

OGGETTO

REGIME FISCALE AGEVOLATO PER LAVORATORI AUTONOMI C.D. REGIME FORFETTARIO

AGGIORNAMENTO

15 FEBBRAIO 2023

RIFERIMENTI NORMATIVI

Art.1, commi da 96 a 117 della L.24.12.2007 n.244; art 27 D.L. 6.7.2011 n. 98 conv in L. 15.07.2011 n.111; art. 1, commi da 54 a 9 L. 23.12.2014 n.190 (Legge di Stabilità 2015); art. 1, commi 111-113 Legge 28.12.2015, n.208 (Legge di Stabilità 2016); Circolare n.10/E del 4 Aprile 2016; circ. Agenzia delle Entrate 10.4.2019 n.9; legge 27.12.2019 n.160; art.1 comma 54 L.29.12.2022 n.197 (Legge di Bilancio 2023) pubblicata in G.U. n.303 del 29.12.2022;

ALLEGATI

CLASSIFICAZIONE
DIRITTO TRIBUTARIO
ACCERTAMENTO
REGIME FORFETTARIO

CODICE CLASSIFICAZIONE
20
000
520

COLLEGAMENTI

CIRCOLARE 19/2016 – NUOVO REGIME FISCALE AGEVOLATO PER LAVORATORI AUTONOMI

REFERENTE STUDIO

Dott.ssa Adriana ADRIANI

BRIEFING

L'art 1 commi da 54 a 89 della Legge 23.12.2014 n.190 disciplina il regime fiscale agevolato per lavoratori autonomi (c.d. regime forfettario) destinato agli esercenti attività d'impresa, di arti e professioni in forma individuale, le cui caratteristiche principali sono le seguenti:

- determinazione semplificata del reddito, attraverso l'applicazione di un coefficiente di redditività ai ricavi e compensi;
- applicazione di un'imposta sostitutiva IRPEF, con aliquota del 5% ovvero del 15% a seconda delle casistiche;
- esclusione da IVA, IRAP e ISA;
- esonero dalle ritenute di acconto;
- contributi previdenziali agevolati (per imprenditori).

Tale disciplina è stata oggetto di numerose modifiche, da ultimo, ad opera dell'art. 1 comma 54 L.29.12.2022 n.197 (Legge di Bilancio 2023), che ha previsto a partire dal 1.01.2023:

- l'estensione del regime forfettario mediante l'incremento del limite dei ricavi e compensi per l'accesso e per la permanenza nel medesimo;
- la fuoriuscita automatica e immediata dal regime nel caso in cui, in corso d'anno, i ricavi o i compensi superino una certa soglia;

Di seguito si riepilogano gli aspetti salienti della disciplina del Regime Forfettario.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 18/2023

PAGINA
2/11

AMBITO SOGGETTIVO

Il regime è fruibile dalle persone fisiche esercenti un'attività d'impresa, di arte o professione, ivi incluse le imprese familiari e le aziende coniugali non gestite in forma societaria (circ. Agenzia delle Entrate 10.4.2019 n.9, punto 2.2), che, nel contempo:

- rispettano i requisiti di accesso e di permanenza previsti all'art. 1 co. 54 della L. 190/2014;
- non si trovano nelle condizioni ostative (o di esclusione) definite all'art. 1 co. 57 della L. 190/2014.

Le società di persone ed i soggetti equiparati di cui all'art.5 del TUIR, invece, sono esclusi dal regime. Sono, conseguentemente, escluse anche le associazioni professionali, ai sensi del co.3 lett.c) del citato art. 5 del TUIR.

REQUISITI DI ACCESSO

Il regime forfetario, ai sensi dell'art. 1 co. 54 della L. 190/2014, come modificato dall'art. 1 co. 54 della L. 29.12.2022 n. 197 - legge di bilancio 2023 è applicabile a condizione che, al contempo, nell'anno precedente:

- ❖ siano conseguiti ricavi o percepiti compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a 85.000,00 euro (la precedente soglia fino al 31.12.2022 era fissata a € 65.000,00);
- ❖ siano sostenute spese per lavoro per un ammontare complessivamente non superiore a 20.000,00 euro lordi.

