

IL NUOVO REGIME FORFETARIO

IN VIGORE DAL 1° GENNAIO 2015

Articolo 1, commi dal 54 a 89, della legge n. 190 del 23 dicembre 2014

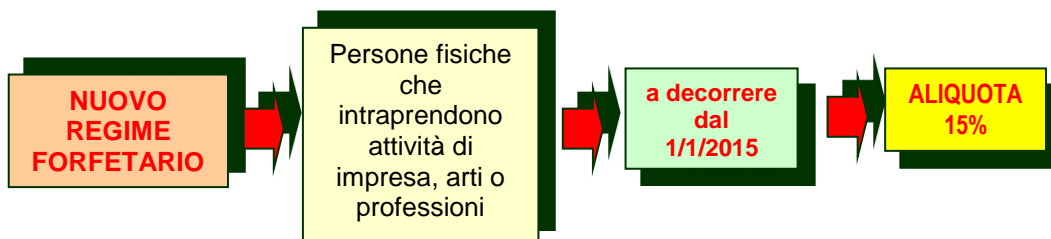
Legge di Stabilità per il 2015

Documento aggiornato al 4 marzo 2015

1. PREMESSA

I commi da 54 a 89 dell'articolo unico della Legge n. 190 del 23 dicembre 2014 (Stabilità 2015) pubblicata nel S.O. n. 99 alla G.U. n. 300 del 29 dicembre 2014, istituiscono, per gli esercenti attività di impresa, arti e professioni in forma individuale di piccole dimensioni, un regime forfetario di determinazione del reddito da assoggettare ad un'unica imposta sostitutiva di quelle dovute, con l'aliquota del 15%.

In particolare, tale regime prevede la possibilità di applicare una imposta del 15%, sostitutiva dell'imposta sui redditi, delle addizionali e dell'Irap, sul reddito imponibile determinato dal prodotto tra l'ammontare dei ricavi e compensi e il coefficiente di redditività stabilito in relazione all'attività esercitata.



Al fine di meglio comprendere il predetto regime fiscale, esaminato nei dettagli nei prossimi paragrafi, si ritiene importante analizzare le finalità perseguite con l'introduzione del medesimo.

Il legislatore, consapevole che la realtà economica italiana è composta di piccolissime attività economiche individuali o familiari, nel corso di questi ultimi anni ha introdotto alcuni regimi fiscali semplificati quali il "regime delle nuove iniziative produttive", il "regime dei minimi", il "regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria" e il "regime contabile agevolato" che hanno incontrato un notevole interesse.

Con il nuovo regime forfetario, il legislatore ha effettuato, anche, una razionalizzazione dei predetti regimi che sono stati abrogati, e di fatto, riassunti in quello in vigore dal 1° gennaio 2015.

Il nuovo regime forfetario, infatti, prevede per i contribuenti in possesso dei requisiti per accedervi non solo una riduzione notevole degli adempimenti in tutti quei casi in cui la contabilità è tenuta unicamente per finalità fiscali, e non per esigenze di controllo di gestione, ma anche l'esclusione dei medesimi soggetti dall'accertamento a mezzo studi di settore e parametri.

Questo non significa, tuttavia, che il soggetto che decide di aderire al nuovo regime forfetario non abbia più bisogno di alcuna assistenza in ambito fiscale, poiché come si constaterà più avanti, la stessa sarà, comunque, fondamentale al fine di valutare la possibilità di entrata nel regime, per la regolazione di partite pregresse sia in ambito Iva che imposte sui redditi, per la verifica dei requisiti nonché per gli adempimenti da assolvere in costanza di regime e per quelli connessi all'eventuale uscita dal regime.

Fatta questa breve premessa nei paragrafi che seguono si analizza nei dettagli il regime e, in attesa che l'Agenzia delle entrate emani una apposita circolare interpretativa sul tema, si cercherà di fornire una soluzione alle numerose questioni aperte.

2. I REQUISITI DEL REGIME FORFETARIO IN SINTESI

In estrema sintesi il regime è riservato alle **sole persone fisiche esercenti attività d'impresa o di arti e professioni** non in forma associata, sostanzialmente privi di struttura.

REQUISITI PER ACCEDERE AL REGIME

Nell'anno solare precedente

- Hanno conseguito ricavi o percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a determinati limiti diversi a seconda del codice ATECO che contraddistingue ciascuna attività (compresi tra € 15.000 e € 40.000),
- non siano state sostenute spese per lavoro dipendente, collaboratori e accessorio di ammontare superiore a € 5.000 lordi annui,
- valore dei beni strumentali (al lordo degli ammortamenti) alla chiusura dell'esercizio non superiore a € 20.000 con le seguenti precisazioni:
 - a) i beni, detenuti in regime di impresa o arte e professione, utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'impresa, dell'arte o professione e per l'uso personale o familiare del contribuente concorrono nella misura del 50 per cento;
 - b) non rilevano i beni il cui costo unitario non è superiore a 516,46 euro;
 - c) non rilevano i beni immobili, comunque acquisiti, utilizzati per l'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione,
- i redditi conseguiti nell'attività di impresa, dell'arte o della professione devono essere in misura prevalente rispetto a quelli eventualmente percepiti come redditi di lavoro dipendente/pensione e redditi assimilati al lavoro dipendente.

3. LE SEMPLIFICAZIONI DEL NUOVO REGIME

Le disposizioni normative che hanno introdotto il nuovo regime agevolato prevedono una serie di semplificazioni sia ai fini iva che ai fini delle imposte dirette per i soggetti che posseggono requisiti previsti dalla norma.

4. TRATTAMENTO AI FINI IVA

I commi da 58 a 60 dell'art.1, L. n. 190/14 contengono le regole e gli adempimenti Iva durante la permanenza nel regime agevolato, che in parte ricalcano quanto già previsto nei precedenti regimi agevolati soprattutto per quel che riguarda il mancato esercizio della rivalsa sulle operazioni attive e il mancato diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti.

In pratica, i contribuenti che decideranno di applicare il nuovo regime saranno considerati alla stregua dei consumatori finali restando incisi del tributo eventualmente loro addebitato.

Sempre ai fini IVA, tali soggetti **hanno l'obbligo** di:

- **numerare e conservare le fatture di acquisto e le bollette doganali;**
- **certificare i corrispettivi;** sulle fatture emesse ai sensi dell'articolo 21 del D.P.R. n. 633 del 1972 dovrà annotarsi che trattasi di **"Operazione in franchigia da Iva art. 1, commi da 54 a 89, Legge n. 190/2014"**.

SCONTRINI E RICEVUTE FISCALI

I soggetti aderenti al regime forfetario, con riferimento a scontrini e ricevute fiscali, non hanno l'obbligo di indicare sugli stessi gli estremi della legge che ha introdotto il regime agevolato in quanto, come chiarito dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 7/E del 28.01.2008, sulla base delle disposizioni contenute nell'articolo 12 del decreto ministeriale 23 marzo 1983 che disciplina in maniera dettagliata il contenuto obbligatorio dello scontrino fiscale, non è possibile determinare se vi è stato o meno addebito dell'imposta a carico dell'acquirente e, dunque, dall'emissione dello scontrino fiscale non può desumersi l'esercizio del diritto di rivalsa. Le medesime considerazioni valgono anche nel caso della ricevuta fiscale e per lo scontrino fiscale manuale, il cui contenuto è disciplinato dall'articolo 4 del già richiamato decreto ministeriale 30 marzo 1992, nonché per il c.d. "scontrino parlante", di cui all'articolo 3 del D.P.R. 21 dicembre 1996, n 696.

Per converso la ricevuta-fattura di cui all'articolo 2, comma 2, del citato decreto ministeriale è, ai fini della certificazione dei corrispettivi, del tutto assimilata alla fattura, per cui, in caso di emissione di ricevuta-fattura da parte di un contribuente che si avvale del regime forfetario sarà necessario apporre la medesima dicitura prevista per le fatture.

I contribuenti, sono **esonerati dagli obblighi di liquidazione e versamento e da tutti gli obblighi previsti dal D.P.R. n. 633 del 1972**. In particolare:

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

L'eccedenza detraibile emergente dalla dichiarazione dei contribuenti con IVA ordinaria che passano al regime forfetario può essere chiesta a rimborso o in compensazione.

La Relazione illustrativa al provvedimento precisa che i medesimi contribuenti sono, altresì, esonerati da:

1. comunicazione telematica all'Agenzia delle entrate delle operazioni rilevanti ai fini Iva (c.d. "**spesometro**") di cui all'articolo 21, comma 1, del D.L. n. 78 del 31 maggio 2010;
2. comunicazione telematica all'Agenzia delle entrate delle operazioni effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti **black list** di cui all'articolo 1, comma 1, del D.L. n. 40 del 25 marzo 2010, convertito dalla legge n. 73 del 22 maggio 2010;
3. comunicazione delle dichiarazioni di **intento ricevute**.

Vale la pena evidenziare che ai soggetti aderenti al regime forfetario, è preclusa ⁽¹⁾ la possibilità di avvalersi delle regole previste per gli esportatori abituali, e di conseguenza, il contribuente aderente al regime forfetario, sia pure in presenza dello status di esportatore abituale, non può rilasciare dichiarazioni d'intento per acquistare beni e servizi senza applicazione dell'Iva ai sensi dell'art. 8, lett. c) D.P.R. n. 633/72.

Come chiarito dalla circolare Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 10-06-1983, n. 60/342847 resta obbligatoria la compilazione del registro di mancato funzionamento del misuratore fiscale di cui all'art. 11 del D.M. 23/03/1983.

Come chiarito dalla circolare n. 97/E del 4.4.1997, per effetto dell'equiparazione totale tra scontrino e ricevuta fiscale, il registro di mancato funzionamento del misuratore fiscale prescritto dal predetto articolo 11, non è obbligatorio sempreché il contribuente sia in grado, in alternativa, di emettere ricevute fiscali.

5. OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE

Il comma 58 della disposizione in commento introduce una serie di regole nel caso di effettuazione di operazioni intracomunitarie.

5.1 Cessioni intracomunitarie

Alle cessioni intracomunitarie si applica l'articolo 41, comma 2-bis, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, e successive modificazioni, il quale dispone che non costituiscono cessioni intracomunitarie le cessioni di beni effettuate dai soggetti che applicano, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, il regime di franchigia.

In sostanza, per la predetta tipologia di operazioni non si applicano le regole previste dal D.L. n. 331/1993, con conseguente assoggettamento delle stesse alle regole ordinarie previste per il regime in questione.

Con riferimento alla disciplina relativa alle cessioni intracomunitarie effettuate da soggetti aderenti al regime dei minimi introdotto con l'articolo 1, commi dal 97 a 117, della legge n. 244 del 24 dicembre 2007, l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 73 del 21 dicembre 2007 ebbe modo di precisare che il cedente nazionale deve indicare sulla fattura emessa nei confronti dell'operatore comunitario che l'operazione è soggetta al regime dei minimi riproducendo sulla stessa la seguente frase "*L'operazione non costituisce cessione intracomunitaria ai sensi dell'articolo 41, comma 2-bis del D.L. 30 agosto 1993, n. 331*". Si ritiene che tale precisazione mantenga la propria valenza anche nel caso delle medesime operazioni poste in essere da un soggetto aderente al regime forfetario.

¹ Cfr. comma 58, lett. e)

5.2 Acquisti intracomunitari

Agli acquisti intracomunitari si applicano le regole stabilite dall'art. 38, comma 5, lett. c) D.L. n. 331/1993, con conseguente assoggettamento ad imposta nel Paese del fornitore se l'ammontare degli acquisti effettuato nell'anno solare precedente non eccede la soglia di 10.000 euro. Ciò significa che, a differenza di quanto accadeva nei regimi agevolati abrogati al 31 dicembre 2014, fino all'importo di 10.000 euro gli acquisti non sono soggetti a imposta in Italia, bensì nel Paese di provenienza, e il contribuente minimo nazionale non deve operare alcuna integrazione della fattura del fornitore, né presentare gli elenchi Intrastat.

