

SETTORE

IMPOSTE DIRETTE

IL REGIME FORFETARIO DAL 2020 DOPO I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

RIFERIMENTI

- Art. 1, commi da 54 a 89, Legge n. 190/2014
- Art. 1, commi 691 e 692, Legge n. 160/2019
- Risoluzione Agenzia Entrate 11.2.2020, n. 7/E
- Risposta interpello Agenzia Entrate 11.2.2020, n. 48

IN SINTESI

La Finanziaria 2020 ha apportato una serie di modifiche al regime forfetario ed in particolare ha reintrodotto:

- *il limite di € 20.000 relativo al sostenimento di spese per lavoro;*
- *l'esclusione per i soggetti in possesso di redditi da lavoro dipendente / assimilati eccedenti € 30.000.*

Recentemente l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le stesse operano già a decorrere dal 2020.

La stessa Agenzia nell'ambito del consueto incontro di inizio anno ha fornito i seguenti chiarimenti:

- *la donazione in corso d'anno di partecipazioni in società di persone non comporta l'uscita dal regime forfetario, a condizione che la causa ostativa venga rimossa entro il 31.12;*
- *i forfetari possono emettere fattura elettronica / cartacea in luogo dell'obbligo di memorizzazione / invio telematico dei corrispettivi.*

Dopo aver riepilogato le condizioni di accesso al regime forfetario e di funzionamento dello stesso, si esaminano le situazioni prospettabili:

- *ai soggetti che iniziano l'attività nel 2020;*
- *ai soggetti già in attività nel 2019 in relazione alle scelte per il 2020.*

Come noto, l'art. 1, commi da 54 a 89, Legge n. 190/2014 disciplina il regime forfetario riservato alle persone fisiche esercenti attività d'impresa / lavoro autonomo che rispettano determinati requisiti.

Il regime in esame, in presenza dei requisiti, costituisce il regime naturale, applicabile anche ai soggetti già in attività.

Il regime in esame è stato oggetto di una serie di modifiche, di seguito esaminate, ad opera dell'art. 1, commi 691 e 692, Legge n. 160/2019, in vigore dall'1.1.2020, tra le quali si evidenzia la reintroduzione:

- nel comma 54 del limite (ora incrementato a € 20.000) relativo alle spese per lavoro (fino al 2018 pari a € 5.000 ed eliminato per il 2019);
- nel comma 57 della fattispecie di esclusione in base alla quale il regime non può essere adottato dai soggetti che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente / assimilato ex artt. 49 e 50, TUIR (compreso il reddito da pensione) eccedenti € 30.000.

Al fine di risolvere la questione relativa all'individuazione del periodo a decorrere dal quale tali modifiche producono effetto, recentemente l'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione 11.2.2020, n. 7/E, ribadendo quanto anticipato dalla risposta alle Interrogazioni parlamentari 5.2.2020, n. 5-03471 e 5-03472, ha precisato che le stesse sono operative a decorrere dal 2020.

Il chiarimento si è reso necessario poiché erano sorti dubbi in merito al possibile contrasto tra l'applicazione delle nuove disposizioni e l'art. 3, comma 2, Legge n. 212/2000 (c.d. Statuto del contribuente), ai sensi del quale



"le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti".

Sul punto, l'Agenzia specifica che non è ravvisabile nessun contrasto con lo Statuto del contribuente poiché le modifiche apportate dalla Finanziaria 2020 al regime forfetario



"non impongono alcun adempimento immediato, atto a garantire le condizioni abilitanti per la permanenza nel regime per i soggetti che nel 2019 avevano i requisiti per fruire del forfait."

In particolare:

- il requisito di ammissione / permanenza (non aver sostenuto più di € 20.000 di spese per lavoro dipendente / accessorio)

e

- la causa di esclusione (non aver percepito reddito di lavoro dipendente eccedente € 30.000;


"impongono esclusivamente una verifica dell'eventuale superamento di dette soglie".

Inoltre, posto che l'uscita dal regime in esame comporta *"l'adozione del regime ordinario, con i consueti adempimenti e secondo regole note e già fissate nell'ambito dello stesso regime forfetario"*, l'Agenzia afferma che non si contravviene ai principi sanciti dallo Statuto del contribuente.

REQUISITI DI ACCESSO

Ai sensi del citato comma 54 possono accedere al regime forfetario le persone fisiche esercenti attività d'impresa / lavoro autonomo che al contempo, nell'anno precedente presentano i seguenti requisiti.

a)	Ricavi / compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a € 65.000, indipendentemente dall'attività esercitata. Come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 10.4.2019, n. 9/E: <ul style="list-style-type: none">◦ per verificare il superamento del limite va considerato il regime contabile applicato nell'anno di riferimento. Così, ad esempio, per un soggetto in:<ul style="list-style-type: none">- contabilità ordinaria, rilevano i ricavi in base al principio di competenza;- contabilità semplificata, assumono rilevanza i ricavi applicando il regime di cassa, eventualmente tenendo conto dell'opzione per il c.d. "criterio di registrazione" di cui all'art. 18, comma 5, DPR n. 600/73;
----	---