A decorrere dal 2019, per effetto delle modifiche apportate dalla L. 30.12.2018 n. 145, ai fini dell'accesso e della permanenza nel regime, non assume rilevanza l'ammontare dei beni strumentali.

Le persone fisiche che intraprendono l'esercizio di imprese, arti o professioni possono avvalersi del regime forfetario comunicando nella dichiarazione di inizio attività di presumere la sussistenza dei requisiti di cui al co.54 dell'art.1 della L.190/2014 (art.1 co.56 della L. 190/2014).

CONDIZIONI OSTATIVE

Per applicare il regime forfetario, non devono sussistere le seguenti cause ostative o di esclusione indicate dall'art. 1 co.57 della L.190/2014:

1. Contribuenti persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali ai fini IVA o di regimi forfetari di determinazione del reddito(lett. a), come riportati nella tabella seguente:

REGIMI SPECIALE IVA E DELLE IMPOSTE DIRETTE	RIFERIMENTI NORMATIVI
Agricoltura e attività connesse e pesce	Art. 34 e 34-bis del DPR 633/72
Vendita Sali e tabacchi	Art. 74 co. 1 del DPR 633/72
Commercio dei fiammiferi	Art. 74 co. 1 del DPR 633/72
Editoria	Art. 74 co. 1 del DPR 633/72

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 18/2023

PAGINA
3/11

Gestione di servizi di telefonia pubblica	Art. 74 co. 1 del DPR 633/72
Rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta	Art. 74 co. 1 del DPR 633/72
Intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla Tariffa allegata al DPR 640/72	Art. 74 co. 6 del DPR 633/72
Agenzie di viaggi e turismo	Art. 74 co. 74-ter del DPR 633/72
Agriturismo	Art. 5 co. 2 della L.413/91
Vendite a domicilio	Art. 25-bis co.6 del DPR 600/73
Rivendita di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione	Art. 36 del DL 41/95
Agenzie di vendita all'esta di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione	Art. 40-bis del DL 41/95

2. Soggetti non residenti, ad eccezione di coloro che risiedono in uno degli Stati Membri dell'Unione Europea o uno stato aderente all'Accordo sullo Spazio Economico che assicuri un adeguato scambio di informazioni e che producono in Italia almeno il 75% del reddito complessivamente realizzato (lett. b);
3. Soggetti che effettuano, in via esclusiva o prevalente, operazioni di cessione di fabbricati o porzioni di fabbricati, di terreni edificabili (art. 10 co. 1 n.8 del DPR 633/72) o di mezzi di trasporto nuovi (art. 53 co. 1 del DL 331/93) (lett. c);
4. Esercenti attività d'impresa, arti o professioni e contemporaneamente partecipano all'esercizio di una delle seguenti:
 - partecipazione in società di persone, associazioni o imprese familiari (art. 5 del TUIR);
 - controllo, diretto o indiretto, di società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, che esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte degli esercenti attività d'impresa, arti o professioni (lett. d);
 - esercizio dell'attività prevalente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in essere o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta o nei confronti di soggetti agli stetti direttamente o indirettamente riconducibili, ad esclusione di soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professionisti (lett. d-bis).
5. Possesso, nell'anno precedente di redditi di lavoro dipendente o assimilati, di cui agli art. 49 e 50 del TUIR, eccedenti l'importo di 30.000,00 euro; la soglia non deve essere verificata se il rapporto di lavoro è cessato (lett. d-ter). Si precisa che nel computo della soglia prevista dalla lett.d.-ter all'art.1 co.57 L.190/2014 si considerano anche i redditi di pensione, in quanto assimilati ai redditi di lavoro dipendente.

La perdita si uno dei requisiti d'accesso, oppure la verifica di una condizione ostativa determina la fuoriuscita dal regime forfettario a decorrere dall'anno successivo a quello in cui si è

verificato l'evento (art. 1 co. 71 della L.190/2014), mentre il superamento della soglia dei ricavi (ricavi superiori a € 100.000,00) comporta la fuoriuscita immediata dal regime agevolato nell'anno in corso.

RICAVI O COMPENSI RILEVANTI

L'art. 1 co. 54 lett. a) della L. 197/2022 interviene rispetto al requisito relativo al limite di ricavi e compensi di cui all'art. 1 co. 54 lett. a) della L. 190/2014.

