Premessa

Il regime forfetario è stato istituito dall'articolo 1, nei commi da 54 ad 89, Legge n. 190/2014, e modificato dalla Legge n. 208/2015, c.d. "Legge di Stabilità 2016".
Ai sensi del comma 54, possono accedere al regime i soggetti che nell'anno precedente abbiano rispettato le seguenti condizioni relative a:

- ricavi e compensi;
- spese per l'impiego di lavoratori;
- costo complessivo dei beni strumentali

In particolare i limiti sono i seguenti:

Requisiti di accesso	**Limite**
Ricavi e compensi	Limite definito in base alla tipologia di attività
Spese per prestazioni di lavoro	Minori o uguali ad € 5.500
Costo dei beni strumentali al 31/12	Minore o uguale ad € 20.000

Limite ricavi e compensi

Al fine di accedere a questo regime, il legislatore ha individuato 9 gruppi di soggetti fissando delle limitazioni differenziate per ciascuno di questi gruppi. In particolare, ai fini della verifica del rispetto o meno delle soglie definite di ricavi e compensi rilevanti ai fini della determinazione del limite sono:

- quelli individuati negli articoli 57 e 85 del TUIR per gli imprenditori individuali;
- quelli individuati nell'articolo 54 del TUIR per chi esercita attività artistiche o professionali.

Tipologia	Codice ATECO 2007	Limite ricavi/compensi	Coeff. redditività
Industrie alimentari e delle bevande	(10 – 11)	45.000	40%
Commercio all'ingrosso ed al dettaglio	45 – (da 46.2 a 46.9) – (da 47.1 a 47.7) – 47.9	50.000	40%
Commercio ambulante e di prodotti alimentari e bevande	47.81	40.000	40%

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

Commercio ambulante di altri prodotti	47.82 – 47.89	30.000	54%
Costruzioni ed attività immobiliari	(41 – 42 43) – (68)	25.000	86%
Intermediari del commercio	46.1	25.000	62%
Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione	(55 – 56)	50.000	40%
Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari ed assicurativi	(64 – 65 – 66) – (69 – 70 – 71 – 72 – 73 – 74 – 75) – (85) – (86 – 87 – 88)	30.000	78%
Altre attività economiche	(01 – 02 – 03) – (05 – 06 – 07 – 08 – 09) – (12 – 13 – 14 – 15 – 16 – 17 – 18 – 19 – 20 – 21 – 22 – 23 – 24 – 25 – 26 – 27 – 28 – 29 – 30 – 31 –32 – 33) – (35) – (36 – 37 – 38 – 39) – (49 – 50 – 51 – 52 – 53) – (58 – 59 – 60 – 61 – 62 – 63) – (77 – 78 – 79 – 80 – 81 – 82) – (84) – (90 – 91 – 92 – 93) – (94 – 95 – 96) – (97 – 98) – (99)	30.000	67%

I limiti indicati vanno verificati con riferimento all'anno precedente di esercizio dell'attività. Inoltre, come confermato con la Circolare n. 6 del 04 aprile 2016 la verifica dell'eventuale superamento del limite deve essere effettuata tenendo conto del regime contabile applicato nell'anno di riferimento.

Esempio
Un commerciante al dettaglio con **codice attività da 47.01 a 47.70** nel 2016 ha applicato il regime ordinario, totalizzando **ricavi per Euro 45.000** determinati secondo il principio di competenza economica. Essendo il limite previsto per il codice attività di Euro 50.000 può applicare il regime forfetario ed è corretto effettuare questa valutazione su un importo determinato secondo il criterio della competenza economica. Dal 2017, se applicherà il regime forfetario, saranno rilevanti i compensi percepiti secondo il criterio di cassa.

Esercizio congiunto di più attività

Secondo quanto disposto dall'art. 1, comma 55, lettera b), Legge n. 190/2014: "nel

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

caso di esercizio contemporaneo di attività contraddistinte da differenti codici ATECO, si assume il limite più elevato dei ricavi e dei compensi relativi alle diverse attività esercitate.”.