In presenza di acquisti eccedenti la predetta soglia di 10.000 euro, le operazioni rientrano nel novero degli acquisti intracomunitari e, di conseguenza, dovranno essere assoggettate a tutte le disposizioni vigenti in materia a fini Iva e ai relativi adempimenti.

Per gli **acquisti intracomunitari** e per le altre operazioni per le quali si trovano ad essere debitori dell'imposta (ad esempio prestazioni di servizi generiche ricevute da soggetti passivi non residenti), i soggetti devono integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta che deve essere versata entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

5.3 Prestazioni di servizio generiche

Nel caso in cui un soggetto aderente al regime forfetario effettui prestazioni di servizi "generiche", di cui all'articolo 7-ter D.P.R. n. 633/1972, rese o ricevute da soggetti passivi non residenti, dovrà applicare le regole Iva previste per i soggetti in regime ordinario, con la conseguenza che:

- le prestazioni rese ad un soggetto non residente sono considerate escluse da Iva,
- le prestazioni ricevute devono essere assoggettate a imposta con il regime dell'inversione contabile e conseguente versamento dell'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. Per tali operazioni sorge anche l'obbligo di compilazione degli elenchi Intrastat anche da parte del contribuente minimo, stante l'applicazione delle regole ordinarie.

5.4 Importazioni ed esportazioni

A differenza dei vecchi regimi agevolati, che precludevano la possibilità ai soggetti che vi aderivano di effettuare esportazioni, nel nuovo regime per le importazioni e le esportazioni si rendono applicabili le ordinarie regole previste dal D.P.R. n. 633/1972.

6. SEMPLIFICAZIONI E ADEMPIMENTI AI FINI DELLE IMPOSTE SUL REDDITO

I contribuenti che beneficiano delle disposizioni agevolate sono esonerati dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili ai fini delle imposte dirette. Devono, però:

- conservare i documenti ricevuti ed emessi ai sensi dell'articolo 22 del D.P.R. n. 600 del 1973;
- presentare la dichiarazione dei redditi nei termini e con le modalità previste dal D.P.R. n. 322 del 1998.

Il regime prevede le seguenti agevolazioni:

LE AGEVOLAZIONI DEL REGIME
1. applicazione di un'imposta sostitutiva del 15% sul reddito (sostitutiva di IRPEF, addizionali e IRAP), calcolato forfetariamente con l'applicazione di coefficienti di redditività diversi per ogni specifica attività
2. i contribuenti che aderiscono a questo regime non sono più tenuti a versare l'IRPEF e le relative addizionali regionali e comunali, l'IVA e l'IRAP
3. non è prevista la tenuta delle scritture contabili e vi è l'esonero dagli adempimenti Iva
4. esclusione dall'applicazione degli studi di settore e parametri
5. contributi previdenziali agevolati (si versa solo il contributo in percentuale del reddito conseguito e non anche la quota fissa) deducibili per intero direttamente dal reddito
6. esonero ritenute d'acconto

Con riferimento al regime in analisi, si segnala che per effetto della nuova modalità di determinazione del reddito (applicazione agli incassi di un coefficiente di redditività diverso a seconda dell'attività svolta) i costi e le spese sostenute nell'esercizio dell'attività non sono più deducibili, ad eccezione dei contributi previdenziali pagati nell'anno dal titolare (in taluni casi anche quelli pagati per i collaboratori familiari).

7. AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE DEL NUOVO REGIME

Il regime forfetario è destinato agli esercenti attività d'impresa, di arti e professioni in forma individuale che soddisfano alcuni requisiti individuati puntualmente dalla norma. I predetti parametri, come si vedrà nel prosieguo del presente approfondimento, sono molto stringenti in quanto limitano quasi esclusivamente ai soggetti di ridottissime dimensioni e sostanzialmente privi di struttura la possibilità di beneficiare di tale regime.

Come disposto dalla norma sono esclusi dal regime forfetario:

1. le società di persone ed i soggetti equiparati di cui all'articolo 5 del tuir;
2. le associazioni professionali e gli studi associati ai sensi dell'articolo 3, lett. c) del citato articolo 5 del tuir.

REQUISITO SOGGETTIVO	
SOGGETTI CHE POSSONO ACCEDERE	<ul style="list-style-type: none"> • Persone fisiche esercenti un'attività d'impresa, di arte o professione • Imprese familiari
SOGGETTI CHE NON POSSONO ACCEDERE	<ul style="list-style-type: none"> • Società di persone ed i soggetti equiparati di cui all'art. 5 del TUIR • Associazioni professionali e gli studi professionali associati ai sensi del co. 3 lett. c) del citato art. 5 del TUIR

8. DECORRENZA DEL NUOVO REGIME

Come indicato dalla legge di stabilità per il 2015, il nuovo regime è entrato in vigore dal 1° gennaio 2015. Se necessario è prevista la possibilità di emanare:

- decreti attuativi da parte del Ministero dell'economia e delle finanze;
- provvedimenti attuativi del direttore dell'Agenzia delle entrate per le modalità applicative del regime.

9. ABROGAZIONE DEI PREVIGENTI REGIMI OPZIONALI DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO

Il comma 85 dell'articolo 1 della legge di stabilità per il 2015 che ha introdotto il nuovo regime forfetario, dispone, a decorrere dal 1° gennaio 2015, l'abrogazione di alcuni regimi opzionali pensati ed introdotti da legislatore negli anni passati per i soggetti di piccole dimensioni e sostanzialmente privi di struttura. Si tratta del:

- regime delle nuove iniziative produttive introdotto con l'articolo 13 della legge 23 dicembre 2000, n. 388;
- regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile ed i lavoratori in mobilità introdotto con l'articolo 27, commi 1 e 2 del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111;
- regime contabile agevolato introdotto con l'articolo 27, comma 3 del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111;
- regime dei minimi introdotto con l'articolo 1, commi da 96 a 115 e 117, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e successive modificazioni.

In sostanza a decorrere dal 1° gennaio 2015, i contribuenti di dimensioni ridotte, che in passato beneficiavano delle disposizioni agevolative precedentemente individuate, se in possesso dei nuovi requisiti previsti dalle disposizioni in commento potranno accedere, esclusivamente al nuovo regime forfetario, quale unica alternativa al regime ordinario di determinazione del reddito.

A tal fine si riporta di seguito una tabella che riassume i regimi in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2015.

Regimi contabili	Anno 2014	Anno 2015
Regime ordinario (contabilità ordinaria o semplificata)	Applicabile	Applicabile
Regime delle nuove iniziative produttive	Applicabile	Abrogato
Regime degli "ex minimi"	Di fatto abrogato con l'entrata in vigore dal 1° gennaio 2012 del regime di vantaggio	Abrogato
Regime di vantaggio per l'imprenditoria	Applicabile	Abrogato, con facoltà per i contribuenti che adottavano il medesimo nel 2014 di continuare ad applicarlo fino a scadenza naturale (5 anni o fino al raggiungimento del 35° anno di età)
Nuovo regime forfetario (legge di stabilità 2015)	Non previsto	Applicabile

9.1 Periodo transitorio

Unicamente per i soggetti che fino al 31 dicembre 2014 applicavano il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile ed i lavoratori in mobilità, introdotto con l'articolo 27, commi 1 e 2 del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, il comma 88 prevede per i predetti soggetti la possibilità di continuare ad applicare in via transitoria e fino alla sua naturale scadenza le disposizioni agevolate del citato regime abrogato.

In buona sostanza, per coloro che hanno aderito al regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile viene prevista la possibilità di proseguire nella fruizione del regime agevolato, mentre per i restanti due regimi (regime delle nuove iniziative e regime contabile agevolato) viene previsto il passaggio al nuovo regime forfetario in alternativa all'opzione al regime ordinario.

Esempio

Un contribuente ha iniziato una nuova attività nel 2014 aderendo al regime fiscale di vantaggio (art. 27, commi 1 e 2, D.L. n. 98/2011).

Ai sensi del comma 88 della legge n. 190/2014, il predetto soggetto dall'1.1.2015 ha la facoltà di:

- accedere direttamente al nuovo regime agevolato, in presenza dei requisiti necessari;
- continuare ad applicare il regime di vantaggio fino alla scadenza naturale dei 5 anni (2018), oppure anche oltre fino al compimento dei 35 anni di età.

9.2 Proroga del precedente regime di vantaggio per il 2015

A seguito della conversione del D.L. n. 192 del 31 dicembre 2014 e della pubblicazione in G.U. della legge di conversione è operativa la proroga per il 2015 del regime di vantaggio.

In particolare il comma 12-undecies dell'art. 10 della legge n. 11 del 2015 prevede che "In deroga a quanto previsto dall'articolo 1, comma 85, lettere b) e c), della legge 23 dicembre 2014, n. 190, sono prorogate le disposizioni previste dagli articoli 27, commi 1, 2 e 7, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, e 1, commi da 96 a 115 e 117, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e successive modificazioni, per i soggetti che, avendone i requisiti, decidono di avvalersene, consentendone la relativa scelta nel corso dell'anno 2015."

In pratica, quindi, i contribuenti che iniziano un'attività nel corso del 2015 possono decidere, in possesso dei relativi requisiti, se:

- aderire al nuovo regime forfetario previsto dalla legge di Stabilità 2014;
- applicare il regime di vantaggio previsto dall'art. 27, commi 1 e 2, del D.L. n. 98 del 2011.

Novità
introdotta
dal D.L.
n. 192 del
2014

10. CONDIZIONI DI ACCESSO E PERMANENZA NEL REGIME

10.1 Il limite di ricavi/compensi

Per accedere al regime agevolato, che costituisce il regime "naturale" per chi possiede i requisiti, sono previste delle soglie di ricavi diverse a seconda del tipo di attività esercitata ed indicate nell'allegato 4 annesso alla legge di stabilità per il 2015.

Tali soglie variano da 15.000 euro per le attività professionali a 40.000 euro per il commercio e devono essere ragguagliate ad anno.

In sostanza, il non superamento dei limiti di ricavi/compensi conseguiti nell'anno precedente costituisce uno dei primi requisiti che deve essere verificato sia per accedere al nuovo regime agevolato, sia, negli anni successivi, per permanere nel medesimo.

Più precisamente, ai fini dell'adesione o della permanenza al regime in analisi, i ricavi o i compensi relativi all'anno precedente non devono eccedere i limiti esposti nella tabella allegata alla legge di stabilità 2015 (di seguito riportata) che sono diversi a seconda del codice ATECO che contraddistingue l'attività esercitata.

Il predetto allegato suddivide le attività in 9 gruppi, e per ciascuno di essi individua:

- i codici attività Ateco 2007 relativi a ciascun gruppo,
- il valore di soglia massima di ricavi o compensi.

ATTIVITÀ	CODICE ATTIVITÀ ATECO	ATTIVITÀ LIMITE RICAVI E COMPENSI
Industrie alimentari e delle bevande	(10 – 11)	35.000
Commercio all'ingrosso e al dettaglio	45 – (da 46.2 a 46.9) – (da 47.1 a 47.7) – 47.9	40.000
Commercio ambulante e di prodotti alimentari e bevande	47.81	30.000
Commercio ambulante di altri prodotti	47.82 – 47.89	20.000
Costruzioni e attività immobiliari	(41 – 42 – 43) – (68)	15.000
Intermediari del commercio	46.1	15.000
Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione	(55 – 56)	40.000
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)	15.000
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)	20.000

Con riferimento alla verifica delle condizioni di accesso (o permanenza) nel regime forfetario si rileva che:

- nel calcolo del limite dei ricavi e dei compensi non rilevano i maggiori ricavi o compensi da adeguamento agli studi di settore o ai parametri contabili;

- nel caso di esercizio contemporaneo di attività contraddistinte da differenti codici ATECO, ai fini del computo del limite di ricavi o compensi, si assume quello più elevato previsto per le diverse attività esercitate.