Per effetto della modifica, a partire dal 1 gennaio 2023, l'accesso e la permanenza nel regime forfetario sarà possibile per i soggetti che, nell'anno precedente, **“hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a euro 85.000”**.

Ai fini del computo del limite di 85.000,00 euro, rilevano i ricavi e i compensi derivanti dall'esercizio di attività d'impresa, di arte o professione. Il riferimento è tipicamente agli artt. 54, 57 e 85 del TUIR.

Inoltre è stato precisato che *“concorrono alla determinazione dell'ammontare conseguito il valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore, di cui all'articolo 85 del TUIR”* (circ. Agenzia delle Entrate 4.4.2016 n. 10, § 2.2 e 10.4.2019 n. 9, § 2.2).

I compensi sono computati al netto dei contributi previdenziali e assistenziali previsti per legge a carico del committente (es. contributo 4% dovuto alla Cassa di previdenza e assistenza dei dottori commercialisti). Concorre, invece, alla formazione del reddito di lavoro autonomo, in quanto parte integrante dei compensi, l'ammontare della maggiorazione del 4% addebitata ai committenti in via definitiva da parte dei professionisti iscritti alla Gestione separata INPS ex art. 2 co. 26 della L. 335/95 (art. 1 co. 212 della L. 662/96 e R.M. 11.7.96 n. 109).

Ai fini del computo del limite in esame, non rilevano i maggiori componenti positivi da “adeguamento” agli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), di cui all'art. 9-bis del DL 50/2017 (art. 1 co. 55 lett. a) della L. 190/2014). Al netto di tale esclusione, ogni altro ricavo o compenso concorre alla formazione delle soglie di accesso al regime forfetario, compresi quelli derivanti da operazioni poste in essere con la Città del Vaticano e con San Marino (circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2015 n. 6, § 9.4).

Nel caso di esercizio contemporaneo di attività contraddistinte da differenti codici ATECO, ai fini del computo del limite di ricavi o compensi, si assume la somma dei ricavi e dei compensi relativi alle diverse attività esercitate (art. 1 co. 55 lett. b) della L. 190/2014).

I ricavi di competenza dell'anno precedente a quello di accesso al regime agevolato rilevano 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.

Sono esclusi dal limite di 85.000,00 euro i compensi di natura occasionale qualificabili come redditi diversi ai sensi dell'art. 67 co. 1 lett. i) e l) del TUIR.

LIMITI ALLE SPESE PER LAVORO DIPENDENTE

L'applicazione del regime forfetario è condizionata al fatto che, nell'anno precedente, siano state sostenute spese per determinate tipologie di rapporti per un ammontare non superiore a 20.000,00 euro lordi (lett. b) dell'art. 1 co. 54 della L. 190/2014).

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 18/2023

PAGINA
5/11

Non è espressamente previsto il ragguaglio ad anno del limite, né constano indicazioni ufficiali in tal senso.

In base alla formulazione della disposizione, il limite è computato considerando il costo del lavoro complessivo, comprensivo di ogni onere contributivo e accessorio a carico del datore di lavoro. La disposizione individua dettagliatamente le spese che concorrono alla formazione del predetto limite, facendo tuttavia riferimento ad istituti in parte abrogati. In base alla norma, concorrono alla formazione del limite le spese relative:

- al lavoro accessorio (di cui all'art.70 del DLgs.276/2003);
- ai lavoratori dipendenti;
- ai collaboratori di cui all'art. 50 co. 1 lett. c) e c-bis) del TUIR, anche se assunti secondo la modalità riconducibile ad un progetto ai sensi degli artt. 61 ss. del DLgs. 276/2003;
- agli utili erogati agli associati in partecipazione con apporto costituito da solo lavoro (art. 53 co. 2 lett. c) del TUIR) 13 ;
- alle somme corrisposte per le prestazioni di lavoro effettuate dall'imprenditore medesimo o dai suoi familiari (art. 60 del TUIR).

Sono esclusi dal predetto limite i compensi erogati per prestazioni di natura occasionale.

DETERMINAZIONE DEL REDDITO E IMPOSTA SOSTITUTIVA

Il reddito assoggettato al regime è determinato forfetariamente attraverso l'applicazione di coefficienti di redditività (allegato 4 della Legge 190/2014 che differiscono a seconda dell'attività esercitata) all'ammontare dei ricavi o compensi percepiti nel periodo d'imposta.