<p>a)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • concorrono alla determinazione dell'ammontare conseguito il valore normale dei beni destinati al consumo personale / familiare dell'imprenditore ex art. 85, TUIR; • i proventi conseguiti a titolo di diritti d'autore concorrono alla verifica del limite di € 65.000 solo se "correlati con l'attività di lavoro autonomo svolta" (fattispecie che si realizza se, sulla base dell'esame degli specifici fatti / circostanze, gli stessi non sarebbero stati conseguiti in assenza dello svolgimento dell'attività di lavoro autonomo); • in caso di esercizio contemporaneo di più attività contraddistinte da diversi codici Ateco assume rilevanza la somma dei ricavi / compensi relativi alle diverse attività esercitate. <p> Ai sensi del comma 55 è previsto che non rilevano, ai fini della verifica della sussistenza del requisito dei ricavi / compensi, gli ulteriori componenti positivi ("adeguamento"), indicati in dichiarazione, per "migliorare" il proprio profilo di affidabilità ai fini ISA.</p> <p>Nel consueto incontro di inizio anno, dopo aver rammentato che i proventi conseguiti in sostituzione di redditi / le indennità conseguite a titolo di risarcimento danni consistenti nella perdita di redditi ex art. 6, comma 2, TUIR costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti / perduti e quindi seguono i medesimi criteri di tassazione dei redditi sostituiti, l'Agenzia ha confermato che ai fini del computo del limite di € 65.000 non va considerata l'indennità di maternità poiché la stessa non costituisce ricavo / compenso.</p>
<p>b)</p>	<p>Spese non superiori a € 20.000 lordi annui a titolo di lavoro dipendente e per collaboratori ex art. 50, comma 1, lett. c) e c-bis), TUIR, per compensi ad associati in partecipazione, per prestazioni di lavoro di familiari ex art. 60, TUIR nonché a titolo di lavoro accessorio.</p> <p>Come sopra accennato l'Agenzia nella recente Risoluzione n. 7/E ha confermato che il limite delle spese di lavoro va verificato con riferimento all'anno precedente (2019).</p> <p>Di conseguenza, considerato che le novità introdotte dalla Finanziaria 2020 sono in vigore dall'1.1.2020, per i soggetti già in attività al 31.12.2019 le condizioni di accesso vanno verificate nel 2019, avendo riguardo già ai nuovi limiti. Così, ad esempio, un architetto non può accedere al regime forfetario dal 2020, se nel 2019 ha sostenuto spese per lavoro pari a € 21.000.</p>

CAUSE OSTATIVE

La Finanziaria 2020 ha reso nuovamente operativa la causa di esclusione dal regime forfetario per i soggetti in possesso **nell'anno precedente di redditi da lavoro dipendente / assimilati eccedenti € 30.000** (le altre cause ostative del comma 57 sono rimaste invariate).

In particolare, **non possono applicare** il regime forfetario coloro che:

a) si avvalgono di **regimi speciali** ai fini IVA / regimi forfetari ai fini della determinazione del reddito.

Sul punto l'Agenzia nella citata Circolare n. 9/E ha:

- precisato che l'incompatibilità con il regime forfetario è "in re ipsa" ogni volta in cui il regime IVA / di determinazione del reddito sia un **regime obbligatorio ex lege**;
- confermato che **non sono compatibili** con il regime forfetario le seguenti attività:
 - agricoltura e attività connesse e pesca (artt. 34 e 34-bis, DPR n. 633/72);
 - vendita di sali e tabacchi (art. 74, comma 1, DPR n. 633/72);
 - commercio di fiammiferi (art. 74, comma 1, DPR n. 633/72);
 - editoria (art. 74, comma 1, DPR n. 633/72);
 - gestione di servizi di telefonia pubblica (art. 74, comma 1, DPR n. 633/72);
 - rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta (art. 74, comma 1, DPR n. 633/72);
 - intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla Tariffa allegata al DPR n. 640/72 (art. 74, comma 6, DPR n. 633/72);
 - agenzie di viaggi e turismo (art. 74-ter, DPR n. 633/72);

- agriturismo (art. 5, comma 2, Legge n. 413/91);
- vendite a domicilio (art. 25-bis, comma 6, DPR n. 600/73);
- rivendita di beni usati, oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione (art. 36, DL n. 41/95);
- agenzie di vendite all'asta di oggetti d'arte, antiquariato o da collezione (art. 40-bis, DL n. 41/95);
- o specificato altresì che:
 - **l'esercizio di un'attività esclusa** dal regime forfetario in quanto soggetta ad un regime speciale IVA ed espressiva ai fini IRPEF di un reddito d'impresa / lavoro autonomo, preclude l'accesso al regime anche per le altre attività esercitate non in regime speciale;
 - **l'esercizio di un'attività agricola**, nei limiti di cui all'art. 32, TUIR, produttiva ai fini II.DD. di reddito fondiario, non preclude l'accesso al regime forfetario per le altre attività esercitate.

