività per la quale si intende accedere al regime forfettario.

Nel primo caso risulta evidente che entrambi i requisiti sono soddisfatti, nel senso:

- ✓ l'attività svolta dalla Srl "di servizi" andrà quasi certamente considerata "riconducibile" all'attività svolta in proprio dal commercialista (salvo futuri chiarimenti a sorpresa dell'Agenzia delle Entrate)
- ✓ è integrato il controllo "indiretto" per il tramite dei propri genitori.

Nel secondo caso della Stp si dice che la Srl svolge l'attività propria dei commercialisti, esattamente come fa il contribuente con propria partita Iva; si ritiene pertanto sia soddisfatto il requisito della "riconducibilità" di cui sopra.

Pertanto il problema si sposta sulla possibilità di considerare il professionista quale soggetto che "controlla" la Stp.

Premesso che con ogni probabilità tale concetto sarà ricondotto all'art. 2359 cc, in linea generale si dovrebbe poter sostenere che il soggetto non ha alcun controllo (salvo il caso in cui sussistano dei particolari patti parasociali che gli attribuiscono il controllo o gli altri professionisti siano familiari del primo). Dunque la risposta dovrebbe essere positiva: il contribuente potrà accedere al regime forfettario dal 2019.

Infine, per quanto attiene il regime start-up, occorrerà valutare se si impongano le cause ostative alla sua fruizione; tra di esse vi è la cd. "mera prosecuzione" di attività già svolta quale lavoratore dipendente/assimilato.

In quest'ultimo caso la CM 17/2012 (in relazione ai contribuenti minimi, ma fatta propria dalla CM 10/2016 ai soli fini della valutazione del requisito start-up) aveva ritenuto che:

- ✓ in relazione agli amministratori:
- ✓ la mera prosecuzione andasse valutata solo ove, nel triennio precedente all'accesso nel regime agevolato, avessero operato per più del 50% del periodo quale co.co.co. (es. > 18 mesi ove fosse amministratore almeno dal 1/01/2016).

In tale fattispecie andrà effettuata la verifica della mera prosecuzione, che nel caso di specie appare piuttosto chiara (infatti il medesimo mercato di riferimento e sono applicate le medesime competenze richieste in qualità di amministratore), escludendo così all'applicazione del regime start-up.

Casistica - possesso quote di SRL (trasparente o meno) secondo Telefisco

Data possesso	Controllo sulla Srl	Attività della Srl	Regime agev. nel 2019
2018	NO	(non rileva)	SI
	SI	NO	SI
	SI	SI	NO

Data acquisto	Controllo sulla Srl	Attività della Srl	Fuoriuscita dal 2020
2019	NO	(non rileva)	NO
	SI	NO	NO
	SI	SI	SI

NEW – IL “MERCATO DI RIFERIMENTO” DELL’ATTIVITÀ

In relazione all’ultimo requisito di accesso/causa di esclusione da permanenza nel regime agevolato:

- **non ha più alcun rilievo la percezione di redditi di lavoro dipendente/assimilato** ex artt. 49 e 50 TUIR (compreso il reddito da pensione)



N.B.: ciò comporta il fatto che il contribuente potrà rimanere dipendente ed aprire una partita Iva in regime forfettario, indipendentemente dall’entità del reddito ritratto dall’attività di lavoro dipendente.

- **ma il solo fatto di esercitare l’attività d’impresa/lavoro autonomo in via prevalente:**

- **nei confronti di uno dei datori di lavoro dei 2 anni precedenti**
- o nei confronti di soggetti **ric conducibili direttamente/indirettamente a questi ultimi.**



DATORE DI LAVORO: nel caso precedente il dipendente dovrà operare obbligatoriamente (in via prevalente) nei confronti di un soggetto diverso dal proprio datore di lavoro.

