

La circolare tributaria n. 16-17/2019

Dopo i chiarimenti, possibile applicazione retroattiva dal 1° gennaio per il regime forfettario

di Fabio Garrini - dottore commercialista, revisore legale e pubblicista

Premessa

Finalmente, a oltre 3 mesi dall'entrata in vigore delle modifiche relative al regime forfettario di cui alla L. 190/2014, articolo 1, commi da [54](#) a [89](#), l'Agenzia delle entrate fornisce le proprie indicazioni operative, attraverso la [circolare n. 9/E/2019](#).

In tale documento sono presenti numerosi spunti di riflessione: lasciando a uno [specifico contributo](#) pubblicato sul presente numero della rivista i chiarimenti riguardanti l'interpretazione delle cause di esclusione (certamente il tema più delicato) nel presente saranno verificate le altre puntualizzazioni fornite dall'Agenzia delle entrate.

Il “ripensamento”

Va da subito segnalato come l'Agenzia delle entrate cerchi di attenuare gli effetti del ritardo con il quale sono state rilasciati i chiarimenti sul regime, consentendo a coloro che non hanno applicato il regime (emettendo fatture con rivalsa dell'Iva) a causa dell'incertezza che interessava l'applicazione delle nuove previsioni, di emettere una nota di variazione ai fini Iva ai sensi dell'[articolo 26](#), D.P.R. 633/1972. Nel dubbio se applicare o meno il regime, molti contribuenti si sono trovati a emettere fatture senza addebito di Iva.

Al riguardo l'Agenzia delle entrate precisa che, a tal fine:

- il cedente/prestatore dovrà emettere nota di variazione che deve essere conservata, ma senza obbligo di registrazione ai fini Iva;
- il cessionario/committente dovrà registrare tale nota di variazione, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o al prestatore a titolo di rivalsa. Quindi, anche qualora avesse pagato la fattura ricevuta, dovrebbe provvedere a stornare dalla propria liquidazione Iva l'imposta addebitata; ovviamente l'Iva pagata al fornitore a questo punto diverrebbe non dovuta, con conseguente diritto a ottenerne la restituzione.

La determinazione del reddito

I commi da [9](#) a [11](#) della Legge di Bilancio per il 2019 (L. 145/2018) lasciano nella sostanza inalterate le regole di funzionamento del regime (e in particolare la regola centrale del regime che prevede una forfettizzazione del reddito sulla base di coefficienti differenziati in base al codice attività dichiarato dal contribuente le modifiche hanno, infatti, interessato tanto i requisiti di accesso d cui al [comma 54](#) dell'articolo 1, L. 190/2014, quanto le cause di esclusione di cui al successivo [comma 57](#).

I coefficienti previsti per le diverse attività devono essere applicati ai ricavi conseguiti e ai compensi percepiti nel periodo di imposta, calcolati in base al criterio di cassa.

Nella [circolare n. 9/E/2019](#) l'Agenzia delle entrate precisa che qualora il contribuente consegua proventi a titolo di diritti d'autore, ai sensi dell'[articolo 53](#), comma 2, lettera b), 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](#), Tuir. Da notare come tali proventi, pur essendo tassati con altre modalità, devono essere considerati nella verifica del limite dei ricavi; sul punto l'Agenzia delle entrate chiarisce che:

"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".

Gruppo	Codice attività ATECO 2007	Coefficiente redditività
Industrie alimentari e delle bevande	(10 - 11)	40%
Commercio all'ingrosso e al dettaglio	45 - (da 46.2 a 46.9) - (da 47.1 a 47.7) - 47.9	40%
Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande	(47.81)	40%
Commercio ambulante di altri prodotti	(47.82 - 47.8)	54%
Costruzioni e attività immobiliari	(41 - 42 - 43) - (68)	86%
Intermediari del commercio	(46.1)	62%
Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione	(55 - 56)	40%
Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari e assicurativi	(64 - 65 - 66) - (69 - 70 - 71 - 72 - 73 - 74 - 75) - (85) - (86 - 87 - 88)	78%
Altre attività economiche	(da 01 a 03 a 05 a 09), (da 12 a 33, da 35 a 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%

Il reddito così determinato non partecipa al reddito complessivo del contribuente.