Così come precisato nel contesto della Relazione illustrativa alla legge di stabilità 2015:

- il limite di ricavi dell'anno precedente all'ingresso nel regime deve essere calcolato computando esclusivamente i ricavi di cui agli artt. 57 e 85 del TUIR, ivi incluso, quindi, anche il valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore da valorizzare in conformità alle disposizioni contenute nell'art. 9 co. 3 del TUIR (valore normale);
- per quanto concerne le imprese, i ricavi, dell'anno precedente l'accesso al regime, devono essere assunti considerando la competenza economica tenuto conto, pertanto, anche delle cessioni o prestazioni eventualmente non ancora fatturate per le quali, però, si sono verificati i presupposti previsti dall'art. 109 co. 2 del TUIR.

Si segnala che, mentre il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile ed i lavoratori in mobilità (art. 27, commi 1 e 2, D.L. n. 98/2011) e il regime delle nuove iniziative produttive (art. 13, Legge n. 388/2000) avevano una durata limitata, nel nuovo regime forfetario, invece, la stessa non ha limiti, pertanto, un soggetto potrà godere delle disposizioni agevolate fino a quando si realizzano i presupposti o fino a quando non si opta per il regime ordinario (irrevocabile per 3 anni e successivamente confermato di anno in anno).

Un'ulteriore differenza rispetto a quanto avveniva nei precedenti regimi risiede nel fatto che nel nuovo regime forfetario è prevista la possibilità di accedere nuovamente alle disposizioni agevolate sia:

- nel caso in cui il soggetto rientri in possesso dei requisiti previsti dalla norma in materia,
- sia a seguito della scadenza del triennio relativo all'opzione per il regime ordinario (e sempreché in possesso dei requisiti).

In merito alla verifica dei requisiti di accesso e di permanenza del regime, l'analisi delle disposizioni legislative in materia hanno fatto sorgere una serie di perplessità che si ci si augura trovino chiarimento in una circolare interpretativa dell'Agenzia delle entrate.

Sul punto si ritiene che la verifica del limite dei ricavi debba essere effettuata avendo a riguardo il reddito d'impresa o di lavoro autonomo determinato secondo le regole del regime contabile applicato nell'anno. Per tale ragione si ritiene che nel caso in cui un soggetto imprenditore nel 2014 abbia applicato le disposizioni relative al regime fiscale di vantaggio di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del D.L. n. 98/2011 debba effettuare tale verifica sulla base delle regole previste dal predetto regime (criterio di cassa).

La norma fa espresso riferimento al termine "Per l'accesso al regime", pertanto per verificare la permanenza nel regime stesso, il principio di competenza economica non dovrebbe essere osservato per gli anni successivi al primo, poiché, in vigore del regime forfetario, il reddito imponibile viene determinato esclusivamente secondo il criterio di cassa.

La Relazione illustrativa nulla dice con riferimento al computo dei compensi. In attesa di ulteriori puntualizzazioni, considerando quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate (circ. 21.12.2007 n. 73) con riferimento al regime dei contribuenti minimi ex L. 244/2007, i compensi rilevanti dovrebbero essere esclusivamente quelli richiamati all'art. 54 del TUIR, assunti secondo il criterio di cassa.

10.1.1 Attività iniziate in corso d'anno: ragguglio ad anno dei ricavi

In caso di inizio dell'attività in corso d'anno, i limiti di ricavi e compensi da prendere a riferimento per l'accesso o la permanenza nel nuovo regime forfetario devono essere raggugliati all'anno.

Esempio

Si consideri un soggetto che, in data 01.09.2014, abbia iniziato l'attività di commercio al dettaglio di occhiali. Ai fini della verifica del superamento del limite di ricavi conseguiti nell'esercizio precedente, il soggetto deve ragguagliare ad anno il limite di ricavi previsto nella tabella sopra riportata, pari ad euro 40.000,00.

In tale circostanza, tenuto conto che i giorni di esercizio dell'attività nel 2014 sono stati 122 (01.9.2014 - 31.12.2014), il limite di ricavi sarà dato dal seguente rapporto: $(40.000,00 \times 122)/365 = 13.369,86$ euro.

Pertanto, per poter accedere al nuovo regime dall'1.1.2015, il commerciante deve verificare di non aver conseguito, nel 2014, ricavi superiori a 13.369,86 euro.

Si rammenta che la verifica dei ricavi di competenza dell'anno precedente a quello di accesso al regime deve essere effettuata anche nel caso in cui venga iniziata una differente attività.

In tale fattispecie, inoltre, sarà obbligatorio, in caso di inizio in corso d'anno, procedere con il ragguaglio ad anno dei ricavi, anche se relativi ad un'attività cessata, diversa da quella iniziata nel corso dell'anno successivo e per la quale si intende usufruire del regime forfetario.

In sostanza, si ritiene che nel caso in cui un soggetto decida di iniziare nel 2015 una attività diversa da quella svolta fino al 31.12.2014, per aderire al regime forfetario dovrà verificare che i ricavi dell'attività cessata non superino i limiti previsti dalle disposizioni agevolate.

10.2 Accesso o permanenza nel regime forfetario: ulteriori requisiti

Il limite di ricavi precedentemente indicato, tuttavia, non è l'unico requisito previsto dalla norma che consente di accedere al regime forfetario.

In particolare le disposizioni prevedono che l'accesso al regime è permesso a condizione che nell'anno precedente:

1. non siano state sostenute spese per lavoro dipendente, collaboratori e accessorio superiore a € 5.000 lordi annui;
2. alla chiusura dell'esercizio il valore dei beni strumentali (al lordo degli ammortamenti) non sia superiore a € 20.000.

Ai fini del calcolo del predetto limite di 20.000 euro:

- a. per i beni in locazione finanziaria rileva il costo sostenuto dal concedente;
 - b. per i beni in locazione, noleggio e comodato rileva il valore normale dei medesimi determinato ai sensi dell'articolo 9 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, e successive modificazioni;
 - c. i beni, detenuti in regime di impresa o arte e professione, utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'impresa, dell'arte o professione e per l'uso personale o familiare del contribuente concorrono nella misura del 50 per cento;
 - d. non rilevano i beni il cui costo unitario non è superiore al limite di cui agli articoli 54, comma 2, secondo periodo, e 102, comma 5, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, e successive modificazioni;
 - e. non rilevano i beni immobili, comunque acquisiti, utilizzati per l'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione.
3. Il reddito d'impresa/lavoro autonomo deve risultare prevalente rispetto a quello di lavoro dipendente o assimilato. Tale prevalenza non va verificata in caso di rapporto di lavoro cessato o se la somma dei redditi d'impresa/lavoro autonomo e di lavoro dipendente/assimilato non è superiore a euro 20.000.

10.2.1 Limite di acquisto delle spese per lavoro dipendente e assimilati

Al fine di accedere o permanere nel nuovo regime agevolato, la norma prevede che il soggetto non abbia superato, nell'anno precedente, il limite di spesa per lavoro dipendente o collaboratori di 5.000 euro lordi complessivi.

In sostanza si tratta di spese relative a:

- lavoro accessorio (art. 70 del D.Lgs. 10.9.2003 n. 276);
- lavoro dipendente (art. 49 del TUIR);

- borse/assegni per fini di studio o addestramento professionale, oppure collaborazioni, anche riconducibili a un progetto ai sensi degli artt. 61 ss. del D.Lgs. 276/2003 (art. 50 co. 1 lett. c) e c-bis) del TUIR);
- erogazioni agli associati sotto forma di utili derivanti da associazione in partecipazione con apporto di solo lavoro (art. 53 co. 2 lett. c) del TUIR);
- compensi erogati all'imprenditore e ai suoi familiari (art. 60 del TUIR).

L'importo di 5.000 euro si considera quale soglia complessiva, derivante dalla sommatoria delle spese sostenute nel corso dell'anno per le differenti tipologie di rapporti in precedenza elencati.

Anche per tali requisiti si ritiene che valga la regola in base alla quale la predetta soglia, venga determinata con le regole proprie del reddito del soggetto che intende aderire al regime agevolato, e quindi in base al principio di competenza se si tratta di un imprenditore individuale, ovvero in base al principio di cassa se riferito ad un professionista.

10.2.2 Limite al valore dei beni strumentali

Le nuove norme per accedere o permanere nel regime forfetario prevedono un'ulteriore condizione. In particolare, per beneficiare delle disposizioni agevolative previste dal regime è necessario verificare che il costo complessivo sostenuto per l'acquisto di beni mobili strumentali, al lordo degli ammortamenti, alla chiusura dell'anno precedente, non ecceda l'importo di euro 20.000,00.

E' di tutta evidenza la diversità esistente tra il nuovo regime forfetario e il regime fiscale di vantaggio (art. 27, commi 1 e 2, D.L. n. 98/2011) ed il regime dei minimi (art. 1 commi L. n. 244/2007), in quanto, mentre nei regimi abrogati una delle condizioni per accedere/permanere era il non aver effettuato acquisti di beni strumentali superiori a 15.000,00 euro nel triennio antecedente, nel nuovo regime, invece, il legislatore impone di verificare che lo *stock* di beni mobili strumentali, alla fine dell'esercizio precedente, non sia superiore a 20.000,00 euro.

VERIFICA DEL LIMITE DI € 20.000,00 PER I BENI STRUMENTALI		
Beni inclusi nel computo	Beni in proprietà	rileva il costo di acquisto
	Beni in leasing	rilevano per il costo sostenuto dal concedente
	Beni in locazione e noleggio	rilevano per il valore normale dei medesimi determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR (non vengono, quindi, più computati i canoni, come accade nel regime di vantaggio)
	Beni in comodato	rilevano per il valore normale dei medesimi determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR (nel regime di vantaggio, invece, tali beni sono irrilevanti)
	Beni uso promiscuo	rileva il 50% del valore dei beni , detenuti in regime d'impresa, di arte o professione, utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'impresa , dell'arte o della professione e per l'uso personale o familiare del contribuente (tale disposizione riguarda anche i beni a deducibilità limitata, come mezzi di trasporto e telefonia). La verifica del costo del bene va effettuata considerando il costo sostenuto al netto nell'iva, anche se non è stato esercitato il diritto alla rivalsa (C.M. 13/E/2008, risp. 1.8)

Beni esclusi	Beni di costo unitario non superiore a 516,46 euro	Non rilevano
	Beni immobili, comunque acquisiti, utilizzati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione	È irrilevante che l'immobile sia stato acquisito in proprietà, o mediante altre forme contrattuali (es. affitto o diritti reali di godimento)

Con riferimento ai beni in locazione, noleggio o comodato, si ritiene che la valorizzazione degli stessi debba essere effettuata considerandone il loro valore normale al momento della loro immissione nel processo produttivo.

Per la determinazione del valore normale dei beni detenuti in locazione, noleggio o comodato, si deve aver riguardo alle regole previste dall'art. 9 Tuir, e in particolare al comma 4, secondo cui per valore normale:

“si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi”.

Laddove esistenti, si deve far riferimento a tariffe o listini, ovvero alle mercuriali della Camere di Commercio nonché alle tariffe professionali.

Logicamente eventuali dismissioni di beni in corso d'anno riducono lo stock dei beni alla fine del periodo d'imposta.

Con riferimento alla valorizzazione dello *stock* di beni strumentali, come confermato dall'Amministrazione finanziaria nella circolare n. 6/E del 19 febbraio 2015 (risp. 9.7) , mantiene validità il chiarimento fornito dall'Agenzia delle entrate con la C.M. n. 7/E/2008 in cui è stato precisato che sono irrilevanti ai fini del calcolo i costi riferibili ad attività immateriali.