Per quanto l’espresso riferimento ai “datori di lavoro” porti ad escludere la rilevanza di rapporti non di lavoro subordinato (es: co.co.co.; attività professionale, ecc.), in una recente interrogazione (n. 5-01179/2019), il MEF ha ritenuto che detta causa:

- fosse applicabile agli ex tirocinanti con rapporto di **lavoro subordinato o “assimilato” (co.co.co.)** col dominus (v. oltre novità del DL 135/2018, cd. “Decreto semplificazioni”)
- essendo esclusi i soli ex tirocinanti con un rapporto di lavoro diverso (es: con partita Iva).

In sostanza, secondo tale orientamento sarebbero esclusi anche gli amministratori di società che si trovino ad operare prevalentemente nei confronti della società stessa.

Prevalenza: al Videoforum del 23/01/2019 i funzionari dell’Agenzia hanno ritenuto vada fatto riferimento ai **ricavi/compensi** derivanti dalle operazioni intrattenute con l’attuale o ex datore di lavoro.

La relazione illustrativa giustifica tale previsione nella volontà di evitare che i datori di lavoro siano tentati di indurre dipendenti ad aprire la partita Iva pur continuando ad operare con le medesime modalità.



DECORRENZA: analogamente ai casi precedenti, la verifica del requisito:

- ✓ **dovrebbe retroagire sulla situazione 2018** (come depone Telefisco 2019) e non si tratti di requisiti da applicare solo dal 2019 in poi
- ✓ ma **si ritiene applicabile solo se nel 2018 era già aperta la P.Iva** (se il dipendente avvia l’attività nel 2019 si ritiene non debba verificare i “compensi” dall’ex datore di lavoro 2018).

MODALITÀ DI APPLICAZIONE

In passato: la lett. d-bis) era di fatto un requisito d’accesso, nel senso che:

- faceva riferimento ai dati (il reddito di lavoro dipendente/assimilato) dell’anno precedente
- al fine di escludere l’accesso/permanenza nel regime agevolato dall’anno successivo.

La nuova lett. d-bis): non fa più alcun riferimento ad una situazione dell’anno precedente; peraltro **la prevalenza dell’attività svolta** (se nei confronti degli ex datori di lavoro o meno) **non può che essere valutata al termine dell’esercizio.**

Pertanto si ritiene che per i contribuenti:

- **neoattività:** non si possa parlare di un requisito d’accesso, ma **solo di una causa di esclusione** (cioè di fuoriuscita dal regime agevolato dall’anno successivo)
- **per i soggetti già in attività nel 2018:** costituisca un requisito di accesso per il 2019 (il meccanismo di applica, poi, anche sui periodi successivi).

SITUAZIONE PROBABILE		
COMMITTENTE PRINCIPALE NEL 2018	REGIME FORFETTARIO DAL 2019	
	Ammesso	Note
ex datore di lavoro 2017/2018	NO	Nuova causa di esclusione
ex datore di lavoro 2016	SI	Il rapporto di lavoro è cessato ante biennio precedente
nuovo committente	SI	

Biennio “mobile”: va notato che il biennio cui fa riferimento la norma non risulta cristallizzato nel momento in cui si apre la partita Iva; pertanto si tratta di una causa di esclusione che viene -1 volta decorso detto biennio.

ALCUNI ESEMPLI: si propongono alcuni esempi di come si ritiene operi la causa ostativa.

Esempio1: il sig. Rossi è stato **dipendente** di Verdi **fino al 31/12/2018**; a gennaio 2019 **avvia un'attività** in proprio, andando ad operare principalmente nei confronti del medesimo sig. Verdi. In tal caso si ritiene che:

- ✓ possa accedere al regime forfettario nel 2019 (senza valutare la percentuale di incidenza dei compensi verso il datore di lavoro, ovviamente pari al 100%)
- ✓ dal 1/1/2020 fuoriuscirà laddove nel 2019 abbia incassato ricavi prevalenti dell'ex datore di lavoro Verdi.

Esempio2: nell'Esempio1 precedente, si ponga ora che Rossi abbia **avviato l'attività da marzo 2018**, andando ad operare principalmente nei confronti del medesimo sig. Verdi.