Per la determinazione dell'imposta sostitutiva (delle imposte sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'Irap) occorre utilizzare la misura del 15%, con diritto di applicare la minore aliquota del 5% nel caso si tratti di una nuova attività.

Si rammenta infatti che, ai sensi del [comma 65](#), L. 190/2014, per il periodo d'imposta di inizio della nuova attività e per i quattro successivi è possibile applicare un'imposta sostitutiva ridotta al 5%, a condizione che:

- il contribuente non abbia esercitato, nei 3 anni precedenti l'inizio dell'attività artistica, professionale o d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- qualora venga proseguita un'attività svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi e compensi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, non sia superiore ai limiti di ricavi o compensi previsti per il regime forfettario.

Sono scomputabili dal reddito sottoposto a sostitutiva i contributi previdenziali pagati nell'anno e solo l'eventuale eccedenza può essere dedotta dal reddito complessivo del contribuente (quindi il contribuente ne potrebbe trarre vantaggio nel caso in cui possieda altri redditi soggetti a Irpef); sono deducibili anche i contributi pagati per familiari collaboratori, a carico o non a carico, a condizione che il titolare non abbia esercitato nei loro confronti il diritto di rivalsa.

L'Agenzia delle entrate precisa che l'eventuale eccedenza dei contributi previdenziali e assistenziali versati da un contribuente che applica il regime forfettario e che sia fiscalmente a carico può essere dedotta, ai sensi dell'[articolo 10](#), comma 2, Tuir, dai familiari indicati nell'[articolo 433](#), cod. civ..

La circolare si dilunga nel ricordare il nuovo regime delle perdite dei soggetti Irpef introdotto dall'[articolo 1](#), [comma 23](#), Legge di Bilancio, attraverso la modifica dell'[articolo 8](#), Tuir. Con specifico riferimento alla disciplina del regime forfettario si precisa che:

- le perdite fiscali d'impresa realizzate in passato nell'ambito del regime ordinario risultano utilizzabili esclusivamente in abbattimento del reddito d'impresa e sono riportabili senza limiti di tempo, in misura non superiore all'80% dei relativi redditi conseguiti in detti periodi d'imposta;
- le perdite fiscali pregresse realizzate in contabilità semplificata, sono utilizzabili se prodotte dal 2017 in avanti, nel rispetto del peculiare regime transitorio dell'[articolo 9](#), Tuir;
- le perdite fiscali realizzate nell'esercizio di arti e professioni, non potendo essere portate a nuovo negli esercizi successivi, non sono utilizzabili nel regime forfettario;

– le perdite pregresse maturate nel “regime dei contribuenti minimi” e nel “regime fiscale di vantaggio” possono essere scomputate 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.

Le semplificazioni

In tema di semplificazioni la Legge di Bilancio non ha effettuato interventi.

I forfettari infatti beneficiano delle seguenti semplificazioni:

- comparto Iva. I contribuenti che hanno prescelto questo regime sono esonerati dalla registrazione delle fatture emesse e dei corrispettivi, oltre che degli acquisti, nonché dalla tenuta e conservazione dei registri e documenti (fatta eccezione per le fatture e i documenti di acquisto e le bollette doganali di importazione) e dalla redazione della dichiarazione Iva;
- comparto imposte dirette. I forfettari sono inoltre esonerati dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili, sono esclusi dall’applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (ma in dichiarazione nel quadro RS sono chiamati a indicare alcuni dati relativi all’attività), non sono tenuti a operare le ritenute alla fonte, ivi comprese le addizionali regionali e provinciali (ma con obbligo di indicare in dichiarazione, nel quadro RS, il codice fiscale del soggetto a cui sono stati corrisposti emolumenti), non sono soggetti alla ritenuta d’acconto in relazione ai ricavi o compensi percepiti (a tal fine dovranno rilasciare un’apposita dichiarazione al sostituto; qualora abbiano erroneamente subito delle ritenute e non sia più possibile correggere l’errore, le stesse potranno essere chieste a rimborso, ovvero, in alternativa, scomputate in dichiarazione, a condizione che siano state regolarmente certificate dal sostituto d’imposta).

