

CIRCOLARE N. 9



Divisione Contribuenti

Roma, 10 aprile 2019

OGGETTO: Modifiche al regime forfetario - articolo 1, commi da 9 a 11, legge 30 dicembre 2018, n. 145

1. PREMESSA	3
2. INGRESSO E PERMANENZA NEL REGIME FORFETARIO.....	5
2.1. Premessa	5
2.2. Requisiti di applicazione del regime forfetario	6
2.3. Cause ostative all'applicazione del regime forfetario	8
2.3.1. Cause ostative di cui alle lettere <i>a)</i> , <i>b)</i> e <i>c)</i> del comma 57	9
2.3.2. Cause ostative di cui alle lettere <i>d)</i> e <i>d-bis)</i> del comma 57	12
3. APPLICAZIONE E DISAPPLICAZIONE DEL REGIME FORFETARIO .	25
3.1. Passaggio dal regime semplificato al regime forfetario	25
3.2. Passaggio dal regime ordinario, per opzione, al regime forfetario	27
3.3. Disapplicazione per legge	28
3.4. Disapplicazione a seguito di accertamento	28
4. CARATTERISTICHE DEL REGIME FORFETARIO	29
4.1. Semplificazioni e adempimenti ai fini IVA	29
4.2. Semplificazioni e adempimenti ai fini delle imposte sui redditi	31
4.3. Determinazione del reddito imponibile	32
4.4. Applicazione dell'imposta sostitutiva	37
5. SANZIONI	38

1. PREMESSA

La legge 23 dicembre 2014, n. 190 (d'ora in poi, legge di stabilità 2015), all'articolo 1, commi da 54 a 89, ha introdotto un regime fiscale agevolato, c.d. regime forfetario, rivolto ai contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni in possesso di determinati requisiti, al fine di superare, progressivamente, le criticità derivanti dalla sovrapposizione di preesistenti regimi agevolativi destinati a soggetti con caratteristiche simili (regime fiscale di vantaggio, regime delle nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo, regime contabile agevolato).

Di recente, l'articolo 1, commi da 9 a 11, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (d'ora in poi, legge di bilancio 2019) ha modificato, con portata estensiva, l'ambito di applicazione del regime forfetario.

In primo luogo, è stata introdotta una soglia unica di ricavi e compensi, più elevata, pari a 65.000 euro, indipendentemente dall'attività esercitata, precisando che in caso di svolgimento di più attività, ai fini dell'applicazione del regime forfetario, il limite di 65.000 euro è riferito alla somma dei ricavi e dei compensi derivanti dalle diverse attività esercitate.

Sono poi state abrogate le limitazioni stabilite in precedenza con riferimento al costo dei beni strumentali (20.000 euro) e alle spese per prestazioni di lavoro (5.000 euro) di cui rispettivamente alle lettere *b*) e *c*) del comma 54 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014, nella formulazione previgente.

Sono state, infine, riformulate le cause ostative all'applicazione del regime forfetario di cui alle lettere *d*) e *d-bis*) del comma 57 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014. Come riportato nella relazione illustrativa della legge di bilancio 2019, le modifiche rispondono alla “*duplice ratio di evitare artificiosi*

frazionamenti delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte o artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo”.

In particolare, la lettera *d)* del comma 57, nell'attuale formulazione, dispone che non possono avvalersi del regime forfetario gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone o associazioni o imprese familiari di cui all'articolo 5 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (d'ora in poi, 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 e professioni.

La lettera *d-bis)* del comma 57 prevede che 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 in corso nei due precedenti periodi d'imposta ovvero nei confronti di soggetti agli stessi direttamente o indirettamente riconducibili, non possono avvalersi del regime agevolato.

L'articolo 1-*bis*, comma 3, del decreto legge 14 dicembre 2018, n. 135, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 febbraio 2019, n. 12, ha ulteriormente modificato la formulazione della lettera *d-bis)* del comma 57, escludendo dall'ambito di applicazione della stessa i soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatorio per l'esercizio di arti o professioni.

In base all'articolo 2, comma 1, lettera *b)*, del D.M. 23 marzo 2018 e all'articolo 2, comma 1, lettera *b)*, del D.M. 28 dicembre 2018, ai contribuenti che applicano il regime forfetario non si applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale istituiti con l'articolo 9-*bis* del decreto-legge 24 aprile 2017, n.

50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, per gli esercenti attività di impresa, arti o professioni.

Infine, l'articolo 1, comma 11, della legge di bilancio 2019 prevede che, per quanto non diversamente disposto dalla stessa, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni in tema di regime forfetario di cui ai commi da 56 a 75 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014.

Con la presente circolare si forniscono indicazioni in relazione alle modalità di applicazione del regime forfetario alla luce delle modifiche apportate con la legge di bilancio 2019 e si chiariscono alcuni dubbi interpretativi emersi in ordine all'applicazione dello stesso.

Per le parti non oggetto di esame nella presente circolare si rinvia ai chiarimenti forniti dalla circolare n. 10/E del 4 aprile 2016, in quanto compatibili col vigente quadro normativo.

2. INGRESSO E PERMANENZA NEL REGIME FORFETARIO

2.1. Premessa

Il regime forfetario rappresenta il regime naturale delle persone fisiche che esercitano un'attività di impresa, arte o professione in forma individuale, purché siano in possesso del requisito stabilito dal comma 54 e non incorrano in una delle cause ostative previste dal successivo comma 57 della legge n. 190 del 2014 come modificato dall'articolo 1, comma 9, della legge n. 145 del 2018 e dall'articolo 1-*bis*, comma 3, del D.L. n. 135 del 2018.

Il regime forfetario si applica sia ai soggetti già in attività sia a coloro che intraprendono una nuova attività e non prevede una scadenza legata a un numero di anni di attività o al raggiungimento di una particolare età anagrafica; la sua

applicazione è, pertanto, subordinata solo al verificarsi delle condizioni di seguito descritte.

2.2. Requisiti di applicazione del regime forfetario

Il comma 54 dispone che i contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti e professioni applicano il regime forfetario se nell'anno precedente hanno conseguito ricavi ovvero percepito compensi non superiori a euro 65.000.

Il successivo comma 64 consente l'applicazione del regime anche alle imprese familiari, stabilendo le modalità di determinazione dell'imposta sostitutiva da parte dell'imprenditore.

Si ritiene che la predetta previsione normativa sia altresì applicabile all'azienda coniugale non gestita in forma societaria; in tal caso, l'imposta sostitutiva dovuta dal coniuge titolare sarà calcolata sul reddito al lordo delle quote assegnate al coniuge.