Pertanto, qualora vengano svolte più attività che applicano soglie di ricavi o compensi differenziate occorre fare riferimento a quella più elevata.

Esempio
Un imprenditore individuale in regime forfetario esercita contemporaneamente le seguenti attività:
– commercio all’ingrosso ricompresa nella Divisione 45 dei codici ATECO (limite Euro 50.000)
– intermediario del commercio rientrante nel Gruppo 46.1 (Limite Euro 25.000)
Il limite di ricavi annui è quello con la soglia più alta, e pertanto è pari ad € 50.000.

Spese per l’impiego di lavoratori

Il secondo limite per l’applicazione e la permanenza nel regime forfetario è individuato dall’articolo 1, comma 54, lettera b) della L. 190/2014, il quale prevede che l’imprenditore o il lavoratore autonomo abbia sostenuto spese non superiori ad Euro 5.000 lordi annui per l’impiego di lavoratori.

In particolare, deve essere verificato che nell’anno precedente sia rispettato il limite di € 5.000 relativamente a spese per:

– lavoratori dipendenti;
– lavoro accessorio di cui all’articolo 70, D.Lgs. n. 276/2003 (voucher);
– collaboratori coordinati e continuativi o collaboratori a progetto, ossia soggetti titolari di redditi di cui all’articolo 50, comma 1, lettera c) e c)-bis, TUIR;
– spese per prestazioni di lavoro effettuate dall’imprenditore medesimo o dai suoi familiari, di cui all’articolo 60, TUIR, ossia prestazioni non ammesse in deduzione ai fini reddituali;
– compensi corrisposti ad associati in partecipazione con apporto di esclusivo lavoro, titolari di redditi di cui all’articolo 53, comma 2, lettera c), TUIR.

Pertanto, al fine di accedere a questo regime basterà non superare la soglia di euro 5.000 lordi annui per le tipologie di lavoratori associate alle forme reddituali precedentemente menzionate.

Investimenti in beni strumentali

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

L’ultimo requisito per il regime forfetario è previsto nella lettera c) dell’articolo 1, comma 54, Legge di Stabilità 2015. In questa disposizione è previsto che il costo complessivo dei beni strumentali al 31 dicembre dell’esercizio precedente, al lordo dell’ammortamento, non sia superiore ad Euro 20.000.
A tal fine non vanno considerati i beni di costo inferiore ad Euro 516,46. Inoltre, si considerano al 50% quelli ad uso promiscuo (autovetture, telefoni cellulari, altri beni utilizzati promiscuamente).
Pertanto, secondo l’articolo 1, comma 54, lettera c), il contribuente può accedere al regime forfetario se: “il costo complessivo, al lordo degli ammortamenti, dei beni strumentali alla chiusura dell’esercizio non supera 20.000 euro”.

Soggetti esclusi

Nell’art. 1, comma 57, Legge n. 190/2014 sono individuate le fattispecie di esclusione dall’applicazione del regime forfetario.

In particolare, non possono applicare il regime forfetario i contribuenti che:

1. si avvalgono di regimi speciali IVA;
2. non sono residenti nel territorio dello Stato;
3. effettuano in via esclusiva o prevalente cessioni di immobili ex articolo 10, n. 8, D.p.r. n. 633/72 e di mezzi di trasporto nuovi ex articolo 53, comma 1, D.L. n. 331/1993;
4. partecipano a società di persone, associazioni professionali o S.r.l. trasparenti ex articolo 116, TUIR.

Specificando quanto indicato nel sub 1), ai sensi dell’articolo 1, comma 57, lettera a), L. 190/2014, non possono avvalersi del regime forfetario: “*le persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali ai fini dell’imposta sul valore aggiunto o di regimi forfetari di determinazione del reddito*”.