In tal caso (a nulla rilevando se si sia trattato di un licenziamento o di dimissioni volontarie) scatta l'applicazione della causa di esclusione (si suppone operi fin dal 2018) che si ritiene debba operare come segue:

- ✓ dal 1/03/2018 ha potuto accedere al regime forfettario
- ✓ essendo obbligato a fuoriuscirne a decorrere solo dal 2020, avendo riscontrato al 31/12/2018 di aver operato prevalentemente nei confronti dell'ex datore di lavoro.

Esempio3: nell'Esempio2 precedente si ponga, infine, che Rossi nel 2018 abbia operato prevalentemente nei confronti del committente Neri (non “riconducibile” all'artigiano Verdi): in tal caso non opera alcuna causa di esclusione e, pertanto, il contribuente può fruire del regime forfettario:

- non solo per i mesi di attività del 2018
- ma anche per l'intero periodo di imposta 2019.

Nel 2019 il contribuente ottiene i maggiori ricavi dal committente Verdi (ex datore di lavoro nel 2018, e cioè nel biennio precedente); in tal caso opera la fuoriuscita obbligatoria dal 2020.

Dal 2021 potrà rientrare nel regime forfettario indipendentemente dal committente prevalente (infatti l'artigiano Verdi non potrà più essere considerato un ex datore di lavoro “nei due precedenti periodi d'imposta”).

Ulteriore casistica riferita all'Esempio3:

Anno	Ricavi incassati dal committente		Totale ricavi	Causa escl. lett. d-bis)	Regime
	Verdi	Neri			
2018	20.000	30.000	50.000	No	Forfettario
2019	35.000	25.000	60.000	SI	Forfettario
2020	35.000	25.000	60.000	NO	Semplificato
2021	40.000	25.000	65.000	NO	Forfettario



SOGGETTI “RICONDUCIBILI” ALL'EX DATORE DI LAVORO

Il concetto (con finalità evidentemente antielusive, che andrà attentamente circostanziato dalla prassi dell'Agenzia), si ritiene possa essere ricondotto:

- ✓ non solo alle attività svolte autonomamente dai familiari dell'ex datore di lavoro (analogamente a quanto già ritenuto per le partecipazioni possedute)
- ✓ ma anche ad eventuali soggetti meramente “interposti”.

Esempi: si ritengono riconducibili all'ex datore di lavoro:

- le forniture effettuate ad un "triangolatore", che successivamente rivende all'ex datore di lavoro (magari senza alcun ricarico)
- le prestazioni dell'ex dipendente di un CED che fatturi ordinariamente al medesimo CED ma che, per restare al di sotto del 50%, inizia a fatturare anche direttamente ai clienti di quest'ultimo (magari verso la fine dell'anno).

NOVITA' – ESCLUSIONE DEI "PRATICANTI"

La legge di conversione del DL 135/2018 (cd. "Decreto Semplificazioni") è intervenuto sull'art. 1, co. 57, L. 190/2014, che individua le cause di esclusione dall'accesso al **regime forfettario**.

Con la modifica in esame viene stabilito che:

- sono **esclusi dalla causa ostativa**
- i **"soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni"** (cd. "praticanti" o "tirocinanti").

Esempio1: Mario Rossi ha compiuto la pratica per diventare commercialista presso il dott. Verdi.

Fino al 2017 è stato inquadrato come dipendente (ma nulla cambia, secondo il MEF, ove fosse inquadrato come co.co.co. con "rimborso forfettario").

Nel 2019 apre P.Iva come Commercialista, avendo superato l'esame di abilitazione, accedendo al regime forfettario; in tal caso:

- ✓ sul 2019 non si pone la causa ostativa (non possedendo nel 2018 dei "ricavi" o compensi professionali)
- ✓ dal 2020 non si porrà alcuna esclusione anche laddove fatturi prevalentemente al collega (o alla Srl di servizi di cui questi è socio).