Come già chiarito dalla circolare 7/E del 2008 e confermato nella circolare n. 6/E del 2015 (risp. 9.5), con riferimento al regime dei minimi, sia in fase di accesso al regime forfetario che durante la sua applicazione, il rispetto del limite degli acquisti di beni strumentali pari a € 20.000,00 va verificato con riferimento al costo sostenuto al netto dell'imposta sul valore aggiunto, anche se non è stato esercitato il diritto di detrazione.

10.2.3 Non prevalenza dei redditi da lavoro dipendente o assimilato rispetto a quelli di lavoro autonomo

La lett. d) del comma 54, contiene una limitazione all'entrata nel regime forfetario qualora il contribuente che intenda avvalersene consegua anche redditi di lavoro dipendente o assimilati, di cui agli artt. 49 e 50 Tuir.

In tale ipotesi, l'accesso al regime è consentito qualora il reddito conseguito nell'esercizio d'impresa o professionale sia prevalente rispetto a quello di lavoro dipendente o assimilato.

Sul punto si ritiene che il confronto debba essere effettuato avendo a riguardo il reddito d'impresa o di lavoro autonomo determinato secondo le regole del regime contabile applicato nell'anno.

Per quanto attiene, inoltre, alla verifica della prevalenza, la valorizzazione del reddito di pensione/lavoro da assumere ai fini del confronto è quello indicato al punto 1 del CUD ovvero al punto 1 ovvero 3 della nuova CU.

Ad ogni modo, la verifica di tale prevalenza non è comunque necessaria se:

- il rapporto di lavoro è cessato, oppure;
- la somma dei redditi d'impresa, di arte o professione e di lavoro dipendente o assimilato non eccede i 20.000,00 euro.

11. LE CAUSE DI ESCLUSIONE DAL REGIME

11.1 Soggetti che si avvalgono di regimi speciali ai fini dell'IVA

Per espressa previsione normativa sono esclusi dal regime coloro che **si avvalgono di regimi speciali ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (cfr articolo 1, comma 57, della legge n. 190/2014)**. In particolare, è preclusa la possibilità di accesso al regime nel caso in cui il contribuente, anche solo marginalmente, si avvalga delle seguenti disposizioni in relazione alle attività di:

- agricoltura e attività connesse e pesca (artt. 34 e 34-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972);
- vendita sali e tabacchi (art. 74, primo c. del D.P.R. n. 633/72);
- commercio dei fiammiferi (art. 74, primo c. del D.P.R. n. 633/72);
- editoria (art. 74, primo c. del D.P.R. n. 633/72);
- gestione di servizi di telefonia pubblica (art. 74, primo c. del D.P.R. n. 633/72);
- rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta (art. 74, primo c. del D.P.R. n. 633/72);
- intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla tariffa allegata al D.P.R. n. 640/72 (art. 74, sesto c. del D.P.R. n. 633/72);
- agenzie di viaggi e turismo (art. 74-*ter*. del D.P.R. n. 633/72);
- agriturismo (art. 5, comma 2, della legge 413/91);
- vendite a domicilio (art. 25- *bis*, comma 6, del D.P.R. n. 600/73);
- rivendita di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione (articolo 36 del D.L. n. 41/95);
- agenzie di vendite all'asta di oggetti d'arte, antiquariato o da collezione (articolo 40-*bis* del D.L. n. 41/95).

I chiarimenti forniti da parte dell'Agenzia delle entrate con la Circolare 21.12.2007, n. 73/E a commento delle disposizioni relative al regime dei minimi introdotto con l'articolo 1, commi dal 97 a 117, della legge n. 244 del 24 dicembre 2007, si ritiene possano mantenere validità anche nel caso delle disposizioni sul nuovo regime forfetario. In particolare sul punto l'Amministrazione finanziaria chiarì che è preclusa la possibilità di accesso al regime nel caso in cui il contribuente, anche solo marginalmente, si avvalga delle disposizioni relative ai predetti regimi speciali. Con tale precisazione si è resa palese l'intenzione di legare la causa ostativa al soggetto e non già all'attività singolarmente considerata.

Pertanto, il soggetto che svolge attività agricola, per cui si rende applicabile il regime speciale Iva di cui all'articolo 34 del DPR n. 633/1972, non sarebbe ammesso al regime forfetario anche con riferimento ad una ulteriore attività imprenditoriale o di lavoro autonomo eventualmente svolta. Tuttavia, l'Agenzia (risposta 2.2 della circolare 28 gennaio 2008, n. 7/E) ha chiarito che i produttori agricoli che esercitano l'attività nei limiti dell'articolo 32 del TUIR (reddito agrario), ancorché assoggettati ai fini IVA al regime speciale di cui agli articoli 34 e 34-*bis*, possono avvalersi del regime dei contribuenti minimi con riguardo alle altre attività di impresa arti e professioni eventualmente svolte.

Nella successiva circolare del 28 febbraio 2008, n. 13/E, punto 3.14, l'Agenzia ha precisato che "le limitazioni conseguenti all'applicazione del regime speciale IVA non operano nell'eventualità che l'attività agricola venga trattata, ai fini IVA, secondo le disposizioni proprie del regime ordinario e non ai sensi degli articoli 34 e 34-*bis*. In tal caso il contribuente in presenza dei requisiti dovrà applicare (salvo opzione) il regime dei contribuenti minimi per le altre attività di impresa eventualmente esercitate e per la restante attività agricola che ai fini dell'imposta sul reddito esprima reddito d'impresa compresa quella alla quale si applicano le disposizioni dell'articolo 56 bis del TUIR.

Pertanto, qualora il contribuente decida di *non* applicare il regime speciale IVA di cui agli articoli 34 e 34-*bis* del DPR n. 633/1972, il regime naturale a cui assoggettare il reddito d'impresa prodotto tramite l'attività agricola e le ulteriori attività d'impresa esercitate è quello dei contribuenti minimi, sempre che ne ricorrano i presupposti. Tuttavia il contribuente può scegliere di non applicare il regime dei minimi e, quindi, di determinare il reddito seguendo le disposizioni del TUIR ed in particolare di applicare le specifiche regole dettate dall'art. 56, comma 5, e 56-*bis*. In tal caso, la scelta per l'applicazione delle regole del testo unico, con la conseguente esclusione dal regime dei minimi, varrà anche per le ulteriori attività di impresa, arte o professione esercitate".

11.2 Le altre cause di esclusione

Sempre ai sensi dell'articolo 1, comma 57, della legge n. 190/2014, oltre alle persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali ai fini Iva, non possono accedere al regime agevolato:

1. coloro che non risiedono nel territorio dello Stato, ad eccezione di quelli che sono residenti in uno degli Stati membri dell'Unione europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che assicuri un adeguato scambio di informazioni e che producono nel territorio dello Stato italiano redditi che costituiscono almeno il 75% del reddito complessivamente prodotto;
2. chi effettua, in via esclusiva o prevalente, cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili di cui all'articolo 10, n. 8), del d.p.r. n. 633 del 1972 e di mezzi di trasporto nuovi ex articolo 53, comma 1, del d.l. n. 331 del 1993, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 427 del 1993;
3. gli esercenti attività d'impresa o arti e professioni che partecipano, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone o associazioni di cui all'articolo 5 del Tuir, e successive modificazioni, ovvero a società a responsabilità limitata di cui all'articolo 116 del medesimo testo unico.

Riguardo a tale ultimo aspetto occorre sottolineare che ai fini della verifica della causa ostativa è irrilevante se la partecipazione sia detenuta nell'ambito dell'impresa individuale ovvero in qualità di persona fisica. Il riferimento alla "contemporaneità" per la verifica della causa ostativa dovrebbe impedire l'accesso al regime a coloro che detengono partecipazioni in costanza di applicazione della disciplina in esame. Conseguentemente, nel caso di inizio dell'attività, è possibile accedere al regime anche nelle ipotesi in cui la partecipazione in una società di persone o in una s.r.l. trasparente venga ceduta nel corso dello stesso periodo di imposta, ma prima dell'accesso al regime forfetario. In tal senso si esprime la Relazione illustrativa al provvedimento. La stessa Relazione, inoltre, precisa che non è preclusa l'applicazione del regime forfetario nelle ipotesi in cui la partecipazione sia acquisita nel corso dello stesso periodo di imposta, successivamente alla cessazione dell'attività per la quale il regime è stato applicato.

Non costituisce causa ostativa all'accesso al regime il possesso di una partecipazione in società di capitali non trasparenti.

12. COME ADERIRE AL REGIME FORFETARIO

Per i soggetti che iniziano una nuova attività dal 1° gennaio 2015 il regime forfetario è il regime naturale. Per tale ragione i contribuenti, pur non dovendo esprimere alcuna opzione sono obbligati, comunque, a darne comunicazione nella dichiarazione di inizio attività.

Con il comunicato stampa del 31.12.2014, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, dal 2015, i contribuenti che intendono avviare una nuova attività di impresa o di lavoro autonomo potranno accedere subito al nuovo regime forfetario direttamente al momento della richiesta di apertura della partita Iva.

L'Agenzia delle Entrate chiarisce, peraltro, che, fino all'approvazione e pubblicazione del modello aggiornato della dichiarazione di inizio attività, per usufruire del nuovo regime semplificato basterà barrare la casella prevista per l'adesione al precedente "Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità, previsto dall'art 27, commi 1 e 2 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98", presente all'interno del modello AA9/11.

Regimi fiscali agevolati	Regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità previsto dall'art. 27, commi 1 e 2 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98	<input checked="" type="checkbox"/>	Regime fiscale agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo previsto dall'art. 13 della L. 23 dicembre 2000, n. 388	<input type="checkbox"/> A	<input type="checkbox"/> R
--------------------------	---	-------------------------------------	---	----------------------------	----------------------------

Si ritiene che non debba essere considerato comportamento concludente ai fini dell'esercizio di opzione per il regime ordinario l'emissione di fattura con addebito di imposta al cessionario o committente.

Nella circolare n. 7/E del 2008, interpretazione confermata nella circolare n. 17/E del 2012, viene, infatti, data positiva soluzione all'ipotesi di coloro che, per mero errore, hanno emesso fatture con addebito di IVA pur volendo aderire al regime. L'Agenzia, a tal riguardo, ha specificato che l'addebito di imposta, causata dalle incertezze applicative connesse alle novità introdotte, non è di per sé espressiva della volontà di non avvalersi del regime. La stessa Agenzia ha ammesso per tale ipotesi la possibilità di emettere nota di variazione ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 (da conservare, senza obbligo di registrazione ai fini IVA). Per quanto riguarda coloro che avevano iniziato l'attività nel corso del 2012, causa la mancanza di tempestive indicazioni, l'Agenzia delle entrate, oltre a confermare i contenuti della circolare n. 7/E del 2008, precisa che l'emissione della nota di variazione deve avvenire entro 60 giorni dall'emanazione della circolare n. 17 del 2012 ovvero entro la prima liquidazione se successiva al citato termine.

13. PERIODO DI APPLICABILITA' DEL REGIME

A differenza dei regimi opzionali di determinazione del reddito (regime delle nuove attività produttive e regime di vantaggio), le disposizioni sul nuovo regime forfetario non prevedono alcun limite temporale di permanenza nello stesso.

Per tale ragione le disposizioni agevolate troveranno applicazione fino a quando:

- si è in possesso dei requisiti d'accesso (requisiti soggettivi e oggettivi);
- si verifica una o più delle condizioni ostative (es. accesso a regimi speciali IVA).

14. CESSAZIONE DEL REGIME

Al verificarsi di una delle suddette situazioni, il soggetto fuoriesce dal regime dall'anno successivo a quello in cui si verifica l'evento.