Rispetto alla previgente formulazione della disposizione normativa è stata introdotta una soglia unica di ricavi e compensi, più elevata, pari a 65.000 euro, indipendentemente dall'attività esercitata.

Il nuovo limite di ricavi/compensi di 65.000 euro va verificato, come si evince dall'espressa previsione normativa, con riferimento al limite dei ricavi conseguiti e dei compensi percepiti nell'anno precedente all'applicazione del regime forfetario. Da ciò consegue che, ad esempio, nel caso in cui il contribuente abbia superato la soglia di 30.000 euro di ricavi/compensi al 31 dicembre 2018, ma abbia conseguito/percepito, nel medesimo periodo d'imposta, ricavi/compensi non superiori alla soglia di 65.000 euro (quindi superiori ai limiti imposti dalla vecchia normativa ma inferiori a quelli indicati dalla nuova

previsione della legge di bilancio 2019), può rimanere nel regime forfetario, applicando le disposizioni introdotte dalla legge di bilancio 2019.

Per la verifica dell'eventuale superamento del limite, si deve tener conto del regime contabile applicato nell'anno di riferimento; perciò, ad esempio, coloro che hanno operato in contabilità ordinaria devono calcolare l'ammontare dei ricavi conseguiti applicando il principio di competenza e coloro che hanno applicato il regime semplificato di cui al comma 1 dell'articolo 18 del d.P.R. n. 600 del 1973 devono calcolare l'ammontare dei ricavi conseguiti applicando il regime di cassa.

Il predetto limite deve essere ragguagliato all'anno nel caso di attività iniziata in corso di anno.

Concorrono alla determinazione dell'ammontare conseguito il valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore, di cui all'articolo 85 del TUIR, da attribuire in conformità alle disposizioni contenute nell'articolo 9, comma 3, del TUIR (come disposto dall'articolo 57 del Tuir).

Si è posto il problema se i proventi conseguiti a titolo di diritti d'autore dovranno includersi nel calcolo della soglia di 65.000 euro.

In proposito, l'articolo 53, comma 2, lettera *b*), del TUIR, considera, inoltre, 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”*.

Data la peculiare natura dei predetti redditi, gli stessi concorreranno alla verifica del limite di 65.000 euro solo se correlati con l'attività di lavoro

autonomo svolta, circostanza che sarà ritenuta sussistente se, sulla base di un esame degli specifici fatti e circostanze, gli stessi non sarebbero stati conseguiti in assenza dello svolgimento dell'attività di lavoro autonomo.

Secondo quanto espressamente previsto nel comma 55, lettera *a*), non concorrono alla determinazione del limite di riferimento gli ulteriori componenti positivi indicati nelle dichiarazioni fiscali ai sensi del comma 9 dell'articolo 9-*bis* del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96. Trattasi, in particolare, degli indici sintetici di affidabilità fiscale per gli esercenti attività di impresa, arti o professioni, approvati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

La successiva lettera *b*) del medesimo comma 55 prevede che quando il contribuente esercita più attività, contraddistinte da codici ATECO differenti, ai fini del diritto all'accesso nel regime forfetario, si assume la somma dei ricavi e dei compensi relativi alle diverse attività esercitate.

Pertanto, ad esempio, nel caso in cui la persona fisica eserciti contestualmente un'attività di lavoro autonomo e un'attività d'impresa, per l'accesso al regime forfetario si assumerà la somma dei ricavi e dei compensi relativi alle attività esercitate.

Viceversa, nel caso in cui la persona fisica eserciti contestualmente un'attività agricola che rispetta i limiti previsti dall'articolo 32 del TUIR e una o più attività commerciali ad essa connesse, si assumerà esclusivamente la somma dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali esercitate.

2.3. Cause ostative all'applicazione del regime forfetario

A seguito delle modifiche normative intervenute con la legge di bilancio 2019 sono state riformulate le cause ostative previste nelle lettere *d*) e *d-bis*) del

comma 57, mentre le restanti cause ostative previste nelle lettere *a)*, *b)* e *c)* sono rimaste invariate.

2.3.1. Cause ostative di cui alle lettere *a)*, *b)* e *c)* del comma 57

La lettera *a)* del comma 57 dispone che non possono avvalersi del regime forfetario le persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali ai fini IVA o di regimi forfetari di determinazione del reddito. In questo caso l'incompatibilità con il regime forfetario è *in re ipsa*, ogniqualvolta il regime speciale IVA o di determinazione dei redditi sia un regime obbligatorio *ex lege*.

Come già specificato con circolare n. 10/E del 2016, paragrafo 2.3, non sono compatibili con il regime in esame i regimi speciali IVA e imposte sui redditi riguardanti le seguenti attività:

- agricoltura e attività connesse e pesca (articoli 34 e 34-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972);
- vendita sali e tabacchi (articolo 74, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972);
- commercio dei fiammiferi (articolo 74, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972);
- editoria (articolo 74, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972);
- gestione di servizi di telefonia pubblica (articolo 74, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972);
- rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta (articolo 74, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972);
- intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla tariffa allegata al d.P.R. n. 640 del 1972 (articolo 74, sesto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972);

- agenzie di viaggi e turismo (articolo 74-ter del d.P.R. n. 633 del 1972);
- agriturismo (articolo 5, comma 2, della legge n. 413 del 1991);
- vendite a domicilio (articolo 25-bis, sesto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973);
- rivendita di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione (articolo 36 del D.L. n. 41 del 1995);
- agenzie di vendite all'asta di oggetti d'arte, antiquariato o da collezione (articolo 40-bis del D.L. n. 41 del 1995).

L'esercizio di un'attività esclusa dal regime forfetario, in quanto soggetta a un regime speciale IVA o espressiva, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, di un reddito d'impresa o di lavoro autonomo determinato con modalità forfetarie, preclude l'applicazione della disciplina qui in esame per tutte le altre attività anche se non soggette a un regime speciale.

Tuttavia, i produttori agricoli, che rispettano i limiti previsti all'articolo 32 del TUIR, sono titolari di reddito fondiario e, pertanto, non esercitando l'attività d'impresa, possono applicare il regime forfetario per le altre attività che intendono svolgere.

Nel caso in cui il contribuente, avendone facoltà, opti per applicare l'IVA nei modi ordinari, è ammessa l'applicazione del regime forfetario, a condizione che l'opzione sia stata esercitata nell'anno d'imposta precedente a quello di applicazione del regime forfetario.