I coefficienti di redditività riportati nella Tabella all'allegato n.4 alla L. 190/2014 sono i seguenti:

TIPOLOGIA DI ATTIVITA'	CODICE ATTIVITA'	COEFFICIENTE DI REDDITIVITA'
Industrie alimentari e delle bevande	10 e 11	40%
Commercio all'ingrosso e al dettaglio	45, da 46.2 a 46.9, da 47.1 a 47.7, 47.9	40%
Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande	47.81	40%
Commercio ambulante di altri prodotti	47.82 e 47.89	54%
Costruzioni e attività immobiliari	41, 42, 43, 68	86%
Intermediari del commercio	46.1	62%
Servizi di alloggio e di ristorazione	55 e 56	40%
Attività professionali, scientifiche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari ed assicurativi	Da 64 a 66, da 69 a 75, da 85 a 88	78%

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 18/2023

PAGINA

6/11

Altre attività	Da 01 a 03, da 05 a 09, da 12 a 33, da 35 a 39, da 49 a 53, da 58 a 63, da 77 a 82, 84, da 90 a 99	67%
----------------	--	-----

Dal reddito imponibile così determinato, si sottraggano eventuali contributi previdenziali versati nell'anno e si applica un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), pari 15 % oppure al 5%, per i primi 5 anni dall'inizio dell'attività al ricorrere delle seguenti condizioni:

- il contribuente non deve aver esercitato, nei 3 anni precedenti l'inizio dell'attività per cui intende applicare il regime agevolato, un'altra attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- l'attività da esercitare non deve costituire, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- qualora venga proseguita un'attività svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei ricavi e compensi realizzati nel periodo d'imposta precedente non dev'essere superiore al limite di 85.000,00 euro.

Tali requisiti sono necessari solo per la fruizione della riduzione dell'aliquota d'imposta al 5% e non ostacolano l'accesso al regime. Pertanto, un soggetto che inizia l'attività senza possedere le predette caratteristiche può ugualmente adottare il regime forfetario, laddove non siano ravvisabili le condizioni ostative di cui all'art. 1 co. 57 della L.190/2014, senza però beneficiare dell'agevolazione al 5% (e, quindi, tassando il reddito imponibile con l'imposta sostitutiva del 15%).

Il reddito assoggettato all'imposta sostitutiva del regime forfetario non concorre alla formazione del reddito complessivo del contribuente. Ciò comporta che, in generale, per poter dedurre dal reddito complessivo ai fini IRPEF eventuali oneri di cui all'art. 10 del TUIR (salvo per i contributi previdenziali) e per fruire delle detrazioni dall'IRPEF lorda ex artt. 12, 15 e 16-bis del TUIR (per carichi di famiglia, per oneri e per gli interventi volti al recupero edilizio) e di altre disposizioni normative, il contribuente deve possedere redditi da assoggettare ad IRPEF (es. redditi fondiari, redditi di capitale, redditi diversi), ulteriori a quelli d'impresa o di lavoro autonomo tassati con imposta sostitutiva per effetto del regime forfetario.

Ove non vi siano altri redditi rispetto ai predetti, le deduzioni dal reddito complessivo e le detrazioni IRPEF si perdono con riguardo all'anno di applicazione del regime agevolato, mentre sarebbe possibile fruire dell'agevolazione nell'anno in cui si torna ad essere capienti.

VERSAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

Il versamento dell'imposta sostitutiva è effettuato negli stessi termini e con le medesime modalità previste per il versamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (art. 1 co. 64 ultimo periodo della L. 23.12.2014 n. 190). Si applicano, quindi, le disposizioni vigenti in

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 18/2023

PAGINA

7/11

materia di versamenti a saldo ed in acconto dell'imposta, compensazione e rateazione della stessa (30.06.2023 I acconto, 30.11.2023 II acconto o in un'unica soluzione).

I contribuenti in regime forfettario sono tenuti al versamento degli acconto dell'imposta sostitutiva se presentano il modello REDDITI PF con l'indicazione, al rigo LM42, di un importo pari o superiore a 52,00 euro.