Le nuove disposizioni evidenziano una ulteriore differenza rispetto ai regimi agevolati introdotti in precedenza in quanto nel nuovo regime non è stata riproposta la previsione dell'applicazione delle regole ordinarie di determinazione del reddito già dall'anno stesso nel caso in cui il limite dei ricavi sia superato di oltre il 50%.

Peraltro, anche l'accertamento divenuto definitivo che constati la perdita di uno o più requisiti, oppure il verificarsi di una causa di esclusione determina la fuoriuscita dal regime dall'anno successivo.

Oltre alle predette cause di esclusione dal nuovo regime forfetario (che operano ex lege), al contribuente viene consentita la facoltà di uscire volontariamente dal nuovo regime forfetario in argomento, attraverso l'opzione per l'applicazione dell'IVA e delle imposte sui redditi nei modi ordinari che:

- deve essere comunicata all'Amministrazione finanziaria con la prima dichiarazione annuale successiva alla scelta operata;
- rimane valida per almeno un triennio e, decorso il periodo minimo, per ciascun anno successivo fino alla revoca.

Cause di disapplicazione del regime forfetario	
Per opzione	Nel caso di opzione a partire dal periodo d'imposta 2015, la scelta deve essere comunicata con il modello IVA 2016
Per legge dall'anno successivo	Venir meno dei requisiti d'accesso
	Verificarsi di cause ostative

15. MODALITA' DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO

Il reddito dei soggetti che beneficiano delle disposizioni agevolate, si determina applicando ai ricavi o compensi percepiti nel periodo di imposta uno specifico coefficiente di redditività che varia a seconda del codice ATECO che contraddistingue ciascuna attività.

Considerata la formulazione della norma non partecipano alla formazione del reddito imponibile le spese di qualsiasi tipo sostenute nell'esercizio dell'attività di impresa o di lavoro autonomo. Come pure, si ritiene, non debbano essere considerate nel calcolo del reddito imponibile:

- le plusvalenze patrimoniali;
- le sopravvenienze attive;
- altre tipologie di proventi.

Il computo dei ricavi, così come avvenne per i precedenti regimi agevolati, viene effettuato sulla base del principio di cassa. In sostanza, rilevano unicamente i ricavi che hanno effettivamente avuto una manifestazione numeraria nel periodo di imposta soggetto al regime agevolato.

Le disposizioni sulla determinazione del reddito del regime forfetario, segnano un forte cambiamento rispetto ai regimi semplificati introdotti dal legislatore negli anni passati. In sostanza, l'aver introdotto i coefficienti di redditività rende di fatto ininfluenti le spese sostenute dai contribuenti nel periodo di imposta evitando, di fatto, la formazione di perdite fiscali.

Nonostante tale semplificazione, tuttavia, rimane necessario un costante monitoraggio dei ricavi/compensi come pure la verifica del possesso dei requisiti necessari all'ingresso e alla permanenza nel regime sia ai fini di una serie di adempimenti che potrebbero, comunque, essere effettuati come ad esempio la presentazione del modello intrastat nel caso di prestazioni di servizi "generiche" (di cui all'articolo 7-ter D.P.R. n. 633/1972) ricevute le quali devono essere assoggettate a Iva con il regime dell'inversione contabile (con conseguente versamento dell'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione) per le quali sorge anche l'obbligo di compilazione degli elenchi Intrastat.

LIMITI RICAVI E COMPENSI		
ATTIVITÀ	CODICE ATTIVITÀ ATECO	COEFFICIENTE DI REDDITIVITA'
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 e di prodotti alimentari e bevande	47.81	40%
Commercio ambulante di altri prodotti	47.82 – 47.89	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 ed assicurativi	(64 – 65 – 66) – (69 – 70 – 71 – 72 – 73 – 74 – 75) – (85) – (86 – 87 – 88)	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)	67%

Le uniche spese che possono essere dedotte dal reddito imponibile sono:

1. contributi previdenziali versati in ottemperanza a norme di legge, compresi quelli corrisposti per conto dei collaboratori dell'impresa familiare fiscalmente a carico (art. 12 del TUIR), ovvero, se non fiscalmente a carico, qualora il titolare non abbia esercitato il diritto di rivalsa sui collaboratori stessi, la cui eccedenza può essere, a sua volta, dedotta dal reddito complessivo (art. 10 del TUIR);
2. le perdite fiscali generatesi nei periodi d'imposta anteriori l'accesso al regime, secondo le regole ordinarie stabilite dal TUIR.

Il reddito assoggettato all'imposta sostitutiva non concorre alla formazione del reddito complessivo del soggetto, pertanto, quest'ultimo al fine di poter dedurre gli oneri di cui all'articolo 10 del TUIR (ad eccezione dei contributi previdenziali) e per poter beneficiare delle detrazioni IRPEF di cui agli articoli 12 e 15 del Tuir (carichi di famiglia e per oneri), dovrà possedere altri redditi da assoggettare ad IRPEF (es. redditi fondiari, redditi di capitale, redditi diversi) ulteriori rispetto a quelli di impresa e di lavoro autonomo tassati con l'imposta sostitutiva. In caso positivo, le deduzioni e le detrazioni suddette trovano applicazione nella misura in cui, rispettivamente, il reddito complessivo e la relativa imposta siano capienti.

Ad ogni modo, il reddito dell'attività soggetta al regime forfetario:

- rileva ai fini del riconoscimento delle detrazioni per carichi di famiglia di cui all'art. 12 comma 2 del TUIR,
- ovvero dovrà essere considerato al fine di verificare il superamento della soglia reddituale di 2.840,51 euro per poter essere considerati un familiare fiscalmente a carico di altri contribuenti;
- non rileva ai fini del riconoscimento delle detrazioni di cui all'art. 13 del TUIR.

Coefficienti di redditività in presenza di imprese multiattività

In caso di impresa con multiattività si ritiene che debbano essere applicati alle differenti tipologie di ricavi/compensi i coefficienti di redditività previsti in relazione alle diverse attività svolte.

15.1 Il trattamento fiscale delle rimanenze fiscali

A seguito delle nuove modalità di determinazione del reddito imponibile, le rimanenze finali dell'anno precedente l'accesso al nuovo regime non assumono rilievo fiscale.

16. ULTERIORE AGEVOLAZIONE PER LE START UP

Il comma 65 prevede ulteriori agevolazioni per i soggetti che iniziano una nuova attività e che posseggono particolari requisiti.

In sostanza, al fine di favorire l'avvio di nuove attività, per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i due successivi, il reddito imponibile (determinato con le regole introdotte per i soggetti aderenti al nuovo regime forfetario) è ridotto di un terzo, a condizione che:

- a) il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- b) 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;
- c) 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 indicati al comma 54.

Per individuare i soggetti beneficiare dell'ulteriore agevolazione riservata alle start up il legislatore è ricorso alle regole già indicate in precedenza per il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile ed i lavoratori in mobilità introdotto (ed ora abrogato dalla legge di stabilità per il 2015) di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del D.L. n. 98/2011.

Per tale ragione si ritiene che mantengano i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 17/E del 30.5.2012.



ESEMPIO	
Un soggetto inizia l'attività di rivenditore al dettaglio di occhiali a partire dal 1° gennaio 2015. Tale soggetto nel corso dell'anno:	
1)	incassa nell'anno ricavi per € 35.000 (il limite è € 40.000),
2)	coefficiente di redditività (40%)
3)	reddito = 14.000,
4)	Inps pagata nell'anno: € 3.500
5)	reddito tassabile: € 11.500 (14.000 – 3.500)
6)	reddito tassabile in presenza dell'agevolazione per le start up: € 7.666 (11.500/3*2)
7)	imposta sostitutiva: € 7.666*15% = 1.149,90

Ai fini della verifica dei requisiti per accedere alla riduzione di 1/3 del reddito imponibile, si ritiene utile riassumere i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate in merito alla sussistenza dei requisiti indicati al punto a) e b) del comma 65.

Requisito per l'accesso alla riduzione di 1/3 del reddito imponibile	Chiarimento	Riferimento
Attività d'impresa/lavoro autonomo nei tre anni precedenti	Rileva l'esercizio effettivo dell'attività imprenditoriale, artistica o professionale nel triennio anteriore, a prescindere dalla mera apertura della partita IVA.	Circ. 3.1.2001 n. 1, par. 1.9.4
	Il triennio anteriore si computa facendo riferimento, non al periodo d'imposta, bensì al calendario comune, a partire dalla data di effettivo svolgimento dell'attività precedente.	Circ. 30.5.2012 n. 17
	La titolarità della qualità di socio in società di persone o di capitali preclude l'utilizzo del regime solo se vi è stata effettiva attività di gestione all'interno della società dopo il conferimento di solo capitale.	Circ. 18.6.2001 n. 59, par. 2.5, Circ. 30.5.2012 n. 17, par. 2.2.1
	La partecipazione ad una società inattiva non comporta la necessità di verificare la sussistenza del requisito in esame posto che manca un'attività di gestione da parte dei soci.	Circ. 30.5.2012 n. 17, par. 2.2.1
	Nessuna preclusione deriva l'aver percepito, nel triennio precedente, somme a titolo di partecipazione agli utili in caso di apporto di solo lavoro.	Circ. 30.5.2012 n. 17, par. 2.2.1
	Sono irrilevanti le prestazioni occasionali produttive di redditi diversi ai sensi dell'art. 67 del TUIR.	Circ. 30.5.2012 n. 17, par. 2.2.2

	Nessuna preclusione comporta l'aver svolto nel triennio precedente un'attività produttiva di reddito agrario nei limiti dell'art. 32 del TUIR.	Ris. 14.12.2006 n.140
	Rileva l'esercizio effettivo dell'attività imprenditoriale, artistica o professionale nel triennio anteriore, a prescindere dalla mera apertura della partita IVA.	Circ. 3.1.2001 n. 1, par.1.9.4
Mera prosecuzione di precedente attività di lavoro dipendente o autonomo	La "mera prosecuzione" si desume dalla contemporanea presenza delle seguenti circostanze: <ul style="list-style-type: none"> • l'attività nuova e quella precedente presentano il medesimo contenuto economico; • le attività si fondano sulla stessa organizzazione di mezzi necessari al loro svolgimento (localizzazione, strumentazione utilizzata, clientela servita). 	Circ. 26.1.2001 n. 8, par. 1.2, Circ. 18.6.2001 n. 59, par. 2.6, circ. 30.5.2012 n. 17, par. 2.2.2
	La mera prosecuzione: <ul style="list-style-type: none"> • non è ravvisabile tra attività che richiedano competenze non omogenee; • è ravvisabile se la nuova attività è avviata nello stesso ambito professionale e rivolgendosi allo stesso mercato di riferimento. 	Circ. 30.5.2012 n. 17, par. 2.2.2
	Non rileva l'attività svolta durante il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni o di altre attività in particolari settori economico produttivi (es. artigianato).	Circ. 30.5.2012 n. 17, par. 2.2.2
	Il periodo di tirocinio forense si considera concluso con il superamento dell'esame di abilitazione alla professione e l'iscrizione all'albo professionale; l'attività svolta nelle more del superamento dell'esame non preclude la fruizione del regime agevolato in quanto l'attività di collaborazione costituisce "solo una parte limitata dell'attività professionale".	Circ. 26.1.2001 n. 8, par. 1.2
	Il praticante esercente l'attività forense non in qualità di collaboratore coordinato e continuativo, ma come lavoratore autonomo, può accedere al regime di vantaggio già al momento dell'apertura della partita IVA e non solo dopo il superamento dell'esame di abilitazione.	Circ. 30.5.2012 n. 17, par. 2.2.2
	La sussistenza della "mera prosecuzione" va sempre verificata se la precedente attività lavorativa è stata svolta con: <ul style="list-style-type: none"> • contratto a tempo indeterminato; • contratti a tempo determinato o collaborazioni di durata complessiva superiore alla metà del triennio antecedente l'inizio dell'attività (nessuna verifica va effettuata se detti contratti hanno avuto durata inferiore a 18 mesi). 	Circ. 30.5.2012 n. 17, par. 2.2.2

	Sono irrilevanti le prestazioni occasionali produttive di redditi diversi ai sensi dell'art. 67 del TUIR	Circ. 30.5.2012 n. 17, par. 2.2.2
	Non sussiste "mera prosecuzione" per il lavoratore dipendente che, a seguito del pensionamento, svolga la stessa attività in forma di lavoro autonomo.	Circ. 30.5.2012 n. 17
	Non sussiste "mera prosecuzione" per il collaboratore dell'impresa familiare	Circ. 30.5.2012 n. 17, par. 2.2.2
Prosecuzione dell'attività svolta da altri soggetti	La situazione non coinvolge le attività di lavoro autonomo in ragione del carattere personale ed intrasmissibile dell'attività	Circ. 26.1.2001 n. 8, par. 1.2
	Se l'acquisto avviene in corso d'anno, deve essere verificato che: <ul style="list-style-type: none"> • nel periodo d'imposta precedente, il cedente o il de cuius non abbia superato il limite di ricavi; • nel periodo d'imposta in cui avviene la cessione, il complesso dei ricavi conseguiti dal dante causa e dall'avente causa non superi il limite di ricavi. 	Circ. 30.5.2012 n. 17, par. 2.2.3

Come espressamente indicato dal comma 87, i soggetti che fruivano nel 2014 del regime di vantaggio o del regime delle nuove iniziative produttive e che, dal 2015, ricadono nel nuovo regime forfetario (soddisfacendo tutti i requisiti) applicano automaticamente la predetta riduzione del reddito imponibile sino al completamento del triennio agevolato. La ragione della previsione è da ricercarsi nell'identità dei requisiti d'accesso sopra indicati tra il nuovo regime e quelli abrogati.