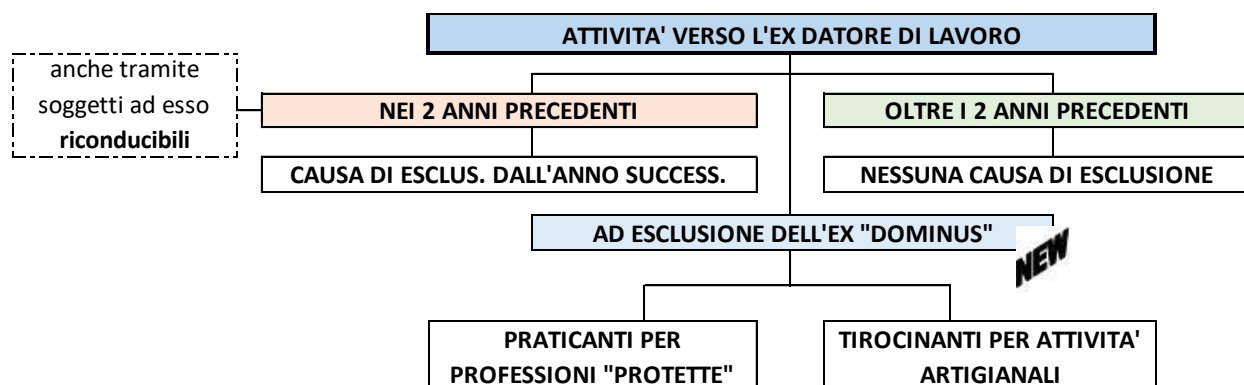
N.B.: la fattispecie appare del tutto analoga alla causa di esclusione ("per mera prosecuzione") già prevista nell'ambito dei contribuenti minimi; si noti che, in tale occasione, la CM 17/2012 p.to 2.2.2 aveva ritenuto

- di non limitare il concetto alle sole "professioni protette"
- ma di estenderlo agli apprendisti nell'artigianato.

Come anticipato, il MEF (interrogazione n. 5-01179/2019) aveva ritenuto che detta causa:

- fosse applicabile agli ex tirocinanti con rapporto di **lavoro subordinato o "assimilato"** col dominus
- essendo esclusi i soli ex tirocinanti con un rapporto di lavoro diverso (es: con partita Iva).

La novella normativa rimuove ora il divieto di accesso di cui al punto a) precedente.



Dubbio: in numerosi casi i praticanti hanno aperto una P.Iva per attività "generica" diversa da quella "protetta" per la quale effettuano il praticantato; in tale situazione:

- posto che la norma fa riferimento ai soggetti "che iniziano" l'attività
- si dovrebbe concludere per l'attrazione alla causa ostativa di tali praticanti.

Esempio2: nell'Esempio1 precedente, si ponga ora che il praticante abbia aperto P.Iva dal 2018 (come attività generica di prestazioni di servizi), fatturando prevalentemente al dominus o al sul CED. Nel 2019:

- può considerarsi esonerato dalla causa di esclusione per essere stato tirocinante fino al 2017?
- o deve valutare se nel 2018 ha incassato compensi prevalenti dal dominus/CED per verificare l'eventuale fuoriuscita dal 2019? (ipotesi probabile).

Mera prosecuzione di attività già svolta

Si noti che permane il divieto di applicazione del regime start-up (imposta sostitutiva al 5%) nel caso in cui l'attività da esercitare costituisca "mera prosecuzione" di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente/autonomo (salvo il caso in cui la stessa costituisca un periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio dell'arte/professione).

Come si può notare, la situazione è diversa rispetto alla nuova causa di esclusione.

Esempio: si riprenda l'esempio precedente, ponendo che il contribuente abbia effettivamente inteso rendersi indipendente (le fatture al CED sono < 50% dei compensi incassati). In tal caso il contribuente:

- potrà accedere al regime forfettario
- ma non potrà accedere al regime start-up (al di fuori delle ipotesi del tirocinio obbligatorio) nella considerazione che (CM 17/2012):
- ✓ sfrutta le medesime competenze maturate presso l'ex datore di lavoro
- ✓ si affaccia al medesimo "mercato di riferimento":