Ovvero, chi esercita le seguenti attività:

a) agricoltura e attività connesse e pesca (articolo 34 e 34-bis, D.p.r. 633/1972);
b) vendita di sali e tabacchi (articolo 74, comma 1, D.p.r. n. 633/1972);
c) commercio dei fiammiferi (articolo 74, comma 1, D.p.r. 633/1972);
d) editoria (articolo 74, comma 1, D.p.r. 633/1972);
e) gestione di servizi di telefonia pubblica (articolo 74, comma 1, D.p.r. 633/1972);

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

f) rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta (articolo 74, comma 1, D.p.r. 633/1972);

g) intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla tariffa allegata al D.p.r. n. 640/1972 (articolo 74, comma 6, D.p.r. 633/1972);

h) agenzie di viaggi e turismo (art. 74-ter, D.p.r. 633/1972);

i) agriturismo (articolo 5, comma 2, L. 413/1991);

j) vendite a domicilio (articolo 25-bis, comma 6, D.p.r. 600/1973);

k) rivendita di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione (articolo 36, D.L. n. 41/1995);

l) agenzie di vendite all'asta di oggetti d'arte, antiquariato o da collezione (articolo 40-bis, D.L. n. 41/1995);

Oltre ai regimi forfetari di determinazione del reddito come per esempio l'allevamento o la produzione di vegetali che ecceda i limiti previsti dall'articolo 32, comma 2, lettera b) del TUIR.

Accesso al regime forfetario

I soggetti che iniziano l'attività e presumono di rispettare tutti i requisiti previsti dalla normativa per poter aderire al regime forfetario, devono darne comunicazione nella dichiarazione di inizio attività, tramite il Modello AA9/12. L'adesione è comunicata nella parte dedicata ai "Regimi fiscali agevolati" contenuta nel Quadro B:

Andrà successivamente indicato il codice "2": "per aderire al REGIME FORFETARIO DEI CONTRIBUENTI ESERCENTI ATTIVITA' D'IMPRESA, ARTI O PROFESSIONI se ritengono di essere in possesso dei requisiti che comportano l'applicazione del regime previsto dall'articolo 1, comma 54, della legge 23 dicembre 2014, n. 190."

Passaggi di regime

Il passaggio da un regime fiscale ad un altro è regolato dal D.p.r. 442/1997. Secondo questo Decreto l'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta:

- vincola per il contribuente per almeno un triennio, trascorso il quale si rinnova tacitamente per ciascun anno successivo, finché permane la concreta

applicazione del regime scelto;
- si desume da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili;
- il contribuente è tenuto a comunicare l'opzione nella prima dichiarazione annuale IVA da presentare successivamente alla scelta operata (quadro VO).

Passaggio da un regime "ordinario" al regime forfetario

Per i soggetti già in attività che passano da un regime ordinario di determinazione dell'IVA al regime forfetario sarà necessario, ai sensi dell'articolo 19-bis2, comma 3, del D.p.r. 633/1972 procedere alla rettifica della detrazione IVA in forza del mutato regime di detrazione dell'Iva a credito, devono operare la rettifica della detrazione dell'Iva sui beni e servizi non ancora ceduti o utilizzati.

In particolare, l'Iva relativa a beni e servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati deve essere rettificata in un'unica soluzione, senza attendere il materiale impiego degli stessi.

Pertanto, nel momento in cui vi siano dei beni non ancora ceduti (esempio beni strumentali o rimanenze di magazzino) o servizi non ancora utilizzati il contribuente dovrà procedere alla rettifica della detrazione IVA procedendo nel modo seguente indicando nel modello IVA (rif. Mod. IVA 2017):

- VA14 si indica che si tratta dell'ultima dichiarazione prima del cambio di regime;
- VF70 si indica l'importo della rettifica (con segno negativo) a sfavore del contribuente.

Modalità di effettuazione della rettifica

Per quanto riguarda le rimanenze di beni ed i servizi non ancora utilizzati andrà effettuata una rettifica per l'intero importo relativo all'IVA a credito detratta al momento dell'acquisto.