17. NON APPLICAZIONE DELLE RITENUTE D'ACCONTO

Vista l'esiguità della misura dell'imposta sostitutiva, il comma 67 precisa che i ricavi e i compensi relativi al reddito oggetto del regime non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto di imposta.

A tal fine i contribuenti rilasciano un'apposita dichiarazione, dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto ad imposta sostitutiva.

Il comma 69, inoltre, dispone che i contribuenti aderenti alle nuove disposizioni, non sono tenuti ad operare le ritenute alla fonte di cui al titolo III del D.P.R. n. 600/1973 (es. nel caso di pagamento di un professionista o di un intermediario).

In sostanza i predetti soggetti sono esonerati da tutti gli adempimenti previsti per i sostituti di imposta e per tale ragione gli stessi sono esonerati da:

- effettuare le ritenute su somme relative a valori corrisposti, ove previste,
- rilasciare la certificazione ai soggetti sostituiti,
- presentare il modello 770.

Tuttavia, nella dichiarazione dei redditi, i medesimi contribuenti devono indicare il codice fiscale del percettore dei redditi per i quali all'atto del pagamento degli stessi non è stata operata la ritenuta e l'ammontare dei redditi stessi.

Per effetto dei predetti esoneri si ritiene utile suggerire a coloro che volessero aderire al regime forfetario di comunicare:

- ai propri fornitori che non opereranno nessuna ritenuta;
- che nessuna ritenuta deve essere operata da parte dei loro clienti all'atto del pagamento di somme.

18. ESONERO DALL'APPLICAZIONE DA STUDI DI SETTORE E PARAMETRI

Il comma 73 prevede che i contribuenti che applicano il regime forfetario sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore e dei parametri contabili.

Nonostante tale semplificazione, la norma prevede, comunque, che per tali soggetti nei modelli dichiarativi saranno richieste specifiche informazioni relative all'attività soggetta al regime agevolato.

19. RIPORTO PERDITE PREGRESSE

L'art. 1 comma 68 della legge di Stabilità 2015 prevede che, le perdite determinatesi nei periodi d'imposta anteriori a quello di entrata nel regime forfetario, sono deducibili dal reddito determinato forfetariamente "secondo le regole ordinarie" dal Tuir. Sia la norma che la relazione illustrativa non fanno alcun riferimento al caso in cui le perdite siano sorte in vigenza del regime di vantaggio.

Si può ritenere che mantenga validità la regola prevista dal comma 108 dell'articolo 1 della legge n. 244 del 2007 relativa al regime dei minimi. Sul punto è auspicabile un chiarimento dell'Agenzia delle entrate.

20. QUOTE RESIDUE DI COMPONENTI POSITIVI E NEGATIVI

Il comma 66 dell'art. 1 della legge di Stabilità 2015 dispone che i componenti positivi e negativi di reddito riferiti ad anni precedenti a quello da cui ha effetto il regime forfetario, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del Tuir, che dispongono o consentono il rinvio, partecipano per le quote residue alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del predetto regime. Analoghe disposizioni si applicano ai fini della determinazione del valore della produzione netta.

21. CESSIONE DI BENI STRUMENTALI NEL PERIODO DI APPLICAZIONE DEL REGIME

Il comma 64 dell'art. 1 della legge di Stabilità 2015 afferma che la determinazione del reddito avviene applicando ai ricavi o compensi le percentuali di redditività stabilite. Si è dell'avviso, quindi, che non rilevino ai fini della determinazione del reddito imponibile eventuali altre tipologie di componenti positivi come pure i componenti negativi.

In tale ottica, pertanto, non andrebbero considerate le eventuali minusvalenze o plusvalenze generatesi dalla cessione di un bene ammortizzabile acquistato prima dell'applicazione del regime forfetario e ceduto nel periodo di applicazione di tale regime ovvero di un bene acquisito in costanza di regime e ceduto nel corso dello stesso.

Resta da chiarire, se durante il regime vanno, comunque, stanziare quote di ammortamento "figurative" al fine della determinazione della plusvalenza/minusvalenza in caso di cessione del bene una volta usciti dal regime forfetario.

22. REGIME PREVIDENZIALE AGEVOLATO

I commi da 77 a 84 prevedono per il contribuente aderente al regime forfetario la possibilità di non applicare il livello minimo imponibile ai fini previdenziali previsto per le gestioni degli artigiani e dei commercianti ma di versare esclusivamente il contributo dovuto in misura percentuale sul reddito dichiarato.

In sintesi, i contributi previdenziali devono essere versati entro gli stessi termini previsti per il versamento delle imposte dovute in base alla dichiarazione dei redditi, senza obbligo di versamento del minimale nel corso dell'anno.

Al fine di poter fruire del regime agevolato, è previsto che i soggetti già in attività al 1° gennaio 2015 debbano inviare entro il prossimo 28 febbraio (e anche negli anni successivi se restano nel regime forfetario) apposita comunicazione telematica all'Inps.

Per i soggetti che iniziano l'attività, invece, la predetta comunicazione deve essere inviata al momento dell'avvio dell'attività stessa.

L'agevolazione contributiva in questione è caratterizzata, quindi da due elementi essenziali:

- **non è obbligatoria**, ma è una facoltà lasciata al contribuente;
- **non è automatica**, in quanto, è condizionata dalla presentazione di apposita dichiarazione da parte del soggetto che intende avvalersene. In tal senso è previsto che nel caso di mancato invio della comunicazione, l'accesso al regime contributivo agevolato possa avvenire, ferme restando le condizioni per avvalersi del regime forfetario, a decorrere dall'anno successivo, presentando nuovamente la dichiarazione all'Inps entro il 28 febbraio.

È previsto, infine, che entro 60 giorni dall'entrata in vigore della legge di Stabilità 2015 (e quindi entro il prossimo 1° marzo), l'Agenzia delle Entrate e l'Inps stabiliscano le modalità operative e i termini per la trasmissione dei dati necessari per l'attuazione del descritto regime agevolato.

Nel caso in cui il contribuente decida di optare per l'agevolazione previdenziale in oggetto viene meno la possibilità di applicare le facilitazioni previste per i collaboratori familiari di età inferiore a 21 anni e per i soggetti con più di 65 anni.

Soggetti con meno di 21 anni	Per i soggetti iscritti alle gestioni di cui al comma 1 in qualità di coadiuvanti ai sensi dell'art. 2 della Legge n. 463 del 4 luglio 1959, o di coadiutori, ai sensi dell'art. 2 della Legge 22 luglio 1966, n. 613, di età inferiore ai ventuno anni, non si applica la riduzione contributiva di 3 punti percentuali.
Soggetti con più di 65 anni	L'art. 59, comma 15, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, dispone che per i lavoratori autonomi già pensionati presso le gestioni dell'Inps e con più di 65 anni di età il contributo previdenziale può essere, a richiesta, applicato nella misura della metà.

23. PASSAGGI DI REGIME

Il comma 72 dell'art. 1 della legge di Stabilità 2015 introduce alcune disposizioni volte ad effettuare un coordinamento tra i periodi di imposta nei quali trovano applicazione le nuove regole di determinazione del reddito e i periodi precedenti o successivi con riferimento ai quali risultano quindi applicabili le ordinarie regole di determinazione del reddito.

Tale coordinamento si rende necessario al fine di evitare duplicazioni o salti di imposta nei periodi di entrata o di uscita dal regime.

In particolare, viene stabilito che nel caso di passaggio da un periodo d'imposta soggetto al regime forfetario ad un periodo di imposta soggetto al regime ordinario, i ricavi, i compensi e le spese sostenute, che hanno già concorso alla formazione del reddito non assumono rilevanza nei periodi d'imposta successivi ancorché di competenza di tali periodi.

Allo stesso modo, i componenti di reddito che, ancorché di competenza dei periodi di imposta di vigenza del regime forfetario, non hanno concorso alla formazione del reddito di tali periodi d'imposta (perché non hanno avuto, ad esempio, manifestazione finanziaria) dovranno assumere rilevanza nei periodi d'imposta successivi nel corso dei quali si verificano i presupposti previsti dal regime forfetario.

Analoghe regole risultano applicabili anche per l'ipotesi inversa di passaggio dal regime ordinario di tassazione al regime forfetario.

Si tratta in sostanza di tutti quei componenti di reddito per i quali l'utilizzo del criterio di cassa in luogo di quello di competenza, o viceversa, porterebbe ad attribuire il componente a periodi di imposta diversi per i quali la determinazione del reddito avviene secondo differenti regimi.

Tali componenti:

- se hanno già concorso alla formazione del reddito secondo le regole ordinarie, non devono essere computati nella determinazione del reddito secondo le regole del regime in esame;
- se, al contrario, hanno concorso alla formazione del reddito secondo le regole del regime in commento, gli stessi non assumeranno rilevanza nei periodi d'imposta successivi alla fuoriuscita dal regime.

24. RETTIFICHE IVA IN CASO DI ENTRATA O USCITA DAL REGIME AGEVOLATO

Ai sensi dell'articolo 1, comma 61 della legge di stabilità 2015, all'atto dell'accesso al regime forfetario, e anche nel caso di opzione per al regime IVA ordinario, il soggetto è obbligato ad operare la rettifica della detrazione di cui all'art. 19-bis2 del DPR 633/72.

In particolare:

A) Passaggio dal regime ordinario al regime forfetario

Il passaggio dal regime ordinario al regime forfetario comporta **la necessità di rettificare la detrazione dell'imposta assolta a monte già operata secondo le regole ordinarie.**

La rettifica va operata nella dichiarazione IVA dell'ultimo anno di applicazione delle regole ordinarie, pertanto, nel caso in cui un contribuente aderisca al regime forfetario a decorrere dal 2015, la stessa dovrà essere operata nella dichiarazione IVA 2015 relativa al 2014.

B) Passaggio dal regime forfetario al regime ordinario

In caso di passaggio dal regime forfetario al regime ordinario, **è operata un'analogia rettifica della detrazione nella dichiarazione IVA del primo anno di applicazione delle regole ordinarie**. Nel caso in cui, quindi, un soggetto fuoriesca dal regime forfetario dal 2016, la predetta rettifica dovrà essere effettuata nella dichiarazione IVA 2017 relativa al 2016.