REGIME FORFETTARIO DAL 2019

	Ricavi/comp. 2017/2018	Ammesso il reg. agev. dal 2019?	Mera prosecuzione nel triennio	Imp. Sost. nel 2019
attività con l'ex datore di lavoro	preval.	NO	-	-
	non prevalente	SI	SI	15%
			NO	5%

ULTERIORI CAUSE DI ESCLUSIONE - CONFERMA

Accanto alle precedenti condizioni, rimangono confermate le previgenti cause di esclusione:

REGIMI SPECIALI	si avvalgono di regimi speciali IVA o regimi forfetari
NON RESIDENTI	non sono fiscalmente residenti in Italia <i>Nota:</i> fanno eccezione i cd. "contribuenti Shumaker", cioè di quelli che risiedono in un paese UE/SEE se producono in Italia almeno il 75% del reddito complessivo
CESSIONE DI FABBRICATI O AUTOMEZZI	effettuano, in via esclusiva o prevalente, la cessione: ✓ di fabbricati (o porzioni di fabbricato) e/o di terreni edificabili ✓ di mezzi di trasporto nuovi.

EFFICACIA TEMPORALE: il verificarsi di una di tali cause:

- nell'anno precedente all'accesso: impedisce l'applicazione del regime forfettario ove non sia cessata prima dell'inizio di tale anno
- nell'anno in corso: esclude dal regime agevolato dall'anno successivo (non sono applicabili eccezioni come quelle viste per quanto riguarda il possesso di partecipazioni trasparenti).


avvio di una attività in regime speciale
prevalenza di cessione di immobili/auto nuove
trasferimento di residenza all'estero (non "shumacker")

2019	2020
Ultimo anno di applicazione del regime forfettario	Fuoriuscita dal regime forfettario

OPZIONI ESERCITATE IN PASSATO

TELEFISCO 2019 - analogamente a quanto avvenuto nel 2016 (in occasione delle novità introdotte dalla legge di Stabilità 2016), anche per la legge di bilancio 2019 i funzionari dell'Agenzia ritengono:

- si sia in presenza di **“rilevanti modifiche normative”** di cui all'art. 1 c. 3 Dpr 422/97
- che **permettono di disapplicare il periodo di permanenza triennale** in caso di opzione per la contabilità ordinaria.

 **N.B.:** il passaggio dalla contabilità semplificata regime forfettario è sempre ammesso, di anno in anno (RM 64/2018); il passaggio sarà ammesso anche provenendo dal regime dei minimi.

LE POSSIBILI SCELTE PER IL REGIME FORFETTARIO DAL 2019

Con riferimento a quanto chiarito relazione alle revoche delle opzioni si prospettano i casi possibili.

DAL REGIME ORDINARIO 2018 AL REGIME FORFETTARIO 2019

Occorre distinguere il caso in cui contribuente, nel **2018**, abbia tenuto il **regime ordinario**:

- a) **se per obbligo**: non avendo esercitato alcuna “opzione”:
 - non si trova ad applicare il con vincolo di durata
 - **dal 2019** potrà accedere al **regime forfettario** (laddove soddisfatti i relativi requisiti) quale regime naturale (che non necessita di alcuna comunicazione)
- b) **se per opzione**: dovrà verificare: ove il soggetto (in possesso dei requisiti per il regime forfettario) abbia optato per il regime ordinario:
 - **nel 2016**: non si pongono particolari problemi (posto che il triennio obbligatorio già trascorso):
 - dal **periodo d'imposta 2019** può transitare al **nuovo regime forfettario**
 - revocando l'opzione nel Mod. Iva 2020
 - **negli anni 2017/2018**:
 - considerate le **rilevanti modifiche normative** che saranno introdotte sul regime forfettario dal 2019
 - **potrà comunque revocare l'opzione** (indicandola nel Mod. Iva 2020) per la contabilità ordinaria prima del decorso del triennio.