L'opzione per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari consente al contribuente di adottare il regime forfetario a **condizione che l'opzione sia stata esercitata nell'anno precedente a quello di applicazione del regime forfetario**. Così, ad esempio:

- o l'attività di agriturismo ex art. 5, comma 2, Legge n. 413/91, come precisato nella Circolare 28.1.2008, n. 7/E, può essere attratta al regime forfetario qualora il contribuente opti per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari;
- o il soggetto che applica il regime del margine con il metodo analitico / forfetario ex art. 36, comma 3, DL n. 41/95, può adottare il regime forfetario, previa opzione per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari in riferimento all'esercizio dell'intera attività e non alle singole operazioni.

Recentemente con la Risposta 11.2.2020, n. 48 l'Agenzia ha affrontato il caso di un soggetto che ad agosto 2019 ha iniziato l'attività applicando il regime forfetario e che da dicembre 2019 intende iniziare un'ulteriore attività soggetta al regime del margine ("compro oro").

Per tale fattispecie, dopo aver precisato che **"non sussistendo precedenti periodi di imposta rispetto all'annualità 2019"**, l'Agenzia ha chiarito che il soggetto, in relazione alla nuova (ulteriore) attività ("compro oro") può **"applicare il regime forfetario già a partire dal periodo d'imposta 2019, a condizione che lo stesso ... non abbia mai applicato il regime del margine"**.

Secondo l'Agenzia il soggetto **"non è tenuto a effettuare l'opzione per il regime ordinario nell'anno d'imposta precedente"** a quello di applicazione del regime forfetario. Quanto specificato nella citata Circolare n. 9/E, infatti, **"deve intendersi riferito a soggetti preesistenti che esercitano un'attività già assoggettata al regime del margine"**;

- b) **non sono residenti**. Il regime è comunque applicabile dai soggetti residenti in uno Stato UE / SEE qualora producano in Italia almeno il 75% del reddito;
- c) in via esclusiva o prevalente, effettuano **cessioni di fabbricati / porzioni di fabbricato, di terreni edificabili** ovvero di mezzi di trasporto nuovi nei confronti di soggetti UE;
- d) **contemporaneamente** all'esercizio dell'attività:
 - o **partecipano a società di persone / associazioni** per l'esercizio in forma associata di arti e professioni ex art. 5, comma 3, lett. c), TUIR / imprese familiari; ovvero
 - o **controllano direttamente o indirettamente srl / associazioni** in partecipazione, esercenti attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dall'imprenditore / lavoratore autonomo.

In merito alle **società di persone**, la causa ostativa non opera a condizione che il soggetto, **nell'anno precedente** (entro il 31.12) a quello di applicazione del regime forfetario, **provveda preventivamente a rimuoverla**.

Sul punto si rammenta che nella citata Circolare n. 9/E, posto che la Finanziaria 2019 era stata pubblicata nella GU 31.12.2018, n. 302, l'Agenzia ha precisato che in ossequio ai predetti principi dello Statuto del contribuente in base ai quali **"le disposizioni tributarie non possono**

prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti", nel caso in cui al 31.12.2018 il contribuente si fosse trovato in una condizione tale da far scattare l'applicazione della causa ostativa già a partire dal 2019 (anno di decorrenza delle nuove disposizioni), lo stesso avrebbe comunque potuto applicare nel 2019 il regime forfetario, a condizione di rimuoverla entro il 31.12.2019 (pena la fuoriuscita dal regime forfetario dal 2020).

In altre parole, **limitatamente al 2019**, la causa ostativa relativa al possesso di **partecipazioni in società di persone** non è stata resa immediatamente operativa, bensì è diventata operativa a decorrere dall'anno successivo (consentendone la rimozione entro la fine del 2019, in luogo del 2018).



Le cessioni di partecipazioni effettuate al fine di applicare il regime forfetario non integrano, secondo l'Agenzia, un'ipotesi di abuso del diritto ex art. 10-bis, Legge n. 212/2000.

Nel citato incontro, ribadendo quanto affermato nella citata Circolare n. 9/E, l'Agenzia ha chiarito che la causa ostativa **non opera** quando, in corso d'anno, il soggetto forfetario **eredita una partecipazione** a condizione che la stessa sia **ceduta entro la fine dell'anno (31.12)**.

La stessa Agenzia ha evidenziato che tale precisazione è applicabile **anche in caso di donazione**. Così, ad esempio, un soggetto forfetario che ha ricevuto in donazione nel 2019 una partecipazione in una sas, può continuare ad applicare tale regime nel 2020, purché entro il 31.12.2019 abbia provveduto alla relativa cessione. Si evidenzia che nel caso in cui il soggetto forfetario abbia costituito "volontariamente" una società di persone, la causa ostativa risulta verificata.

É equiparata alla partecipazione in società di persone (anche nella forma di sdf), la partecipazione in associazione tra professionisti e nell'azienda coniugale. Infine:

- rileva il possesso di partecipazioni a titolo di nuda proprietà;
- non costituisce causa ostativa la partecipazione in una società semplice, salvo il caso in cui la stessa produca reddito di lavoro autonomo / d'impresa.

Con riferimento alle **partecipazioni in srl**, non possono applicare il regime forfetario i soggetti che **controllano direttamente o indirettamente srl / associazioni** in partecipazione, le quali esercitano attività direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dall'imprenditore / lavoratore autonomo.