Non sono tenuti al versamento degli acconti dell'imposta sostitutiva i soggetti per cui il 2023 sia il primo anno di applicazione del regime forfettario.

Gli acconti d'imposta non sono dovuti da coloro che hanno applicato il regime forfettario nel 2022, essendone fuoriusciti a partire dal 2023. In tale ipotesi, dal momento che per il 2023 non sarà dovuta alcuna imposta sostitutiva da dichiarare nel quadro LM del modello REDDITI PF 2024 (come conseguenza della fuoriuscita dal regime), si ritiene che nel 2023 non sia dovuto alcun importo a titolo di acconto di tale imposta.

Per il versamento degli acconti e del saldo dell'imposta sostitutiva, occorre utilizzare i codici tributo di seguito riepilogati, da riportare nella sezione Erario del modello F24:

CODICE	DESCRIZIONE
1790	Imposta sostitutiva sul regime forfettario – Acconto prima rata
1791	Imposta sostitutiva sul regime forfettario – Acconto seconda rata o in unica soluzione
1792	Imposta sostitutiva sul regime forfettario – saldo
8913	Sanzioni pecuniarie imposte sostitutive delle imposte sui redditi
1992	Interessi sul ravvedimento imposte sostitutive

Gli acconti versati sono riportati al rigo LM45, colonna 2 del modello REDDITI PF, escludendo le maggiorazioni e gli interessi versati per aver usufruito del differimento dei termini o della rateazione.

CONTRIBUTI PREVIDENZIALI

Il reddito d'impresa o di lavoro autonomo dei contribuenti in regime forfettario rileva ai fini delle determinazione della base imponibile per il computo dei contributi previdenziali ed assistenziali obbligatori per legge.

In linea generale, il reddito rilevante per il calcolo dei contributi previdenziali è determinato dalla differenza tra il reddito lordo (indicato al rigo LM34 del modello REDDITI PF) e le perdite pregresse (indicate al rigo LM37 del medesimo modello), al lordo dei contributi previdenziali.

Più in particolare, la base imponibile contributiva è data:

- per gli imprenditori iscritti alle Gestioni degli artigiani e dei commercianti INPS, dalla differenza tra l'importo del rigo LM34, colonna 1, e quello del rigo LM37, colonna 1, del modello REDDITI PF;
- per i professionisti iscritti alla Gestione separata INPS, dalla differenza tra l'importo del rigo LM34, colonna 2, e quello del rigo LM37, colonna 2, del modello REDDITI PF;
- per le altre figure professionali, tendenzialmente, dalla differenza tra l'importo del rigo LM34, colonna 3, per la parte riferita all'attività professionale oggetto di iscrizione alla Cassa previdenziale privata, e quello del rigo LM37, colonna 5, del modello REDDITI PF.

L'art. 1 co. 76 - 83 della L. 190/2014 contempla e regola un'agevolazione consistente nella riduzione del 35% dei contributi previdenziali dovuti dagli imprenditori in regime forfetario iscritti alle Gestioni degli artigiani e dei commercianti dell'INPS.

L'agevolazione contributiva è limitata:

- ai soli imprenditori individuali (con esclusione dei lavoratori autonomi iscritti, a fini previdenziali, alla Gestione separata INPS ex L. 335/95, oppure alle Casse professionali private);
- che, possedendo tutte le caratteristiche necessarie, applichino il regime forfetario;

SEMPLIFICAZIONI IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTA E DI IVA

L'utilizzo del regime forfetario consente di beneficiare di talune semplificazioni degli ordinari obblighi previsti a carico dei soggetti in regime forfetario.

ESONERO DALLA TENUTE DELLE SCRITTURE CONTABILI

Ai fini delle imposte dirette, vige l'esonero dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili, fermo restando l'obbligo di conservare i documenti ricevuti ed emessi.

ADEMPIMENTI IN QUALITA' DI SOSTITUTO D'IMPOSTA

I contribuenti in regime forfetario non sono tenuti a operare le ritenute alla fonte di cui al Titolo III (artt. 23 - 30) del DPR 600/73, ad eccezione delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati di cui agli artt. 23 e 24 del DPR 600/73 (art. 1 co. 69 della L. 190/2014, come modificato dall'art. 6 del DL 34/2019).