VO33 REGIME FORFETTARIO PER LE PERSONE FISICHE ESERCENTI ATTIVITÀ D'IMPRESA, ARTI E PROFESSIONI
Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014)

Opzione 1 ☐ Revoca 2 ☒

Casistica

2015	2016	2017	2018	2019	2020
Semplificato	Ordinario per opzione			Forfettario	Ord./Sempl.
Semplificato	Forfettario	Ord. x opzione		Forfettario (deroga)	Ord./Sempl.
Semplificato	Forfettario	Forfettario	Ord. per opzione	Forfettario (deroga)	Ord./Sempl.

2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Semplificato	Forfettario	Forfettario	Forfettario	Ordinario per opzione		

DAL REGIME SEMPLIFICATO 2018 AL REGIME FORFETTARIO 2019

Come noto, la contabilità **semplificata** è un **“regime naturale”** (non necessita alcuna opzione per la sua adozione da parte del contribuente che ne soddisfatti i relativi requisiti), **al pari del regime forfettario**.

Requisiti per la contabilità semplificata (art. 18 c. 1 Dpr 600/73): ricavi dell'anno precedente:

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

La RM 64/2018 ha recentemente chiarito che il regime forfettario ha la **stessa forza attrattiva** del regime semplificato nel senso che, in presenza dei relativi requisiti (v. [RF flash 156/2018](#)):

- la sua **mancata applicazione** (scegliendo la contabilità semplificata, o ordinaria)
- **non vincola al periodo triennale** di permanenza nel regime semplificato
- obbligando solo alla **relativa comunicazione** (rigo VO33).



N.B.: un contribuente che opta per uno dei due metodi di determinazione dell'imposta, può, al passaggio d'anno, effettuare passaggi tra i due regimi senza dover rispettare alcun vincolo di durata.

Casistica - Impresa che ha sempre requisiti per il regime forfettario

2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
forfettario	sempl. (rigo VO33)	forfettario (1)	forfettario	sempl. (rigo VO33)	sempl. (2)	forfettario (1)

(1) Non va effettuata alcuna comunicazione a quadro VO

(2) Non va rinnovata la comunicazione a quadro VO

CONTABILITA' SEMPLIFICATA E OPZIONE "PER IL REGISTRATO"

Quanto sopra indicato vale anche nel caso in cui il contribuente abbia esercitato l'opzione ex art. 18 c. 5 Dpr 600/73 (regime cd. "Registrato vale incasso/pagamento"), barrando l'apposita casella del quadro VO nel Mod. Iva relativo all'anno in cui ha optato.



Mod. Iva 2019: il rigo VO26 non presenta la possibilità di "revocare" l'opzione "per il registrato" in sede di fuoriuscita tout court dal regime semplificato.

VO26 TENUTA DEI REGISTRI IVA SENZA SEPARATA INDICAZIONE DEGLI INCASSI E DEI PAGAMENTI PER LE IMPRESE MINORI (art. 18, comma 5, d.P.R. n. 600/1973)

Opzione 1 ☐

Infatti, secondo la citata RM 64/2018, il **vincolo triennale** previsto per tale opzione:

- si applica **solo per coloro che scelgono di rimanere nel regime contabile semplificato**
- **non anche** per coloro che, avendone i requisiti, scelgono di accedere al regime forfettario.

La casistica riportata in precedenza può qualificarsi come segue:

2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
forfettario	sempl. opz. 18 c. 5 (rigo VO33 e VO26)	forfettario (1)	forfettario	sempl. opz. 18 c. 5 (rigo VO33 e VO26)	sempl. opz. 18 c. 5 (2° anno)	forfettario (1)
forfettario	sempl. opz. 18 c. 5 (rigo VO33 e VO26)	forfettario (1)	forfettario	sempl. (rigo VO33)	sempl. opz. 18 c. 5 (rigo VO26)	forfettario (1)

CONTRIBUENTE MINIMO 2018 E FORFETTARIO 2019

Come noto, il regime dei **contribuenti minimi** (attualmente denominato "Regime di vantaggio"):

- non è stato più accessibile dal 1/01/2015 (art. 1 c. 54 L. 190/2014)
- i **contribuenti che già lo applicavano nel 2014** potevano proseguire **fino a "scadenza naturale"**: 35° anno di età o 5 periodi complessivi (art. 1 c. 88 L. 190/2014)
- per il **solo 2015** è stato fatto **rivivere** (art. 10 c. 12-undecies DL 192/2014).