Affinché operi la causa ostativa è necessario il **verificarsi di entrambe le condizioni**:

- **controllo diretto o indiretto** della srl / associazione in partecipazione;
- **esercizio da parte delle stesse di attività direttamente o indirettamente riconducibili** a quelle svolte dall'imprenditore / lavoratore autonomo.



In assenza di una delle predette condizioni, la causa ostativa non opera ed il soggetto può adottare / continuare ad applicare il regime forfetario.

Come precisato dall'Agenzia nella citata Circolare n. 9/E, si rammenta che:

- la causa ostativa relativa al possesso di partecipazioni in srl **va verificata nell'anno di applicazione del regime** e non nell'anno precedente, poiché solo nell'anno di applicazione del regime è possibile verificare *"la riconducibilità diretta o indiretta delle attività economiche svolte dalla s.r.l. alle attività economiche svolte dal contribuente in regime forfetario"*;
- per la definizione di **controllo diretto** va fatto riferimento all'art. 2359, comma 1, C.c. e pertanto va fatto riferimento:
 1. alla disponibilità della **maggioranza dei voti** esercitabili nell'assemblea ordinaria;
 2. alla disponibilità di voti sufficienti per **esercitare un'influenza dominante** nell'assemblea ordinaria;
 3. all'influenza dominante in virtù di **particolari vincoli contrattuali**;

- in merito al **controllo indiretto** va fatto riferimento al comma 2 del citato art. 2359, in base al quale *"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 vanno **ricompresi i familiari** ex art. 5, comma 5, TUIR (coniuge, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo grado);
- per individuare la riconducibilità o meno all'attività svolta dalla srl / associazione in partecipazione con quella svolta dal soggetto forfetario, occorre avere riguardo all'**attività effettivamente esercitata** (indipendentemente dal codice Ateco dichiarato).

In presenza di due codici attività appartenenti alla medesima Sezione Ateco, la riconducibilità diretta / indiretta delle due attività sussiste nel caso in cui il soggetto forfetario effettui cessioni di beni / prestazioni di servizi (assoggettati ad imposta sostitutiva) alla srl direttamente / indirettamente controllata, la quale deduce i relativi componenti negativi di reddito.

Di conseguenza, non sono ritenute *"attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili"* **tutte le attività autonomamente esercitate dalla srl**. Tale condizione è ritenuta soddisfatta:

- in assenza di acquisti di beni / servizi dal soggetto forfetario;
- nel caso in cui i costi dei predetti beni / servizi non siano deducibili fiscalmente.

Non sono ritenute *"attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili"* le attività esercitate dalla srl utilizzando anche beni / servizi dal soggetto forfetario classificabili in una Sezione Ateco differente da quella in cui sono classificabili le attività esercitate dal soggetto forfetario;

d-bis) soggetti che **esercitano l'attività prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti nei 2 anni precedenti**, ovvero nei confronti di soggetti direttamente / indirettamente riconducibili ai predetti datori di lavoro ad esclusione dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatorio per **l'esercizio di una professione**.

In merito alla causa ostativa in esame, l'Agenzia nella citata Circolare n. 9/E precisa che:

- i parametri cui fare riferimento per determinare la prevalenza sono i **ricavi conseguiti / compensi percepiti**. Il requisito della prevalenza va inteso in senso assoluto. Di conseguenza la causa ostativa scatta se i ricavi conseguiti / compensi percepiti nell'anno nei confronti dei datori di lavoro / soggetti a essi riconducibili **siano superiori al 50%**;
- la verifica della prevalenza va effettuata al **termine del periodo d'imposta**;
- la causa ostativa **non si applica** qualora la cessazione del rapporto di lavoro sia intervenuta **anteriamente ai 2 periodi d'imposta precedenti** a quello di applicazione del regime forfetario.

In merito ai soggetti riconducibili ai **"datori di lavoro"**, nella citata Circolare n. 9/E dopo aver evidenziato che la lett. d-bis) ricomprende nel suo ambito applicativo i soggetti che producono redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ex artt. 49 e 50, TUIR, l'Agenzia precisa che la causa ostativa non riguarda i pensionati, qualora il pensionamento sia obbligatorio ai termini di Legge.

La causa ostativa scatta in caso di interruzione del rapporto di lavoro (ad esempio, licenziamento, dimissioni) e di prosecuzione con l'ex datore di lavoro / soggetti direttamente o indirettamente allo stesso riconducibili dell'esercizio prevalente dell'attività d'impresa / lavoro autonomo, applicando il regime forfetario.