Ad esempio, l'attività di agriturismo disciplinata dall'articolo 5, comma 2, della legge 413 del 1991 può essere attratta al regime forfetario qualora il contribuente opti per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari (cfr. circolare 7/E del 2008, paragrafo 2.2).

Si pensi ancora al caso dell'imprenditore che applica il regime del margine con il metodo analitico o forfetario ai sensi dell'articolo 36, comma 3, del D.L. n. 41 del 1995, al quale sarà consentito, previa opzione per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari in riferimento all'esercizio dell'intera attività e non alle singole operazioni, di applicare il regime forfetario.

Si conferma, infine, quanto specificato con circolare n. 10/E del 2016, paragrafo 2.3, in merito all'incompatibilità del regime forfetario con il regime opzionale di tassazione agevolata (c.d. *Patent Box*), istituito dall'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge n. 190 del 2014.

Nessuna modifica hanno subito le cause ostative di cui alla lettera *b*) del comma 57, nella quale si dispone che non possono avvalersi del regime forfetario i soggetti non residenti, ad eccezione di coloro che risiedono 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 in Italia almeno il 75 per cento del reddito complessivamente prodotto, e alla successiva lettera *c*), nella quale si dispone che non possono avvalersi del regime forfetario i soggetti che effettuano, in via esclusiva o prevalente, operazioni di cessione di fabbricati e relative porzioni o di terreni edificabili (di cui all'articolo 10, comma 1, numero 8), del d.P.R. n. 633 del 1972), ovvero cessioni intracomunitarie di mezzi di trasporto nuovi (di cui all'articolo 53, comma 1, del D.L. n. 331 del 1993, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 427 del 1993).

2.3.2. Cause ostative di cui alle lettere *d)* e *d-bis)* del comma 57

Come evidenziato in precedenza, le lettere *d)* e *d-bis)* del comma 57 sono state oggetto di rilevanti modifiche da parte dell'articolo 1, comma 9, della legge n. 145 del 2018 e dell'articolo 1-*bis*, comma 3, del D.L. n. 135 del 2018.

La sopraggiunta modifica normativa, che ha comportato, da un lato, l'estensione dell'ambito di applicazione del regime forfetario e, dall'altro lato, la previsione di nuove cause ostative, impone di valutare le cause ostative di cui alle lettere *d)* e *d-bis)* alla luce della sopraggiunta *ratio legis*, che consiste nell'“evitare artificiosi frazionamenti delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte o artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo”, al duplice fine di individuarne il relativo ambito di applicazione e di stabilire il momento in cui le stesse operano, se con riferimento all'anno o agli anni precedenti oppure a quello di applicazione del regime forfetario.

Le predette cause ostative hanno natura di circostanze inibenti l'ingresso o la permanenza nel regime forfetario e sono finalizzate a evitare l'insorgere di potenziali condotte evasive.

In particolare, la lettera *d)* del comma 57 prevede che non possono avvalersi del regime forfetario 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 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.

La vigente formulazione della lettera *d*) in commento si discosta da quella previgente: per l'aggiunta delle imprese familiari, per la soppressione dell'espresso riferimento alle società a responsabilità limitata di cui all'articolo 116 del TUIR e per la previsione, in via generalizzata, del controllo diretto o indiretto di società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, ma a condizione che esercitino attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni.

Continuano a essere espressamente escluse dalla formulazione letterale le partecipazioni nelle società per azioni, in accomandita per azioni e residenti all'estero.

Al riguardo la relazione illustrativa alla legge di bilancio 2019 specifica che le modifiche rispondono alla *ratio* di evitare artificiosi frazionamenti delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte.

A tal proposito, giova ricordare che *ratio* della previgente formulazione normativa era di evitare che redditi appartenenti alla stessa categoria, d'impresa o di lavoro autonomo, conseguiti nello stesso periodo d'imposta e imputabili al medesimo contribuente fossero assoggettati a due diversi regimi di tassazione (cfr. risoluzione n. 146/E del 2009).

La nuova *ratio*, al pari della precedente, evita l'assoggettamento a diversi regimi di tassazione dei redditi d'impresa o di lavoro autonomo conseguiti; tuttavia, l'effetto segregativo è ora più accentuato, al fine di evitare il frazionamento delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte.

La nuova formulazione letterale della lettera *d*), letta perciò alla luce della menzionata *ratio legis*, porta a ritenere che la causa ostativa non operi solo a condizione che il contribuente, nell'anno precedente a quello di applicazione del

regime stesso, provveda preventivamente a rimuoverla, fatto salvo quanto si dirà *infra* con specifico riferimento alla partecipazione nelle s.r.l..

Ad esempio, nel caso in cui il contribuente possieda delle quote in una società in nome collettivo, se lo stesso cede le quote possedute nella s.n.c. entro la fine dell'anno precedente potrà applicare il regime forfetario a decorrere dall'anno successivo e ciò a prescindere che il contribuente inizi una nuova attività o prosegua un'attività già svolta.

Stesso ragionamento vale per la partecipazione in altre società di persone, in associazioni, in imprese familiari, in aziende coniugali; discorso a parte vale, come già detto, per le s.r.l., su cui si veda *infra*.

In considerazione della pubblicazione della legge di bilancio del 2019 nella Gazzetta Ufficiale Serie generale n. 302 del 31 dicembre 2018 e in ossequio a quanto previsto dall'articolo 3, comma 2, della Legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente), qualora alla predetta data il contribuente si trovasse in una delle condizioni tali da far scattare l'applicazione della causa ostativa in esame già a partire dal 2019, lo stesso potrà comunque applicare nell'anno 2019 il regime forfetario, ma dovrà rimuovere la causa ostativa entro la fine del 2019, a pena di fuoriuscita dal regime forfetario dal 2020.

Le operazioni di realizzo delle partecipazioni al fine di applicare il regime forfetario non sono censurabili ai fini dell'abuso del diritto di cui all'articolo 10-*bis* della legge n. 212 del 2000, trattandosi di comportamenti volti a rimuovere le cause ostative prima di applicare il regime, rispettandone in tal modo la *ratio* sottostante. Va da sé che si deve trattare di reali fenomeni realizzativi delle partecipazioni e non di condotte in tutto o in parte simulate.

Nella differente ipotesi, invece, in cui il contribuente applichi il regime forfetario e la causa ostativa sopraggiunga in corso d'anno a seguito di

acquisizione per eredità delle partecipazioni, lo stesso, qualora non la rimuova entro la fine dell'anno, fuoriuscirà dal regime forfetario dall'anno successivo ai sensi di quanto disposto dal comma 71.

