

LE CONDIZIONI PER APPLICARE L'IMPOSTA SOSTITUTIVA AL 5% NEL REGIME FORFETARIO - seconda parte -

di Alessandro Marcolla

Sommario

<i>Premessa</i>	<i>2</i>
<i>I chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate.....</i>	<i>4</i>
<i>Esercizio di attività d'impresa o di lavoro autonomo nei tre anni precedenti</i>	<i>5</i>
<i>Mera prosecuzione di un'attività svolta precedentemente</i>	<i>7</i>
<i>Prosecuzione di un'attività svolta in precedenza da altri soggetti.....</i>	<i>9</i>
<i>L'applicazione dell'aliquota ridotta per gli anni residui al primo quinquennio</i>	<i>10</i>
<i>Gli adempimenti previsti per i contribuenti start up</i>	<i>11</i>
<i>Forfetari start up e agevolazione contributiva</i>	<i>14</i>
<i>Gli adempimenti necessari per accedere alla riduzione contributiva</i>	<i>15</i>
<i>L'agevolazione contributiva per i forfetari che iniziano l'attività nel 2020</i>	<i>16</i>

Premessa

Il forfetario è un regime fiscale agevolato applicabile indistintamente sia alle persone fisiche già operative, che a coloro che iniziano una nuova attività d'impresa, arti o professioni.

Per accedere al regime forfetario il contribuente deve verificare preliminarmente:

- la sussistenza dei requisiti di accesso, di cui all'art. 1, comma 54 della Legge n. 190/2014;
- l'assenza delle cause di esclusione di cui all'art. 1, comma 57 della stessa Legge.

Numerose semplificazioni sono previste per i contribuenti forfetari. I soggetti in questione, infatti, sono esonerati:

- dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili, ad eccezione dell'obbligo di tenere e conservare i registri richiesti dalle disposizioni diverse da quelle tributarie;
- dall'applicazione degli ISA;
- dall'invio dello spesometro e dell'esterometro.

I contribuenti forfetari non sono tenuti ad effettuare le ritenute alla fonte sulle somme erogate ad altri soggetti, ma devono però indicare in dichiarazione dei redditi il codice fiscale del soggetto a cui sono stati corrisposti gli emolumenti, senza operare la relativa ritenuta d'acconto.

Gli stessi soggetti, inoltre, non sono nemmeno soggetti a ritenuta alla fonte sui ricavi e/o compensi percepiti. Pertanto, come già avveniva nei previgenti regimi agevolativi, i forfetari devono rilasciare un'apposita dichiarazione al sostituto d'imposta, con la quale attestano che il reddito/compenso percepito è soggetto ad imposta sostitutiva.

Oltre a queste semplificazioni contabili e dichiarative i contribuenti forfetari:

- determinano, ai sensi dell'art. 1, comma 69 della Legge n. 190/2014, ***“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”;

- applicano al reddito determinato forfetariamente l'imposta sostitutiva del 15%.

Da ultimo evidenziamo che i soggetti che iniziano una nuova attività possono beneficiare di un'ulteriore agevolazione, che consiste nell'applicare all'intero reddito determinato forfetariamente l'aliquota sostitutiva del 5%, in luogo di quella ordinaria del 15%:

- limitatamente ai primi cinque anni di attività;
- se risultano soddisfatte ulteriori condizioni, che vanno ad aggiungersi ai requisiti di accesso e alle cause ostative già vigenti per tutti i contribuenti già operativi.

Nello specifico, per beneficiare dell'aliquota sostitutiva ridotta al 5% è necessario che:

- il contribuente, nei tre anni antecedenti all'inizio della nuova attività, non abbia esercitato un'altra attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- la nuova attività imprenditoriale/professionale non costituisca, in alcun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo. Resta esclusa da questo ambito l'attività precedentemente svolta dal contribuente nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;

quando viene svolta un'attività esercitata in precedenza da un altro soggetto, l'ammontare dei ricavi e compensi realizzati nel periodo d'imposta precedente non ecceda i limiti reddituali previsti per quell'attività sulla base della classificazione ATECO.

Dopo aver trattato degli aspetti e delle principali criticità del regime forfetario, ci occuperemo in questa seconda parte di approfondire le condizioni che consentono di applicare l'imposta sostitutiva ridotta al 5%.