Con riguardo ai soggetti direttamente / indirettamente riconducibili ai datori di lavoro, va fatto riferimento ai soggetti controllanti, controllati e collegati ex art. 2359, C.c. Nell'ambito delle persone interposte di cui al comma 2 del citato art. 2359, vanno ricompresi i familiari ex art. 5, comma 5, TUIR (coniuge, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo grado).

d-ter) come sopra accennato, la Finanziaria 2020 ha reintrodotto la fattispecie di esclusione in base alla quale il regime non può essere adottato dai **soggetti che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente / assimilato ex artt. 49 e 50, TUIR (compreso il reddito da pensione) eccedenti € 30.000.**

Sul punto, come recentemente chiarito dall'Agenzia delle Entrate, nella citata Risoluzione n. 7/E, la "nuova" causa ostativa **opera già dal 2020**. Di conseguenza, coloro i quali nel 2019 hanno conseguito un reddito di lavoro dipendente superiore a € 30.000, non potranno applicare / continuare ad applicare il regime forfetario per il 2020.

Va evidenziato che tale ipotesi di esclusione **non rileva** nel caso in cui il **rapporto di lavoro sia cessato**, situazione che va verificata nell'anno precedente in base a quanto precisato nella Circolare 4.4.2016, n. 10/E.

SEMPLIFICAZIONI DEL REGIME FORFETARIO

I soggetti che adottano il regime in esame beneficiano delle seguenti semplificazioni:

- **non addebitano l'IVA a titolo di rivalsa / sono esonerati dall'applicazione e dal versamento dell'IVA**, salvo che in relazione agli acquisti di beni intraUE di importo annuo superiore a € 10.000 e ai servizi ricevuti da non residenti o da residenti con applicazione del reverse charge;
- **non possono detrarre l'IVA a credito;**
- **non sono soggetti a ritenuta alla fonte sui ricavi / compensi**, previo rilascio di apposita dichiarazione che può essere inserita anche in fattura.

In merito alla ritenuta operata dalle banche / Poste in relazione ai bonifici disposti per le agevolazioni 50%-65% si ritengono applicabili i chiarimenti forniti dall'Agenzia nella Risoluzione 5.7.2013; n. 47/E per i contribuenti minimi, in base ai quali è possibile non subire la ritenuta d'acconto (8%) previo rilascio alla banca / Poste della dichiarazione di essere assoggettati ad imposta sostitutiva; in caso contrario è ammesso il recupero di quanto trattenuto nella dichiarazione dei redditi.



In presenza di importi superiori a € 77,47 è necessario apporre la marca da bollo da € 2. Sono "esenti" da bollo le fatture relative agli acquisti intraUE e agli acquisti da assoggettare al reverse charge, per i quali il contribuente forfetario è debitore dell'imposta.

- **non sono tenuti ad operare le ritenute alla fonte** (in qualità di sostituti d'imposta) fermo restando l'obbligo di indicare in dichiarazione dei redditi il codice fiscale del percettore delle somme che non sono state assoggettate a ritenuta (quadro RS).
Va evidenziato che dal 2019, a seguito della modifica del comma 69 ad opera del DL n. 34/2019 c.d. "Decreto Crescita", i **soggetti forfetari sono tenuti ad operare le ritenute alla fonte sui redditi da lavoro dipendente ed assimilati ex artt. 23 e 24, DPR n. 600/73;**
- **sono esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili**, salvo la numerazione / conservazione delle fatture d'acquisto / bollette doganali, l'obbligo di certificazione dei corrispettivi e conservazione dei relativi documenti;
- **sono esclusi dall'applicazione degli ISA.**

FATTURAZIONE ELETTRONICA

Ai sensi dell'art. 1, comma 3, D.Lgs. n. 127/2015, i contribuenti forfetari:

- **non hanno l'obbligo di emettere fattura elettronica** per le cessioni / prestazioni effettuate. Permane l'obbligo di fatturazione elettronica nei confronti della Pubblica amministrazione;
- per gli acquisti / prestazioni ricevute richiedono copia **cartacea della fattura elettronica**, come previsto per gli acquirenti / committenti "privati".

I soggetti in esame **possono comunque scegliere di emettere / ricevere fatture elettroniche**. In tal caso in capo agli stessi scatta anche l'obbligo di conservazione sostitutiva delle fatture emesse / ricevute in formato elettronico.



La Finanziaria 2020, modificando il comma 74, introduce un regime "premile" finalizzato ad incentivare l'utilizzo della fattura elettronica prevedendo la riduzione di 1 anno (da 5 a 4) del termine di decadenza dell'attività di accertamento ex art. 43, DPR n. 600/73 per i soggetti che hanno un "fatturato annuo costituito esclusivamente da fatture elettroniche".

CORRISPETTIVI TELEMATICI (RT)

Come previsto dall'art. 2, D.Lgs. n. 127/2015 in capo ai commercianti al minuto e soggetti assimilati di cui all'art. 22, DPR n. 633/72 è scattato l'obbligo di memorizzare elettronicamente / inviare telematicamente i corrispettivi all'Agenzia delle Entrate a decorrere dall'1.7.2019 / 1.1.2020 tramite il registratore telematico (RT).

Con i Decreti 10.5.2019 e 24.12.2019 il MEF ha individuato una serie di fattispecie (temporanee) di esonero ferma restando in capo ai soggetti esonerati la possibilità di scegliere di memorizzare / inviare comunque i dati dei corrispettivi all'Agenzia.

Posto che non sono previste specifiche cause di esclusione per i forfetari, anche per tali soggetti, dal 2020, è previsto l'obbligo di memorizzazione / invio telematico dei corrispettivi.