Nella misura in cui assuma la qualifica di sostituto d'imposta (per obbligo o per scelta), il soggetto in regime forfetario deve adempiere gli ordinari obblighi previsti con riferimento all'effettuazione e al versamento delle ritenute, alla rivalsa, alla certificazione delle somme corrisposte, alla dichiarazione.

Per le somme corrisposte aventi natura diversa dai redditi di lavoro dipendente e a questi assimilati, i soggetti in regime forfetario hanno la facoltà (ma non l'obbligo) di operare le ritenute alla fonte, senza che ciò costituisca comportamento concludente per la fuoriuscita dal regime forfetario (circ. Agenzia delle Entrate 10.4.2019 n. 9, § 4.2).

ESONERO DALL'APPLICAZIONE DEGLI ISA

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 18/2023

PAGINA
9/11

I contribuenti che applicano il regime forfettario sono esclusi dall'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale.

ESCLUSIONE DA IVA

I contribuenti che applicano il regime forfettario di cui alla L. 190/2014 non addebitano l'IVA a titolo di rivalsa per le operazioni domestiche (art. 1 co.58 lett. a) della L. 23.12.2014 n.190.

In particolare, sulle fatture cartacee emesse deve essere riportata l'annotazione "Operazione in franchigia da IVA" con l'indicazione della normativa di riferimento, cioè dell'art. 1 co 54-89 della L. 23.12.2014 n.190.

Per le fatture elettroniche, invece, nel file XML va specificato che il soggetto passivo opera in regime forfettario, riportando il codice RF19 nel campo relativo al "Regime Fiscale" e va indicato il codice natura "N2.2" (Operazioni non soggette – altri casi).

SUPERAMENTO IN CORSO D'ANNO DEL LIMITE DI 100.000 EURO DI RICAVI O COMPENSI

L'art. 1 co. 54 lett. b) della L. 197/2022 ha integrato, a decorrere dall'1.1.2023, il citato co. 71 dell'art. 1 della L. 190/2014, prevedendo la cessazione del regime nell'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti superano 100.000,00 euro.

CONTRIBUENTE IN REGIME FORFETTARIO NEL 2023	
Ricavi e compensi fino a € 85.000,00	RESTA FORFETTARIO NEL 2024
Ricavi e compensi tra € 85.000,01 e € 100.000,00	RESTA FORFETTARIO NEL CORSO DEL 2023. DAL 2024 FUORIESCE DAL REGIME
Ricavi e compensi da € 100.000,01 in su	FUORIUSCITA DELL'ANNO IN CORSO

EFFETTI AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE

Ai fini delle imposte dirette, per il periodo d'imposta in cui i ricavi o i compensi superano il limite di 100.000,00 euro, il reddito è determinato con le modalità ordinarie con applicazione di IRPEF e relative addizionali.

Dovranno essere assolti, sin da inizio anno, anche i conseguenti obblighi in tema di tenuta delle scritture contabili.

Alla luce di ciò, in vista della fuoriuscita immediata dal regime, potrebbe essere opportuno richiedere e conservare la documentazione contabile a supporto della deduzione analitica dei costi già durante l'applicazione del regime forfettario.

Gli obblighi in tema di ritenute (sia dal lato attivo che passivo) dovrebbero riattivarsi solo in seguito al superamento del limite.

EFFETTI AI FINI IVA

La fuoriuscita in corso d'anno dal regime agevolato comporta l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari, con assoggettamento ai conseguenti adempimenti. In tal caso, *"è dovuta l'imposta sul valore aggiunto a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite"* (art. 1 co. 71 terzo periodo della L.190/2014).

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 18/2023

PAGINA

10/11

Viene fatta salva l'esclusione da IVA per le operazioni precedenti che, ai sensi dell'art. 6 del DPR 633/72, si intendono già effettuate, per le quali non si pone la necessità di operare rettifiche.

La nuova disposizione impone di definire gli obblighi IVA per l'operazione che determina il superamento della soglia di 100.000,00 euro in corso d'anno, fermo restando che quelle successive sono assoggettate all'imposta.