Per quanto riguarda i beni strumentali la disciplina è più articolata, in quanto bisogna distinguere le seguenti ipotesi:

- **beni strumentali (diversi dagli immobili):** rettifica effettuata in base a quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio di tutela fiscale (c.d. "rettifica in quinti")

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

Anno acquisto	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**
Quinti	1/5	2/5	3/5	4/5

- **Beni immobili:** rettifica effettuata in base a quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio di tutela fiscale (c.d. “rettifica in decimi”)

Anno acquisto	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**
Decimi	1/10	2/10	3/10	4/10	5/10	6/10	7/10	8/10	9/10

- **Beni strumentali inferiori ad Euro 516,46 acquistati dal 2014 al 2017:** non si effettua nessuna rettifica;

Esempio

Un’impresa individuale che intenda passare al regime forfetario nel 2018 dovrà tenere conto della seguente rettifica da operare, sulla base degli acquisti effettuati di beni strumentali:

Anno	**Acquisto**	**Rettifica**
2013	Attrezzatura € 3.000 + IVA € 630	Nessuna
2014	Macchinario € 2.000 + IVA € 440	€ 88 (1/5)
2014	Beni di costo inferiore ad € 516,46	Nessuna
2015	Autovettura € 15.000 + IVA 3.300 detratta per € 1.320	€ 528 (2/5)
2016	Computer € 1.000 + IVA 220	€ 132 (3/5)
TOTALE		**€ 748**

Imposte sui redditi

Ai fini delle imposte sui redditi, in considerazione del diverso criterio di imputazione temporale dei componenti positivi adottato dal regime in esame rispetto al criterio previsto dalle disposizioni ordinarie (principio di competenza) è necessario adottare un coordinamento complessivo ai fini di evitare dei “salti di imposta”.

L’articolo 1, comma 66, L. 190/2014 prevede, infatti, che le quote residue di componenti positivi o negativi di reddito, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in attuazione delle regole previste dal TUIR, devono concorrere a formare il reddito interamente nel periodo immediatamente precedente all’adozione del

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

regime forfetario. Tale disposizione si applica, altresì, anche ai fini della determinazione del valore della produzione netta IRAP.

Alcuni esempi possono essere:

– plusvalenze o sopravvenienze che il contribuente può decidere di imputare nell'esercizio stesso in cui sono realizzate, o in quote costanti in detto esercizio e nei quattro successivi;

– spese relative a più esercizi, di cui all'articolo 108 TUIR, che possono essere utilizzate, a scelta del contribuente, nella determinazione del reddito dell'esercizio in cui sono state sostenute, oppure, in detto esercizio e nei quattro successivi;

– spese di manutenzione che, ai sensi dell'articolo 102, comma 6, TUIR, per la parte che eccede il 5% del valore dei beni ammortizzabili, sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei 5 esercizi successivi.

Inoltre, appare rilevante considerare il trattamento adottato in merito alle perdite di esercizio. In base all'articolo 1, comma 68, L. 190/2014, è consentito al contribuente che adotta il regime forfetario, utilizzare le perdite pregresse riportate nei periodi precedenti in deduzione dal reddito forfetario.

In particolare la Circolare 10/E/2016 dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito che:

– le perdite realizzate in regime di contabilità ordinaria possono essere riportate fino al 5° anno successivo a quello di conseguimento, esclusivamente dal reddito d'impresa;

– le perdite delle imprese conseguite in regime di contabilità ordinaria, ma in fase di start up, nei primi 3 anni d'attività, sono riportabili senza limiti temporali;

– le perdite derivanti dall'esercizio di imprese in contabilità semplificata, invece, non potendo essere portate a nuovo negli esercizi successivi, non influenzano il reddito d'impresa realizzato nel periodo di applicazione del regime forfetario;

– sono riportabili, senza tener conto di eventuali limiti anche temporali, le perdite maturate dalle start up negli anni 2006 e 2007, anche se realizzate da imprese in contabilità semplificata e da lavoratori autonomi;

– le perdite maturate nel periodo di applicazione del "regime dei contribuenti minimi" di cui alla L. 244/2007 e del "regime fiscale di vantaggio" di cui al D.L. 98/2011, possono essere scomputate dal reddito forfetario qualunque sia stata 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.