Sul punto, nel citato incontro di inizio anno, l'Agenzia ha precisato che i soggetti forfetari (ed i minimi) in luogo di tale obbligo possono emettere fattura in formato elettronico / cartaceo.

RETTIFICA DETRAZIONE

In considerazione del mutato regime di detrazione dell'IVA a credito, i soggetti che passano dal regime ordinario di determinazione dell'IVA al regime in esame, ai sensi dell'art. 19-bis2, comma 3, DPR n. 633/72 devono effettuare la rettifica della detrazione dell'IVA a credito operata con riferimento ai beni e servizi non ancora ceduti / non ancora utilizzati.

Come ribadito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 21.12.2007, n. 73/E, "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".

Per i beni ammortizzabili, compresi quelli immateriali, la rettifica:

- va eseguita se non sono trascorsi 5 anni dall'entrata in funzione ovvero 10 anni dalla data di acquisto / ultimazione relativamente agli immobili;
- non si effettua per i beni di costo unitario non superiore a € 516,46 e per quelli con coefficiente d'ammortamento superiore al 25%.



Per consentire il controllo da parte dell'Ufficio, è necessario predisporre un'apposita documentazione nella quale indicare distintamente, per categorie omogenee, la quantità e i valori dei beni facenti parte del patrimonio aziendale. L'IVA relativa a tali beni va determinata sulla base delle fatture d'acquisto più recenti.

La rettifica va eseguita nella dichiarazione IVA dell'ultimo anno di applicazione delle regole ordinarie. Quindi, con riguardo ai soggetti che passano al regime forfetario dal 2020 la rettifica della detrazione va eseguita nel mod. IVA 2020 (rigo VF70).

Va evidenziato che la rettifica (a favore) interessa i anche i soggetti forfetari 2019 che dal 2020 sono fuoriusciti da tale regime adottando il regime ordinario. In tal caso la rettifica può essere effettuata già nella prima liquidazione IVA periodica del 2020 e indicata nel mod. IVA 2021.

RECUPERO ACCONTO IVA

Ai sensi dell'art. 1, comma 63, il credito detraibile emergente dalla dichiarazione presentata dai contribuenti forfetari, relativa all'ultimo anno in cui l'IVA è applicata nei modi ordinari, può essere richiesta a rimborso / utilizzata in compensazione ai sensi dell'art. 17, D.Lgs. n. 241/97. Il maggior acconto IVA versato a dicembre 2019 da parte di un contribuente in regime ordinario, che passa nel 2020 al regime forfetario, potrà essere "recuperato" nel mod. IVA 2020.

RICONOSCIMENTO DEDUZIONI / DETRAZIONI IRPEF

A seguito della riscrittura del comma 75 da parte della Finanziaria 2020, è stata espressamente prevista / ampliata la **rilevanza del reddito forfetario** per il **riconoscimento / determinazione delle deduzioni, detrazioni** o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria (la precedente disposizione limitava la rilevanza del reddito forfetario soltanto ai fini del riconoscimento delle detrazioni per carichi di famiglia ex art. 12, TUIR).

Il citato comma 75, ora prevede infatti che **“quando le vigenti disposizioni fanno riferimento, per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, al possesso di requisiti reddituali, si tiene comunque conto anche del reddito assoggettato al regime forfetario”**.

Di conseguenza, qualora un soggetto sia **titolare di redditi determinati in maniera forfetaria e di redditi assoggettati a tassazione ordinaria** (ad esempio, redditi da lavoro dipendente / assimilati), per calcolare le detrazioni / deduzioni spettanti (ad esempio, detrazioni per lavoro dipendente, per carichi di famiglia, ecc.) è necessario sommare al reddito "ordinario" anche il reddito forfetario. Ciò comporta, a parità di condizioni rispetto al 2019, una riduzione delle detrazioni / deduzioni spettanti.

Esempio 1

Un ingegnere possiede i seguenti redditi:

- | | |
|--|----------|
| • lavoro autonomo in regime forfetario | € 30.000 |
| • lavoro dipendente | € 20.000 |

Con riferimento alla detrazione per reddito di lavoro dipendente, il reddito di riferimento:

- nel 2019, è pari a € 20.000 e di conseguenza compete una detrazione pari a € 1.339;
- nel 2020 (a parità di condizioni) è pari a € 50.000 (20.000 + 30.000) e di conseguenza compete una detrazione pari a € 181.

Il reddito forfetario concorrendo alla formazione del reddito complessivo ai fini dell'attribuzione delle detrazioni spettanti, causa una diminuzione della detrazione e conseguentemente un incremento dell'imposizione fiscale.

Si rammenta che l'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 22.7.2019, n. 69/E è intervenuta chiarendo che, per la ripartizione della detrazione per figli a carico ex art. 12, TUIR, il reddito forfetario, al lordo dei contributi previdenziali, rileva al fine della comparazione del reddito più elevato per l'attribuzione della detrazione al 100% ad uno dei genitori

CREDITO D'IMPOSTA INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI NUOVI

In luogo della proroga del maxi / iper ammortamento l'art. 1, commi da 184 a 197, Finanziaria 2020 ha previsto il **riconoscimento di un credito d'imposta** alle imprese che dall'1.1.2020:

- fino al 31.12.2020;

ovvero

- fino al 30.6.2021 a condizione che entro il 31.12.2020 sia accettato il relativo ordine e pagati acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione;

effettuano **investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture ubicate in Italia**.