In tale situazione, con riferimento al passaggio al regime forfettario, l'Interpello 72/2018 (nel richiamare la precedente RM 67/2015) ha chiarito che per i soggetti:

- ➔ **già in regime dei minimi dal 2014:** **non si pone alcun vincolo di durata** (considerato che tale regime va considerato naturale)
- ➔ **che vi hanno fatto accesso nel 2015:** il regime è **diventato "opzionale"**, trovando quindi applicazione il termine di **durata triennale**.



Start up: in entrambi i casi, l'agevolazione quinquennale cd. "start-up" nell'ambito del regime forfettario va calcolata a decorrere dall'anno in cui si è avuto accesso al primo regime agevolato (anche quale contribuente minimo, potendo utilizzare l'agevolazione nell'ambito del forfettario per gli anni residui).

Casistica: può essere rappresentata come segue (soggetto under 35):

2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Minimo (inizio attività)	Minimo	Minimo	Forf. start-up	Forf. start-up	Forfettario	Forfettario	Forfettario
-	Minimo (inizio attività)	Minimo	Minimo	Forf. start-up	Forf. start-up	Forfettario	Forfettario
Sempl.	Minimo	Minimo	Minimo	Forf. start-up	Forf. start-up	Forfettario	Forfettario
Sempl	Sempl	Minimo			Forf. start-up	Forf. start-up	Forfettario
-	-	Minimo			Forf. start-up	Forf. start-up	Forfettario
	Minimo (fino al 35° anno di età)						
		Minimo (fino al 35° anno di età)					

ULTERIORI DISPOSIZIONI

Tutte le altre disposizioni relative al regime forfettario continuano ad applicarsi secondo le previsioni già in vigore nel 2018

- ✓ rettifica della detrazione Iva in sede di ingresso
- ✓ regime transitorio ai fini reddituali in sede di ingresso
- ✓ regime start-up
- ✓ regime agevolato ai fini IVS

ecc.



ATTENZIONE

In considerazione dei numerosi dubbi che il testo normativo suscita, si ritiene che l'Agenzia delle Entrate, analogamente a quanto avvenuto spesso in passato:

- ➔ **riterrà non sanzionabili** (per obiettive difficoltà interpretative) **eventuali comportamenti tenuti** dai contribuenti **fino alla diramazione dei dovuti chiarimenti**, che dovessero essere difforni da questi ultimi
- ➔ concedendo un congruo lasso di tempo (60gg dal momento della pubblicazione della Circolare sul sito dell'Agenzia – v. CM 16/2017 p.to 3.1.1.) per correggere tali comportamenti.

Pertanto

- **limitatamente ai casi obiettivamente dubbi** evidenziati in precedenza
- si ritengono **non motivate particolari remore** nell'adottare il regime forfettario fin dal 2019 (procedendo quindi a non applicare l'Iva sulle fatture che potranno essere messe cartacee) consci che si potrà essere chiamati ad emettere tutte le note di variazione di sola Iva (in formato xml) in aumento senza applicazione di alcuna sanzione.

N.B.: peraltro, vanno considerati i diversi adempimenti in relazione alle variazioni di sola Iva; infatti, nel caso in cui il contribuente:

- a) abbia adottato il regime agevolato ritenuto nel seguito non corretto: la variazione in aumento per l'Iva:
 - ✓ andrà pagata dai soggetti passivi Iva, che potranno successivamente detrarla (art. 60 Dpr 633/72)
 - ✓ mentre potrà solo richiederla a rimborso se il contribuente è un dettagliante (art. 30-ter Dpr 633/72)
- b) in caso contrario: la variazione in diminuzione per l'Iva:
 - ✓ andrà restituita ai soggetti passivi Iva, che dovranno successivamente versarla
 - ✓ non si potrà "restituirli" ai privati (non noti) se il contribuente è un dettagliante (rimane introitata).