[\(TORNA ALL'INDICE\)](#)

I chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate

Per prima cosa occorre evidenziare che ai fini della verifica delle condizioni, che consentono l’applicazione dell’imposta sostitutiva del 5%, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che nonostante l’abrogazione del regime di vantaggio per l’imprenditoria giovanile e delle nuove iniziative produttive devono ritenersi validi tutti i chiarimenti resi nel tempo per questi regimi soppressi.

Per queste ragioni riepiloghiamo di seguito i principali chiarimenti.

[\(TORNA ALL'INDICE\)](#)

Esercizio di attività d'impresa o di lavoro autonomo nei tre anni precedenti

Relativamente all'individuazione delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte nel triennio precedente, l'Ufficio ha precisato che:

- a prescindere dall'apertura della partita IVA occorre aver riguardo all'effettivo esercizio dell'attività di impresa o di lavoro autonomo svolta nel triennio precedente¹;
- il triennio deve essere calcolato facendo riferimento al calendario comune, quindi a decorrere dalla data di effettivo svolgimento della precedente attività²;
- il possesso di una partecipazione in una società di persone o di capitali inibisce l'adozione del regime forfetario solo se vi è stata effettiva attività di gestione all'interno della società dopo il conferimento di solo capitale³;
- il possesso di una partecipazione in una società inattiva non impedisce al contribuente la possibilità di applicare il regime forfetario, dato che a priori si presume la mancanza di una effettiva attività di gestione da parte dei soci⁴;
- può applicare il regime forfetario il contribuente che nel triennio precedente ha percepito redditi riconducibili a contratti di associazione in partecipazione con apporto di solo di lavoro. Le somme in questione, infatti, non sono qualificate come redditi derivanti da una attività artistica o professionale, così come stabilito dall'art. 53, comma 1 del TUIR⁵;

¹ Circolare n. 1/E/2001.

² Circolare n. 17/E/2012.

³ Circolari n. 59/E/2001 e n. 17/E/2012.

⁴ Circolare n. 17/E/2012.

⁵ Circolare n. 17/E/2012.

- ai fini dell'adozione del regime forfetario non rilevano le prestazioni occasionali, perché essendo qualificate ai sensi dell'art. 67 del TUIR come redditi diversi, non costituiscono reddito di lavoro autonomo o reddito d'impresa, di cui, rispettivamente agli artt. 53 e 55 del TUIR⁶;
- non ha alcuna rilevanza per il contribuente l'aver svolto nel triennio precedente un'attività produttiva di reddito agrario, nei limiti dell'art. 32 del TUIR⁷.

[\(TORNA ALL'INDICE\)](#)

⁶ Circolare n. 17/E/2012.

⁷ Risoluzione n. 140/E/2006.

Mera prosecuzione di un'attività svolta precedentemente

In merito al requisito della mera prosecuzione di una precedente attività d'impresa, lavoro dipendente o autonomo, l'Agenzia delle Entrate ha rilevato che è indispensabile valutare se la nuova attività e quella precedente:

- presentano lo stesso contenuto economico;
- si rivolgono alla medesima clientela;
- necessitano delle stesse competenze lavorative.

È il caso ad esempio del panettiere, lavoratore dipendente, che aprendo partita IVA, rileva il negozio dove lavorava, utilizza gli stessi strumenti e si rivolge alla stessa clientela. Questo soggetto non può adottare il regime agevolato

In buona sostanza:

- ci sarà continuità quando il contribuente si limiterà ad esercitare la stessa attività svolta precedentemente e si rivolgerà allo stesso mercato, senza apportare alcuna novità;
- non ci sarà mera prosecuzione quando:
- la nuova attività e il mercato sono diversi;
- la precedente attività lavorativa ha carattere di marginalità, perché svolta sotto forma di contratti a tempo determinato, di collaborazione coordinata o continuativa o a progetto e per un periodo non superiore alla metà del triennio;
- l'attività svolta in precedenza riguarda il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni o di altre attività relative a particolari settori produttivi, come ad esempio quello dell'artigianato⁸.