Si rammenta che l'Agenzia delle Entrate nella Circolare 26.5.2016, n. 23/E aveva **negato la possibilità** di usufruire del maxi ammortamento per i soggetti forfetari considerato che gli stessi determinano il reddito applicando lo specifico coefficiente di redditività ai ricavi / compensi e di conseguenza i costi sostenuti (compresi quelli per l'acquisto dei beni ammortizzabili) non rilevano per la determinazione del reddito.

Tuttavia, posto che ora il citato comma 186 prevede la spettanza del nuovo credito d'imposta **indipendentemente dal regime fiscale di determinazione del reddito**, anche i **soggetti forfetari possono beneficiarne**.

In particolare, il nuovo credito d'imposta spetta ai soggetti forfetari:

- **esercenti attività d'impresa / lavoro autonomo, nella misura del 6% del costo nel limite massimo di costi ammissibili pari a € 2.000.000**, per gli investimenti in **beni strumentali nuovi** (ex maxi ammortamento). Per gli investimenti in leasing, rileva il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni;
- **esercenti attività d'impresa, nella misura:**
 - del **40% / 20%** a seconda del costo, per gli investimenti in **beni materiali** di cui alla Tabella A, Finanziaria 2017 (ex iper ammortamento). Per gli investimenti in leasing, rileva il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni;
 - del **15%** del costo, per gli investimenti in **beni immateriali** di cui alla Tabella B, Finanziaria 2017 (ex maxi ammortamento beni immateriali).

Tale agevolazione, analogamente a quanto previsto per l'iper ammortamento, **non è riconosciuta ai lavoratori autonomi**, come peraltro confermato dall'Agenzia delle Entrate nel corso del recente incontro di inizio anno.

SOGGETTI CHE INIZIANO L'ATTIVITÀ NEL 2020

In caso di inizio dell'attività, come previsto dal comma 56, è possibile "avvalersi del regime forfetario comunicando, nella dichiarazione di inizio di attività ... di presumere la sussistenza dei requisiti di cui al comma 54 ...". Il soggetto che **inizia l'attività nel 2020**:

- in possesso dei requisiti di "novità" può accedere al regime forfetario "start up" fino al 2024 con applicazione dell'aliquota ridotta del 5%;
- privo dei requisiti di "novità" può applicare il regime forfetario (aliquota 15%).

Nella casella "Regime fiscale agevolato" del mod. AA9/12 va indicato il codice "2".

Regimi fiscali agevolati

Attività di commercio elettronico

Regime fiscale agevolato (vedere istruzioni)

INDIRIZZO DEL SITO WEB

INTERNET SERVICE PROVIDER



2

INDIZIO

CANTANTE

CESSIONE

C

SOGGETTI CHE HANNO INIZIATO L'ATTIVITÀ NEL 2019

Con riferimento ad un soggetto che ha iniziato l'attività nel 2019 potevano prospettarsi le seguenti situazioni:

- applicazione del regime forfetario (eventualmente "start up");
- applicazione di regime ordinario.

APPLICAZIONE REGIME FORFETARIO

I soggetti che nel 2019 hanno applicato il regime forfetario proseguono con tale regime nel caso in cui oltre al limite dei ricavi / compensi siano rispettati anche i nuovi requisiti relativi alle spese per l'impiego di lavoratori non superiori a € 20.000, reddito di lavoro dipendente non superiore a € 30.000.

APPLICAZIONE REGIME ORDINARIO

I soggetti in possesso dei requisiti per poter accedere al regime forfetario, qualora **non intendano adottare tale regime, possono optare per il regime ordinario**, con applicazione dell'IVA e delle imposte sui redditi nei modi ordinari.

Ai sensi del comma 70 l'attuazione dell'opzione avviene tramite comportamento concludente ed è valida per almeno un triennio, estendendosi successivamente di anno in anno, fino a revoca.

Sulla base delle precisazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare n. 9/E, i soggetti che nel 2019 hanno iniziato l'attività applicando il regime di contabilità semplificata (anche in caso di applicazione del c.d. "criterio di registrazione" ex art. 18, comma 5, DPR n. 600/73), avendo i requisiti per applicare il regime forfetario, possono adottare il regime forfetario dal 2020 senza attendere il decorso del vincolo triennale.

Esempio 2



Un elettricista nel 2019 ha iniziato l'attività adottando la contabilità semplificata pur avendo i requisiti per il forfetario.

Nel 2020, al sussistere delle condizioni, può applicare il regime forfetario senza dover attendere il decorso del vincolo triennale.