La causa ostativa prevista dalla lettera *d*) del comma 57 può essere esaminata suddividendola in due parti.

In primo luogo, la stessa impedisce l'applicazione del regime forfetario agli esercenti attività d'impresa arti o professioni che contemporaneamente all'esercizio dell'attività, partecipano a società di persone, associazioni o imprese familiari di cui all'articolo 5 del TUIR.

Per associazioni si intendono le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, di cui all'articolo 5, comma 3, lettera *c*), del TUIR.

Coerentemente con l'allargamento dell'ambito di applicazione del regime forfetario alle aziende coniugali (su cui si veda *supra* il paragrafo 2.2), si ritiene che la causa ostativa trovi applicazione anche nel caso di partecipazioni ad aziende coniugali.

Si ritiene che costituisca causa ostativa l'esercizio di società di fatto che svolgono un'attività commerciale in quanto equiparate alle società in nome collettivo e il possesso di partecipazioni a titolo di nuda proprietà, non essendo lo stesso espressamente escluso dalla disposizione normativa in commento e non risultando in contrasto con la menzionata *ratio legis*.

Si ritiene poi che non costituisca causa ostativa la partecipazione in società semplici, tranne nei casi in cui le stesse producano redditi di lavoro autonomo o, in fatto, d'impresa.

In secondo luogo, il comma 57, lettera *d*), vieta l'applicazione del regime agevolato ai contribuenti 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.

Pertanto, affinché operi tale causa ostativa è necessaria la compresenza:

1) del controllo diretto o indiretto di società a responsabilità limitata o di associazioni in partecipazione e

2) dell'esercizio da parte delle stesse di attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni.

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

Con riferimento al momento in cui la causa ostativa riguardante le partecipazioni in s.r.l. opera, assumerà rilevanza l'anno di applicazione del regime e non l'anno precedente, dal momento che solo nell'anno di applicazione del regime si potrà verificare, sulla base di quanto si dirà *infra*, la riconducibilità diretta o indiretta delle attività economiche svolte dalla s.r.l. alle attività economiche svolte dal contribuente in regime forfetario.

Alla luce della più volte citata *ratio legis*, per la definizione di controllo, diretto e indiretto, occorre riferirsi all'articolo 2359, primo e secondo comma, del codice civile. Ai sensi del primo comma sono considerate società controllate:

“1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;

2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;

3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa”.

Pertanto, ad esempio, la causa ostativa opererà nel caso di partecipazione da parte di un contribuente che applichi il regime forfetario al 50 per cento in una società a responsabilità limitata perché risulta integrato il numero 2) del primo comma del citato articolo 2359 del codice civile.

Il controllo indiretto è specificato al secondo comma dell'articolo 2359 del codice civile, secondo cui: *“Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta; non si computano i voti spettanti per conto di terzi”*.

Nell'ambito delle persone interposte andranno ricompresi i familiari di cui all'articolo 5, comma 5, del TUIR, secondo cui: *“Si intendono per familiari, ai fini delle imposte sui redditi, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado”*.

Pertanto, ad esempio, la causa ostativa opererà nel caso in cui la moglie del contribuente che applica il regime forfetario detiene una partecipazione pari al 50 per cento in una società a responsabilità limitata (che esercita attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dal predetto contribuente), perché risulta integrato il combinato disposto di cui al primo comma, numero 2), e secondo comma dell'articolo 2359 del codice civile.

La lettera *d)* in esame richiede, inoltre, per l'attivazione della causa ostativa, che la società a responsabilità limitata o l'associazione in partecipazione esercitino attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti e professioni.

Considerata la *ratio legis* sottesa alla predetta causa ostativa, occorre avere in ogni caso riguardo alle attività effettivamente svolte in concreto dal contribuente e dalla società a responsabilità limitata controllata,

indipendentemente dai codici ATECO 2007 dichiarati, per valutarne la correlazione.

Al fine di individuare parametri di riferimento oggettivi, nell'ipotesi di attività esercitate dalla società a responsabilità limitata appartenenti di fatto alla medesima sezione ATECO di quella in cui sono classificabili le attività esercitate dalla persona fisica in regime forfetario, la riconducibilità diretta o indiretta delle due attività economiche esercitate si riterrà sussistente ogniqualvolta la persona fisica che usufruisce del regime forfetario effettui cessioni di beni o prestazioni di servizi tassabili con imposta sostitutiva alla società a responsabilità limitata direttamente o indirettamente controllata, la quale, a sua volta, deduce dalla propria base imponibile i correlativi componenti negativi di reddito.

Di conseguenza, non saranno ritenute “*attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili*” tutte le attività autonomamente esercitate dalla società a responsabilità limitata, condizione che sarà ritenuta sussistente, oltre che in assenza di acquisti di beni o servizi dalla persona fisica in regime forfetario, anche – se del caso – nelle ipotesi in cui i costi dei predetti beni e servizi non fossero fiscalmente deducibili.

Non saranno, inoltre, ritenute “*attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili*” tutte le attività esercitate dalla società a responsabilità limitata avvalendosi anche di acquisti di beni o servizi dalla persona fisica in regime forfetario, ma che siano classificabili in una sezione ATECO differente da quella in cui sono classificabili le attività esercitate dalla persona fisica in regime forfetario

Assumeranno esclusiva rilevanza non le sezioni ATECO e i conseguenti codici ATECO formalmente dichiarati dal contribuente e dalla s.r.l. controllata, ma quelli attribuibili in base alle attività effettivamente esercitate.

Pertanto, ad esempio, la causa ostativa in esame non opererà qualora una persona fisica che applica il regime forfetario e svolge effettivamente un'attività ricadente nella sezione M (attività professionali, scientifiche e tecniche) effettui cessioni di beni o prestazioni di servizi a una società a responsabilità limitata dalla stessa controllata che svolge effettivamente un'attività ricadente nella sezione J (servizi di informazione e comunicazione).

Viceversa, qualora le cessioni di beni o le prestazioni di servizi siano effettuate dal contribuente in regime forfetario a una società a responsabilità limitata controllata che svolge effettivamente un'attività ricadente nella medesima sezione in cui ricade l'attività effettivamente svolta dal contribuente che applica il regime forfetario, lo stesso fuoriuscirà dal regime forfetario l'anno successivo.

La lettera *d-bis*) del comma 57 è stata riformulata prevedendo che non possono avvalersi del regime forfetario 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 una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatorio ai fini dell'esercizio di arti o professioni.

Tale ultimo inciso è stato aggiunto dall'articolo 1-*bis*, comma 3, del decreto legge 14 dicembre 2018, n. 135, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 febbraio 2019, n. 12.