Come chiarito nella circolare, l’esclusione dagli obblighi di sostituti d’imposta non ne comporta il divieto: è, infatti, facoltà degli stessi operare le ritenute alla fonte, senza che tale comportamento costituisca comportamento concludente per la fuoriuscita dal regime forfetario.

Esonero dalla fattura elettronica

I contribuenti che hanno prescelto il regime forfetario sono esonerati dall’obbligo di emissione della fattura elettronica, a eccezione di quella indirizzata a una P.A. per le quali il formato elettronico continua a essere obbligatorio.

L’esonero dalla fattura elettronica non esonera dall’emissione della fattura: rimane infatti obbligatorio certificare i corrispettivi, numerare e conservare le fatture di acquisto, e integrare le fatture in inversione contabile.

Da evidenziare un chiarimento dirimete riguardante le fatture ricevute, per le quali vi erano dubbi circa le modalità di conservazione nel caso in cui la fattura fosse stata recapitata tramite il codice destinatario ovvero la pec. Secondo l'Agenzia delle entrate, in caso di ricezione di fatture elettroniche non sussiste l'obbligo di conservazione digitale delle stesse, anche qualora i contribuenti 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.

Tali fatture dovranno evidentemente essere conservate almeno su supporto cartaceo.

Requisiti di accesso

Per quanto concerne i requisiti per poter applicare il regime agevolato, occorre far riferimento al [comma 54](#), articolo 1, L. 190/2014, dapprima modificato dalla Legge di Stabilità per il 2016 e più recentemente dalla Legge di Bilancio per il 2019.

L'accesso al regime agevolato, fino al 2018, così come il suo mantenimento, era possibile per i soggetti che, con riferimento all'anno precedente, riuscivano a soddisfare i seguenti requisiti:

- ricavi e compensi percepiti (ragguagliati ad anno in caso di inizio attività) al di sotto dei limiti stabiliti, differenziati a seconda dell'attività esercitata (da 25.000 euro a 50.000 euro);
- spese per lavoro dipendente e assimilati non superiori a 5.000 euro lordi;
- beni strumentali di costo complessivo, al lordo degli ammortamenti, non superiore a 20.000 euro.

La Legge di Bilancio 2019 è intervenuta sul punto: tra i requisiti di accesso, da verificarsi sul periodo d'imposta precedente quello di utilizzo del regime, è rimasto unicamente il limite di fatturato; tale vincolo in precedenza era differenziato a seconda dell'attività esercitata (variabile tra 25.000 e 50.000 euro), mentre la nuova previsione pone un limite unico pari a 65.000 euro.

Il "vecchio"	Il "nuovo"
Limite ricavi/compensi differenziato:	Limite ricavi/compensi
Spese dipendenti max 5.000 euro	unico 65.000 euro
Beni strumentali max 20.000 euro	

Il nuovo comma 54, articolo 1, L. 190/2014 recita quanto segue:

"I contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni applicano il regime forfetario 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 65.000 euro".

Per applicare il regime forfettario nel 2019 occorre verificare il rispetto di tale limite nel 2018, facendo riferimento alla modalità di determinazione del reddito applicata (ricavi di competenza per imprese in ordinaria, ricavi incassati per imprese in semplificata, compensi incassati per il professionista e compensi o ricavi incassati per i contribuenti in regime forfettario o minimo).

Peraltro, va osservato come a nulla rilevi il fatto che nel 2018 il contribuente che già applicava il regime forfettario possa aver sforato il limite precedentemente posto dalla norma.