C) Operazioni ad esigibilità differita

L'articolo 1 comma 62 della legge di stabilità 2015 dispone che, nella dichiarazione relativa all'ultimo anno in cui è stata applicata l'IVA nei modi ordinari, si deve tener conto dell'imposta relativa alle operazioni per le quali l'esigibilità non si è ancora verificata. Si tratta, in particolare, delle operazioni:

- con esigibilità differita effettuate nei confronti dello Stato e degli enti pubblici, di cui all'articolo 6 comma 5 del D.P.R. n. 633/72;
- soggette al regime di IVA per cassa, di cui all'articolo 32-bis del D.L. n. 83/2012.

D) Imposta a credito

Ai sensi dell'articolo 1 comma 63 della legge di stabilità 2015, l'imposta detraibile (a credito) emergente dalla dichiarazione relativa all'ultimo anno di applicazione del regime ordinario IVA può essere:

- chiesta a rimborso (art. 30, comma 3 del D.P.R. n. 633/72);
- ovvero utilizzata in compensazione nel modello F24 secondo le consuete modalità (articolo 17 del D.Lgs. n. 241/97).

25. OPZIONE PER IL REGIME ORDINARIO

In base a quanto disposto dal comma 70 dell'art. 1 della legge di Stabilità 2015, i contribuenti che applicano il regime forfetario possono optare per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte sul reddito nei modi ordinari. L'opzione, valida per almeno un triennio, è comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata.

Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime ordinario, l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

Il caso

Un contribuente che nel 2013 era naturalmente contribuente in regime contabile agevolato (art. 27 co. 3 DL n. 98/2011) ha optato per la contabilità semplificata. In base al Provvedimento del 22 dicembre 2011 (punto 4) il vincolo ha validità triennale. Si chiede se per il 2015 possa accedere al nuovo regime forfetario o rimane obbligato per il 2015 al vincolo relativo all'opzione a suo tempo espressa.

Essendo il contribuente in regime di contabilità semplificata si ritiene entri naturalmente, al pari di tutti i soggetti già in attività, nel regime forfetario se in possesso dei requisiti previsti.

26. ASPETTI SANZIONATORI

Ai contribuenti aderenti al regime agevolato, si applica la disciplina delle sanzioni amministrative prevista dai decreti legislativi del 18 dicembre 1997 n. 471 e n. 472, con riguardo ovviamente alle violazioni degli obblighi cui gli stessi sono tenuti in materia di Iva, imposte sui redditi e Irap.

Ad esempio, per le violazioni consistenti nella mancata certificazione dei corrispettivi relativi alle "operazioni" compiute dai contribuenti che applicano le disposizioni agevolate, tornano applicabili le sanzioni di cui agli articoli 6 e 12 del D.Lgs. n. 471 del 1997 (quest'ultima concernente la sanzione accessoria della sospensione della licenza o dell'attività).

Per le violazioni tributarie commesse dai predetti contribuenti è consentito il ricorso all'istituto del ravvedimento, (articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997).

In ultimo, si evidenzia che il legislatore ha previsto un trattamento sanzionatorio aggravato nell'ipotesi di infedele indicazione dei requisiti e delle condizioni per accedere al regime. In tali ipotesi, "se il maggior reddito accertato supera del 10 per cento quello dichiarato" le misure delle sanzioni minime e massime applicabili sono aumentate del 10 per cento. Il medesimo trattamento sanzionatorio aggravato si ritiene si applichi anche nelle ipotesi in cui sia stato accertato il venir meno dei requisiti per continuare ad utilizzare il regime sempre che il maggior reddito accertato superi del 10 per cento quello dichiarato.

27. FUORIUSCITA DAL REGIME A SEGUITO DI ACCERTAMENTO

Il comma 74 dell'art. 1 della legge di stabilità 2015, prevede che la fuoriuscita dal regime possa avvenire anche a seguito di un avviso di accertamento divenuto definitivo.

In tal caso il regime cessa di avere applicazione dall'anno successivo a quello in cui è accertato in via definitiva il venir meno di una delle condizioni di cui al comma 54, ovvero il realizzarsi di una delle ipotesi elencate nel comma 57.

In particolare il riferimento è:

- ai requisiti d'accesso, ossia al limite di ricavi/compensi, di spese per lavoro dipendente, di spese per beni strumentali e al possesso di redditi di lavoro dipendente e assimilato, nell'annualità precedente;
- alle cause di esclusione, riguardanti la fruizione di regimi speciali IVA e di determinazione forfetaria del reddito, la residenza in Italia o in un Paese UE/SEE, il compimento di cessioni di particolari beni ed il possesso di partecipazioni in società di persone o srl trasparenti.

Come precedentemente indicato, in caso di perdita di uno o più dei requisiti di accesso o di verifica di una causa di esclusione, la cessazione del regime opera a decorrere dall'anno successivo, a seguito di accertamento divenuto definitivo.

Per tale ragione, sulla base di quanto disposto dall'art. 1 comma 74 delle legge di stabilità 2015 nel caso in cui, a seguito di un accertamento in merito all'anno antecedente a quello in cui il contribuente fruisce del regime fiscale agevolato, vengono meno, "a cascata", i requisiti per beneficiarne, esso cessa di avere applicazione a decorrere dall'anno successivo a quello in cui sono venuti meno i requisiti a seguito di accertamento definitivo.

In tal caso, non ci sarebbero i presupposti per l'applicazione della norma sanzionatoria specifica di cui alla L. 190/2014 medesima.

Esempio A

Un contribuente aderisce al regime forfetario nel 2016 dopo che ha effettuato la verifica relativa al possesso dei requisiti relativamente all'anno 2015.

Nel 2017 allo stesso soggetto viene notificato un accertamento (**non impugnato**) sull'anno 2015 in cui vengono accertati maggiori ricavi che determinano il venir meno della possibilità di beneficiare del regime forfetario per l'annualità successiva.

A tale soggetto, quindi viene inibito l'accesso al regime forfetario per l'anno 2016.

Esempio B

Con riferimento all'esempio A precedentemente indicato, si suppone che a seguito della notifica dell'avvio di accertamento, l'atto venga dallo stesso impugnato.

In tale fattispecie, quindi, il carattere definitivo dell'accertamento si concretizzerebbe nel momento della formazione del giudicato. Se l'inapplicabilità del regime, nell'esempio precedente, si verificasse in applicazione di una sentenza passata in giudicato nel 2023, i termini di decadenza per l'accertamento ex art. 43 del D.P.R. n. 600/73 sull'anno 2016 sarebbero ormai decorsi, e l'eventuale fruizione indebita del regime non sarebbe più contestabile.

**APPENDICE
LA NORMATIVA**

**Articolo 1, commi da 54 a 89
Legge n. 190 del 23 dicembre 2014**

54. 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, al contempo, nell'anno precedente:

a) hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori ai limiti indicati nell'allegato n. 4 annesso alla presente legge, diversi a seconda del codice ATECO che contraddistingue l'attività esercitata;

b) hanno sostenuto spese per un ammontare complessivamente non superiore ad euro 5.000 lordi per lavoro accessorio di cui all'articolo 70 del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, e successive modificazioni, per lavoratori dipendenti, collaboratori di cui all'articolo 50, comma 1, lettere c) e c-bis), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, anche assunti secondo la modalità riconducibile a un progetto ai sensi degli articoli 61 e seguenti del citato decreto legislativo n. 276 del 2003, e successive modificazioni, comprese le somme erogate sotto forma di utili da partecipazione agli associati di cui all'articolo 53, comma 2, lettera c), e le spese per prestazioni di lavoro di cui all'articolo 60 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, e successive modificazioni;

c) il costo complessivo, al lordo degli ammortamenti, dei beni strumentali alla chiusura dell'esercizio non supera 20.000 euro. Ai fini del calcolo del predetto limite:

1) per i beni in locazione finanziaria rileva il costo sostenuto dal concedente;

2) per i beni in locazione, noleggio e comodato rileva il valore normale dei medesimi determinato ai sensi dell'articolo 9 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, e successive modificazioni;

3) i beni, detenuti in regime di impresa o arte e professione, utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'impresa, dell'arte o professione e per l'uso personale o familiare del contribuente, concorrono nella misura del 50 per cento;

4) non rilevano i beni il cui costo unitario non è superiore ai limiti di cui agli articoli 54, comma 2, secondo periodo, e 102, comma 5, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, e successive modificazioni;

5) non rilevano i beni immobili, comunque acquisiti, utilizzati per l'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione;

d) i redditi conseguiti nell'attività d'impresa, dell'arte o della professione sono in misura prevalente rispetto a quelli eventualmente percepiti come redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di cui rispettivamente agli articoli 49 e 50 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; la verifica della suddetta prevalenza non è, comunque, rilevante se il rapporto di lavoro è cessato o la somma dei redditi d'impresa, dell'arte o professione e di lavoro dipendente o assimilato non eccede l'importo di 20.000 euro.

55. Ai fini dell'individuazione del limite dei ricavi e dei compensi di cui al comma 54, lettera a), per l'accesso al regime:

a) non rilevano i ricavi e i compensi derivanti dall'adeguamento agli studi di settore di cui all'articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, e successive modificazioni, e ai parametri di cui alla legge 28 dicembre 1995, n. 549;

b) nel 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.

56. Le persone fisiche che intraprendono l'esercizio di imprese, arti o professioni possono avvalersi del regime forfetario comunicando, nella dichiarazione di inizio di attività di cui all'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, di presumere la sussistenza dei requisiti di cui al comma 54 del presente articolo.

57. Non possono avvalersi del regime forfetario:

a) le persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali ai fini dell'imposta sul valore aggiunto o di regimi forfetari di determinazione del reddito;

b) i soggetti non residenti, ad eccezione di quelli che sono residenti in uno degli Stati membri dell'Unione europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che assicurino un adeguato scambio di informazioni e che producano nel territorio dello Stato italiano redditi che costituiscono almeno il 75 per cento del reddito complessivamente prodotto;

c) i soggetti che in via esclusiva o prevalente effettuano cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, o di mezzi di trasporto nuovi di cui all'articolo 53, comma 1, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427;

d) gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone o associazioni di cui all'articolo 5 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, ovvero a società a responsabilità limitata di cui all'articolo 116 del medesimo testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, e successive modificazioni.

58. Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, i contribuenti di cui al comma 54:

a) non esercitano la rivalsa dell'imposta di cui all'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, per le operazioni nazionali;

b) applicano alle cessioni di beni intracomunitarie l'articolo 41, comma 2-bis, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, e successive modificazioni;

c) applicano agli acquisti di beni intracomunitari l'articolo 38, comma 5, lettera c), del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, e successive modificazioni;

d) applicano alle prestazioni di servizi ricevute da soggetti non residenti o rese ai medesimi gli articoli 7-ter e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni;

e) applicano alle importazioni, alle esportazioni e alle operazioni ad esse assimilate le disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, ferma restando l'impossibilità di avvalersi della facoltà di acquistare senza applicazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 8, primo comma, lettera c), e secondo comma, del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, e successive modificazioni. Per le operazioni di cui al presente comma i contribuenti di cui al comma 54 non hanno diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assoluta, dovuta o addebitata sugli acquisti ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.

59. Salvo quanto disposto dal comma 60, i contribuenti che applicano il regime forfetario sono esonerati dal versamento dell'imposta sul valore aggiunto e da tutti gli altri obblighi previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ad eccezione degli obblighi di numerazione e di conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, di certificazione dei corrispettivi e di conservazione dei relativi documenti. Resta fermo l'esonero dall'obbligo di certificazione di cui all'articolo 2 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696, e successive modificazioni.

60. I contribuenti che applicano il regime forfetario, per le operazioni per le quali risultano debitori dell'imposta, emettono la fattura o la integrano con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e versano l'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

61. 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-bis.2 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.