Infine, come precisato dalla circolare n. 17/E/2012 segnaliamo che è ***“consentito continuare ad applicare il regime fiscale di vantaggio ai soggetti che iniziano una attività di lavoro dipendente anche in ambiti omogenei a quelli che caratterizzano l'attività di lavoro***

⁸ Circolare n. 17/E/2012.

autonomo o di impresa non essendo ravvisabile in tal caso alcuno spostamento di imponibile ad un regime più favorevole per il contribuente. Si pensi al caso di un geometra che svolga attività libero professionale in regime agevolato assunto come lavoratore dipendente per il medesimo profilo professionale”.

[\(TORNA ALL'INDICE\)](#)

Prosecuzione di un'attività svolta in precedenza da altri soggetti

Nell'ipotesi di proseguimento di attività precedentemente svolta da un altro soggetto è necessario verificare i requisiti richiesti dal comma 54:

- facendo riferimento al periodo d'imposta precedente a quello di inizio dell'attività;
- considerando i ricavi e compensi del soggetto che trasferisce la sua attività.

In caso di trasferimento dell'attività in corso d'anno occorrerà, invece:

- che il cedente o il “**de cuius**” non abbiano superato il limite dei ricavi e compensi nel precedente periodo di imposta;
- considerare cumulativamente i ricavi di chi trasferisce l'attività e i ricavi di chi acquisisce la medesima.

Sempre in merito al subentro, l'Agenzia delle Entrate ha, infine, precisato che non rilevano in questo ambito le attività di lavoro autonomo, dato il loro carattere personale e intrasmissibile⁹.

[\(TORNA ALL'INDICE\)](#)

⁹ Circolare n. 8/E/2001.

L'applicazione dell'aliquota ridotta per gli anni residui al primo quinquennio

Una particolare attenzione deve essere rivolta a quei soggetti che transitano nel regime forfetario nel 2020, avendo iniziato una nuova attività, ad esempio nel 2018, ovvero prima della scadenza del periodo quinquennale, che consente di beneficiare dell'aliquota ridotta del 5%.

Su questa tematica si sono espresse sia la dottrina, che l'Amministrazione Finanziaria ritenendo che, in presenza dei requisiti, ex art. 1, comma 65 della Legge n. 190/2014, i contribuenti che transitano dal regime ordinario al regime forfetario possono godere dell'aliquota ridotta del 5% per gli anni residui al compimento del quinquennio.

Dovranno essere oggetto di chiarimento da parte Agenzia delle Entrate, invece, le ipotesi relative:

- alla perdita e al successivo riacquisito dei requisiti nel corso del quinquennio;
- all'acquisizione dei requisiti dopo l'inizio di una nuova attività.

[\(TORNA ALL'INDICE\)](#)

Gli adempimenti previsti per i contribuenti start up

Come stabilito dal comma 56 è possibile “avvalersi del regime forfetario comunicando, nella dichiarazione di inizio di attività di cui all'art. 35 del DPR n. 633/1972, e successive modificazioni, di presumere la sussistenza dei requisiti di cui al comma 54 del presente articolo”.

Di fatto, quindi, i contribuenti che iniziano una nuova attività nel 2020 possono:

- adottare per i primi 5 anni il regime “**start up**”, con applicazione dell'imposta sostitutiva nella misura del 5%, se in possesso dei requisiti, di cui al comma 65;
- applicare il regime forfetario.

La scelta deve essere comunicata nell'apposito modello AA9/12, indicando nel quadro B, riservato alla scelta dei “**regimi fiscali agevolati**” il codice “2”.

QUADRO B SOGGETTO D'IMPOSTA	DITTA O VERO COGNOME E NOME			
	Dati identificativi			
	RISERVATO A SOGGETTO NON RESIDENTE			
	INDIRIZZO COMPLETO (CITTÀ, VIA O PIAZZA, NUMERO CIVICO)			
	STATO ESTERO	NUMERO IDENTIFICAZIONE IVA STATO ESTERO		
Attività esercitata e luogo di esercizio in caso di più attività indicare l'attività prevalente	CODICE ATTIVITÀ	DESCRIZIONE ATTIVITÀ		
	VOLUME D'AFFARI PRESUNTO	ACQUISTI INTRACOMUNITARI DI BENI DI CUI ALL'ART. 60-BIS		
	INDIRIZZO COMPLETO (VIA O PIAZZA, NUMERO CIVICO, SCALA, INTERNO, PALAZZINA, ECC.)			SCRITTURE CONTABILI
	C.A.P.	COMUNE (senza abbreviazione)	PROVINCIA	
	Regimi fiscali agevolati			
	Regime fiscale agevolato (vedere istruzioni) <input type="checkbox"/>			
Attività di commercio elettronico	INDIRIZZO DEL SITO WEB	PROPRIO	OSPITANTE	
	INTERNET SERVICE PROVIDER	CESSAZIONE		
		C		