Da ultimo, occorre rilevare che il regime forfetario esclude la rilevanza fiscale di componenti negativi e di deduzioni che non siano espressamente richiamate nelle

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

norme proprie del regime. Pertanto alcuni componenti, come le rimanenze di magazzino derivanti dai precedenti esercizi concorrere al reddito dell'esercizio immediatamente precedente all'adozione del regime forfetario.

La fuoriuscita dal regime può avvenire per il venire meno di uno dei requisiti fondamentali previsti (causa di esclusione).

Nel momento in cui un soggetto fuoriesce dal regime è tenuto a:

– applicare l'IVA nei modi ordinari;

– determinare il reddito con le regole previste dall'articolo 66, TUIR, se impresa o dall'articolo 54, TUIR, se lavoratore autonomo.

Ai fini contabili, potrà essere tenutala contabilità semplificata o anche la contabilità ordinaria per opzione.
La gestione del passaggio dal regime forfetario al regime ordinario comporta problematiche relative all'applicazione dell'IVA.
In primo luogo è importante notare che nel caso in cui vi siano dei forfetari che entro il 31 dicembre 2017 hanno emesso delle fatture non ancora incassate e che dal 2018 fuoriescano dal regime non dovranno integrare le fatture già emesse dell'IVA.
In secondo luogo, invece, è importante notare che non applicando più un regime forfetario, ai sensi dell'articolo 19-bis2, comma 3, del D.p.r 633/1972 sarà possibile effettuare una rettifica della detrazione IVA, a favore del contribuente. Questa rettifica, secondo quanto previsto dalla Circolare 73/E/2007 andrà effettuata per gli anni in cui si è applicato il regime e, simmetricamente a quanto visto per l'entrata, sarà relativa:

- a rimanenze di magazzino e servizi non ancora utilizzati per l'intero ammontare dell'IVA a credito non detratta all'atto dell'acquisto;
- beni strumentali (diversi dagli immobili): rettifica effettuata in base a quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio di tutela fiscale (c.d. "rettifica in quinti")

Anno acquisto	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**
Quinti	1/5	2/5	3/5	4/5

- Beni immobili: rettifica effettuata in base a quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio di tutela fiscale (c.d. "rettifica in decimi");

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

Anno acquisto	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**
Decimi	1/10	2/10	3/10	4/10	5/10	6/10	7/10	8/10	9/10

- Beni strumentali inferiori ad Euro 516,46 acquistati dal 2014 al 2017: non si effettua nessuna rettifica;

Ai sensi dell'dall'articolo 1, comma 61, Legge n. 190/2014 "il passaggio dalle regole ordinarie di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto al regime forfetario comporta la rettifica della detrazione di cui all'articolo 19-bis2 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, da operarsi nella dichiarazione dell'ultimo anno di applicazione delle regole ordinarie. In caso di passaggio, anche per opzione, dal regime forfetario alle regole ordinarie è operata un'analoga rettifica della detrazione nella dichiarazione del primo anno di applicazione delle regole ordinarie".

Nota bene
Pertanto il momento in cui effettuare il recupero dell'IVA a credito a seguito della rettifica è stabilito che avvenga in corrispondenza del versamento del saldo annuale IVA relativo al 2018, o, in ogni caso, al primo anno di applicazione del regime "ordinario".

Esempio
Un imprenditore individuale ha acquistato, nel 2017, merci per Euro 3.000 + IVA (Euro 660) e nel 2015 un PC per Euro 1.000 + IVA (Euro 220).
La rettifica da effettuare sarà pari:
– a Euro 660 relative alle merci;
– a Euro 88 pari a 2/5 dell'IVA sul PC.
Per un totale di Euro 748.

Ai fini delle imposte sul reddito è, invece, importante tenere conto che per i beni acquistati in vigenza del regime forfetario, dall'anno di fuoriuscita dal regime agevolato, esempio dal 2018, non sarà in ogni caso possibile dedurre alcuna somma a titolo di ammortamento.

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/