La previgente formulazione della lettera *d-bis*) non consentiva di avvalersi del regime forfetario ai soggetti che nell'anno precedente avessero percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di

cui rispettivamente agli articoli 49 e 50 del TUIR, eccedenti l'importo di 30.000 euro, la cui verifica era irrilevante se il rapporto di lavoro fosse cessato.

Come indicato nella relazione illustrativa, la nuova causa ostativa contenuta nella citata lettera *d-bis*) risponde alla *ratio* di evitare artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo, prevedendo a tal fine un periodo di sorveglianza.

A differenza della precedente causa ostativa che faceva espresso riferimento alla verifica della percezione di redditi di lavoro dipendente e assimilati nell'anno precedente, la nuova causa ostativa fa riferimento all'attività esercitata "*prevalentemente*" nei confronti di datori di lavoro ovvero di soggetti direttamente o indirettamente ad essi riconducibili con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta.

Di conseguenza, la verifica del requisito della prevalenza va effettuata solo al termine del periodo d'imposta.

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

I parametri cui fare riferimento per il calcolo della prevalenza sono i ricavi conseguiti e i compensi percepiti nei confronti dei datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o nei confronti dei quali il contribuente abbia svolto la propria attività lavorativa negli ultimi due periodi d'imposta ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro.

Il requisito della prevalenza andrà inteso in senso assoluto, con la conseguenza che, per integrare la causa ostativa, occorrerà che i ricavi conseguiti e i compensi percepiti nell'anno nei confronti dei datori di lavoro ovvero dei soggetti a essi riconducibili siano in ogni caso superiori al 50 per cento.

La causa ostativa non si applica qualora la cessazione del rapporto di lavoro sia intervenuta anteriormente ai due periodi d'imposta precedenti a quello di applicazione del regime forfetario.

Perciò, ad esempio, se un soggetto entra nel regime forfetario nel 2019 ed esercita prevalentemente o esclusivamente la sua attività nei confronti dell'ex datore di lavoro con il quale il rapporto di lavoro è cessato anteriormente al 1° gennaio 2017, tale circostanza non rappresenta una causa ostativa all'applicazione del regime forfetario, essendo oramai trascorso il periodo di sorveglianza biennale previsto dalla disposizione normativa.

Circa l'interpretazione della locuzione “*datori di lavoro*”, in linea con quanto previsto dalla previgente formulazione normativa, la relazione illustrativa ha chiarito che la lettera *d-bis*) ricomprende nel suo ambito di applicazione i soggetti che hanno percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di cui rispettivamente agli articoli 49 e 50 del TUIR.

Tuttavia, alla luce della *ratio legis* ispiratrice della causa ostativa in esame, occorre effettuare alcune distinzioni.

In particolare, con specifico riferimento ai pensionati che percepiscono redditi di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 49, comma 2, del TUIR, gli stessi non incorreranno nella causa ostativa in esame ogniqualvolta il pensionamento sia obbligatorio ai termini di legge.

La causa ostativa si applicherà viceversa nei casi di interruzione del rapporto di lavoro (ad esempio: licenziamenti, dimissioni ecc.) e di prosecuzione

con l'ex datore di lavoro ovvero con soggetti direttamente o indirettamente a esso riconducibili dell'esercizio prevalente dell'attività di impresa o di lavoro autonomo, usufruendo del regime forfetario.

Per quanto riguarda poi i percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 50 del TUIR, occorre verificare se si possano considerare i soggetti erogatori quali "datori di lavoro" nel senso voluto dalla causa ostantiva.

A questo proposito, non rientrano in ogni caso nell'ambito di applicazione della causa ostantiva, i percettori dei redditi di cui all'articolo 50, comma 1, lettere *c), d), f), g), h), h-bis), i)* ed *l)*, del TUIR, ferma ovviamente restando la loro corretta qualificazione ai fini fiscali.

Viceversa, vi rientrano i percettori di redditi di cui all'articolo 50, comma 1, lettere *a), b)* ed *e)*, del TUIR.

Si tratta, in particolare, dei percettori delle seguenti categorie di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente:

- compensi percepiti, entro i limiti dei salari correnti maggiorati del 20 per cento, dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, delle cooperative agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e delle cooperative della piccola pesca;
- indennità e compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e di quelli che per legge debbono essere riversati allo Stato;

- compensi per l'attività libero professionale intramuraria del personale dipendente del Servizio sanitario nazionale, del personale di cui all'articolo 102 del d.P.R. 11 luglio 1980, n. 382 e del personale di cui all'articolo 6, comma 5, del d. lgs. 30 dicembre 1992, n. 502 e successive modificazioni, nei limiti e alle condizioni di cui all'articolo 1, comma 7, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

Nell'ambito della categoria dei percettori di redditi di cui alla restante lettera *c-bis*), si ritiene che solo i revisori e i sindaci di società non rientrino nell'ambito di applicazione della causa ostativa, data l'intrinseca natura dell'attività svolta; viceversa, le altre categorie di percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ivi previste vi rientrano (amministratori, collaboratori ecc.).

Nella particolare ipotesi in cui, prima dell'entrata in vigore della lettera *d-bis*) in esame, il contribuente conseguiva sia redditi di lavoro autonomo (o d'impresa) sia redditi di lavoro dipendente (o assimilati) nei confronti del medesimo datore di lavoro, la causa ostativa in esame non potrà trovare applicazione se i due rapporti di lavoro persistono senza modifiche sostanziali per l'intero periodo di sorveglianza. In tal caso, non può verificarsi alcuna trasformazione di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo che la causa ostativa intende evitare, permanendo immutato l'assetto negoziale antecedente la modifica normativa.

Si pensi al caso di un contribuente che svolge l'attività di "continuità assistenziale" (*ex* guardia medica) e l'attività di medicina generale, fornendo assistenza ai propri mutuati nell'ambito del distretto dell'ASL di competenza. Dallo svolgimento dell'attività di guardia medica ritrae un reddito di lavoro

dipendente, mentre dallo svolgimento dell'attività di assistenza ai mutuatari ritrae un reddito di lavoro autonomo dalla medesima ASL di competenza.

In tal caso, qualora il duplice rapporto di lavoro (autonomo e dipendente) permanga senza subire alcuna modifica sostanziale, non potrà applicarsi la causa ostativa in esame.