ADEMPIMENTI

La fuoriuscita dal regime forfettario, anche per perdita dei requisiti, comporta l'esecuzione di alcuni adempimenti che vengono riepilogati nella tabella che segue:

2022	2023	ADEMPIMENTI
REGIME FORFETTARIO	REGIME ORDINARIO AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE E IVA	Rettifica detrazione IVA a favore (art. 1 co. 61 della L. 190/2014)
		Ricavi/compensi e spese con manifestazione finanziaria successiva alla fuoriuscita dal regime forfettario; concorso al reddito nel regime "ordinario" (art.1 co.72 della L. 190/2014)
		Ripresa degli ammortamenti dei beni preesistenti per le quote residue
		Adempimenti Iva ordinari
		Istituzione registri contabili
		Subisce ed opera ritenute d'acconto dal 2023
		Revoca della riduzione contributiva del 35% alla Gestione artigiani e commercianti

I soggetti che hanno i requisiti per utilizzare il regime, ma non intendono usufruirne, esercitano l'opzione per l'applicazione dell'IVA e delle imposta dirette nei modi ordinari. Tale opzione:

- viene esercitata tramite comportamento concludente, ma deve, in ogni caso, essere comunicata barrando l'apposito campo del quadro VO della dichiarazione annuale IVA da presentare successivamente alla scelta operata;
- rimane valida per almeno un triennio e, decorso il periodo minimo, per ciascun anno successivo fino alla revoca (art.1 co.70 della L.190/2014).

Il vincolo triennale derivante dall'opzione ex art. 1 co. 70 della L. 190/2014 non opera per le imprese in contabilità semplificata in quanto il regime di cassa applicato da tali imprese e quello forfettario sono entrambi naturali per i contribuenti minori; inoltre, il transito è possibile anche incostanza di opzione per il "regime delle registrazioni IVA", ex art.18 co. 5 del DPR 600/73.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 18/2023

PAGINA

11/11

I citati chiarimenti sono stati estesi con la risposta a interpello DRE Emilia Romagna 27.9.2021 n.9091960/2021 anche ai professionisti che, pur avendo i requisiti per il regime forfetario, hanno applicato il regime di contabilità semplificata mediante comportamento concludente; in senso contrario, tuttavia, pareva essersi espressa la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 11.4.2019 n. 10771.

Fatta salva l'operatività dell'art. 1 co. 1 ultimo periodo del DPR 442/72, il vincolo triennale permane per i soggetti che abbiano optato per la contabilità ordinaria.

VALUTAZIONI DI CONVENIENZA FISCALE

Per effetto delle modifiche apportate dalla L. 197/2022, la possibilità di applicare l'imposta sostitutiva al 15% in luogo delle aliquote progressive IRPEF e delle relative addizionali, regionale e comunale, per livelli di ricavi e compensi fino a 85.000,00 euro consente di maturare un risparmio fiscale significativo per imprenditori individuali e lavoratori autonomi.

Tuttavia, l'effettiva convenienza in termini fiscali va verificata caso per caso, potendo la stessa subire sensibili variazioni in relazione ai seguenti aspetti:

- tipologia di attività svolta, dalla quale dipende l'applicazione del coefficiente di redditività (variabile dal 40% all'86%);
- incidenza dei costi reali inerenti rispetto alla quota forfetizzata;
- possibilità di fruire di deduzioni dal reddito complessivo IRPEF e/o di detrazioni d'imposta (a seguito delle modifiche decorrenti dal 2022, non sono più operative le detrazioni IRPEF di cui all'art. 13 co.5 del TUIR per i redditi di lavoro autonomo e dell'impresa minore qualora il reddito complessivo sia superiore a 50.000,00 euro e la detrazione per figli a carico opera in misura limitata a seguito dell'applicazione a regime dell'assegno unico);
- possibilità di fruire della riduzione al 5% dell'aliquota d'imposta sostitutiva nei primi 5 anni di attività;
- risparmi contributivi INPS per gli imprenditori in applicazione della riduzione di cui all'art. 1 co. 76 ss. della L. 190/2014.

A tali aspetti si aggiunge la semplificazione degli adempimenti fiscali previsti dal regime conseguenti all'esclusione dall'IVA, l'esonero dalla tenuta delle scritture contabili, l'esclusione dagli indici sintetici di affidabilità fiscale.

COORDINAMENTO CON LO STUDIO ADRIANI

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati -
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI
(Un associato)
Dott.ssa Adriana ADRIANI