Ribadendo quanto affermato nella Circolare 13.4.2017, n. 11/E e nella Risoluzione 14.9.2018, n. 64/E, l'Agenzia ha precisato che, un soggetto in possesso dei requisiti, può passare al regime forfetario senza dover attendere la scadenza del vincolo triennale in quanto in caso di inizio dell'attività sia il regime forfetario che il regime semplificato sono per tale soggetto entrambi regimi naturali.



Il soggetto che nel 2019 ha adottato la contabilità semplificata di cui all'art. 18, DPR n. 600/73, optando, altresì, per il c.d. "criterio di registrazione", e che dall'1.1.2020 intende applicare il regime forfetario, come affermato dalla citata Circolare n. 9/E deve registrare entro il 31.12.2019 tutti i componenti positivi e negativi di reddito per i quali, alla data del 31.12.2019, non è ancora intervenuta la registrazione, affinché gli stessi concorrano alla tassazione nel 2019.

Ai fini del calcolo del limite di € 65.000 per l'adozione del regime forfetario rilevano i soli componenti positivi effettivamente incassati nel 2019, mentre quelli non ancora percepiti concorrono nel periodo d'imposta in cui si realizza l'effettiva percezione.

SOGGETTI CHE HANNO INIZIATO L'ATTIVITÀ NEL 2018 E ANNI PRECEDENTI

APPLICAZIONE REGIME FORFETARIO

I soggetti che nel 2019 hanno applicato il regime forfetario proseguono nel 2020 con tale regime nel caso in cui oltre al limite dei ricavi / compensi siano rispettati anche i nuovi requisiti relativi alle spese per l'impiego di lavoratori non superiori a € 20.000, reddito di lavoro dipendente non superiore a € 30.000.

Tali soggetti possono applicare dal 2020 il regime ordinario per opzione.

APPLICAZIONE REGIME DEI MINIMI

I soggetti che nel 2019 hanno applicato il regime dei minimi proseguono nel 2020 con tale regime fino alla scadenza naturale, ossia al termine del quinquennio dall'inizio attività o al compimento del 35° anno di età.

Anche i soggetti in esame, in possesso dei requisiti del limite dei ricavi / compensi nonché dei nuovi requisiti relativi alle spese per l'impiego di lavoratori non superiori a € 20.000, reddito di lavoro dipendente non superiore a € 30.000, possono comunque adottare dal 2020 il regime forfetario.

Se il 2019 è l'ultimo anno di applicazione del regime dei minimi gli stessi, nel 2020, adottano il regime forfetario, se sono rispettati i nuovi requisiti oppure "passano" al regime ordinario.

APPLICAZIONE REGIME ORDINARIO

I soggetti che nel 2019 hanno applicato il regime ordinario, pur essendo in possesso dei requisiti per adottare il regime forfetario risulterebbero vincolati ad applicare il regime ordinario fino al termine del triennio 2019 - 2021, in quanto, come sopra accennato, tale scelta ha una durata minima triennale.

Si rammenta che l'Agenzia nella citata Circolare n. 9/E ha precisato che gli esercenti attività d'impresa che hanno applicato la contabilità ordinaria nel 2018 (scelta per opzione), potranno transitare nel 2019 al regime forfetario senza dover attendere il decorso del vincolo triennale. È verosimile che tale chiarimento sia confermato dall'Agenzia delle Entrate anche per il 2020.

Dalla citata Risoluzione n. 64/E è possibile desumere che, secondo l'Agenzia delle Entrate, la tenuta della **contabilità semplificata** di cui all'art. 18, DPR n. 600/73 **in luogo** del regime forfetario **non vincola** il contribuente *“alla permanenza triennale nel regime scelto, trattandosi comunque di un regime «naturale» proprio dei contribuenti minori”*.

La stessa Agenzia evidenzia quindi la possibilità da parte del contribuente *“di transitare dal regime semplificato al regime forfetario senza dover scontare alcun vincolo triennale di permanenza”*.

Come sopra accennato nel caso in esame non assume alcuna rilevanza l'opzione per il c.d. "criterio di registrazione" di cui al comma 5 del citato art. 18

Si evidenzia infine che, nella Risposta 11.4.2019, n. 107 l'Agenzia ha affrontato la possibilità di applicare o meno il regime forfetario dal 2019 da parte di un professionista che:

- dal 2016 ha adottato il “regime contabile semplificato per gli esercenti arti e professioni”;
- nel 2017, pur avendo i requisiti per applicare il regime forfetario, ha continuato ad applicare il predetto regime per comportamento concludente.

Dopo aver rammentato che i chiarimenti forniti con la citata Risoluzione n. 64/E sono riferiti ad un soggetto esercente attività d'impresa, l'Agenzia ha precisato che al caso di specie, trova applicazione quanto chiarito nella Circolare 4.4.2016, n. 10/E ossia che, ai sensi dall'art. 1, DPR n. 442/97, in deroga al vincolo triennale disposto dall'art. 3, DPR n. 442/97 nel caso di opzione per regimi di determinazione dell'imposta, è possibile *“la variazione dell'opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative”*.

Di conseguenza il soggetto, in possesso dei requisiti per accedere al regime forfetario, può transitare dal regime di tassazione ordinario a quello forfetario già dal 2019. Tale precisazione dovrebbe trovare applicazione anche per il 2020.

■