Eventuali comportamenti posti in essere nel periodo d'imposta 2018 nelle more dell'entrata in vigore della legge di bilancio 2019 volti a modificare le condizioni del duplice rapporto di lavoro (autonomo e dipendente o assimilato) al fine di traslare una quota di redditi percepiti dalla tipologia di redditi di lavoro dipendente o assimilati a quella di redditi di lavoro autonomo per poter usufruire nel 2019 del regime forfetario sulla maggiore quota di redditi di lavoro autonomo saranno oggetto di sindacato ai fini dell'abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000.

Per quanto riguarda la locuzione utilizzata dalla causa ostativa in esame riguardante i *“soggetti direttamente o indirettamente riconducibili”* ai datori di lavoro, si tratta dei soggetti controllanti, controllati e collegati ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile.

Nell'ambito delle persone interposte di cui al secondo comma dell'articolo 2359 del codice civile, andranno ricompresi i familiari di cui all'articolo 5, comma 5, del TUIR, secondo cui: *“Si intendono per familiari, ai fini delle imposte sui redditi, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado”*.

La finalità di questa parte della causa ostativa appare chiara: estenderne l'ambito di applicazione anche ai soggetti controllanti, controllati o collegati, al fine di evitarne agevoli aggiramenti, che sarebbero stati possibili qualora si fosse fatto esclusivo riferimento al datore di lavoro, quale soggetto giuridico.

A seguito delle modifiche apportate alla lettera *d-bis*) del comma 57 da parte dell'articolo 1-*bis*, comma 3, del D.L. n. 135 del 2018, la suddetta causa ostativa non opera nei confronti dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatorio ai fini dell'esercizio di arti o professioni.

Tale esclusione è limitata ai soli lavoratori autonomi, i quali, pertanto, pur lavorando con carattere di prevalenza nei confronti di soggetti presso i quali hanno svolto l'attività di tirocinante, possono, in presenza degli altri requisiti previsti dalla disposizione normativa, applicare il regime forfetario.

Si evidenzia, da ultimo, che per quanto riguarda le modalità di applicazione del regime forfetario restano invariati i chiarimenti forniti nel paragrafo 2.4. della circolare n. 10/E del 2016.

3. APPLICAZIONE E DISAPPLICAZIONE DEL REGIME FORFETARIO

3.1. Passaggio dal regime semplificato al regime forfetario

Come già precisato con circolare n. 11/E del 2017, il regime di cassa rappresenta il regime naturale dei soggetti che esercitano un'attività d'impresa e che siano in possesso dei requisiti previsti dal comma 1 dell'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Possono accedere al regime semplificato per cassa anche i soggetti il cui regime naturale è quello forfetario.

Tali contribuenti devono a tal fine esprimere una specifica opzione secondo quanto previsto dal comma 70 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014.

Di regola, l'opzione per un regime di determinazione dell'imposta vincola il contribuente alla sua concreta applicazione almeno per un triennio, trascorso il quale si rinnova tacitamente per ciascun anno successivo, finché permane la concreta applicazione del regime scelto.

Tuttavia, con risoluzione n. 64/E del 2018, è stato chiarito 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 d.P.R. 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 dei contribuenti minori.

Il contribuente che nel 2018 si è avvalso del regime contabile semplificato per le imprese minori, di cui all'articolo 18 del decreto del d.P.R. n. 600 del 1973, optando, altresì, per la semplificazione prevista dal comma 5 del medesimo articolo 18, e che dal 1° gennaio 2019 intenda avvalersi del regime forfetario, deve registrare entro il 31 dicembre 2018 tutti i componenti positivi e negativi di reddito per i quali, alla data del 31 dicembre 2018, non è ancora intervenuta la registrazione, affinché gli stessi concorrano alla tassazione nel periodo d'imposta 2018.

Ai fini del calcolo del limite dei 65.000 euro per l'ingresso nel regime forfetario, tuttavia, rilevano i soli componenti positivi effettivamente incassati nel 2018, mentre quelli non ancora percepiti concorreranno nel periodo d'imposta in cui si realizza l'effettiva percezione.

Pertanto, i contribuenti possono sempre transitare dal regime semplificato al forfetario se in possesso dei requisiti per la sua applicazione. In tal caso, infatti, il contribuente passa da un regime naturale a un altro regime naturale.

Peraltro, qualora un contribuente nell'anno 2018 era in regime semplificato perché non presentava i requisiti ai fini dell'applicazione del regime forfetario (ricavi/compensi superiori alle soglie previste oppure perché vi erano elementi inibenti – non più previsti dalla nuova normativa – come la presenza di beni strumentali il cui costo complessivo era superiore a 20.000 euro), lo stesso contribuente può applicare il regime forfetario a partire dal 2019, essendo venute meno le cause di esclusione. A tal fine, come già detto, non occorre alcuna comunicazione preventiva o successiva e non è necessario esercitare una specifica opzione.

3.2. Passaggio dal regime ordinario, per opzione, al regime forfetario

Tenuto conto delle significative modifiche apportate al regime forfetario dalla legge di stabilità per il 2019, i soggetti che nel 2018 erano in regime ordinario possono effettuare il passaggio dalla contabilità ordinaria, scelta per opzione, al regime forfetario, senza attendere il decorso del triennio previsto per gli esercizi delle opzioni IVA.

Infatti, come indicato con circolare n. 11/E del 2017: “... *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 d.P.R. 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'*”.

3.3. Disapplicazione per legge

Ai sensi del comma 71 della legge n. 190 del 2014, 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 una delle cause ostative previste dal comma 57.

A differenza di quanto previsto per il regime fiscale di vantaggio di cui al D.L. n. 98 del 2011, non è contemplata la cessazione del regime in corso d'anno.

3.4. Disapplicazione a seguito di accertamento

Ai sensi del comma 74, il regime forfetario cessa di avere applicazione dall'anno successivo a quello in cui, a seguito di accertamento divenuto definitivo, viene meno la condizione di cui al comma 54 ovvero si verifica taluna delle cause ostative indicate al comma 57.

Ciò significa che la definitività dispiega effetti, ai fini della permanenza nel regime, dall'anno successivo a quello al quale è riferita la violazione. Pertanto, qualora un accertamento relativo all'anno di imposta 2019 dovesse rendersi definitivo nel 2024, il regime forfetario si considererà cessato già a decorrere dal 2020.

In ogni caso, la disposizione normativa in esame non deroga ai termini di cui all'articolo 43 del d.P.R. n. 600 del 1973.

4. CARATTERISTICHE DEL REGIME FORFETARIO

4.1. Semplificazioni e adempimenti ai fini IVA

Il comma 58 stabilisce che i contribuenti in regime forfetario non addebitano l'IVA in rivalsa né esercitano il diritto alla detrazione dell'imposta assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti nazionali, comunitari e sulle importazioni. Le fatture emesse non devono, pertanto, recare l'addebito dell'imposta.