ESEMPIO 1

Mario Rossi, professionista, ha incassato nel corso del 2018 compensi per 42.000 euro; sulla base della previgente disciplina, egli sarebbe fuoruscito dal periodo d'imposta 2019.

Sulla base della nuova disciplina, per applicare il regime forfettario nel 2019 è sufficiente che i compensi incassati nel 2018 non siano superi a 65.000 euro.

Peraltro, viene riscritto il [comma 55](#), articolo 1, L. 190/2014 per evidenziare quali siano le modalità per la verifica del limite di fatturato quando il contribuente svolge diverse attività:

– prima di tutto viene evidenziato che un eventuale adeguamento in dichiarazione al livello di ricavi o compensi richiesto dagli Isa risulta irrilevante.

“a) non rilevano gli ulteriori componenti positivi indicati nelle dichiarazioni fiscali ai sensi del comma 9, dell'articolo 9-bis, D.L. 50/2017, convertito, con modificazioni, con L. 96/2017”;

– inoltre viene chiarito che, nel caso di svolgimento di diverse attività, comunque il limite di fatturato deve essere valutato congiuntamente.

“b) nel caso di esercizio contemporaneo di attività contraddistinte da differenti codici ATECO, si assume la somma dei ricavi e dei compensi relativi alle diverse attività esercitate”;

Sul punto l'Agenzia delle entrate chiarisce:

– nel caso in cui la persona fisica eserciti contestualmente un'attività di lavoro autonomo e un'attività d'impresa, per l'accesso al regime forfettario 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](#), Tuir e una o più attività commerciali a essa connesse, si assumerà esclusivamente la somma dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali esercitate.

Cambio di regime

L'Agenzia delle entrate torna poi sul tema delle opzioni, precisando quanto già proposto con la [risoluzione n. 64/E/2018](#).

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

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 è stato chiarito che il contribuente che, pur possedendo i requisiti previsti per l'applicazione del regime forfetario, abbia optato per i regimi di contabilità semplificata, 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 dell'articolo [articolo 18](#), D.P.R. 600/1973 (che vincolerebbe per un triennio), in quanto trattasi di 2 regimi naturali dei contribuenti minori.

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, non occorre alcuna comunicazione preventiva o successiva e non è necessario esercitare una specifica opzione.

SCHEDA DI SINTESI

I contribuenti in possesso dei requisiti per applicare il regime forfetario, a seguito dei chiarimenti forniti attraverso la circolare n. 9/E/2019, hanno diritto a emettere note di variazione al fine di rientrare nel regime.



L'imposta sostitutiva si determina applicando la misura del 15%, ovvero del 5% nel caso in cui si tratti di una nuova attività.



Tra le diverse agevolazioni, il forfetario ha l'esonero dagli adempimenti quale sostituti d'imposta; egli ha comunque la possibilità di operare ritenuta, senza che questo comporti comportamento concludente per l'applicazione del regime ordinario.



Viene confermata la posizione espressa nella risoluzione n. 64/E/2018, secondo la quale il regime forfettario e quello semplificato per cassa sono entrambi regimi naturali; conseguentemente, il contribuente che abbia applicato il primo avendo i requisiti per applicare il secondo, può cambiare senza attendere il decorso del triennio.



Il forfettario è esonerato dall'emissione della fattura elettronica, salvo che nei confronti della P.A.. Per quanto riguarda le fatture di acquisto, queste possono essere sempre conservate in forma analogica e non digitale.

Euroconference
Editoria

! «(OFFERTA)» PREVENDITA



LE PRINCIPALI NOVITÀ DEL NUOVO CODICE DELLA CRISI DI IMPRESA

Autore: Massimo Conigliaro

Offerta prevendita fino al 30 aprile 2019

€ 10,00 anziché € 15,00
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso.
I testi saranno spediti nelle prime settimane di maggio.

PRENOTA ORA