62. Nell'ultima liquidazione relativa all'anno in cui è applicata l'imposta sul valore aggiunto è computata anche l'imposta relativa alle operazioni, per le quali non si è ancora verificata l'esigibilità, di cui all'articolo 6, quinto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, e

all'articolo 32-bis del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134.

Nella stessa liquidazione può essere esercitato, ai sensi degli articoli 19 e seguenti del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, e successive modificazioni, il diritto alla detrazione dell'imposta relativa alle operazioni di acquisto effettuate in vigore dell'opzione di cui all'articolo 32-bis del citato decreto-legge n. 83 del 2012, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 134 del 2012 e i cui corrispettivi non sono stati ancora pagati.

63. L'eccedenza detraibile emergente dalla dichiarazione presentata dai contribuenti che applicano il regime forfetario, relativa all'ultimo anno in cui l'imposta sul valore aggiunto è applicata nei modi ordinari, può essere chiesta a rimborso ovvero può essere utilizzata in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni.

64. I soggetti di cui al comma 54 determinano 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. Sul reddito imponibile si applica un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, pari al 15 per cento. Nel caso di imprese familiari di cui all'articolo 5, comma 4, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, l'imposta sostitutiva, calcolata sul reddito al lordo delle quote assegnate al coniuge e ai collaboratori familiari, è dovuta dall'imprenditore. I contributi previdenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge, compresi quelli corrisposti per conto dei collaboratori dell'impresa familiare fiscalmente a carico, ai sensi dell'articolo 12 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, e successive modificazioni, ovvero, se non fiscalmente a carico, qualora il titolare non abbia esercitato il diritto di rivalsa sui collaboratori stessi, si deducono dal reddito determinato ai sensi del presente comma; l'eventuale eccedenza è deducibile dal reddito complessivo ai sensi dell'articolo 10 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, e successive modificazioni. Si applicano le disposizioni in materia di versamento dell'imposta sui redditi delle persone fisiche.

65. Al fine di favorire l'avvio di nuove attività, per il periodo d'imposta in cui l'attività è iniziata e per i due successivi, il reddito determinato ai sensi del comma 64 è ridotto di un terzo, a condizione che:

a) il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività di cui al comma 54, attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;

b) 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;

c) 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 cui al comma 54.

66. I componenti positivi e negativi di reddito riferiti ad anni precedenti a quello da cui ha effetto il regime forfetario, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che dispongono o consentono il rinvio, partecipano per le quote residue alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del predetto regime. Analoghe disposizioni si applicano ai fini della determinazione del valore della produzione netta.

67. I ricavi e i compensi relativi al reddito oggetto del regime forfetario non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta. A tale fine, i contribuenti rilasciano un'apposita dichiarazione dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto ad imposta sostitutiva.

68. Le perdite fiscali generatesi nei periodi d'imposta anteriori a quello da cui decorre il regime forfetario possono essere computate in diminuzione del reddito determinato ai sensi del comma 64 secondo le regole ordinarie stabilite dal testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

69. Fermo restando l'obbligo di conservare, ai sensi dell'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, i documenti ricevuti ed emessi, i contribuenti che applicano il regime forfetario sono esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili. La dichiarazione dei redditi e' presentata nei termini e con le modalita' definiti nel regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322. I contribuenti di cui al comma 54 del presente articolo non sono tenuti a operare le ritenute alla fonte di cui al titolo III del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, e successive modificazioni; tuttavia, nella dichiarazione dei redditi, i medesimi contribuenti indicano il codice fiscale del percettore dei redditi per i quali all'atto del pagamento degli stessi non e' stata operata la ritenuta e l'ammontare dei redditi stessi.

70. I contribuenti che applicano il regime forfetario possono optare per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte sul reddito nei modi ordinari. L'opzione, valida per almeno un triennio, è comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata. Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime ordinario, l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

71. Il regime forfetario cessa di avere applicazione a partire dall'anno successivo a quello in cui viene meno taluna delle condizioni di cui al comma 54 ovvero si verifica taluna delle fattispecie indicate al comma 57.

72. Nel caso di passaggio da un periodo d'imposta soggetto al regime forfetario a un periodo d'imposta soggetto a regime ordinario, al fine di evitare salti o duplicazioni di imposizione, i ricavi e i compensi che, in base alle regole del regime forfetario, hanno già concorso a formare il reddito non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi ancorché' di competenza di tali periodi; viceversa i ricavi e i compensi che, ancorché' di competenza del periodo in cui il reddito e' stato determinato in base alle regole del regime forfetario, non hanno concorso a formare il reddito imponibile del periodo assumono rilevanza nei periodi di imposta successivi nel corso dei quali si verificano i presupposti previsti dal regime forfetario.

Corrispondenti criteri si applicano per l'ipotesi inversa di passaggio dal regime ordinario a quello forfetario. Nel caso di passaggio da un periodo di imposta soggetto al regime forfetario a un periodo di imposta soggetto a un diverso regime, le spese sostenute nel periodo di applicazione del regime forfetario non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi. Nel caso di cessione, successivamente all'uscita dal regime forfetario, di beni strumentali acquisiti in esercizi precedenti a quello da cui decorre il regime forfetario, ai fini del calcolo dell'eventuale plusvalenza o minusvalenza determinata, rispettivamente, ai sensi degli articoli 86 e 101 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, si assume come costo non ammortizzato quello risultante alla fine dell'esercizio precedente a quello dal quale decorre il regime. Se la cessione concerne beni strumentali acquisiti nel corso del regime forfetario, si assume come costo non ammortizzabile il prezzo di acquisto.

73. I contribuenti che applicano il regime forfetario sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore di cui all'articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, e successive modificazioni, e dei parametri di cui all'articolo 3, comma 184, della legge 28 dicembre 1995, n. 549. Con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate recante approvazione dei modelli da utilizzare per la dichiarazione dei redditi sono individuati, per i contribuenti che applicano il regime forfetario, specifici obblighi informativi relativamente all'attività svolta.

74. Per l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e il contenzioso si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni vigenti in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di imposta regionale sulle attività produttive. In caso di infedele indicazione, da parte dei contribuenti, dei dati attestanti i requisiti e le condizioni di cui ai commi 54 e 57 che determinano la cessazione del regime previsto dai commi da 54 a 89, nonché' le condizioni di cui al comma 65, le misure delle sanzioni minime e massime stabilite dal decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, sono aumentate del 10 per cento se il maggiore reddito accertato supera del 10 per cento quello dichiarato.

Il regime forfetario cessa di avere applicazione dall'anno successivo a quello in cui, a seguito di accertamento divenuto definitivo, viene meno taluna delle condizioni di cui al comma 54 ovvero si verifica taluna delle fattispecie indicate al comma 57.

75. Ai fini del riconoscimento delle detrazioni per carichi di famiglia ai sensi dell'articolo 12, comma 2, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, rileva anche il reddito determinato ai sensi del comma 64 del presente articolo. Tale reddito non rileva ai fini dell'applicazione dell'articolo 13 del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, e successive modificazioni.

76. I soggetti di cui al comma 54 esercenti attività d'impresa possono applicare, ai fini contributivi, il regime agevolato di cui ai commi da 77 a 84.

77. Per i soggetti di cui al comma 76 del presente articolo non trova applicazione il livello minimo imponibile previsto ai fini del versamento dei contributi previdenziali dall'articolo 1, comma 3, della legge 2 agosto 1990, n. 233, e si applica, per l'accredito della contribuzione, la disposizione di cui all'articolo 2, comma 29, della legge 8 agosto 1995, n. 335.

78. Nel caso in cui siano presenti coadiuvanti o coadiutori, il soggetto di cui al comma 76 del presente articolo può indicare la quota di reddito di spettanza dei singoli collaboratori, fino a un massimo, complessivamente, del 49 per cento. Per tali soggetti, il reddito imponibile sul quale calcolare la contribuzione dovuta si determina ai sensi dell'articolo 3-bis del decreto-legge 19 settembre 1992, n. 384, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 novembre 1992, n. 438, e successive modificazioni.

79. I versamenti a saldo e in acconto dei contributi dovuti agli enti previdenziali da parte dei soggetti di cui al comma 76 sono effettuati entro gli stessi termini previsti per il versamento delle somme dovute in base alla dichiarazione dei redditi.

80. Ai soggetti di cui al comma 76 del presente articolo e ai loro familiari collaboratori, già pensionati presso le gestioni dell'INPS e con più di 65 anni di età, non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 59, comma 15, della legge 27 dicembre 1997, n. 449.

81. Ai familiari collaboratori dei soggetti di cui al comma 54 del presente articolo non si applica la riduzione contributiva di tre punti percentuali, prevista dall'articolo 1, comma 2, della legge 2 agosto 1990, n. 233.

82. Il regime contributivo agevolato cessa di avere applicazione a partire dall'anno successivo a quello in cui viene meno taluna delle condizioni di cui al comma 54 ovvero si verifica taluna delle fattispecie di cui al comma 57. La cessazione determina, ai fini previdenziali, l'applicazione del regime ordinario di determinazione e di versamento del contributo dovuto. Il passaggio al regime previdenziale ordinario, in ogni caso, determina l'impossibilità di fruire nuovamente del regime contributivo agevolato, anche laddove sussistano le condizioni di cui al comma 54. Non possono accedere al regime contributivo agevolato neanche i soggetti che ne facciano richiesta, ma per i quali si verifichi il mancato rispetto delle condizioni di cui al comma 54 nell'anno della richiesta stessa.

83. Al fine di fruire del regime contributivo agevolato, i soggetti di cui al comma 54 che intraprendono l'esercizio di un'attività d'impresa presentano, mediante comunicazione telematica, apposita dichiarazione messa a disposizione dall'INPS; i soggetti già esercenti attività d'impresa presentano, entro il termine di decadenza del 28 febbraio di ciascun anno, la medesima dichiarazione. Ove la dichiarazione sia presentata oltre il termine stabilito, nelle modalità indicate, l'accesso al regime agevolato può avvenire a decorrere dall'anno successivo, presentando nuovamente la dichiarazione stessa entro il termine stabilito, ferma restando la permanenza delle condizioni di cui al comma 54.

84. Entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge l'Agenzia delle entrate e l'INPS stabiliscono le modalità operative e i termini per la trasmissione dei dati necessari all'attuazione del regime contributivo agevolato.

85. Sono abrogati, salvo quanto previsto dal comma 88:

a) l'articolo 13 della legge 23 dicembre 2000, n. 388;

b) l'articolo 27 del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111;

c) l'articolo 1, commi da 96 a 115 e 117, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e successive modificazioni.

86. I soggetti che nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014 si avvalgono del regime fiscale agevolato di cui all'articolo 13 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, del regime fiscale di vantaggio di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, o del regime contabile agevolato di cui all'articolo 27, comma 3, del medesimo decreto-legge n. 98 del 2011, in possesso dei requisiti previsti dal comma 54 del presente articolo, applicano il regime forfetario, salva opzione per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte sul reddito nei modi ordinari.

87. I soggetti che nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014 si avvalgono del regime fiscale agevolato di cui all'articolo 13 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, o del regime fiscale di vantaggio di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, possono applicare, laddove in possesso dei requisiti previsti dalla legge, il regime di cui al comma 65 del presente articolo per i soli periodi d'imposta che residuano al completamento del triennio agevolato.

88. I soggetti che nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014 si avvalgono del regime fiscale di vantaggio di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, possono continuare ad avvalersene per il periodo che residua al completamento del quinquennio agevolato e comunque fino al compimento del trentacinquesimo anno di età.

89. Le disposizioni dei commi da 54 a 88 si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014. Con decreti di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze possono essere dettate le disposizioni necessarie per l'attuazione dei commi da 54 a 88. Con provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabilite le relative modalità applicative.