Ai sensi del successivo comma 59, gli stessi sono esonerati dagli obblighi di liquidazione e versamento dell'imposta e da tutti gli obblighi contabili e dichiarativi previsti dal d.P.R. n. 633 del 1972, ossia dalla:

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

I soggetti che applicano il regime forfetario sono poi esonerati dall'applicazione delle disposizioni relative all'obbligo di emissione della fatturazione elettronica (articolo 1, comma 3, del d.lgs. n. 127 del 2015).

Continua, viceversa, a rimanere obbligatoria la fatturazione elettronica nei confronti della Pubblica amministrazione.

I contribuenti che applicano il regime forfetario restano soggetti agli obblighi di:

- numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali; in caso di ricezione di fatture elettroniche non sussiste l'obbligo di conservazione digitale delle stesse, anche qualora abbiano volontariamente comunicato ai cedenti/prestatori il loro indirizzo telematico o abbiano provveduto a registrare la PEC o il codice destinatario, abbinandoli univocamente alla loro partita IVA mediante utilizzo del servizio di registrazione offerto dall'Agenzia delle entrate. Resta, in tale evenienza, l'obbligo di conservazione del documento cartaceo;
- certificazione dei corrispettivi, fatta eccezione per le attività esonerate ai sensi dell'articolo 2 del d.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696, purché, in ogni caso, ottemperino all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante l'annotazione in un apposito registro cronologico, effettuata con le modalità previste dall'articolo 24 del d.P.R. n. 633 del 1972;
- integrazione delle fatture per le operazioni di cui risultino debitori di imposta con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, da versare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni, senza diritto alla detrazione dell'imposta relativa.

Si evidenzia, infine, che tutti i contribuenti che, nelle more della pubblicazione della presente circolare, non hanno applicato il regime forfetario pur avendone i requisiti e, di conseguenza, abbiano applicato l'IVA con le modalità ordinarie della rivalsa e della detrazione, possono emettere una nota di variazione, ai sensi del combinato disposto degli articoli 26, commi 3 e 7, e 21, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972, per correggere i dati della fattura, da conservare, ma senza obbligo di registrazione ai fini IVA, che il

cessionario/committente dovrà registrare, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o al prestatore a titolo di rivalsa.

Si rinvia al paragrafo 4 della circolare 4 aprile 2016, n. 10/E in relazione alle ulteriori caratteristiche del regime forfetario che non hanno subito alcuna modifica ad opera della legge di bilancio del 2019.

4.2. Semplificazioni e adempimenti ai fini delle imposte sui redditi

I soggetti che applicano il regime forfetario:

- sono esonerati dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili, fermo restando l'obbligo di tenere e conservare i registri previsti da disposizioni diverse da quelle tributarie (comma 69);
- sono esclusi dall'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (articolo 2, comma 1, lettera *b*), del D.M. 23 marzo 2018 e articolo 2, comma 1, lettera *b*), del D.M. 28 dicembre 2018);
- non sono tenuti ad operare le ritenute alla fonte, ivi comprese le addizionali regionali e provinciali, pur essendo obbligati a indicare in dichiarazione il codice fiscale del soggetto a cui sono stati corrisposti emolumenti senza operare, all'atto del pagamento, la relativa ritenuta d'acconto; è tuttavia facoltà degli stessi operare le ritenute alla fonte, senza che tale comportamento costituisca comportamento concludente per la fuoriuscita dal regime forfetario;
- non sono soggetti alla ritenuta d'acconto in relazione ai ricavi o compensi percepiti; a tal fine dovranno rilasciare un'apposita dichiarazione al sostituto dalla quale risulti che il reddito cui le somme percepite afferiscono è soggetto all'imposta sostitutiva in esame. Tuttavia, qualora abbiano erroneamente subito delle ritenute

e non sia più possibile correggere l'errore, le stesse potranno essere chieste a rimborso, con le modalità previste all'articolo 38 del d.P.R. n. 602 del 1973, ovvero, in alternativa, scomutate in dichiarazione, a condizione che le stesse siano state regolarmente certificate dal sostituto d'imposta.

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

Inoltre, i predetti contribuenti sono obbligati alla presentazione della certificazione unica per la certificazione delle ritenute previdenziali e assistenziali a carico del datore di lavoro.

Il comma 73 prevede che, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate recante approvazione dei modelli da utilizzare per la dichiarazione dei redditi, siano individuati, per i contribuenti che applicano il regime forfetario, specifici obblighi informativi relativamente all'attività svolta.

4.3. Determinazione del reddito imponibile

Il comma 64 stabilisce che chi applica il regime forfetario determina *“il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi o dei compensi percepiti il coefficiente di redditività nella misura indicata nell'allegato n. 4 annesso alla presente legge, diversificata a seconda del codice ATECO che contraddistingue l'attività esercitata”*.

Di seguito i coefficienti di redditività, distinti per codice ATECO, da applicare ai ricavi conseguiti e ai compensi percepiti nel periodo di imposta, calcolati in base al criterio di cassa.

Progressivo	Gruppo di settore	Codici attività ATECO 2007	Redditività
1	Industrie alimentari e delle bevande	(10-11)	40%
2	Commercio all'ingrosso e al dettaglio	45 - (da 46.2 a 46.9) - (da 47.1 a 47.7) - 47.9	40%
3	Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande	47.81	40%
4	Commercio ambulante di altri prodotti	47.82 - 47.89	54%
5	Costruzioni e attività immobiliari	(41 - 42 - 43) - (68)	86%
6	Intermediari del commercio	46.1	62%
7	Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione	(55-56)	40%
8	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)	78%
9	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)	67%

Le spese sostenute nello svolgimento dell'attività di impresa, arte o professione rilevano, dunque, in base alla percentuale di redditività attribuita, in via presuntiva, all'attività effettivamente esercitata.

Conseguentemente, in presenza di ricavi e compensi derivanti dal contemporaneo esercizio di attività riconducibili a codici ATECO diversi, il contribuente determina l'imponibile lordo applicando ai ricavi/compensi imputabili a ciascuna attività il relativo coefficiente di redditività.

Qualora il contribuente consegua proventi a titolo di diritti d'autore, ai sensi dell'articolo 53, comma 2, lettera *b*), del TUIR, anche se effettivamente correlati con l'attività di lavoro autonomo svolta, rimangono ferme le modalità di tassazione degli stessi previste dal comma 8 del successivo articolo 54.