In merito alla scelta del regime forfetario, da comunicare con il modello AA9/12, rileviamo, inoltre, che:

- la comunicazione non ha valore di opzione, perché il regime forfetario è un regime naturale. Conseguentemente, la comunicazione è richiesta esclusivamente a fini anagrafici. A prescindere da questa circostanza, però, si rileva che l'omessa comunicazione, pur non precludendo l'accesso al regime, può essere punita con la sanzione da € 250 a € 2.000, di cui all'art. 11, comma 1, lett. a) del Dlgs n. 471/1997¹⁰;
- per i contribuenti già in attività non è necessario comunicare alcunché. Essendo, infatti, il forfetario un regime naturale per potervi accedere è sufficiente essere in possesso dei requisiti richiesti.

Occorre segnalare, poi, che il possesso dei requisiti di accesso (comma 54), l'assenza di cause di esclusione (comma 57) e il possesso dei requisiti per poter beneficiare dell'aliquota ridotta del 5% (comma 65) devono essere attestati nel quadro LM, rigo LM21 della dichiarazione dei redditi.

¹⁰ L'art. 11, comma 1 lett. a) del Dlgs n. 471/1997 afferma che: "Sono punite con la sanzione amministrativa da € 250 a € 2.000 le seguenti violazioni:

- omissione di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria anche se non richiesta dagli uffici o dalla Guardia di finanza al contribuente o a terzi nell'esercizio dei poteri di verifica ed accertamento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto o invio di tali comunicazioni con dati incompleti o non veritieri".

SEZIONE II		Sussistenza requisiti accesso regime (art.1, comma 54)		Assenza cause ostative applicazione regime (art.1, comma 57)		Nuova attività (art.1, comma 65)	
Regime forfetario							
Determinazione del reddito		Codice attività		Coefficiente redditività		Componenti positivi	
		Diritto Autore Correlati		Reddito per attività			
LM21		1	2	3	4	5	
LM22		1	2	3	4	5	
LM23		1	2	3	4	5	
LM24	Impresa	1	2	3	4	5	
LM25	<input type="checkbox"/>	1	2	3	4	5	
LM26	Autonomo	1	2	3	4	5	
LM27	<input type="checkbox"/>	1	2	3	4	5	
LM28	Impresa familiare			Artigiani e commercianti		Gestione separata autonomi (art. 2 c. 26 L. 335/95)	
LM29	<input type="checkbox"/>						
LM34	Reddito lordo			1	2		
LM35	Contributi previdenziali e assistenziali					1	2
LM36	Reddito netto						
LM37	Perdite pregresse			Artigiani e commercianti		Gestione separata autonomi (art. 2 c. 26 L. 335/95)	
				Misura limitata 40%		Misura limitata 80%	
				Misura Piena			
LM38	Reddito al netto delle perdite soggetto ad imposta sostitutiva						
LM39	Imposta sostitutiva						

Osserviamo, infine, che l'assenza dei requisiti per usufruire dell'aliquota ridotta al 5% è punita con l'aumento del 10% delle sanzioni minime e massime, previste dal Dlgs n. 471/1997, se il maggiore reddito accertato supera del 10% quello dichiarato.

[\(TORNA ALL'INDICE\)](#)

Forfetari start up e agevolazione contributiva

Dal periodo d'imposta 2016 le persone fisiche che svolgono attività d'impresa in regime forfetario¹¹ possono accedere ad una particolare agevolazione contributiva.