Dal reddito sono deducibili i contributi previdenziali dovuti per legge, compresi i contributi previdenziali versati per conto dei collaboratori dell'impresa familiare fiscalmente a carico, nonché quelli versati per conto dei collaboratori non fiscalmente a carico, a condizione che il titolare non abbia esercitato nei loro confronti il diritto di rivalsa.

Al riguardo, si evidenzia che, qualora i contributi versati siano superiori al reddito d'impresa o di lavoro autonomo determinato applicando i coefficienti di redditività, l'eccedenza può essere dedotta dal reddito complessivo, ai sensi dell'articolo 10 del TUIR.

L'eventuale eccedenza dei contributi previdenziali e assistenziali versati da un contribuente che applica il regime forfetario e che sia fiscalmente a carico può essere dedotta, ai sensi dell'articolo 10, comma 2, del TUIR, dai familiari indicati nell'articolo 433 del codice civile.

Il comma 68 consente al contribuente che applica il regime forfetario di utilizzare le perdite fiscali pregresse riportate nei periodi precedenti in deduzione dal reddito determinato secondo le modalità indicate nel comma 64.

Con riferimento al riporto delle perdite fiscali, l'articolo 1, commi da 23 a 26, della legge di bilancio 2019 ha apportato una sostanziale modifica all'articolo 8 del TUIR.

In particolare, è stato equiparato il trattamento fiscale delle perdite d'impresa in contabilità semplificata a quelle in contabilità ordinaria, introducendo, per entrambe le fattispecie, un limite quantitativo, ovvero le

suddette perdite possono essere riportate senza limiti di tempo, ma con possibilità di utilizzo in misura non superiore all'80% del reddito imponibile dichiarato nei successivi periodi d'imposta, per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare.

Le perdite delle imprese in fase di *start-up*, nei primi 3 anni d'attività, invece sono riportabili senza limiti temporali ai sensi dell'articolo 84, comma 2, del TUIR.

Le perdite realizzate nell'esercizio di arti e professioni continuano ad essere compensate con altri redditi prodotti nello stesso periodo d'imposta; l'eventuale eccedenza non è riportabile.

Le nuove disposizioni normative riguardanti il riporto delle perdite fiscali per i soggetti IRPEF entrano in vigore a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017.

È previsto, inoltre, un regime transitorio di utilizzo delle perdite fiscali limitatamente ai soggetti in contabilità semplificata. In particolare:

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

Per quanto riguarda invece le perdite fiscali maturate nel 2017, considerata la previgente disciplina che non prevedeva la riportabilità in avanti delle perdite

non utilizzate in compensazione di altri redditi nello stesso periodo d'imposta 2017, è prevista una ulteriore disposizione transitoria volta a recuperare la parte eccedente non compensata.

In particolare, le suddette eccedenze sono utilizzate come segue:

- in compensazione dei redditi di impresa del 2018 e del 2019, entro i limiti del 40% del loro ammontare;
- in compensazione del reddito d'impresa del 2020, entro il 60% del loro ammontare.

Con specifico riferimento alla disciplina del regime forfetario, alla luce delle modifiche del comma 3 dell'articolo 8 del TUIR, le perdite fiscali d'impresa realizzate dai predetti soggetti prima dell'applicazione del citato regime, realizzate nei periodi di applicazione della contabilità ordinaria, risultano utilizzabili esclusivamente in abbattimento del reddito d'impresa e sono riportabili senza limiti di tempo, in misura non superiore all'80 per cento dei relativi redditi conseguiti in detti periodi d'imposta.

Diversamente, qualora le perdite fiscali realizzate dai predetti soggetti prima dell'applicazione del citato regime si riferiscano a periodi d'imposta in cui gli stessi possedevano i requisiti delle imprese minori, di cui all'articolo 66 del TUIR, si ritiene che solo le perdite fiscali maturate a partire dal periodo d'imposta 2017 - in considerazione delle precisazioni contenute nella relazione illustrativa - possano essere oggetto di riporto sulla base delle nuove modalità indicate nell'articolo 8, comma 3, del TUIR e nel rispetto del peculiare regime transitorio.

Le perdite fiscali realizzate nell'esercizio di arti e professioni, invece, non potendo essere portate a nuovo negli esercizi successivi, non influenzano il reddito d'impresa realizzato nel periodo di applicazione del regime forfetario.

Le perdite maturate nel periodo di applicazione del “regime dei contribuenti minimi” di cui alla L. n. 244 del 2007 e del “regime fiscale di vantaggio” di cui al DL n. 98 del 2011, infine, possono essere scomutate dal reddito forfetario - qualunque sia stato il tipo di attività (impresa o lavoro autonomo) esercitata - nei periodi d’imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l’intero ammontare che trova capienza (cfr. risoluzione n. 123/E del 30 novembre 2010).

4.4. Applicazione dell’imposta sostitutiva

Una volta determinato il reddito imponibile, con le modalità sopra descritte, il contribuente forfetario applica un’unica imposta, nella misura del 15 per cento, sostitutiva delle imposte sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell’IRAP. Per le *start up* la misura dell’imposta sostitutiva è ridotta al 5 per cento per i primi cinque periodi d’imposta, purché siano rispettate le condizioni di cui al comma 65.

Nel caso di imprese familiari di cui all’articolo 5, comma 4, del TUIR, il comma 64 precisa che l’imposta sostitutiva, applicata sul reddito al lordo dei compensi dovuti dal titolare al coniuge e ai suoi familiari, è dovuta dall’imprenditore.

Il contribuente potrà scomutare le detrazioni d’imposta complessivamente spettanti dall’imposta lorda emergente dal quadro RN, nel caso in cui percepisca altre categorie di reddito.

Gli acconti e il saldo dell’imposta sostitutiva così determinata sono versati con le modalità ed entro i termini ordinari stabiliti per il versamento degli acconti e del saldo IRPEF, utilizzando nel modello F24 i codici tributo istituiti con risoluzione n. 59/E del 11 giugno 2015. Si applicano, quindi, tutte le disposizioni

vigenti in materia di versamenti a saldo e in acconto, compensazione e rateazione dell'IRPEF.

5. SANZIONI

Il comma 74 rinvia per l'attività di accertamento, di riscossione, per le sanzioni e il contenzioso, alle disposizioni vigenti, per quanto compatibili, in materia di imposte dirette, imposta sul valore aggiunto e di imposta regionale sulle attività produttive.

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

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL' AGENZIA

Antonino Maggiore

firmato digitalmente