Ai soli imprenditori individuali è riconosciuta, infatti, un'agevolazione che consiste nella riduzione del 35% della contribuzione dovuta alle Gestioni artigiani e commercianti INPS. Diversamente, non possono accedere alla agevolazione contributiva i contribuenti che adottano il regime forfetario, ma che svolgono un'attività non soggetta all'iscrizione obbligatoria alla CCIAA o alla cassa professionale. Si tratta, quindi, di tutti coloro che sono iscritti alla Gestione separata INPS (professionisti senza cassa).

La riduzione contributiva spetta:

- sulla quota di contributi dovuta sul minimale, da pagarsi durante l'anno alle consuete scadenze trimestrali;
- sulla eventuale quota eccedente il minimale, da versare a saldo e in acconto alle scadenze previste per le somme dovute in base alla dichiarazione dei redditi annuale.

Si ricorda, infine, che l'ottenimento dell'agevolazione contributiva preclude la possibilità di richiedere le “**ordinarie**” riduzioni previste a favore:

- dell'imprenditore e dei familiari collaboratori con più di 65 anni di età, già pensionati presso una Gestione INPS, ai quali spetterebbe la riduzione del 50% dei contributi dovuti, ai sensi dell'art. 59, della Legge n. 449/1997,;
- dei coadiuvanti e coadiutori di età inferiore a 21 anni, ai quali spetterebbe la riduzione dell'aliquota contributiva del 3%, stabilita dall'art. 1, comma 2, della Legge n. 233/1990.

¹¹ Compresi i soggetti che possono beneficiare dell'aliquota ridotta del 5%.

Gli adempimenti necessari per accedere alla riduzione contributiva

In merito all'agevolazione contributiva occorre anzitutto osservare che si tratta di una richiesta opzionale, che deve essere inviata seguendo le indicazioni definite dall'Istituto previdenziale con la circolare INPS n. 27/2018.

In assenza di nuove istruzioni, le indicazioni fornite con il documento di prassi richiamato si presumono valide anche per il 2020. Per questi motivi, le persone fisiche che:

- già nel 2019 usufruivano della agevolazione contributiva potranno continuare a beneficiarne anche nel 2020, senza obbligo di comunicare alcunché all'INPS e sempreché non abbiano, nel frattempo, prodotto espressa rinuncia al regime previdenziale agevolato. Il tutto ovviamente a condizione che anche nel 2020 sussistano i requisiti che legittimano l'applicazione del regime forfetario;
- hanno intrapreso una nuova attività d'impresa nel 2019, adottando il regime forfetario e che intendono usufruire nel 2020 del regime contributivo agevolato, avrebbero dovuto comunicarlo all'Istituto previdenziale entro il termine perentorio dello scorso 28.2.2020. Pertanto, per tutti coloro che non hanno rispettato questo termine, presentando la domanda successivamente al 28.2.2020:
- l'agevolazione è preclusa per il 2020;
- dovranno ripresentare una nuova domanda entro il 28.2.2021. In quest'ultimo caso, l'agevolazione sarà concessa dal 1.1.2021, sempreché il richiedente permanga in possesso dei requisiti per la permanenza nel regime forfetario.

[\(TORNA ALL'INDICE\)](#)

L'agevolazione contributiva per i forfetari che iniziano l'attività nel 2020

I contribuenti che intraprendono una nuova attività d'impresa in regime forfetario dal 2020 e vogliono usufruire del regime contributivo agevolato devono presentare telematicamente l'apposita dichiarazione di adesione, **“con la massima tempestività rispetto alla data di ricezione della delibera di avvenuta iscrizione alla gestione previdenziale”**. In questi casi, quindi, non è previsto uno specifico termine, ma la comunicazione deve essere effettuata il prima possibile.

In buona sostanza, gli imprenditori individuali che intraprendono una nuova attività in regime forfetario nel 2020 devono presentare la domanda:

- in via telematica accedendo al Cassetto previdenziale per artigiani e commercianti sul sito internet dell'Inps;
- con la massima tempestività rispetto alla data di ricezione della delibera di avvenuta iscrizione alla Gestione previdenziale INPS.

Evidenziamo, infine, che il pagamento dei contributi ridotti decorrerà dal mese in cui inizierà la nuova attività d'impresa.

[\(TORNA ALL'INDICE\)](#)

Alessandro Marcolla

Martedì 21 luglio 2020